



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

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C., nueve (9) de marzo de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 050012331000200901305-01
No. Interno: 20636
Asunto: Contencioso de nulidad y
restablecimiento del derecho
Demandante: Sociedad Eduardo Botero Soto y Cia.
Demandado: U.A.E. DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 9 de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que negó las siguientes pretensiones:

“1. Que es nula la Liquidación Oficial de Revisión Renta Sociedades No. 110642008000015 del 8 de febrero del 2008, expedida por la División de Liquidación de la Administración de impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín.

2. Que es nula la Resolución Recurso de Reconsideración que Confirma No. 900.002 del 2 de enero del 2009, proferida por la División Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín.

Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho lesionado se decreta el resarcimiento de los siguientes perjuicios ocasionados por los actos ilegales y arbitrarios:

- 1. Se condene a la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público-Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, a pagar a favor de la demandante Eduardo Botero Soto y Cia Ltda, los perjuicios materiales sufridos por causa y razón de los Actos Administrativos proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, con dolo y culpa grave, teniendo en cuenta los valores y las siguientes bases de liquidación:*
 - a. El valor de los daños y lesiones patrimoniales ocasionados por los actos administrativos proferidos por la División de Liquidación y la Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, los cuales ascienden a la suma de TREINTA Y UN MILLONES TRES MIL PESOS (\$31.003.000).*
 - b. El monto de los intereses y rendimientos financieros liquidados sobre la cantidad de TREINTA Y UN MILLONES TRES MIL PESOS (\$31.003.000), a la tasa del 2.54% vigente en el día de hoy, por el período correspondiente a la fecha de radicación de esta demanda y la fecha en que en cumplimiento de sentencia definitiva se realice efectiva y materialmente el pago de la indemnización.*
- 2. Se condene a la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público-Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, a pagar a favor de la demandante Eduardo Botero Soto y Cia Ltda,*

los perjuicios materiales originados por los gastos del proceso que ordene el Juzgado, tales como el valor de las notificaciones y la constitución de caución en el evento en que decida el Juzgado exigir como requisito de procedibilidad su constitución.

3. *Que consecuentemente no existe ninguna causa que le confiere atributo a la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, para no declarar la firmeza de la Declaración de Renta y Complementarios, presentada por la sociedad Eduardo Botero Soto y Cia Ltda para el año gravable 2004.”*

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

El 8 de febrero de 2008, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 110642008000015, que modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2004, presentada por la sociedad Eduardo Botero Soto y Cia Ltda. La modificación consistió en desconocer deducciones por inversión en activos fijos por valor de \$154.861.000.

La Liquidación Oficial de Revisión 110642008000015 de 2008 fue confirmada por medio de la Resolución 900.002 del 31 de diciembre de 2009, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Eduardo Botero Soto y Cia. Ltda. hizo las peticiones transcritas al inicio de esta providencia.

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 2, 4, 6, 13, 29, 83, 90, 95, 228 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 3, 35, 50, 69, 77 y 84 de Decreto Ley 01 de 1984.
- Artículos 647, 683, 684, 686, 688, 702, 703, 704, 705, 706, 707, 711, 712, 714, 730, 736, 772, 773, 774, 775, 776, 779, 780 y 781 del Estatuto Tributario.
- Artículos 175, 177, 251, 252 y 264 del Código de Procedimiento Civil.
- Artículos 5 y 6 de la Ley 678 de 2001.
- Artículos 45 y 5 de la Ley 57 de 1887.
- Artículo 8 de la Ley 153 de 1887.
- Artículo 39 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.
- Artículos 515 y 516 del Código de Comercio.

2.1.2. Concepto de la violación

a. Violación del derecho al debido proceso

La demandante señaló que el requerimiento especial que antecedió a los actos acusados fue notificado extemporáneamente, esto es, por fuera del término de dos años que señala el artículo 705 del Estatuto Tributario.

Explicó que el plazo para presentar la declaración de renta del año 2004 vencía el 15 de abril de 2005, de conformidad con el Decreto 4345 de 2004. Que de acuerdo con el artículo 705 ibídem, la DIAN tenía hasta el 15 de abril de 2007 para notificar el requerimiento especial. Que, sin embargo, el requerimiento fue notificado a la sociedad el 14 de mayo de 2007.

Señaló que el emplazamiento para corregir el 16 de marzo de 2007 suspende el término para notificar el requerimiento especial, durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento, conforme con el artículo 706 E.T. Para la demandante, el término para notificar el requerimiento especial no se amplía, sino que se suspende.

Dijo que el auto que ordena la realización de inspección tributaria suspende el término para notificar el requerimiento especial por tres meses. Sin embargo, en el caso, esa suspensión se dio hasta el día 21 de marzo de 2007, teniendo en cuenta que el auto que ordenó la inspección fue notificado el 21 de diciembre de 2006.

Resaltó que no es cierta la afirmación que hace la DIAN en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración en cuanto a que no se realizó inspección tributaria, pues está probado que expidió un auto en el que ordenaba la práctica de la diligencia y así mismo la realizó al verificar los documentos contables de la sociedad.

Alegó la excepción de inconstitucionalidad del artículo 2 del Decreto 1766 de 2004, pues, según dijo, excede lo dicho en la Ley 863 de 2003, al fijar tener como activo fijo real productivo los bienes que participen directa y permanentemente en la actividad productora del contribuyente.

Sostuvo que la DIAN incurrió en dolo y culpa grave al confirmar la liquidación oficial de revisión acusada, pues esta es nula al ser expedida con inobservancia de las formalidades establecidas en los artículos 703, 705, 706 y 714 del Estatuto Tributario.

Señaló que la declaración privada del impuesto de renta del 2004 adquirió firmeza, teniendo en cuenta que no se notificó el requerimiento especial dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar.

b. Desconocimiento de la deducción de inversión en activos fijos productivos por valor de \$154.861.000

- **Compra de software por valor de \$140.432.000**

La demandante sostuvo que la deducción es procedente al amparo del artículo 68 de la Ley 863 de 2003 [art. 158-3 E.T.], y tomando como punto de referencia las demandas que interpuso contra el artículo 2 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004.

Dijo que el software que compró la sociedad fue incorporado al patrimonio de la empresa, que es un bien real mueble sobre el que ejerció el derecho de propiedad y de usufructo y hace parte fundamental y esencial del sistema informático y operativo de la compañía.

Precisó que como el artículo 158-3 E.T. exige que los activos fijos existan para que proceda la deducción, la sociedad tiene derecho a deducir el 30% del valor de la compra del software. Añadió que el software es un activo fijo real, porque existe.

- **Compra de muebles y enseres por \$4.529.000**

La demandante señaló que es procedente la deducción, porque los muebles y equipos que fueron adquiridos son activos fijos que participan de manera indirecta en la actividad productora de renta de la sociedad.

Estimó improcedente la afirmación de la DIAN, en cuanto a que la deducción solo es procedente cuando el contribuyente crea, realiza o efectúa la apertura de un

establecimiento de comercio, y que los bienes que la integran, individualmente considerados, no participan en forma directa y permanente en la actividad productora de renta de la sociedad.

- **Arrendamiento en leasing de vehículos por \$9.900.000**

La demandante, al igual que en el caso anterior, sostuvo que es procedente la deducción del 30% del valor de la adquisición de vehículos para uso de la sociedad, en la modalidad de leasing, porque son activos fijos que participan de manera indirecta en la actividad productora de renta de la sociedad.

Explicó que las inversiones se hicieron sobre activos fijos reales productivos adquiridos bajo la modalidad de leasing financiero.

Afirmó que en el expediente está la prueba del contrato de arrendamiento financiero de leasing celebrado con Leasing Bancolombia, que da cuenta de que no se trató de un contrato de arrendamiento operativo como erradamente concluyó la DIAN.

c. Sanción por inexactitud

La parte actora sostuvo que la sanción es improcedente, porque no incluyó información falsa o incompleta en la declaración de renta del año 2004.

Dijo, también, que la sanción es improcedente, porque existió diferencia de criterios con la DIAN sobre la interpretación del artículo 68 de la Ley 863 de 2003 y el artículo 2 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004, en cuanto a lo que debe entenderse por activo fijo real productivo.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado de la U.A.E. DIAN contestó la demanda y se opuso a las pretensiones de la parte actora en los siguientes términos:

Indicó que la demandante actúa con temeridad al fundamentar sus alegatos en hechos que no ocurrieron en la actuación administrativa. Agregó que *“lo que da a entender por inspección tributaria no es otra cosa, que un auto de verificación sobre la cual, como corresponde se levanta un acta de visita lo que dista mucho del procedimiento adelantado en una inspección tributaria.”*

Señaló que el único acto que se profirió en el proceso de determinación del impuesto, que dio lugar a la suspensión del término por un mes para notificar el requerimiento especial, fue el emplazamiento para declarar.

Sostuvo que el requerimiento especial se notificó dentro del término previsto en la ley. Que la demandante tenía como fecha de vencimiento para presentar la declaración de renta del 2004 el día 13 de abril de 2005, de conformidad con el Decreto 4345 del 22 de diciembre de 2004. De tal forma que a partir de esta fecha se empieza a contar el término de dos años que tiene la DIAN para notificar el requerimiento especial, esto es, hasta el 13 de abril de 2007.

Afirmó que de conformidad con el inciso final del artículo 706 del Estatuto Tributario, el término para notificar el requerimiento especial se suspende, entre otros, durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir, lo que, en el caso, ocurrió el 27 de febrero de 2007.

Manifestó que al haberse notificado el emplazamiento para corregir el 27 de febrero de 2007, el término para notificar el acto preparatorio se suspendió por un mes, esto es, hasta el 13 de mayo de 2007. Y que como el

requerimiento especial se notificó el 27 de abril de 2007, se tiene que fue en tiempo y que no operó la firmeza de la declaración privada del impuesto de renta de 2004.

Sobre la interpretación de los artículos 705 y 706 del E.T., la DIAN dijo que una vez se emplaza al contribuyente para que corrija la declaración, la Administración cuenta con un mes adicional para notificar el requerimiento especial

Dijo que era improcedente la excepción de inconstitucionalidad del artículo 2 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004, pues este mecanismo se aplica a las leyes y a los decretos ley, y no a los decretos reglamentarios.

En cuanto al rechazo de la deducción por compra de muebles y enseres, la DIAN sostuvo que éstos activos no participaron de manera permanente y directa en la actividad productora de renta de la sociedad.

Frente al rechazo de la compra de vehículos bajo la modalidad de leasing dijo que en la contabilidad de la demandante se estableció que el bien recibido en arrendamiento no fue adquirido con la opción irrevocable de compra, pues fue contabilizado como un gasto.

En cuanto a la compra de software, dijo que este corría la misma suerte de los bienes muebles y enseres.

Aseveró que la condición sobre la calidad de “productivos”, prevista en la ley para que proceda la deducción discutida, implica que entre lo producido y los bienes empleados para producir exista una relación directa y permanente, a tal punto que sean indispensables para su ejecución. Esto excluye los activos

que participan indirectamente en el proceso productivo, como es el caso de los muebles, equipos y software destinados a la parte administrativa y gerencial.

Finalmente, sostuvo que la sanción por inexactitud es procedente, porque la demandante declaró deducciones inexistentes. Adicionalmente, dijo que no es cierto que exista diferencia de criterios sobre la interpretación de la norma aplicable al caso, porque la ley es clara en señalar los requisitos para que proceda la deducción, los cuales no fueron reunidos en el caso.

Pidió que no se condenara en costas a la entidad, porque no se reúnen los presupuestos del artículo 392 del Código de Procedimiento Civil para su procedencia.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia negó las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

2.3.1. Extemporaneidad del requerimiento especial. Violación del derecho al debido proceso

Señaló que el término de dos años que tenía la DIAN para notificar el requerimiento especial vencía el 15 de abril de 2007, teniendo en cuenta que la fecha límite para presentar la declaración de renta del año 2004 vencía el 15 de abril de 2005, según el Decreto 4345 del 22 de diciembre de 2004.

Indicó que el día 16 de marzo de 2007, la DIAN notificó el emplazamiento para corregir 110632007000015 del 15 de diciembre de 2006, esto es, dentro del término de firmeza de la declaración. Agregó que, según el artículo 706 del E.T., el término

para notificar el requerimiento especial se suspendió durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir. Indicó que en virtud de la suspensión del término para notificar el requerimiento especial, como consecuencia de la notificación del emplazamiento para corregir, el plazo para proferir el requerimiento especial se amplió hasta el 15 de mayo de 2007.

Concluyó que como el requerimiento especial se notificó a la demandante el 14 de mayo de 2007, fue en término y la declaración de renta del año 2004 no adquirió firmeza.

El Tribunal advirtió que el auto de verificación o cruce 110632006000297 del 18 de diciembre de 2006, así como la respectiva acta de verificación, no se trató de una inspección tributaria, como equivocadamente entendió la demandante.

Con base en lo anterior, consideró que no se violó el derecho al debido proceso.

No accedió a declarar la excepción de inconstitucionalidad del artículo 2 del Decreto 1766 de 2004, porque no fue solicitado en las pretensiones de la demanda. Advirtió que el Consejo de Estado, en la sentencia del 10 de febrero de 2011, se pronunció sobre la nulidad del artículo 2 del Decreto 1766 de 2004.

2.3.2. Rechazo de la deducción por inversión en activos fijos por valor de \$154.861.000

El Tribunal precisó que para que proceda la 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, se deben cumplir los siguientes requisitos:

- Que los bienes hayan sido adquiridos en los años 2004 a 2007.

- Que los bienes produzcan directa y permanentemente rentabilidad al contribuyente.
- Que los bienes sean susceptibles de depreciación o amortización.

Citó apartes de la sentencia del Consejo de Estado del 7 de febrero de 2008, expediente 15394.

Encontró que la demandante no probó la concurrencia de los anteriores requisitos para la procedencia de la deducción de inversión en activos fijos [muebles y enseres, vehículo adquirido en leasing operativo y compra de software], de tal forma que su rechazo era procedente.

Indicó que la sanción por inexactitud era procedente, porque la demandante incluyó deducciones que no reunían los requisitos para su procedencia. Igualmente, consideró que no existió la diferencia de criterios alegada, porque el artículo 158-3 del E.T. es claro en señalar los criterios para que proceda la deducción cuestionada.

Finalmente, no accedió a la pretensión de modificar la sobretasa del impuesto de renta, porque no se evidenciaron errores en su cálculo.

No condenó en costas a la demandada.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la decisión del Tribunal. Las razones de inconformidad con la sentencia se resumen a continuación:

- **Notificación extemporánea del requerimiento especial**

Insistió en que el requerimiento especial se notificó extemporáneamente, porque el emplazamiento para corregir que profirió la DIAN suspendió el término para notificar

el requerimiento hasta el día 16 de abril de 2007 y no se amplió hasta el 15 de mayo de 2007, como equivocadamente consideró el Tribunal.

Reiteró que la DIAN sí decretó la práctica de una inspección tributaria, pues eso fue lo que ordenó en el auto de verificación del 18 de diciembre de 2006. Indicó que de acuerdo con el artículo 779 del E.T., es indiferente la denominación que se le dé al auto de verificación o cruce, pues lo que interesa es la naturaleza de la prueba que se practica.

- **Rechazo de la deducción de inversión en activos fijos**

La demandante dijo que exigir que se pruebe la rentabilidad generada por los activos adquiridos y su incorporación en las actividades productoras de renta de la sociedad, se aparta de lo dispuesto en el artículo 158-3 del E.T., pues para tener derecho a la deducción solo es necesario probar la adquisición de activos fijos reales productivos. Reiteró que está demostrada la naturaleza de activos fijos reales productivos de los bienes respecto de los que solicitó la deducción.

Para la demandante, el Tribunal no expone de manera clara y concreta razones diferentes al hecho de que la sociedad no probó la rentabilidad y la incorporación de los bienes a la actividad productora de renta de la sociedad.

Sostuvo que en la sentencia del Consejo de Estado que citó el Tribunal, no se dice que los activos fijos reales productivos que usan las empresas prestadoras del servicio de transporte, no participan directa y permanentemente en la actividad productora de renta, y que, por ello, están excluidos del beneficio de la deducción del artículo 158-3 del E.T.

Indicó que el artículo 2 del Decreto 1766 de 2004 excede la potestad reglamentaria al señalar que los activos sobre los que recae la deducción son solo los activos fijos reales productivos, pues la ley no señala el modo o la forma en que sean utilizados

esos activos para la obtención de renta. Insistió en que procede la excepción de inconstitucionalidad de esta disposición normativa.

Dijo que la deducción por la compra del software es procedente, porque este activo fue incorporado al patrimonio de la sociedad, hace parte integral del sistema operativo y administrativo de la sociedad y conforma una unidad con los equipos de cómputo en que se instaló.

Sostuvo que la sanción por inexactitud es improcedente, pues la sociedad no incurrió en alguno de los presupuestos que el artículo 647 del E.T. señala. Insistió en que las deducciones solicitadas se ajustaron a los presupuestos del artículo 158-3 del E.T. para su procedencia.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** guardó silencio.

La **DIAN** reiteró lo dicho en la contestación de la demanda.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público rindió concepto en el que pidió anular parcialmente los actos demandados.

Para el Ministerio Público, la deducción por la compra de software es procedente, porque si bien es un bien intangible que por sí solo no presta una función, requiere un equipo para que forme una unidad de la cual se pueda predicar el carácter de bien corporal. Sostuvo que la DIAN no desvirtuó la vinculación del software a la actividad de transporte que realiza la demandante y en la que intervenía directamente.

En el caso de los muebles y enseres, dijo que no era suficiente con demostrar su adquisición y suponer que están presentes en la producción de renta de la sociedad, pues se trata de bienes para dotar las oficinas y que no intervienen directa y permanentemente en la producción de renta.

Igualmente, dijo que se debe mantener el rechazo en la deducción por la compra de vehículo en la modalidad de leasing, porque la demandante lo contabilizó como un gasto operacional de la empresa y no fue incorporado al patrimonio de la sociedad.

Sostuvo que se debe mantener la reducción respecto de las deducciones improcedentes.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala resuelve el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Antioquia que negó la pretensión de nulidad y restablecimiento del derecho de la Liquidación Oficial de Revisión 110642008000015 del 8 de febrero de 2008 y la Resolución 900.002 del 2 de enero de 2009, expedidas por la DIAN, que modificaron la declaración de renta del año 2004 de la demandante.

En los términos del recurso, los problemas jurídicos que debe resolver la Sala son:

- i) Si la DIAN notificó extemporáneamente el requerimiento especial y, por ende, adquirió firmeza la declaración privada de renta del año 2004, presentada por el demandante. Así mismo, se decidirá si se violó el derecho al debido proceso de la demandante.
- ii) Si era procedente el rechazo de las deducciones por inversión en activos fijos reales productivos por valor de \$154.861.000,

correspondientes a la compra de muebles y enseres, vehiculó en leasing operativo y de software, por no reunir los requisitos del artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

iii) Si era procedente la sanción por inexactitud.

3.1. De la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta. Notificación extemporánea del requerimiento especial. Violación del derecho al debido proceso

El artículo 714 del Estatuto Tributario prevé que la declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar no se ha notificado requerimiento especial. El plazo de firmeza de la declaración tributaria resulta ser un plazo preclusivo¹, que sólo puede ser interrumpido por la notificación del requerimiento especial.

El requerimiento especial, a su vez, conforme lo dispone el artículo 705 del E.T., debe notificarse, a más tardar, dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, o de la fecha de presentación de la declaración extemporánea, o de la presentación de la solicitud de devolución o compensación del saldo a favor. Y el plazo solo puede ser suspendido por las causales previstas en el artículo 706 del E.T., a saber²:

¹ En la sentencia del 29 de octubre de 2009 [Expediente 16482. Demandante World Customs & Cía. Ltda. SIA. Consejero Ponente: doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas], la Sala precisó que la ley puede regular términos preclusivos y términos perentorios. Los términos perentorios son obligatorios, que denotan urgencia para realizar la acción exigida dentro del plazo. El incumplimiento de un plazo perentorio no invalida ni torna ineficaz lo realizado fuera del plazo, pero el sujeto incumplido queda obligado a asumir la responsabilidad por la mora, como cuando se pagan intereses por el pago a destiempo de un capital. Cosa distinta ocurre con los términos preclusivos, en la medida en que no sólo son obligatorios, sino que su incumplimiento conlleva las consecuencias de invalidar la acción realizada fuera del plazo. Justamente un plazo de caducidad de la acción es un plazo que no solamente resulta perentorio, sino también preclusivo. Otros plazos que suelen tener las autoridades del Estado, suelen ser meramente preclusivos, como el plazo que cuenta el juez para dictar las sentencias. La sentencia es válida, a pesar de que se suele dictar por fuera de los plazos.

² El artículo 97 del Decreto Distrital 807 de 1993 remite a los artículos 705 a 707 del E.T. nacional.

1. Cuando se emplace para corregir, por el término de un mes contado a partir de la notificación del emplazamiento para corregir.
2. Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.
3. Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección.

3.1.1. Caso concreto

Para resolver el caso *sub examine*, la Sala parte de los siguientes hechos probados:

- El 12 de abril de 2005, la sociedad Eduardo Botero Soto & Cia. Ltda. presentó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2004, con el autoadhesivo 9000001978563³.
- El 18 de diciembre de 2006, la DIAN expidió el Auto de Verificación o Cruce 110632006000297, ordenó la práctica de la diligencia en las instalaciones de la sociedad demandante⁴.
- La diligencia de verificación fue realizada los días 16 de enero de 2006 y 9 de febrero de 2006, según consta en los informes de visita auto de verificación, donde los funcionarios de la DIAN pudieron verificar la contabilidad y los documentos soportes aportados por la demandante, así como la estructura y operación de la empresa⁵.

³ Folios 4 y 5 del cuaderno de antecedentes.

⁴ Folio 7 del cuaderno de antecedentes.

⁵ Folio 7 reverso, 8 y 72 del cuaderno de antecedentes.

- El 12 de marzo de 2007, la DIAN profirió el Emplazamiento para Corregir 110632007000015, notificado por correo certificado el 16 de marzo de 2007⁶.
- El 10 de mayo de 2007, la DIAN expidió el Requerimiento Especial 110632007000046, que propuso modificar la declaración privada del impuesto de renta del año 2004, en el sentido de rechazar la deducción de inversión en activos fijos por valor de \$154.861.000, registrada en el renglón 58 (deducción inversiones en activos fijos) de la declaración privada, liquidar sanción por inexactitud de \$95.394.000 y reliquidar la sobretasa del impuesto en \$5.420.000⁷.
- El 8 de febrero de 2008, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 110642008000015, notificada por correo certificado el 12 de febrero de 2008, que modificó la declaración de renta del año 2004 presentada por la demandante en los aspectos propuestos en el requerimiento especial⁸.
- Mediante la Resolución 900.002 del 2 de enero de 2009, notificada el 14 de enero de 2009, la DIAN confirmó la liquidación oficial de revisión del 8 de febrero de 2008, en virtud del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante⁹.

Conforme con los hechos descritos anteriormente, la Sala parte de advertir que, la demandante tenía hasta el día **13 de abril de 2005**¹⁰ para presentar la declaración del impuesto de renta del año gravable 2004, de conformidad con el artículo 13 del Decreto 4345 de 2004¹¹. Conforme con el artículo 714 del E.T., la declaración

⁶ Folios 74 y 75 del cuaderno de antecedentes.

⁷ Folios 92 a 103 del cuaderno de antecedentes.

⁸ Folios 142 a 179 del cuaderno de antecedentes.

⁹ Folios 213 a 228 de cuaderno de antecedente.

¹⁰ Teniendo en cuenta que el último dígito del NIT de la demandante es 5.

¹¹ Por la cual se establecen los lugares, plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente y se dictan otras disposiciones.

adquiere firmeza si dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar no se ha notificado requerimiento especial. Para este caso, el plazo de dos años vencía el **13 de abril de 2007**.

Sin embargo, la DIAN expidió el emplazamiento para corregir 110632007000015 del 12 de marzo de 2007, notificado por correo certificado el **16 de marzo de 2007**. De tal manera que a partir del **16 de marzo de 2007** se suspendió por un mes el término para que la Administración notificara el requerimiento especial, de conformidad con el artículo 706 del E.T., esto es, hasta el **16 de abril de 2007**.

En relación con este aspecto, se aclara que el efecto de la “suspensión de términos”, consiste en que durante el lapso en el que se presenta dicho fenómeno, en este caso durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir, deja de contarse el término inicial.

Y como para el 16 de marzo de 2007 empezó la suspensión del plazo de firmeza por el término de un mes, del 15 de marzo de 2007 al 13 de abril del mismo año faltaban 29 días para notificar el requerimiento especial. En consecuencia, esos 29 días restantes que faltaban para notificar el requerimiento especial, contados a partir 17 de abril de 2007, que se reanudó el plazo de firmeza, dan como fecha el 15 de mayo de 2007.

Como la DIAN notificó el Requerimiento Especial 110632007000046 el 14 de mayo de 2007, se evidencia que se hizo dentro de los dos años que refiere el artículo 705 del E.T., y que, en consecuencia, la declaración de renta que presentó la demandante por el año 2004 no adquirió firmeza.

Resuelto lo anterior, la Sala pasa a establecer si la DIAN realizó una “inspección tributaria” o si la diligencia practicada en cumplimiento del auto de verificación o cruce no tiene tal carácter, y, por ende, no está sujeta a las formalidades establecidas para la inspección tributaria.

Los artículos 560 y 688 del Estatuto Tributario fijan en el jefe de la Unidad de Fiscalización de la Administración Tributaria la competencia para proferir los actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos, y en los funcionarios de esa unidad la facultad de adelantar las actuaciones preparatorias. También tienen facultades de fiscalización tributaria los jefes de las divisiones y dependencias, así como los profesionales de la misma entidad en quienes se deleguen tales funciones.

Entre los actos de trámite que puede proferir la Administración Tributaria están los autos de verificación o cruce de información, cuya finalidad es la de obtener la información o las pruebas necesarias para corroborar la información declarada por el contribuyente.

La Sala ha sido enfática en señalar que las actas de visita expedidas en cumplimiento de los autos de verificación o cruce son medios de prueba que dan fe de los hechos verificados directamente por la Administración en desarrollo de las amplias facultades de fiscalización e investigación que le asisten, y de los hechos acontecidos en el transcurso de la diligencia¹².

Sin embargo, cuando se trata de simples cruces de información o autos de verificación, no resultan aplicables los artículos que fijan las formalidades para la inspección contable y para la inspección tributaria. Y, en consecuencia, tampoco puede asimilarse el “acta de visita”, producto de los cruces de información o del auto

¹² Sección Cuarta, sentencia de 18 de octubre de 1994, exp, 5291. C.P. doctor Delio Gómez Leyva.

de verificación, a un “acta de inspección contable” o a un “acta de inspección tributaria”, por lo tanto, no sujeta a las formalidades de estas últimas¹³.

Mediante el auto de verificación y cruce de información se ordena practicar la diligencia sobre las operaciones económicas realizadas por los contribuyentes, responsables y terceros involucrados por los impuestos y períodos señalados en el mismo auto.

En el caso en examen, la parte actora partió del error de confundir el “auto de verificación o cruce” con el “auto de inspección tributaria”, el que, como se dijo, se rige por una serie de formalidades consagradas en el Estatuto Tributario.

El artículo 779 del E.T. califica la inspección tributaria como un medio de prueba, con el que la administración verifica directamente los hechos que interesan en el Proceso de fiscalización y determina su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar en que se desarrollaron tales hechos.

En esa inspección, la administración puede decretar todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias a cada medio probatorio.

La diligencia de inspección tributaria se decretará con auto en el que se deben indicar los hechos materia de prueba y los funcionarios comisionados para practicarla. Dicho auto, además, debe notificarse por correo o personalmente al interesado, pues la inspección tributaria sólo se inicia una vez el interesado se entere del objeto de la inspección.

De la diligencia de inspección se levanta un acta que debe contener todos los hechos y pruebas en que se sustenta. Esto es, se debe levantar un acta en la que

¹³ Puede consultarse la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 25 de septiembre de 2008, expediente 250002327000200102106-01 (15289), Consejero ponente Héctor J. Romero Díaz.

se consignen los hechos verificados por la autoridad tributaria en la inspección tributaria.

En el expediente consta que mediante auto de apertura 110632006004739 se designaron los funcionarios que debían adelantar la investigación a la sociedad actora, por el programa “Deducción inversión activos fijos”. También consta que mediante Auto de Verificación o Cruce 110632006000297 del 18 de diciembre de 2006 se comisionó a uno de los funcionarios designados en el auto de apertura para que practicara diligencia de verificación a la sociedad demandante.

Según las actas de visita auto de verificación del 16 de enero de 2006 y del 9 de febrero de 2007, suscritas por el funcionario designado para la verificación, se revisó la facturación que soportaba las compras de los activos fijos respecto de los que solicitó la deducción del artículo 158-3 del E.T., así como la información contable de los activos. Igualmente, verificó la estructura de la empresa, el proceso del servicio que prestaba la empresa y la verificación ocular de ciertos equipos de cómputo de la sociedad.

La Sala observa que lo practicado no fue una inspección tributaria, como equivocadamente cree la demandante, sino una verificación o cruce, como se indicó en el auto del 18 de diciembre de 2006. Y tampoco es cierto que la sociedad no haya tenido conocimiento de las actas de visita y que se haya violado el derecho al debido proceso por esta circunstancia, pues, por el contrario, tanto en el requerimiento especial, como en la liquidación oficial de revisión demandada, la DIAN aludió a ellas en la parte considerativa de cada una de esas actuaciones, y la demandante pudo controvertirlas al responder el emplazamiento y al interponer el recurso de reconsideración, como en efecto lo hizo.

En consecuencia, los actos acusados no violaron el derecho al debido proceso de la sociedad, ni los artículos 705, 706 y 74 del E.T., pues la DIAN atendió el procedimiento previsto en esas normas al expedir el requerimiento especial. No prospera el cargo.

3.2. Del rechazo de la deducción correspondiente a activos fijos productivos por valor de \$154.861.000

En el expediente está acreditado que la sociedad actora realizó inversiones en activos fijos por valor de \$752.148.048, respecto de los que solicitó en la declaración de renta del año 2004, la deducción del 30% de dicha inversión, en aplicación del artículo 158-3 del Estatuto Tributario, así:

| Inversión | Base/Vr. Facturas | Deducción 30% |
|-----------------------------------|--------------------------|----------------------|
| Muebles y enseres | \$15.098.822 | \$4.529.000 |
| Equipos de comunicación y cómputo | \$211.443.095 | \$63.433.000 |
| Equipos de transporte | \$24.500.000 | \$7.350.000 |
| Vehículo en leasing operativo | \$33.000.000 | \$9.900.000 |
| Compra de software | \$468.106.131 | \$140.432.000 |
| TOTAL | \$752.148.048 | \$225.644.000 |

Del valor total de la deducción, la DIAN rechazó la suma de \$154.861.000, por no ajustarse a los presupuestos del artículo 158-3 citado, así:

| | |
|-------------------------------|---------------|
| Muebles y enseres | \$4.529.000 |
| Vehículo en leasing operativo | \$9.900.000 |
| Compra de software | \$140.432.000 |

Las razones del rechazo se resumen así:

Muebles y enseres: La DIAN concluyó que la compra de **sillas plásticas y ergonómicas, un escritorio, una mesa, una bomba de agua, un fax, teléfonos, aire acondicionado, una fotocopiadora, el aire de ventana, cámaras digitales y un estabilizador para equipo de oficina**, realizada para las diferentes oficinas de la sociedad en el país, durante el año 2004, no contribuían de manera directa en la actividad productora de renta de la sociedad, y porque no fueron incorporados como nuevos activos en el patrimonio de la sociedad, sino que fueron adiciones o mejoras a las oficinas que tiene en el país.

Vehículo en leasing operativo: La DIAN consideró que el vehículo campero de marca Mitsubishi que adquirió la demandante en el año 2004, bajo la modalidad de leasing de arrendamiento, no fue incorporado al activo de la sociedad ni fue adquirido con opción irrevocable de compra, y fue contabilizado en la cuenta 512040-Gastos operacionales de administración arrendamientos.

Compra de software: La DIAN concluyó que el software que adquirió la sociedad actora es un bien intangible al que no se le puede aplicar la deducción solicitada, pues los artículos 158-3 del E.T. y 2 del Decreto 1766 de 2004 no contemplan su aplicación a este tipo de bienes.

Precisado lo anterior, la Sala considera:

El artículo 158-3 del ET, vigente para el año 2005, disponía:

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.

La norma transcrita fue reglamentada por el Decreto 1766 de 2004, en cuyos artículos 1, 2 y 3 dispuso:

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.*

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 construidos 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.

Si el activo fijo real productivo se deja de utilizar en la actividad productora de renta o se enajena, antes del vencimiento del término de depreciación o amortización del bien, el contribuyente deberá 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.

La deducción especial de que trata el artículo 158-3 del ET está condicionada a que el bien adquirido sea un activo fijo, exigencia que se debe verificar según lo dispuesto en el artículo 60 del ET¹⁴, es decir que se trate de *bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.*

En tal sentido, el artículo 2 del Decreto 1766 de 2004 definió el alcance de los “*activos fijos reales productivos*” como los bienes tangibles que se **adquieran para formar parte del patrimonio del contribuyente**, participen directa y permanentemente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecien o amorticen fiscalmente.

Sobre el alcance del artículo 2 del Decreto 1766, la Sala, en la sentencia del 23 de marzo de 2006, precisó lo siguiente:

¹⁴ **ARTÍCULO 60. CLASIFICACIÓN DE LOS ACTIVOS ENAJENADOS.** Los activos enajenados se dividen en muebles y en fijos o inmovilizados.

Son activos muebles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable.

Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.

“[...], al referirse el legislador de manera específica a las inversiones realizadas "solo en activos fijos reales productivos", es claro que excluyó de tal tratamiento, aquellos bienes que por definición no tienen tal naturaleza,

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 E. T.). De tal naturaleza participan tanto los bienes corporales como los intangibles, que están destinados a ser incorporados en la actividad productora de renta, y por lo tanto, no todos los activos fijos se encuentran amparados por deducción del 30%.

Lo anterior porque la deducción especial fue limitada por la ley a los bienes "reales", carácter que únicamente se predica 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,...", por lo cual se entienden excluidos de tal tratamiento, los activos fijos que tienen el carácter de intangibles.

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.”¹⁵

3.2.1. Rechazo de la deducción correspondiente a la inversión en bienes muebles y enseres por \$4.529.000

a. Hechos probados

En el expediente se encuentran acreditados los siguientes hechos:

- El objeto social de la sociedad Eduardo Botero Soto & Cia. Ltda. consiste en *“el negocio de transportes, de comisiones de transporte por aire, agua y tierra dentro o fuera del país, comisiones para la compra o venta de toda clase de mercancías, representación de casas*

¹⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, expediente 110010327000200400097-00 (15086), Consejera ponente Ligia López Díaz.

nacionales y extranjeras, la compra y venta de artículos de toda clase, importación y exportación de los mismos”¹⁶

- La sociedad demandante es empresa matriz, propietaria de las siguientes empresas con las que desarrolla su actividad:
 - TRANSPORTES CONDOR ANDINO LTDA: La empresa se dedica a prestar el servicio de intermediación en el transporte.
 - PUERTOS SECOS INTEGRADOS LTDA: La empresa se dedica a administrar los patios de SOFASA (Principal cliente de Botero Soto) almacenaje y distribución de los vehículos, lo que corresponde a un servicio complementario del transporte, la sociedad cuenta con 4 niñeras (Vehículos utilizados para movilizar los automóviles de SOFASA), y Botero Soto le proporciona las niñeras adicionales a través de terceros.
 - ADMINISTRACIÓN DE BIENES Y TRANSPORTES LTDA: La empresa cuenta con unas bodegas y Botero Soto le paga por el arrendamiento de las bodegas.
 - SERVICIOS Y TRANSPORTES LTDA.: Empresa que cuenta con un parque automotor de 59 mulas y 300 equipos de tráiler, son equipos especializados. Se dedica al transporte de mercancías con sus propios vehículos.

¹⁶ Folio 9 reverso del cuaderno de antecedentes.

- PROGRAMADORA DE TRANSPORTE LTDA: Empresa que cuenta con un parque automotor de 60 Mulas y 40 Equipos (Trailer, cisternas y grillos), se dedica al transporte de mercancías con sus vehículos.
 - BOTERO SOTO Y CIA LTDA.: Empresa que se dedica a la prestación de servicios y específicamente a la intermediación en el negocio de transporte de carga, la cual se presta a través de terceros¹⁷.
- La sede principal de la sociedad Botero Soto & Cia. Ltda. es en la ciudad de Medellín y tiene oficinas en las ciudades de Medellín, Riohacha, Barranquilla, Santa Marta, Cartagena, Cúcuta, Bogotá, Palmira, Pereira, Buenaventura, Yumbo, Ipiales, Rionegro Y Riohacha. Además cuenta con una oficina en Venezuela.
- Los bienes muebles y enseres respecto de los que se solicitó la deducción fueron adquiridos por la sociedad matriz Eduardo Botero Soto y Cia, según se aprecia en cada una de las facturas que soportan la inversión¹⁸.

b. Solución del caso concreto

La Sala parte de precisar que para el caso de aquellos contribuyentes cuya actividad es la prestación de un servicio, la deducción del artículo 158-3 ET debe analizarse con criterio comercial. En otras palabras, debe establecerse si el mobiliario en el que se invirtió participa de manera directa en la actividad productora de renta del contribuyente que presta el servicio, a tal punto que sin este mobiliario o equipos no se podría prestar de manera efectiva el

¹⁷ Folio 72 del cuaderno de antecedentes.

¹⁸ Folios 15 a 44 del cuaderno de antecedentes.

servicio. Esto porque es lo normal que el mobiliario de las oficinas se destine también a áreas de la empresa que cumplen simplemente funciones administrativas. De manera que le corresponde a quien alega el beneficio a deducir la inversión en activos fijos reales productivos probar que los inmuebles fueron destinados al área que tiene a su cargo la parte productiva de la empresa.

En ese sentido, recientemente la Sala, en la sentencia del 1 de agosto de 2016 (expediente 19276¹⁹), admitió la deducción por inversión en activos fijos reales productivos que hizo una entidad prestadora de servicios financieros, en el mobiliario requerido para la adecuación de sus oficinas. En esa oportunidad, la Sala consideró que la deducción era procedente, en la medida en que la inversión era necesaria para los fines del negocio o de la actividad que desarrollaba el contribuyente, pues tenía relación directa y permanente con la actividad productora de renta y era necesaria para que el banco pudiera prestar, en las condiciones requeridas, la prestación de los servicios financieros correspondiente a su objeto social.

En el caso *sub examine*, se advierte que la demandante, según el certificado de existencia y representación legal, presta el servicio de intermediación de transporte dentro y fuera del territorio nacional.

De acuerdo con el acta de la visita de verificación que hizo la DIAN el 9 de febrero de 2007²⁰, el servicio que presta la demandante se hace en las oficinas que la empresa tiene en todo el país, dotadas de todo el mobiliario y equipos requeridos para el efecto. Es en estas oficinas en las que el cliente solicita y cotiza el servicio, se coordina el servicio con los vehículos disponibles, se lleva el control de los

¹⁹ Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia (E)

²⁰ Folio 72 del cuaderno de antecedentes.

tiempos y de las rutas de los vehículos, se hace el cargue de la mercancía en los vehículos, etc.

Para la Sala es razonable que el mobiliario y los equipos que se destinan a la prestación del servicio puedan ser considerados como un activo fijo real productivo. Sin embargo, como las empresas que prestan servicios también deben contar dentro de su estructura orgánica de áreas que se encarguen de la parte administrativa del negocio, como la tienen todas empresas que se dedican a actividad mercantiles o industriales, todos los equipos que se destinen a las áreas administrativas son activos fijos, pero no necesariamente reales productivos. Por lo tanto, entonces, le corresponde al contribuyente que presta servicios la carga de probar que el mobiliario y los equipos fueron destinados al área que presta efectivamente el servicio. Los bienes que pueden destinarse a otras actividades que no generen renta sino que faciliten la administración del negocio, no pueden recibir el tratamiento de activos fijos reales productivos y, por tanto, no generan el derecho a la deducción.

En el caso concreto, dado que en el expediente no existe prueba que ofrezca el convencimiento de que el mobiliario y los enseren están destinados al área productiva de la empresa, la Sala decide confirmar el rechazo de la deducción.

3.2.2. Rechazo de la deducción correspondiente a la inversión en vehículo automotor en la modalidad de leasing de arrendamiento por \$9.900.000

La demandante suscribió el contrato de leasing No. 43081 con la compañía Leasing Suramericana de Financiamiento Comercial S.A., con fecha de inicio 9 de julio de 2004, en los siguientes términos:

*“BIENES Y PROVEEDOR(ES)
PROVEEDOR: GARCÍA MONTES JOAQUÍN ARTURO*

Descripción del activo: VEHÍCULO MARCA MITSUBISHI MODELO 2000
PLACAS EWU-399

Marca : MITSUBISHI
Referencia : CAMPERO
Modelo : 2000
Placa Intra : EWU399
Número de motor : 6G72LN8053
Color : ROJO BERLÍN
Número de Serie : 9FJONV130Y0001834
Número de chasis : 9FJONV130Y0001834
Valor de los Bienes + Iva : 33.000.000,00

Fecha de Iniciación del Plazo: 09/07/2004

El canon estipulado para el contrato de arrendamiento financiero Leasing incluye un costo Financiero del 1,20% Mensual equivalente al 15,34% efectivo anual.

Fecha para la primera determinación de la tasa: 09/10/2004

Tabla de Amortización Estimada. De conformidad con lo señalado por el literal c) del numeral 2º del artículo 88 de la ley 223/95, el canon de arrendamiento se discriminará así:

(...)

La variación que se presente en los valores expresados en la tabla anterior como consecuencia de la variación en la tasa del contrato será certificada por SULEASING a Diciembre 31.

Valor Opción de Adquisición: 3.074.045,00

(...)²¹

“DE LA OPCIÓN DE ADQUISICIÓN:

Fecha de Pago: El día del vencimiento del plazo.

Porcentaje de la Opción: 9.32%

Valor: 3.074.045

²¹ Folio 54 y reverso del cuaderno de antecedentes.

En el evento en que el(los) bien(es) objeto del presente contrato requiera(n) de un proceso de importación, construcción o legalización de la propiedad el valor de la opción de adquisición se indicará en el anexo de iniciación del plazo.²²

Respecto a los contratos de leasing, la Sala, en la sentencia del 5 de julio de 2007, expediente 15400, precisó que el beneficio tributario consagrado en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario se aplica a los contratos de leasing financiero y no opera para los contratos de leasing operativo, por cuanto el sistema de contabilización no permite que simultáneamente puedan deducirse la totalidad de los cánones de arrendamiento causados en el periodo y, adicionalmente, el treinta por ciento (30%) del valor del activo, porque la amortización del bien sería mayor a su costo cuando termine el plazo del contrato y además, el mismo hecho económico daría lugar a un doble beneficio tributario. Señaló la Sala:

“El tratamiento contable y tributario del artículo 127-1 del Estatuto Tributario es compatible con la deducción especial por adquisición de activos en el arrendamiento financiero y no lo es tratándose del leasing operativo, como se explica a continuación. Como ha manifestado la Sala el numeral 2° del artículo 127-1 del Estatuto Tributario adoptó el sistema anglosajón de tributación de los contratos de leasing, donde se asimila el arrendamiento financiero a los demás mecanismos de financiación para la adquisición de bienes, disponiendo que el arrendatario registre el bien objeto del contrato como un activo susceptible de ser depreciado o amortizado utilizando “las mismas reglas y normas que se aplicarían si el bien arrendado fuera de su propiedad” De esta manera el locatario tiene la posibilidad de deducir de su renta los valores que correspondan por la amortización y depreciación del bien, porque debe ser contabilizado como un activo de su patrimonio, y también la parte correspondiente al costo financiero de los cánones de arrendamiento. Al acogerse al beneficio de que trata el artículo 158-3 del Estatuto Tributario podrá deducir en el periodo gravable en el cual se suscriba el contrato el treinta por ciento (30%) del costo del activo fijo, que como ya se indicó es un porcentaje mayor al que correspondería al amortizar el activo proporcionalmente por el tiempo de su vida útil. Ahora bien, el numeral 1° del artículo 127-1 del Estatuto Tributario tiene un régimen que asemeja el leasing al contrato de arrendamiento en

²² Folio 56 reverso del cuaderno de antecedentes.

su tratamiento contable y tributario. Así, el locatario no registra en su activo el bien y puede llevar como gasto deducible la totalidad del canon de arrendamiento causado, con lo que se aumentan los costos financieros, reduciendo el impuesto de renta correspondiente, en mayor magnitud de la que permite el sistema del numeral 2° y en la práctica amortizando el activo en un plazo inferior a su tiempo de vida útil. **En este orden de ideas, el sistema de contabilización del contrato de Leasing que se considera como un arrendamiento operativo, no permite que simultáneamente puedan deducirse la totalidad de los cánones de arrendamiento causados en el periodo y adicionalmente el treinta por ciento (30%) del valor del activo, porque la amortización del bien sería mayor a su costo cuando termine el plazo del contrato y además el mismo hecho económico daría lugar a un doble beneficio tributario** (Negrita fuera del texto)

Ahora, de acuerdo con el artículo 127-1 numeral 2 literal a) del Estatuto Tributario, el tratamiento contable y financiero de los contratos de leasing financiero, es el siguiente:

“ARTICULO 127-1. CONTRATOS DE LEASING. Los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra, que se celebren a partir del 1o. de enero de 1996, se registrarán para efectos contables y tributarios por las siguientes reglas:

1. Los contratos de arrendamiento financiero de inmuebles, cuyo plazo sea igual o superior a 60 meses; de maquinaria, equipo, muebles y enseres, cuyo plazo sea igual o superior a 36 meses; **de vehículos de uso productivo y de equipo de computación, cuyo plazo sea igual o superior a 24 meses;** serán considerados como un arrendamiento operativo. Lo anterior significa, que el arrendatario registrará como un gasto deducible la totalidad del canon de arrendamiento causado, sin que deba registrar en su activo o su pasivo, suma alguna por concepto del bien objeto de arriendo. Cuando los inmuebles objeto de arrendamiento financiero incluyan terreno, la parte del contrato correspondiente al terreno se registrará por lo previsto en el siguiente numeral.

2. Los contratos de arrendamiento financiero de inmuebles, en la parte que correspondan a terreno, cualquiera que sea su plazo; los contratos de "lease back" o retroarriendo, cualquiera que sea el activo fijo objeto de arrendamiento y el plazo de los mismos; y los contratos de arrendamiento financiero que versen sobre los bienes mencionados en el numeral anterior, pero cuyos plazos sean inferiores a los allí establecidos; tendrán para efectos contables y tributarios, el siguiente tratamiento:

a. Al inicio del contrato, el arrendatario deberá registrar un activo y un pasivo por el valor total del bien objeto de arrendamiento. Esto es, por una suma igual al valor presente de los cánones y opciones de compra pactados, calculado a la fecha de iniciación del contrato, y a la tasa pactada en el mismo. La suma registrada como pasivo por el arrendatario, debe coincidir con la registrada por el arrendador como activo monetario, en la cuenta de bienes dados en leasing. En el evento de que el arrendatario vaya a hacer uso del descuento del impuesto a las ventas previsto en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario, deberá reclasificar el activo en tal monto, para registrar el impuesto a las ventas a descontar como un anticipo del impuesto de renta.

b. El valor registrado en el activo por el arrendatario, salvo la parte que corresponda al impuesto a las ventas que vaya a ser descontado, tendrá la naturaleza de activo no monetario, sometido a ajustes por inflación. En el caso de que el bien objeto de arrendamiento financiero sea un activo depreciable o amortizable, el activo no monetario registrado por el arrendatario se depreciará o amortizará, utilizando las mismas reglas y normas que se aplicarían si el bien arrendado fuera de su propiedad, es decir, teniendo en cuenta la vida útil del bien arrendado. En el caso de que el bien arrendado sea un activo no depreciable o no amortizable, el arrendatario no podrá depreciar el activo no monetario registrado en su contabilidad.*

[...]”

De acuerdo con la disposición anterior, en los contratos de leasing financiero con opción de compra, entre otros activos, de vehículos de uso productivo, cuyos plazos sean superiores a 24 meses, que son los que interesan en este caso, al inicio del contrato el arrendatario debe registrar un activo y un pasivo por el valor total de los bienes objeto de arrendamiento, es decir por una suma igual al valor presente de los cánones y opciones de compra pactados, valor que se calcula a la fecha de inicio del contrato y a la tasa pactada en este. Además, dichos bienes se deprecian de acuerdo con las reglas y normas que se aplicarían si el bien arrendado fuera de propiedad del arrendatario.

Así, la ley permite la incorporación de estos activos al patrimonio del arrendatario pues les da el tratamiento de inversión aun cuando este no haya ejercido la opción irrevocable de compra.

Al analizar la legalidad de algunos apartes del artículo 2 del Decreto 1766 de 2004, la Sala, además de hacer la distinción entre el leasing operativo y el leasing

financiero, estableció que a los contratos de leasing financiero debe darse el tratamiento tributario y contable del artículo 127-1 numeral 2 literal a) del Estatuto Tributario y señaló que ese tratamiento es compatible con la deducción especial del artículo 158-3 de la misma normativa.

Sobre el particular, la Sala precisó lo siguiente²³:

[...]

*Al respecto debe señalarse en primer lugar que el artículo 127-1 del Estatuto Tributario regula expresamente los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra para efectos contables y tributarios, por tanto de obligatorio acatamiento en esas materias por ser norma especial. **No hay razón alguna para dejar de aplicar esta disposición tratándose de la determinación del impuesto sobre la renta.***

***En consecuencia deben atenderse las definiciones establecidas en dicha disposición para efectos contables y tributarios, para lo cual se diferencia entre el arrendamiento financiero y los contratos que “serán considerados como un arrendamiento operativo”.** El artículo 158-1 del Estatuto Tributario extiende el beneficio de la deducción por adquisición de activos fijos productivos aún (sic) cuando se utilice el “leasing financiero con opción irrevocable de compra”, con lo cual excluye de este tratamiento al denominado “leasing operativo”.*

El contexto de la norma es claramente tributario, y por ello son aplicables las definiciones legales especiales establecidas para esa materia. [...]

El tratamiento contable y tributario del artículo 127-1 del Estatuto Tributario es compatible con la deducción especial por adquisición de activos en el arrendamiento financiero y no lo es tratándose del leasing operativo, como se explica a continuación.

Como ha manifestado la Sala²⁴ el numeral 2° del artículo 127-1 del Estatuto Tributario adoptó el sistema anglosajón de tributación de los contratos de leasing, donde se asimila el arrendamiento financiero a los demás mecanismos de financiación para la adquisición de bienes, disponiendo que el arrendatario registre el bien objeto del contrato como un activo susceptible de ser depreciado o amortizado utilizando “las mismas reglas y normas que se aplicarían si el bien arrendado fuera de su propiedad”.

²³ Sentencia de 5 de julio de 2007, exp. 15400, C.P. Ligia López Díaz

²⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 25 de septiembre de 2006, exp. 15045 y 15278. (Acum.), M.P. Ligia López Díaz.

*De esta manera el locatario tiene la posibilidad de deducir de su renta los valores que correspondan por la amortización y depreciación del bien, porque **debe ser contabilizado como un activo de su patrimonio**, y también la parte correspondiente al costo financiero de los cánones de arrendamiento. Al acogerse al beneficio de que trata el artículo 158-3 del Estatuto Tributario podrá deducir en el periodo gravable en el cual se suscriba el contrato el treinta por ciento (30%) del costo del activo fijo, que como ya se indicó es un porcentaje mayor al que correspondería al amortizar el activo proporcionalmente por el tiempo de su vida útil.*

*Ahora bien, **el numeral 1° del artículo 127-1 del Estatuto Tributario tiene un régimen que asemeja el leasing al contrato de arrendamiento en su tratamiento contable y tributario. Así, el locatario no registra en su activo el bien y puede llevar como gasto deducible la totalidad del canon de arrendamiento causado**, con lo que se aumentan los costos financieros, reduciendo el impuesto de renta correspondiente, en mayor magnitud de la que permite el sistema del numeral 2° y en la práctica amortizando el activo en un plazo inferior a su tiempo de vida útil.*

*Conforme a la misma disposición legal, **en este tipo de leasing el bien no se refleja dentro del patrimonio del arrendatario como un activo depreciable o amortizable, por lo que no puede ser considerado como un activo fijo real productivo con derecho a la deducción del 30% de su valor.***

En este orden de ideas, el sistema de contabilización del contrato de Leasing que se considera como un arrendamiento operativo, no permite que simultáneamente puedan deducirse la totalidad de los cánones de arrendamiento causados en el periodo y adicionalmente el treinta por ciento (30%) del valor del activo, porque la amortización del bien sería mayor a su costo cuando termine el plazo del contrato y además el mismo hecho económico daría lugar a un doble beneficio tributario.

No es el reglamento el que excluye al arrendamiento operativo de este beneficio tributario, sino la ley al establecer unas condiciones para la deducción, no compatibles con esta modalidad de leasing.

[...]"

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

inversión en activos fijos reales productivos si los bienes se registran como un activo del contribuyente.

Por tanto, para efectos de la deducción especial debe tenerse en cuenta el tratamiento establecido en el artículo 127-1 numeral 2 literal a) del Estatuto Tributario, pues solo los contratos de leasing allí previstos son considerados como inversión efectiva que da derecho a la deducción especial del artículo 158-3 del E.T.

Por su parte, el artículo 4 del mismo decreto previó que “[C]uando la inversión en activos fijos reales productivos se efectúe mediante el sistema de leasing, en todos los casos se deberá ejercer la opción irrevocable de compra” Y que “El arrendatario **podrá** deducir de la renta del período en el cual se suscribe el contrato el treinta por ciento (30%) del costo del activo fijo real productivo objeto del contrato.”

En el caso *sub examine*, se evidencia que la sociedad Eduardo Botero Soto & Cia. Ltda. suscribió un contrato de arrendamiento financiero en la modalidad de leasing, con opción de compra, sobre el vehículo respecto del que solicitó la deducción del artículo 158-3 del E.T.

Sin embargo, se evidencian dos situaciones: la primera, que tiene que ver con el plazo del contrato, que fue suscrito a 37 meses; y la segunda, el tratamiento contable que se dio a la operación, pues el valor total del vehículo (\$33.000.000) se registró en la cuenta 512040-Arrendamiento Flota y Equipo de Transporte, es decir que, el bien no fue registrado como un activo de la sociedad, sino como un gasto originado en servicios de arrendamiento de bienes para el desarrollo del objeto social de la demandante.

Las anteriores situaciones, en consonancia con el artículo 127-1 numeral 2 literal a), permiten concluir que no es posible aplicar la deducción del artículo 158-3 *ibídem*, pues, independientemente de que el contrato contenga la opción de adquisición del bien, lo cierto es que tanto el plazo por el que se suscribió, como la forma en que se

contabilizó, permiten inferir que se trata de un contrato de leasing operativo en donde el bien no se reflejó en el patrimonio de la sociedad como un activo depreciable o amortizable, sino como un gasto, por lo que no puede considerarse un activo fijo real productivo con derecho a la deducción.

En esa medida, las razones que adujo la DIAN para rechazar la deducción se ajustaron a derecho, por lo que la Sala la confirmará. Se confirma el rechazo de la deducción.

3.2.3. Rechazo de la deducción correspondiente a la compra de software por \$140.432.000

La sociedad actora efectuó la compra de software por valor de \$468.106.131, para integrar la parte operativa con la parte administrativa de la empresa. Señaló que este es un bien real que incorporó al patrimonio para la producción de renta de la empresa, y que, por tanto, es deducible por el artículo 158-3 del E.T.

Sobre el particular, la Sala le da la razón a la DIAN en cuanto a que no es posible aplicar la deducción del artículo 158-3 ibídem, porque el software adquirido por la demandante no es un bien intangible de los que se refiere la norma.

Como se dijo anteriormente, el artículo 158-3 citado, reglamentado por el artículo 2 del Decreto 1766 de 2004, determinó, concretamente, que la inversión que da derecho a la deducción debe realizarse “*sólo en activos fijos reales productivos*”, de lo que se deduce que excluyó aquellos bienes que,

por definición, no tienen la naturaleza de reales²⁵, como sucede con los que ostentan el carácter de intangibles²⁶.

Sobre el particular, la Sala, **en la sentencia del 24 de mayo del 2007²⁷, negó la nulidad de la expresión “bienes tangibles” que contiene el artículo 2 del Decreto 1766 de 2004, 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 esto, la Sala reitera lo dicho en aquella oportunidad, y para el caso del software sobre cuya deducción se rechazó, se indica que es un bien intangible que aunque forma parte del patrimonio de la sociedad actora y participa en el proceso productivo de la empresa, no se beneficia de la deducción del artículo 158-3 del E.T., por no ostentar el carácter de “activo real”.

Igualmente, la Sala considera que no es pertinente la excepción de inconstitucionalidad del artículo 2 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004, en cuanto señala lo que se debe entender por activos fijos reales productivos,

²⁵ 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...”

²⁶ 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.).

²⁷ Expediente 14898

porque el reglamento no contradice ni limita el artículo 158-3 E.T. Por el contrario, como ha dicho la Sala, *“se encuentra conforme con la particularidad que 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”*²⁸.

En consecuencia, la Sala encuentra ajustado a derecho el rechazo de la deducción por la compra de software por \$140.423.000.

3.3. De la sanción por inexactitud

El artículo 647 del Estatuto Tributario prevé lo siguiente:

“Art. 647. Sanción por inexactitud. *Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, 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. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.*

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

(...)

La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos [709](#) y [713](#).

²⁸ Ídem 24.

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.”

Según la norma trascrita, la sanción por inexactitud procede por la configuración de alguna de las siguientes conductas en las declaraciones tributarias: **i) omitir ingresos, impuestos generados o bienes y actuaciones gravadas;** ii) *incluir* –sin que existan– costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables o retenciones y anticipos; iii) *utilizar* –esto es, declarar o suministrar– datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los que se pueda derivar un menor impuesto a cargo o mayor saldo a favor y iv) *solicitar* la compensación o la devolución de sumas ya compensadas o devueltas.

Sin embargo, el contribuyente se puede exonerar de la sanción *cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias*, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre la autoridad tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

En el caso *sub examine*, las pruebas que reposan en el expediente acreditan que el demandante incluyó en la declaración del impuesto de renta del año 2004 deducciones improcedentes por concepto de compra de software y la adquisición de vehículo en la modalidad de arrendamiento por leasing, que derivaron en un menor impuesto a pagar. Por esta razón, la sanción se confirma respecto de estas glosas.

Sin embargo, en este caso resulta pertinente aplicar el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016²⁹, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario y previó, en el párrafo 5,

²⁹ "POR MEDIO DE LA CUAL SE ADOPTA UNA REFORMA TRIBUTARIA ESTRUCTURAL, SE FORTALECEN LOS MECANISMOS PARA LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN FISCAL, y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES"

que “El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”

La citada norma se aplica en concordancia con los artículos 287 de la Ley 1819, que modificó el artículo 647 del E.T, pero mantuvo como inexactitud sancionable la omisión de ingresos y la inclusión de costos inexistentes siempre que de estas conductas se derive un menor impuesto a cargo, y 288 de la misma ley, que modificó el artículo 648 del Estatuto Tributario y redujo al 100% la sanción general por inexactitud³⁰.

Es de anotar que aunque el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016 derogó expresamente el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, tal derogatoria no impide aplicar la sanción por inexactitud del 100%, esto es, la más favorable, pues, como se

³⁰ **LEY 1819 DE 2016, ARTÍCULO 287°.** Modifíquese el artículo 647 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTÍCULO 647. INEXACTITUD EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.

[...]

PARÁGRAFO 1. Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos e carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 2. No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.”

ARTÍCULO 288°. Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así:

ARTÍCULO 648. SANCIÓN POR INEXACTITUD. La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

En los siguientes casos, la cuantía de la sanción de que trata este artículo será:

1. Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.
2. Del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia de que trata el inciso 1° de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con 110 señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.

[...]”

advirtió, la Ley 1819 de 2016 ratificó la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, aun cuando la ley favorable sea posterior. Por tanto, se recalculará la sanción por inexactitud sobre el 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la Sala y el determinado por el demandante.

Adicionalmente, la Sala considera que no existió diferencia de criterio alguna entre la DIAN y la demandante sobre la interpretación de las normas que regulan la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, pues tanto el artículo 158-3 del E.T., como el artículo 2 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004, junto con el alcance dado por la jurisprudencia de esta Corporación, son claros en prever las condiciones para que proceda la deducción, particularmente, sobre el hecho de que la deducción recae, únicamente, sobre la inversión hecha en activos fijos reales (tangibles) y sobre aquellos activos fijos adquiridos mediante la figura de leasing por arrendamiento financiero con opción irrevocable de compra.

3.4. Conclusión

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho, se fijará una nueva liquidación del impuesto sobre la renta del año 2004, a cargo de la sociedad actora, en la que se confirma el rechazo de las deducciones. Sin embargo, se reliquidará la sanción por inexactitud teniendo en cuenta lo dicho anteriormente.

| CONCEPTO | | LIQ.PRIVADA | LIQ. OFICIAL | LIQ.CONS.EST. |
|--|----|----------------|----------------|----------------|
| TOTAL GASTOS DE NOMINA | 33 | 3.412.531.000 | 3.412.531.000 | 3.412.531.000 |
| APORTES AL SISTEMA DE SEG. SOCIAL | 34 | 637.010.000 | 637.010.000 | 637.010.000 |
| APORTES AL SENA,ICBF,CAJAS DE COMPENS. | 35 | 298.283.000 | 298.283.000 | 298.283.000 |
| EFFECTIVO,BANCOS,CTAS.BCOS.INVERS. MOBILIARIAS CTAS.COBRAR | 36 | 369.382.000 | 369.382.000 | 369.382.000 |
| CUENTAS POR COBRAR CLIENTES | 37 | 22.108.923.000 | 22.108.923.000 | 22.108.923.000 |
| ACCIONES Y APORTES (SOC ANON) | 38 | 1.112.029.000 | 1.112.029.000 | 1.112.029.000 |
| INVENTARIOS | 39 | 0 | 0 | 0 |
| ACTIVOS FIJOS | 40 | 3.467.312.000 | 3.467.312.000 | 3.467.312.000 |

| | | | | |
|--|-----------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| OTROS ACTIVOS | 41 | 708.747.000 | 708.747.000 | 708.747.000 |
| TOTAL PATRIMONIO BRUTO | 42 | 27.766.393.000 | 27.766.393.000 | 27.766.393.000 |
| PASIVOS | 43 | 13.251.324.000 | 13.251.324.000 | 13.251.324.000 |
| TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO/ NEGATIVO | 44 | 14.515.069.000 | 14.515.069.000 | 14.515.069.000 |
| INGRESOS BRUTOS OPERACIONALES | 45 | 12.698.601.000 | 12.698.601.000 | 12.698.601.000 |
| INGRESOS BRUTOS NO OPERACIONALES | 46 | 126.100.000 | 126.100.000 | 126.100.000 |
| INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS | 47 | 379.831.000 | 379.831.000 | 379.831.000 |
| UTILIDADES POR EXPOSICION A LA INFLACION | 48 | 0 | 0 | 0 |
| TOTAL INGRESOS BRUTOS | 49 | 13.204.532.000 | 13.204.532.000 | 13.204.532.000 |
| MENOS: DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS | 50 | 0 | 0 | 0 |
| OTROS INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RTA. NI GANANC.OCASIONAL | 51 | 39.000 | 39.000 | 39.000 |
| TOTAL INGRESOS NETOS | 52 | 13.204.493.000 | 13.204.493.000 | 13.204.493.000 |
| COSTOS DE VENTA (PARA SISTEMA PERMANENTE) | 53 | 0 | 0 | 0 |
| OTROS COSTOS | 54 | 6.846.000 | 6.846.000 | 6.846.000 |
| TOTAL COSTOS | 55 | 6.846.000 | 6.846.000 | 6.846.000 |
| GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACION | 56 | 10.494.011.000 | 10.494.011.000 | 10.494.011.000 |
| GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS | 57 | 0 | 0 | 0 |
| DEDUCCION INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS | 58 | 225.644.000 | 70.783.000 | 70.783.000 |
| PERDIDA POR EXPOSICION A LA INFLACION | 59 | 512.180.000 | 512.180.000 | 512.180.000 |
| OTRAS DEDUCCIONES (SERVICIOS, ARREND., ETC.) | 60 | 670.807.000 | 670.807.000 | 670.807.000 |
| TOTAL DEDUCCIONES | 61 | 11.902.642.000 | 11.747.781.000 | 11.747.781.000 |
| RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO | 62 | 1.295.005.000 | 1.449.866.000 | 1.449.866.000 |
| COMPENSACIONES | 63 | 0 | 0 | 0 |
| RENTA LIQUIDA | 64 | 1.295.005.000 | 1.449.866.000 | 1.449.866.000 |
| O PERDIDA LIQUIDA | 65 | 0 | 0 | 0 |
| RENTA PRESUNTIVA | 66 | 743.740.000 | 743.740.000 | 743.740.000 |
| TOTAL RENTAS EXENTAS | 67 | 0 | 0 | 0 |
| RENTA LIQUIDA ESPECIAL POR RECUP. DED. | 68 | 0 | 0 | 0 |
| RENTA LIQUIDA GRAVABLE | 69 | 1.295.005.000 | 1.449.866.000 | 1.449.866.000 |
| IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE | 70 | 453.252.000 | 507.453.000 | 507.453.000 |
| DESCUENTOS TRIBUTARIOS | 71 | 0 | 0 | 0 |
| IMPUESTO NETO DE RENTA | 72 | 453.252.000 | 507.453.000 | 507.453.000 |
| SOBRETASA IMPUESTO A LA RENTA | 73 | 45.325.000 | 50.745.000 | 50.745.000 |
| IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES | 74 | 0 | 0 | 0 |
| IMPUESTO DE REMESAS | 75 | 0 | 0 | 0 |
| TOTAL IMP. A CARGO/IMP.GENERADO POR OPERACIONES GRAV. | 76 | 498.577.000 | 558.198.000 | 558.198.000 |
| AUTORRETENCIONES | 77 | 122.051.000 | 122.051.000 | 122.051.000 |
| OTROS CONCEPTOS | 78 | 12.293.000 | 12.293.000 | 12.293.000 |
| TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE | 79 | 134.344.000 | 134.344.000 | 134.344.000 |
| MENOS: SALDO FVR.SIN SOL.DEV.O COMP./SALDO FVR.PERS.FIS.ANT. | 80 | 0 | 0 | 0 |
| MENOS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE | 81 | 131.896.000 | 131.896.000 | 131.896.000 |

| | | | | |
|---|-----------|--------------------|--------------------|--------------------|
| MENOS: ANTICIPO SOBRETASA AÑO GRAVABLE | 82 | 22.905.000 | 22.905.000 | 22.905.000 |
| MÁS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SGTE. | 83 | 207.399.000 | 207.399.000 | 207.399.000 |
| MAS: SANCIONES | 84 | 0 | 95.394.000 | 59.621.000 |
| TOTAL SALDO A PAGAR | 85 | 416.831.000 | 571.846.000 | 536.073.000 |
| O TOTAL SALDO A FAVOR | 86 | 0 | 0 | |

| | |
|-----------------------------------|-------------|
| IMPUESTO A PAGAR DETERMINADO | 558.198.000 |
| MENOS: IMPUESTO A PAGAR DECLARADO | 498.577.000 |
| MAYOR IMPUESTO A PAGAR | 59.621.000 |
| PORCENTAJE APLICABLE | 100% |
| SANCIÓN LIQUIDADADA C.E. | 59.621.000 |

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

F A L L A

PRIMERO. REVÓCASE la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia el 9 de agosto de 2013, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho de la sociedad Eduardo Botero Soto & Cia. Ltda. contra la U.A.E. DIAN, respecto del impuesto sobre la renta del año gravable 2004. En su lugar:

DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 110642008000015 del 8 de febrero de 2008 y la Resolución 900.002 del 31 de diciembre de 2009, expedidas por la U.A.E. DIAN, que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año 2004 de la sociedad Eduardo Botero Soto y Cia. Ltda.

A título de restablecimiento del derecho **FÍJASE** como nueva liquidación del impuesto sobre la renta del año 2004, a cargo de la sociedad

Eduardo Botero Soto y Cia. Ltda., la efectuada en la parte considerativa de esta providencia [páginas 34 y 35], con un saldo a pagar de quinientos treinta y seis millones cero setenta y tres mil pesos moneda corriente (\$536.073.000 m/cte).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ