



DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS - Marco normativo / ACTIVO FIJO REAL PRODUCTIVO - Noción y elementos / ACTIVO FIJO REAL PRODUCTIVO - Alcance de sus elementos. Reiteración de jurisprudencia / ACTIVOS FIJOS - Concepto. Reiteración de jurisprudencia / BIENES REALES TANGIBLES - Concepto. Reiteración de jurisprudencia / BIENES PRODUCTIVOS DEL CONTRIBUYENTE - Concepto. Reiteración de jurisprudencia / ACTIVO FIJO REAL PRODUCTIVO ADQUIRIDO - Alcance. Reiteración de jurisprudencia / DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS – Procedencia. Reiteración de jurisprudencia. Procede tanto por la adquisición de nuevos activos como por inversión sobre activos preexistentes, siempre que la inversión sea necesaria para que el activo pueda contribuir en la generación de renta / DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS CONSISTENTE EN REPARACIÓN O MEJORA DE ACTIVOS EXISTENTES - Procedencia. Reiteración de jurisprudencia / DEDUCCIÓN ESPECIAL POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS - Finalidad. Reiteración de jurisprudencia / DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS CONSISTENTE EN REPARACIÓN O MEJORA DE ACTIVOS EXISTENTES - Finalidad. Reiteración de jurisprudencia / DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS POR OBRAS DE REPOSICIÓN DE REDES Y ACOMETIDAS DE ACUEDUCTO ANTIGUAS POR NUEVAS EFECTUADAS POR EMPRESA PRESTADORA DE SERVICIO PÚBLICO DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO – Procedencia. Procede la deducción por la inversión consistente en la sustitución por deterioro de la infraestructura hídrica y de tratamiento de aguas residuales efectuada por una empresa prestadora del servicio público de acueducto y alcantarillado para la adecuada prestación del servicio / SERVICIO DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO – Naturaleza y alcance. Reiteración de jurisprudencia / PROCEDENCIA DE LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS POR REPARACIÓN O MEJORA DE ACTIVOS EXISTENTES - Alcance. Reiteración de jurisprudencia. No exige que se demuestre que la mejora del activo fijo productivo genere unos ingresos determinados, sino que colabore directamente en la actividad productora de renta

El artículo 158-3 del Estatuto Tributario, vigente durante el periodo en discusión, dispuso (...) El artículo 2° del (...) Decreto 1766 de 2004 señala que los activos fijos reales productivos son bienes tangibles, que se adquieren para formar parte del patrimonio del contribuyente, participan de forma directa y permanente en la actividad generadora de renta, y se deprecian o amortizan fiscalmente. El alcance de los conceptos contenidos en la normativa referida fue definido por la Sala, así: *«Activos fijos: Conforme con el artículo 60 del Estatuto Tributario son activos fijos los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente. Es decir, se excluyen los activos movibles. Bienes reales - tangibles: Conforme con la definición del artículo 653 del Código Civil, los bienes corporales son los que tienen un ser real y pueden ser percibidos por los sentidos. En consecuencia, quedan excluidos los bienes intangibles. Productivos: Esta condición implica que “entre lo producido y los bienes empleados para ello, debe existir una relación directa y permanente, de suerte que sean indispensables para su ejecución. Ello necesariamente excluye los activos fijos que participan de manera indirecta en el proceso productivo, como son los muebles y equipos destinados a la parte administrativa y gerencial”. Adquiridos: Para la Sala la **adquisición** se refiere a la compra, adquisición o apropiamiento por operación de traslación de dominio, de los bienes tangibles incorporados al patrimonio del contribuyente e incorporados a la actividad productora de renta»*. (Se resalta). La Sala también ha



precisado que la deducción del artículo 158-3 del ET, procede tanto en aquellos casos en que se trate de la adquisición de activos fijos reales productivos como de inversiones hechas en activos fijos que ya posee la empresa. En este último caso, se requiere que la inversión en el activo sea necesaria para que el bien pueda contribuir a la generación de renta. Además, se reitera, lo que realmente determina que se pueda aplicar la deducción es que se haga la inversión en un activo fijo, sea mediante adquisición por primera vez, o mediante **la realización de reparaciones o mejoras a activos preexistentes**. En ambos casos se cumple con el requisito de adquirir bienes tangibles, con la finalidad de incorporar el activo a la producción de renta de la empresa **o de permitir que el activo preexistente siga generando la renta o mejore la eficiencia de esa tarea**. (...) [A]dvierde la Sala que las obras de reposición de las redes antiguas por nuevas y las acometidas, correspondieron al cumplimiento de las obligaciones contractuales adquiridas por la demandante que, a su vez, comportan el desarrollo del objeto social, consistente en la prestación adecuada del servicio público de acueducto y alcantarillado. De ahí que para la obtención de su renta, no solamente fuera necesario el uso del sistema - red que le fue entregado para la prestación del servicio, sino que se requería necesariamente de inversiones en nueva infraestructura, mantenimientos correctivos y preventivos en sectores, subsectores o tramos completos. Se resalta que el servicio que presta la actora por ser público, básico y esencial para la población debe ser prestado en óptimas condiciones sin poner en riesgo la vida de los usuarios, afectar bienes o el ambiente de influencia. Los valores que tomó la demandante como deducción no corresponden a los de las redes preexistentes al cumplimiento de las obligaciones atinentes a la prestación del servicio en cabeza de CENTROAGUAS S.A. ESP, sino a los que incurrió para su reposición a una nueva red, con inversión adicional de las acometidas necesarias, por cuanto las anteriores no se ajustaban a los requerimientos técnicos como parte integrante de los proyectos, y no son separables ni optativas, en la medida en que se requieren para lograr la extensión de las obras. Extensiones que, como se puso de presente, fueron aceptadas por la autoridad administrativa como deducibles. Como se pudo verificar en las fichas técnicas de los proyectos de inversión, la infraestructura hídrica y de tratamiento de aguas residuales, son elementos que con el uso se deterioran, de modo que una vez cumplidos los ciclos, deben ser sustituidos, de manera que las obras de reposición y las acometidas constituyen reemplazo total de las piezas, que según las pruebas relacionadas anteriormente, tiene la calidad de activos fijos, que ingresaron al patrimonio de la demandante, y que son necesarias para la realización de la actividad productora de renta, pues de no realizarse no es posible poner las redes en capacidad de prestar el servicio de acueducto y alcantarillado, ni atender los parámetros técnicos ambientales y de seguridad, que le permitan a la empresa el desarrollo de su objeto social. En este caso la discusión no gira en torno a la propiedad de los activos sobre los cuales se realizaron las reposiciones y acometidas, pues es claro, como se desprende del contrato suscrito entre EMTULUA y CENTROAGUAS S.A. ESP, que las redes antiguas pertenecen a EMTULUA y que, *“los bienes de cualquier naturaleza, que adquiera o construya el arrendatario con la finalidad de cumplir con el objeto del contrato, serán de su propiedad durante la vigencia del mismo”*, sino respecto de las erogaciones relacionadas con las obras que hacen parte de los activos fijos reales productivos adquiridos objeto de la deducción especial, que, a su vez, fueron incorporados al patrimonio, llevados contablemente a la cuenta de activos fijos de la compañía. En virtud de lo expuesto, la Sala advierte que las obras que realizó la contribuyente, constituyen una verdadera inversión en activos fijos reales productivos y, por lo tanto, se benefician con la deducción de que trata el



Radicado: 76001-23-33-000-2014-00350-01 (22207)
Demandante: CENTROAGUAS S.A. - E.S.P.
FALLO

artículo 158-3 del ET. De igual manera, se precisa que las reposiciones de redes nuevas junto con las acometidas, guardan relación directa y permanente con la actividad productora de renta de CENTROAGUAS S.A. ESP, que es la prestación del servicio público domiciliario de acueducto y alcantarillado, como se desprende del certificado de existencia y representación. Lo aducido, por cuanto los ingresos de la empresa provienen de la prestación del referido servicio público y las actividades complementarias que se desarrollan ineludiblemente utilizando la infraestructura hídrica sujeta a reposición por parte de la actora. Todo lo anterior, no exige, como lo ha señalado la Sala en casos precedentes, que para la procedencia del beneficio fiscal se demuestre que la mejora del activo fijo productivo genere unos ingresos determinados o los aumente exponencialmente.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 60 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 158-3 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 260 / CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 653 / LEY 1111 DE 2006 - ARTÍCULO 8 / DECRETO 1766 DE 2004 - ARTÍCULO 1 / DECRETO 1766 DE 2004 - ARTÍCULO 2 / DECRETO 1766 DE 2004 - ARTÍCULO 3

NOTA DE RELATORÍA: Sobre el alcance de los elementos configurativos del activo fijo real productivo se citan las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 19 de mayo de 2016, radicación 05001-23-31-000-2008-00457-01(20501), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 2 de agosto de 2017, radicación 13001-23-31-000-2008-00112-01(20952), C.P. (E) Stella Jeannette Carvajal Basto y del 23 de noviembre de 2017, radicación 68001-23-31-000-2010-00112-01(21184), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

NOTA DE RELATORÍA: Sobre el alcance de la expresión “adquiridos”, como elemento para la configuración de la deducción por inversión en activos fijos reales adquiridos, se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 13 de septiembre de 2012, radicación 25000-23-27-000-2008-00172-01(18473), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la noción y el concepto de los bienes tangibles e intangibles se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 24 de mayo de 2007, radicación 11001-03-27-000-2004-00078-00(14898), C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la procedencia de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos consistente en reparaciones o mejoras para prolongar la vida útil de activos reales ya existentes se reiteran las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 24 de octubre de 2013, radicación 25000-23-27-000-2009-00188-01(18375), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 13 de septiembre de 2012, radicación 25000-23-27-000-2008-00172-01(18473), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 28 de septiembre de 2016, Exp. 52001-23-31-000-2009-00286-01(21730), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 23 de noviembre de 2017, radicación 68001-23-31-000-2010-00112-01(21184), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

CONDENA EN COSTAS - Procedencia. Reiteración de jurisprudencia / CONDENA EN COSTAS - Reglas. Reiteración de jurisprudencia / CONDENA EN COSTAS - Conformación. Están conformadas por las agencias en derecho y los gastos del proceso / CONDENA EN COSTAS DE PRIMERA INSTANCIA -



Radicado: 76001-23-33-000-2014-00350-01 (22207)
Demandante: CENTROAGUAS S.A. - E.S.P.
FALLO

Improcedencia. Revoca la sentencia que las impuso por falta de prueba de su causación / CONDENA EN COSTAS DE SEGUNDA INSTANCIA - Improcedencia. No condena por falta de prueba de su causación

Acorde con el precedente de la Sala, la condena en costas procede contra la parte vencida en el proceso o en el recurso, con independencia de las causas de la decisión desfavorable, pero ello no es óbice para que se exija *«prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley»*. Las costas se deben analizar conforme con lo dispuesto por los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, en concreto con la regla del numeral 8, conforme con la cual *«Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación»*. En esas condiciones se advierte que, una vez revisado el expediente, no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas (agencias en derecho y gastos del proceso) en la primera instancia, por lo cual se revocará el numeral tercero del fallo recurrido y, en su lugar, se negará la condena en costas. En lo demás, se confirmará. Tampoco existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas (agencias en derecho y gastos del proceso) en esta instancia, por lo que no se condenará en costas.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 365 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintiuno (21) de mayo de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 76001-23-33-000-2014-00350-01(22207)

Actor: CENTROAGUAS S.A. E.S.P.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 25 de agosto de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que en la parte resolutive dispuso:

«PRIMERO: Decretar la nulidad de los actos administrativos contenidos en la Liquidación Oficial de Revisión No. 212412012000034 del 14 de noviembre de 2012 y



Radicado: 76001-23-33-000-2014-00350-01 (22207)
Demandante: CENTROAGUAS S.A. - E.S.P.
FALLO

la Resolución No. 900.514 del 10 de diciembre de 2013, proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Dirección Seccional de Tuluá.

SEGUNDO: Declárese en firme la Declaración de Renta y Complementarios identificada mediante el No. 91000010403261 y el formulario No. 1109602400667 del 7 de febrero de 2011, en la que se registró un saldo a favor de \$107.299.000, presentada por la demandante.

TERCERO: Condenar en costas al demandado. Se fijan como Agencias en Derecho la suma de \$3.180.000 pesos M/CTE. Para efectos de su liquidación se hará en secretaría.

CUARTO: Quedan notificados por estrados».

ANTECEDENTES

El 19 de abril de 2010, la Sociedad CENTROAGUAS S.A. E.S.P. presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2009¹, corregida el 7 de febrero de 2011, en la cual registró como «Deducción Inversiones en activos fijos» la suma de \$2.801.834.000, y un saldo a favor de \$107.299.000².

El 2 de marzo de 2012, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Tuluá profirió el Requerimiento Especial 212382012000007, en el cual propuso rechazar la deducción por inversión en activos fijos declarada, en cuantía de \$966.898.546, que corresponde al 40% de «Reposición de redes (mejoras, reposiciones, adiciones y acometidas)» e imponer sanción por inexactitud de \$511.717.000³.

El 14 de noviembre de 2012, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Tuluá expidió la Liquidación Oficial de Revisión 212412012000034, en la cual confirmó la modificación del renglón 54 «deducción por inversión en activos fijos» del requerimiento especial, pero lo modificó en cuanto a no aplicar la sanción por inexactitud, atendiendo a la procedencia de la diferencia de criterios⁴.

Contra el acto de determinación del tributo la actora interpuso recurso de reconsideración, el cual fue decidido por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la Resolución 900.514 del 10 de diciembre de 2013, en el sentido de confirmar el acto cuestionado⁵.

DEMANDA

La sociedad CENTROAGUAS S.A. ESP, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho establecido en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

¹ Fl. 37 c.a.

² Fl. 8 c.a.

³ Fls. 436 a 442 c.a.

⁴ Fls. 25 a 54 c.p.

⁵ Fls. 56 a 77 c.p.



«**1. DECLÁRASE LA NULIDAD** de la Liquidación Oficial de Revisión No. 212412012000034 del 14 de noviembre de 2012 proferida por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN, DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES TULUÁ, y de la Resolución No. 900.514 del 10 de diciembre de 2013 proferida por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES TULUÁ.

2. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la declaración de renta y complementarios identificada mediante el Sticker No. 910000104803261 y el formulario No. 1109602400667 del 7 de febrero de 2011, en la que registró un saldo a favor de \$107.299.000, presentada por CENTROAGUAS S.A. ESP.

3. En subsidio de la pretensión anterior, solicito que a título de **RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**, se declare que CENTROAGUAS S.A. ESP no está obligada a pagar suma adicional por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2009, así como tampoco la sanción por inexactitud contemplada en los actos demandados.

4. Que se condene en costas a la entidad demandada».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 1, 2, 29, 84, 95 [numeral 9] y 209 de la Constitución Política
- Artículos 158-3, 647, 683, 710 [inciso 4], 742, 744, 746, 760 y 777 del Estatuto Tributario.
- Artículos 174, 176, 178 y 187 del Código de Procedimiento Civil.
- Artículo 31 del Código Civil.
- Artículos 137 y 138 de la Ley 1437 de 2011.
- Concepto DIAN 85073 de 3 de septiembre de 2008.

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

Manifestó que los actos administrativos demandados adolecen de falsa motivación, en razón a que la DIAN no interpretó de manera correcta lo que debía entenderse por «*reposición de redes de acueducto*», como inversión en activos fijos, en virtud de lo dispuesto por el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, modificado por los artículos 68 de la Ley 863 de 2003, 8 de la Ley 1111 de 2006 y el Decreto Reglamentario 1766 de 2004.

Argumentó que procede la deducción, pues se causó como consecuencia de la adquisición por parte de la empresa de activos nuevos, que se usaron para reemplazar en su integridad parte de las redes que estaban en uso, pero no para mejorar el activo existente como lo sostiene la administración.

Adujo que las reposiciones constituyen la adición de activos nuevos para aumentar la capacidad productiva o reemplazar los existentes, como únicas condiciones establecidas por el artículo 158-3 del ET, pero no exige que se demuestre un mayor ingreso para la empresa.

Destacó que en el caso la deducción cumple con los requisitos de la norma, a saber, i) se trata de activos nuevos que se usaron para reemplazar los que existían; ii) el activo no existía en el balance y patrimonio de la contribuyente, sino que fue elaborado e incorporado; y, iii) el activo nuevo participa de manera directa y



permanente en la actividad productora de renta, pero no es necesario que genere mayor ingreso.

Indicó que la reposición de las redes y las acometidas no son simples reparaciones o mejoras, sino que se trata de una ampliación en los sistemas que genera la posibilidad de contar con más usuarios y mayores ingresos, eventualmente, pero que, en cualquier caso, conforme lo ha señalado la jurisprudencia del Consejo de Estado⁶, *«las reparaciones y/o mejoras sobre activos existentes también se consideran como una inversión en activos fijos reales productivos, susceptibles del beneficio fiscal, siempre y cuando las mismas sean necesarias»*, como ocurre en este caso.

Concluyó que la sanción por inexactitud es improcedente, en la medida en que la misma DIAN, desde la liquidación oficial, la excluyó de manera expresa, al considerar que no hubo costos o gastos irreales, simplemente una diferencia de criterios en la aplicación de la norma.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente⁷:

Propuso las excepciones de *«inepta demanda»*, que concretó en que la actora pretende que se declare la nulidad de la sanción por inexactitud, la cual no fue determinada en los actos administrativos cuestionados. Solamente se mantuvo la sanción por corrección declarada por la misma contribuyente en su declaración privada; e *«indebida identificación del demandado»*, al considerar que la representación legal de la entidad está en cabeza del director general de la DIAN, y no en los directores seccionales, por lo que era al primero a quien se le debió notificar la admisión de la demanda en el presente proceso.

En relación con el fondo del asunto señaló que están justificadas las razones de hecho y de derecho por las que se rechazó parcialmente la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, puesto que la reposición de redes de acueducto hecha por la demandante no cumple con la regla prevista en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, en tanto no representan un aumento en la rentabilidad de la contribuyente.

Indicó que, con base en las pruebas aportadas al proceso, se determinó que las inversiones efectuadas por la contribuyente para el año 2009, son reposiciones de redes y acometidas para reemplazar o mejorar activos que ya existían.

En concreto adujo que se trató de *«proyectos de obras de reposiciones»*, *«Acometidas en obras de reposición»*, *«Acometidas en obras de construcción»*, y *«Acometidas en obras de extensión»*, que no son considerados como activos fijos nuevos, sino mejoras en los ya existentes y no generan incremento en el ingreso o la tributación, todo lo cual no fue desvirtuado por la demandante en la etapa administrativa.

⁶ Al efecto citó la sentencia del 24 de octubre de 2013, Radicado: 2009-00188-01, Exp. 18375.

⁷ Fls. 100 a 114 c.p.



Sostuvo que la actora contabilizó las mencionadas obras en el patrimonio, ingresándolas al activo como un «activo nuevo», a pesar de que son antiguas, pero no habían sido incluidas porque fueron entregadas por EMTULUÁ, de modo que fueron llevadas en principio a cuentas de orden, y solo ingresaron al patrimonio aquellas obras que efectivamente CENTROAGUAS S.A. ESP desarrolló de manera posterior (construcción, reposición y/o expansión).

Indicó que por necesidad de la sociedad de garantizar el servicio de distribución de agua potable y del sistema de tratamiento de aguas residuales a los usuarios, se hicieron reemplazos de acometidas, pero fue necesaria la adquisición de piezas nuevas porque las antiguas no eran adaptables al tipo de tubería utilizado, de modo que no se generó un incremento en el ingreso o mejoramiento de la tributación para ser beneficiarios de la deducción. Aclaró que esos costos llevados al activo fijo de la sociedad se pueden recuperar a través de la depreciación de bienes al tratarse de mejoras para extender la vida útil, conforme con el artículo 127 del ET.

Adujo que si bien, por haber asumido el costo de las acometidas, se acepta el tratamiento contable que le dio CENTROAGUAS S.A. ESP como activo fijo, lo cierto es que no se cataloga como «*activo fijo productivo*» y, por ende, no tiene derecho a la deducción del 40%, por no cumplir con el requisito principal, consistente en que la inversión genere un mayor ingreso.

Destacó que no procede el cargo relativo a la sanción por inexactitud, pues la misma no fue determinada por la Administración en los actos oficiales, y reiteró que la única sanción que se mantuvo fue la de corrección liquidada por la misma actora en su denuncia rentístico.

AUDIENCIA INICIAL

El 25 de agosto de 2015, se llevó a cabo la audiencia inicial con sentencia de que tratan los artículos 180 y siguientes de la Ley 1437 de 2011⁸. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se solicitaron medidas cautelares. Negó las excepciones propuestas al considerar que no hubo «inepta demanda», pues i) la legitimación en la causa por pasiva fue saneada en la audiencia y, ii) la relativa a las pretensiones de nulidad de la sanción por inexactitud, al cuestionar aspectos de fondo, sería resuelta al proferir sentencia, por lo que al encontrarse saneado el proceso, se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos acusados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca declaró la nulidad de los actos administrativos demandados y, en consecuencia, la firmeza de la declaración de renta presentada por la demandante. Y condenó en costas, conforme con las razones que se exponen a continuación:

⁸ Fls. 140 a 144 c.p.



Señaló que con base en el objeto social de CENTROAGUAS S.A., y las demás pruebas aportadas, se demuestra que para la prestación del servicio público domiciliario de acueducto y alcantarillado, las inversiones reflejadas en los contratos de obra realizados y que fueron desconocidas como deducción, guardan estrecha relación con la actividad productora de renta de la demandante, conforme lo exige el artículo 158-3 del Estatuto Tributario y la jurisprudencia del Consejo de Estado⁹.

Indicó que las acometidas deben ser aceptadas como deducibles, en la medida en que son necesarias para el montaje y funcionamiento de los bienes adquiridos, pues sin su intervención en el proceso industrial de acoplamiento de las partes no es posible obtener un bien tangible totalmente terminado y listo para su uso.

Precisó que la reposición de las redes de acueducto y las acometidas utilizadas en la construcción y extensión de la red de alcantarillado, son bienes tangibles que forman parte del patrimonio de la contribuyente, como se verificó en la contabilidad, donde se registraron las facturas expedidas correspondientes a cada uno de los proyectos llevados a cabo en la partida «1915908 - activos por inversiones en reposición de sistema de redes, construcción o extensión», es decir, se llevó a un mayor valor de los activos de la sociedad por los mencionados conceptos.

Adujo que la necesidad de la inversión consiste en quitar componentes de los sistemas de acueducto o alcantarillado, reemplazarlos para mejorar la capacidad hidráulica, ampliar su cobertura, optimizar el funcionamiento de acueducto y alcantarillado en el municipio de Tuluá, entre otros, y como las obras se llevaron a cabo durante el mismo año gravable en el que se solicitó la deducción, se cumplen en su totalidad los postulados de la norma que permite acceder al beneficio tributario.

Consideró que no había lugar a pronunciarse respecto de la sanción por inexactitud, pues no fue impuesta en los actos acusados.

Finalmente, condenó en costas a la parte demandada, en aplicación del artículo 188 del CPACA, en armonía con el artículo 366 del CGP.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandada**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente¹⁰:

Destacó que la administración no desconoce la calidad de activos fijos de los bienes en los que invirtió la demandante, así como tampoco se discute su forma de llevarlos en la contabilidad, sino que tales bienes no reúnen los requisitos legales para ser considerados como activos fijos reales productivos, en los términos del artículo 158-3 del ET.

Al efecto señaló que se rechazó la deducción porque no se trató de activos nuevos, ni generaron en su momento renta para la contribuyente, específicamente las denominadas obras de reposición.

⁹ Citó la sentencia del 24 de octubre de 2013, Exp. 18375.

¹⁰ Fls. 166 a 172 c.p.



Indicó que los reemplazos de acometidas son realizados por necesidad de la contribuyente, ya que las antiguas no eran adaptables al tipo de tubería que se usaba anteriormente, esto con el fin de garantizar la prestación del servicio a los usuarios finales, todo lo cual no genera ningún incremento en el ingreso o mejoramiento de la tributación.

Afirmó que los costos en los que incurrió la actora en las obras de reparación, pueden recuperarse a través de la deducción por depreciación, como lo prevé el artículo 127 del Estatuto Tributario.

Expresó que las inversiones cuestionadas fueron incluidas en el patrimonio de CENTROAGUAS S.A., pues la infraestructura antigua de EMTULUA no había sido registrada de ese modo, de manera que solo ingresaron al patrimonio de la contribuyente las obras que efectivamente realizó después de ejecutarse la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado.

Resaltó que así contabilice las acometidas como un activo, no es posible considerarlo como un activo fijo real productivo con derecho al beneficio de la deducción por dicha inversión. Además, se trata de costos que pueden ser recuperados vía amortización.

Por lo anterior consideró que debido a que la deducción especial se sustentó en la adecuación, mejora y reposición de unas redes y sus acometidas, que no fueron adheridas al bien mismo, no hay lugar a darles el tratamiento de activo principal de propiedad de la contribuyente, al que se le pudiera adicionar el valor de esas erogaciones para constituirse como la fuente de los ingresos y sujeto al beneficio.

Por último advirtió que, si bien los artículos 188 del CPACA y 366 del CGP, disponen la condena en costas a la parte vencida, lo cierto es que estas no proceden cuando se trata de una entidad estatal como la DIAN. Afirmó que en el *sub examine* no se debe condenar a la parte demandada, por cuanto no están comprobados los supuestos de hecho para su procedencia.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró, en términos generales, lo dicho en la demanda¹¹. Destacó que la inversión en las obras de extensión, expansión y reposición de la red existente, que involucra la incorporación de activos nuevos en cabeza de CENTROAGUAS S.A. ESP, son necesarias para la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado a cargo de la sociedad, y se traducen en el desarrollo a plenitud de la actividad productora de renta.

La **demandada** reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación¹². Al efecto, señaló que no procede la deducción, porque las obras para reemplazar, rehabilitar o reponer tramos de los sistemas de distribución y tratamiento de aguas no tienen la calidad de activos fijos reales productivos, en tanto no generan

¹¹ Fls. 217 a 222 c. p.

¹² Fls. 185 a 196 c.p.



incremento en el ingreso de la actora, ni mejora la tributación, en los términos del artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

El Ministerio Público no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2009, presentada por la sociedad CENTROAGUAS S.A. E.S.P., en el sentido de rechazar la deducción por inversión en activos fijos reales productivos.

En los términos del recurso de apelación, la Sala deberá establecer si procede la deducción prevista en el artículo 158-3 del ET, respecto de las cuestionadas inversiones que realizó la demandante de reposición, rehabilitación y acometidas de los sistemas - redes para la prestación del servicio público de acueducto y alcantarillado.

Marco general

El artículo 158-3 del Estatuto Tributario, vigente durante el periodo en discusión¹³, dispuso que *«A partir del 1o de enero de 2007, las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el cuarenta por ciento (40%) del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en **activos fijos reales productivos adquiridos**, aún bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional (...)»*.

El Decreto Reglamentario 1766 de 2004¹⁴ reglamentó el artículo 158-3 del Tributario, en el siguiente tenor:

*«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.*

*Artículo 2°. Definición de activo fijo real productivo. Para efectos de la deducción de que trata el presente decreto, 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**.*

Artículo 3°. Oportunidad de la deducción. La deducción se deberá solicitar en la declaración de Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión, y la base de su cálculo corresponde al costo de adquisición del bien.

¹³ Modificado por el artículo 8° de la Ley 1111 de 2006.

¹⁴ «Por el cual se reglamenta el artículo 158-3 del Estatuto Tributario».



Cuando se realicen obras de infraestructura para el montaje o puesta en funcionamiento de los activos fijos reales productivos y tales obras deban ser activadas para ser depreciadas o amortizadas de acuerdo con la técnica contable, el costo de las mismas hará parte de la base para calcular la deducción del treinta por ciento (30%). Cuando tales obras tomen más de un período gravable para su confección o construcción, la deducción se aplicará sobre la base de la inversión efectuada en cada año gravable.

Cuando los activos fijos reales productivos sean contruidos o fabricados por el contribuyente, la deducción del treinta por ciento (30%) se calculará con base en las erogaciones incurridas por la adquisición de bienes y servicios que constituyan el costo del activo fijo real productivo.

En los casos a que se refieren los dos incisos anteriores, el contribuyente deberá demostrar los costos respectivos cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales así lo requiera (...). (Se subraya y resalta).

El artículo 2° del citado Decreto 1766 de 2004 señala que los activos fijos reales productivos son bienes tangibles, que se adquieren para formar parte del patrimonio del contribuyente¹⁵, participan de forma directa y permanente en la actividad generadora de renta, y se deprecian o amortizan fiscalmente.

El alcance de los conceptos contenidos en la normativa referida fue definido por la Sala, así¹⁶:

«Activos fijos: Conforme con el artículo 60 del Estatuto Tributario son activos fijos los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente. Es decir, se excluyen los activos movibles¹⁷.

Bienes reales - tangibles: Conforme con la definición del artículo 653 del Código Civil¹⁸, los bienes corporales son los que tienen un ser real y pueden ser percibidos por los sentidos. En consecuencia, quedan excluidos los bienes intangibles¹⁹.

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

*Adquiridos: Para la Sala la **adquisición** se refiere a la compra, adquisición o apropiamiento por operación de traslación de dominio, de los bienes tangibles incorporados al patrimonio del contribuyente e incorporados a la actividad productora de renta²⁰». (Se resalta).*

La Sala también ha precisado que la deducción del artículo 158-3 del ET, procede tanto en aquellos casos en que se trate de la adquisición de activos fijos reales productivos como de inversiones hechas en activos fijos que ya posee la empresa.

¹⁵ El artículo 260 del Estatuto Tributario establece que el patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente el último día del año o periodo gravable, incluidos los bienes poseídos en el exterior, caso este último que no se aplica a las sucursales de sociedades extranjeras.

¹⁶ Sentencia de 19 de mayo de 2016, Exp. 20501, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁷ Lo anterior también fue puesto de presente por la Sala en las sentencias del 2 de agosto de 2017, Exp. 20952, del 7 de marzo de 2018, Exp. 20707, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, y del 23 de noviembre de 2017, Exp. 21184, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, entre otras.

¹⁸ El artículo 653 del Código Civil, señala que «Los bienes consisten en cosas corporales o incorporales. Corporales son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro. Incorporales las que consisten en meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas».

¹⁹ Sentencia del 24 de mayo de 2007, Exp. 14898, C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

²⁰ Sentencia del 13 de septiembre de 2012, Exp. 18473, C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



En este último caso, se requiere que la inversión en el activo sea necesaria para que el bien pueda contribuir a la generación de renta²¹.

Además, se reitera, lo que realmente determina que se pueda aplicar la deducción es que se haga la inversión en un activo fijo, sea mediante adquisición por primera vez, o mediante **la realización de reparaciones o mejoras a activos preexistentes**. En ambos casos se cumple con el requisito de adquirir bienes tangibles, con la finalidad de incorporar el activo a la producción de renta de la empresa **o de permitir que el activo preexistente siga generando la renta o mejore la eficiencia de esa tarea**.

En ese sentido, la Sección ha destacado que además de la finalidad del beneficio tributario consistente en la reactivación de la economía para los empresarios que deciden realizar inversiones, *«también se cumple una finalidad válida cuando se aplica la deducción a los casos en que, sin haberse adquirido un activo fijo, se hacen inversiones en los activos ya existentes para que no disminuyan la producción de renta ni se paralice la actividad de la empresa, que, finalmente, es lo que ocurriría si el empresario decidiera no hacer las reparaciones necesarias para que los activos fijos pudieran seguir cumpliendo con su función primordial, que es la producción de renta»*²².

Caso concreto

La Sala observa que en la declaración de renta del año gravable 2009, la sociedad demandante registró como deducción por inversión en activos fijos reales productivos la suma de \$2.801.834.000, de los cuales \$966.898.546 corresponden al 40% de *«mejoras, reposiciones, adiciones y acometidas»*²³, destinadas a las redes por medio de las cuales se presta el servicio de acueducto y alcantarillado en el municipio de Tuluá. Se aclara que la Administración aceptó la procedencia de la deducción en cuanto a las obras de construcción y extensión de nuevas redes²⁴.

La DIAN desconoció la deducibilidad de las inversiones, al considerar que en los términos del artículo 158-3 del ET, y su Decreto reglamentario 1766 de 2004, las obras de mejoramiento, reparación, adición y acometidas se hicieron respecto de redes o activos fijos ya existentes, por lo que no constituían en sí mismas la adquisición o inclusión de un activo nuevo; que esos bienes no formaban parte del patrimonio y que no participaban de manera directa en un incremento al ingreso o la tributación de la contribuyente.

Por su parte, la demandante señaló que procede la deducción, pues se causó como consecuencia de la adquisición por parte de la empresa de activos nuevos, que se usaron para reemplazar en su integridad parte de las redes que estaban en uso, y que las reposiciones y acometidas constituyen la adición de tales activos para aumentar la capacidad productiva o mantener la existente, que fueron, a su vez,

²¹ Sentencias del 24 de octubre de 2013, Exp. 18375, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 13 de septiembre de 2012, Exp. 18473, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, del 28 de septiembre de 2016, Exp. 21730, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 23 de noviembre de 2017, Exp. 21184, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²² Ib. nota 21.

²³ Según el Diccionario de la Construcción – «Términos técnicos del sector de la construcción», la acometida de agua «es la parte de la instalación que enlaza la red general que está instalada en la calle con la instalación interna general del inmueble. La acometida está formada por una tubería principal y tres válvulas o llaves de servicio: - La llave de toma: conexión entre la tubería de red general de agua con el ramal individual. - La llave de registro: válvula que abre o cierra el paso del agua sin necesidad de pasar al inmueble. - La llave de paso general: válvula que permite cortar el suministro de toda la instalación».

²⁴ Tal como se evidencia en la LOR (Fl. 31).



registradas en el patrimonio de la sociedad, como únicas condiciones establecidas por el artículo 158-3 del ET, sin que exija que se demuestre un mayor ingreso para la empresa o en la tributación.

Sobre las operaciones que dieron origen a la deducción, se encuentra probado lo siguiente:

- Que la sociedad CENTROAGUAS S.A. ESP, tiene como objeto social « [...] la prestación, operación, mantenimiento, administración y gestión de los servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado en la ciudad de Tuluá y sus actividades complementarias de conformidad con las normas legales [...]»²⁵.
- El municipio de Tuluá adjudicó mediante licitación pública²⁶, la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado a través del contrato 017 de 2000, en cuya cláusula 2, se pactó como obligación de CENTROAGUAS S.A. ESP, «la rehabilitación, optimización, construcción, expansión y reposición de los sistemas existentes, de conformidad con el régimen jurídico aplicable al contrato, y el pliego de condiciones de la licitación pública No. 01 de 2000»²⁷.
- A su vez, se establecieron como obligaciones de la demandante:
 - « [...] m) Pagar todos los impuestos de orden nacional, departamental y municipal, tasas o contribuciones que se encuentren vigentes o se establezcan, de conformidad con las disposiciones legales que rigen la materia.
 - [...] i) Adquirir bienes, equipos, servicios, materiales y provisiones requeridas para la operación, prestación y suministro de los servicios públicos domiciliarios, en forma eficiente y oportuna.
 - [...] b) Cumplir con todas las estipulaciones pactadas sobre calidad, cobertura, capacidad instalada y condiciones de la infraestructura para la prestación de los servicios.
 - [...] a) Construir las obras necesarias para prestar los servicios públicos de acueducto y alcantarillado.
 - [...] b) Efectuar los mantenimientos preventivos y correctivos de todos los bienes, equipos y elementos existentes, con la periodicidad que se establezca en el programa que adopte cada año (contrato suscrito a 20 años con prórroga), o cuando las circunstancias así lo impongan».
 - [...] Cláusula 20. Se deberán tomar todas las medidas necesarias para reparar los daños que llegaren a presentarse en cualquiera de los bienes utilizados para prestar el servicio, o para reponerlos en caso de que fuere necesario.
 - [...] En el evento en que deba reponerse cualquier bien entregado, incluidos los de su propiedad, se deberá reemplazarlos utilizando bienes que garanticen como mínimo sostener la prestación del servicio cumpliendo con los indicadores pactados en el presente contrato²⁸».
- Las inversiones que realizó la actora en el año 2009, en desarrollo de sus obligaciones contractuales y por las que solicitó la deducción fueron las siguientes²⁹:

Reposición de redes de acueducto en los sectores 7, 8 y 16 – Colector margen derecha Río Morales – Colector margen derecha e izquierda Río Tuluá.	
Inversión	Valor
Reposición de la red de alcantarillado	\$2.364.871.643
Acometidas de alcantarillado	\$45.622.053
Acometidas por extensión de alcantarillado	\$6.752.669

²⁵Tal como consta en el certificado de existencia y representación (Fls. 247 a 430 c.a.).

²⁶ Resolución 700 del 2 de agosto del 2000 (Fl. 485 c.a.)

²⁷ Fl. 487 c.a.

²⁸ Fls. 491 a 494 c.a.

²⁹ Fls. 59 a 155, 195 a 255, 299 a 357 y 514 a 551 c.a.



Total	\$2.417.246.365
40% de la inversión	\$966.898.546

- Para la realización de las mencionadas reposiciones y acometidas, la demandante inició los proyectos 03A-09, 1-09, 14-09, 13-09, 09-09, 12-09 y 33-09³⁰, en los cuales se dejó constancia de la necesidad de esas obras, al constatar que la infraestructura utilizada para prestar el servicio de agua potable y alcantarillado sufría de *«daños en las redes de distribución del sistema de abastecimiento de la ciudad, como fugas y roturas en las tuberías, causados por la obsolescencia y el tipo de material»*, y *«fugas en las acometidas domiciliarias de acueducto, y aproximadamente el 53% del material de las tuberías que la conforman (asbesto cemento), se encontraba no apto para el servicio de agua potable»*. *«Las acometidas por obras de extensión se presentan por la necesidad de servir otros sectores, es decir que la red se debe extender a nuevos sectores, y la empresa debe dejar hechas las acometidas en predios preexistentes, que no cuentan con usuarios, de manera que no se realicen obras mayores de rompimiento de andenes y vías en el futuro cercano cuando estos usuarios se conecten al servicio»*.
- Las obras de reposición implicaron³¹:
- Suministro e instalación de aproximadamente 2904 m. de tubería PVC RDE21 de ø3.
 - Suministro e instalación de aproximadamente 1107,44 m. de tubería PVC RDE21 de ø3.
 - Suministro e instalación de aproximadamente 804 m. de tubería PVC RDE 21 de ø4.
 - Reposición de 2687,3 metros de tubería de acueducto en asbesto cemento por tubería PVC UP RDE 26 de 3”.
 - Reposición de 473,5 metros de tubería de acueducto en asbesto cemento por tubería PVC UP RDE 26 de 4”.
 - Instalación de aproximadamente 542 acometidas de acueducto.
 - Instalación de aproximadamente 243 acometidas de acueducto.
 - Suministro e instalación de 47 válvulas para micro sectorización.
 - Instalación de aproximadamente 180 m de tubería PVC Novafort de 24”, 261.3 m de tubería PVC Novaloc de 48”, 53.6 m de tubería PVC Novaloc de 45”, 114.4 m de tubería PVC Novaloc de 36”, 4.4 m de tubería PVC Novaloc de 33”, 46.5 m de tubería PVC Novaloc de 39”, 112.5 m de tubería PVC Novaloc de 30”, 171.0 m de tubería PVC Novaloc de 27”, 75.8 m de tubería PVC Novaloc de 250”, y 4 m de tubería PVC Novafort de 400 mm. Construcción de conducto de fuga».
- Facturación emitida por los Consorcios «Obras Hidráulicas Aqua Nueva», «Construcciones y Diseños DIMAR» y «Construcciones TROC LTDA», en las cuales se discrimina el valor total pagado por la contribuyente por cada proyecto, el AIU y el IVA del 16% sobre la utilidad³².
- A su vez, las inversiones discutidas fueron registradas por la sociedad CENTROAGUAS S.A. ESP, en la contabilidad PATRIMONIO – ACTIVOS FIJOS cuentas «1. ACTIVO – 91-20090128 - 91-20090130 – OBRAS EJECUTADAS EN LA EXPANSIÓN Y REPOSICIÓN DE SISTEMAS DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO – 9120090191 y 91-20090192 OBRAS CIVILES EJECUTADAS EN LOS PROYECTOS PARA LA EXPANSIÓN Y REPOSICIÓN DEL SISTEMA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO»³³.
- De acuerdo con el informe del expediente de la DIAN³⁴, dichos activos se depreciaron por *«amortización en línea recta hasta llegar a la terminación del contrato con*

³⁰ Fls. 514 a 597 c.a.
³¹ Fls. 530 a 532 c.a.
³² Fls. 59 a 155, 195 a 255 y 299 a 357 c.a.
³³ Fl. 615 c.a.
³⁴ Fl. 447 c.a.



empresas municipales de Tuluá, el cual concluye en el año 2020». «Conforme con la técnica contable, se llevó la inversión al diferido para luego ser amortizado, y este diferido se tomó como un activo fijo real productivo susceptible de ser tomado como deducible al 40%»³⁵.

A partir de los hechos señalados, advierte la Sala que las obras de reposición de las redes antiguas por nuevas y las acometidas, correspondieron al cumplimiento de las obligaciones contractuales adquiridas por la demandante que, a su vez, comportan el desarrollo del objeto social, consistente en la prestación adecuada del servicio público de acueducto y alcantarillado³⁶. De ahí que para la obtención de su renta, no solamente fuera necesario el uso del sistema - red que le fue entregado para la prestación del servicio, sino que se requería necesariamente de inversiones en nueva infraestructura, mantenimientos correctivos y preventivos en sectores, subsectores o tramos completos.

Se resalta que el servicio que presta la actora por ser público, básico y esencial para la población debe ser prestado en óptimas condiciones sin poner en riesgo la vida de los usuarios, afectar bienes o el ambiente de influencia³⁷.

Los valores que tomó la demandante como deducción no corresponden a los de las redes preexistentes al cumplimiento de las obligaciones atinentes a la prestación del servicio en cabeza de CENTROAGUAS S.A. ESP, sino a los que incurrió para su reposición a una nueva red, con inversión adicional de las acometidas necesarias, por cuanto las anteriores no se ajustaban a los requerimientos técnicos como parte integrante de los proyectos, y no son separables ni optativas, en la medida en que se requieren para lograr la extensión de las obras. Extensiones que, como se puso de presente, fueron aceptadas por la autoridad administrativa como deducibles³⁸.

Como se pudo verificar en las fichas técnicas de los proyectos de inversión, la infraestructura hídrica y de tratamiento de aguas residuales³⁹, son elementos que con el uso se deterioran, de modo que una vez cumplidos los ciclos, deben ser sustituidos, de manera que las obras de reposición y las acometidas constituyen reemplazo total de las piezas, que según las pruebas relacionadas anteriormente, tiene la calidad de activos fijos, que ingresaron al patrimonio de la demandante, y que son necesarias para la realización de la actividad productora de renta, pues de no realizarse no es posible poner las redes en capacidad de prestar el servicio de acueducto y alcantarillado, ni atender los parámetros técnicos ambientales y de seguridad, que le permitan a la empresa el desarrollo de su objeto social.

En este caso la discusión no gira en torno a la propiedad de los activos sobre los cuales se realizaron las reposiciones y acometidas, pues es claro, como se desprende del contrato suscrito entre EMTULUA y CENTROAGUAS S.A. ESP, que las redes antiguas pertenecen a EMTULUA y que, *“los bienes de cualquier naturaleza, que adquiera o construya el arrendatario con la finalidad de cumplir con el objeto del contrato, serán de su propiedad durante la vigencia del mismo”*⁴⁰, sino respecto de las erogaciones relacionadas con las obras que hacen parte de los activos fijos reales productivos adquiridos objeto de la deducción especial, que, a su vez, fueron

³⁵ Fl. 462 c.a.

³⁶ En similar sentido se pronunció la Sala en un caso con identidad fáctica en la sentencia del 28 de septiembre de 2016, Exp. 21730, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³⁷ Ib. nota 36.

³⁸ Tal como se evidencia en la LOR (Fl. 31).

³⁹ Fls. 514, 517, 521, 523, 527, 530, 532, 533, 536, 537, 542, 546, 549 y 551 c.a.

⁴⁰ Fl. 491 rvso c.a. (Cláusulas 18. Propiedad de la infraestructura y 19. Bienes del arrendatario).



incorporados al patrimonio, llevados contablemente a la cuenta de activos fijos de la compañía.

En virtud de lo expuesto, la Sala advierte que las obras que realizó la contribuyente, constituyen una verdadera inversión en activos fijos reales productivos y, por lo tanto, se benefician con la deducción de que trata el artículo 158-3 del ET.

De igual manera, se precisa que las reposiciones de redes nuevas junto con las acometidas, guardan relación directa y permanente con la actividad productora de renta de CENTROAGUAS S.A. ESP, que es la prestación del servicio público domiciliario de acueducto y alcantarillado, como se desprende del certificado de existencia y representación⁴¹.

Lo aducido, por cuanto los ingresos de la empresa provienen de la prestación del referido servicio público y las actividades complementarias que se desarrollan ineludiblemente utilizando la infraestructura hídrica sujeta a reposición por parte de la actora. Todo lo anterior, no exige, como lo ha señalado la Sala en casos precedentes, que para la procedencia del beneficio fiscal se demuestre que la mejora del activo fijo productivo genere unos ingresos determinados o los aumente exponencialmente⁴².

Ahora bien, la DIAN en el recurso de apelación aduce que no es procedente la condena en costas y agencias en derecho, como lo dispuso el *a quo* en el numeral tercero de la decisión, por no estar demostrada la causación de las mismas.

Acorde con el precedente de la Sala⁴³, la condena en costas procede contra la parte vencida en el proceso o en el recurso, con independencia de las causas de la decisión desfavorable, pero ello no es óbice para que se exija «*prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley*».

Las costas se deben analizar conforme con lo dispuesto por los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, en concreto con la regla del numeral 8⁴⁴, conforme con la cual «*Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*»⁴⁵.

En esas condiciones se advierte que, una vez revisado el expediente, no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas (agencias en derecho y gastos del proceso) en la primera instancia, por lo cual se revocará el numeral tercero del fallo recurrido y, en su lugar, se negará la condena en costas. En lo demás, se confirmará.

⁴¹ A similar conclusión llegó la Sala en las sentencias del 23 de noviembre de 2017, Exp. 21184, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, y del 30 de octubre de 2019, Exp. 22921, C.P. Milton Chaves García.

⁴² Ib. nota 41.

⁴³ Entre otras, sentencia del 5 de diciembre de 2018, Exp 23975, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴⁴ C.G.P. «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...)* 8. *Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*».

⁴⁵ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, Exp. 20485, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.



Radicado: 76001-23-33-000-2014-00350-01 (22207)
Demandante: CENTROAGUAS S.A. - E.S.P.
FALLO

Tampoco existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas (agencias en derecho y gastos del proceso) en esta instancia, por lo que no se condenará en costas.

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

FALLA

1. REVOCAR el numeral tercero de la sentencia del 25 de agosto de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar, se dispone:

*«TERCERO: **NEGAR** la condena en costas a cargo de la DIAN».*

2. En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en esta instancia.

RECONOCER PERSONERÍA a la doctora Myriam Rojas Corredor para representar a la DIAN, en los términos del poder conferido, que obra en el folio 197 del cuaderno principal.

La presente providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ