CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., cuatro (4) de noviembre de dos mil quince (2015)

Radicación: 17001233100020120014901 (21151)

Actor: RIDUCO S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Asunto: Impuesto de renta año gravable 2007

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 22 de mayo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que negó las pretensiones de la demanda.

La parte resolutiva del fallo apelado dispuso lo siguiente:

> **«Primero.** Declárase no configurado el silencio administrativo positivo respecto del recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión 102412010000081 de 28 de octubre de 2010, por consiguiente, declárase la ineptitud de la demanda de reconvención interpuesta por la DIAN.
>
> **Segundo.** Niéguense (sic) las pretensiones de la demanda interpuesta por RIDUCO S.A. en contra de la DIAN, por lo expuesto a lo largo de este proveído. Sin costas.
>
> […]»

ANTECEDENTES

El 21 de abril de 2008, RIDUCO S.A presentó la declaración de renta por el año gravable 2007, en la que incluyó la deducción de $6.981.191.000 por inversión en activos fijos reales productivos y determinó un saldo a favor de $1.974.689.000[1].

Previa expedición del requerimiento especial[2], y su respuesta[3], la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 102412010000081 de 28 de octubre de 2010, en la que rechazó $2.214.799.000 de los $6.981.191.000 que la actora llevó en su

[1] Folio 140 c.a. 1
[2] Folios 136 a 159 c.p.
[3] Folios 160 a 165

declaración de renta como deducción por inversión en activos fijos y redujo el saldo a favor a $1.221.6580.000[4].

La actora interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión[5], que fue resuelto por Resolución 900191 de 18 de octubre de 2011, en el sentido de confirmar el acto recurrido[6].

DEMANDA

RIDUCO S.A., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones[7]:

a. *«Se declare que operó el silencio administrativo positivo frente al recurso de reconsideración interpuesto por RIDUCO S.A. NIT 890.801.451-5 en contra de la Liquidación Oficial de Revisión No. 1024120000081 de octubre 28 de 2010.*

   Que como consecuencia de esta declaración, se declare fallado a favor de RIDUCO S.A. NIT 890.801.451-5 el mencionado recurso de reconsideración, radicado 08989 presentado el 15 de diciembre de 2010.

b. *Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 1024120000081 de octubre 28 de 2010, mediante la cual se determinó*

[4] Folios 17 a 69 c.p.
[5] Folios 70 a 79 c.p.
[6] Folios 80 a 83 c.p.
[7] Folios 180 a 207 c.p.

un mayor impuesto de renta por el año 2007 a cargo de RIDUCO S.A. NIT 890.801.451-5.

c. *Se declare la nulidad de la Resolución 900191 de octubre 18 de 2011 por medio de la cual se agotó la vía gubernativa.*

d. *Que como consecuencia de las anteriores declaraciones, se restablezca en su derecho a RIDUCO S.A. NIT 890.801.451-5, declarando que no está obligado a pagar el mayor impuesto de renta determinado por el año gravable 2007 en la Liquidación Oficial de Revisión No. 1024120000081 de octubre 28 de 2010».*

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículo 84 del Código Contencioso Administrativo
- Artículo 730, 732 y 734 del Estatuto Tributario.
- Artículos 3 y 4 del Decreto 1766 de 2004.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Falsa motivación

Los actos demandados son nulos por falsa motivación porque la Resolución 900191 de 18 de octubre de 2011 se fundamentó en una investigación fiscal respecto a la declaración de renta del año 2008, y el periodo gravable discutido es el 2007.

Además, la demandada tergiversó los argumentos del recurso de reconsideración, porque señaló que la demandante solicitó la deducción en el año 2008 y que los contratos de leasing financiero fueron suscritos en el año 2007, pues la deducción fue solicitada en el año gravable 2007 y los contratos se suscribieron en el año gravable 2006.

Es decir, que la Resolución 900191 de 2011 no resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración de renta del año 2007 sino la correspondiente a la declaración del año 2008, que había sido resuelta por Resolución 900187 de 12 de octubre de 2011.

El recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión no fue resuelto. Violación del debido proceso

El artículo 730 numeral 5 del Estatuto Tributario establece que los actos que resuelven recursos son nulos cuando correspondan a procedimientos legalmente concluidos.

La Resolución 900191 de 18 de octubre de 2011 no resolvió el recurso reconsideración interpuesto por la actora contra la Liquidación Oficial de Revisión 11024120000081 de 28 octubre de 2010. Lo anterior, porque dicho acto confirmó la Liquidación Oficial de Revisión 102412010000068 de 29 de septiembre de 2010. Es decir, resolvió un acto distinto al recurrido.

Por lo tanto, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración violó el debido proceso y es nula porque decidió sobre un procedimiento legalmente concluido.

Cosa juzgada. Silencio administrativo positivo

Por lo precisado anteriormente, el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión de 28 de octubre de 2010 no se resolvió dentro del término del artículo 732 del Estatuto Tributario, esto es, dentro del año siguiente a su interposición.

En efecto, el recurso contra dicha liquidación fue interpuesto el 15 de diciembre de 2010 y a la fecha de presentación de la demanda habían transcurrido más de 15 meses desde su interposición. Por lo anterior, se configuró el silencio administrativo, en los términos del artículo 734 E.T. y de la jurisprudencia del Consejo de Estado[8].

Violación de los artículos 3 y 4 del Decreto 1766 de 2004

Conforme con el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004, la deducción por inversión en activos fijos reales productivos debe solicitarse en la declaración de renta

[8] Sentencias de 16 de julio de 2009, exp. 16331 C.P. Héctor J. Romero Díaz; de 26 de noviembre de 2009, exp. 17299, C.P. William Giraldo Giraldo y de 10 de septiembre de 2009, exp. 17277, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia;

correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión y la base de su cálculo corresponde al costo de adquisición del bien.

El artículo 127-1 del Estatuto Tributario dispone que cuando el bien se adquiere por contrato de leasing financiero el activo se registra al inicio del contrato, por una suma igual al valor presente de los cánones y opciones de compra pactados, calculados a la fecha de iniciación del contrato. Es en esa fecha cuando se entiende que la inversión se realizó y que el contratista dispone de la base para calcular la deducción, como lo prevé el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004.

Para la DIAN la norma aplicable es el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004, que establece que cuando la inversión en activos fijos reales productivos se efectúe mediante el sistema de leasing, el arrendatario podrá deducir de la renta del periodo en el cual se suscribe el contrato, el 30% del costo del activo fijo real productivo objeto del contrato. Sin embargo, el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 es una norma facultativa y no imperativa, a diferencia del artículo 3 del citado decreto, que fue el que aplicó la actora.

La deducción no podía solicitarse en el año de suscripción del contrato (2006), con fundamento en el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004, porque en este periodo no había iniciado la ejecución de los contratos de leasing, ni estos se habían contabilizado. Por ende, la actora no sabía el costo de adquisición del bien y el valor presente de los cánones y opciones de compra pactadas.

En el caso concreto, la actora solicitó la deducción en el año 2007 porque en ese año se iniciaron y contabilizaron los contratos del leasing. Por lo anterior, RIDUCO dio cumplimiento a los artículos 3 del Decreto 1766 de 2004 y 127-1 numeral 2 literal a) y 158-3 del Estatuto Tributario.

Violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995

Además del cumplimiento de los requisitos de los artículos 3 del Decreto 1766 de 2004 y 127-1 numeral 2 literal a) y 158-3 del Estatuto Tributario, el proceder de la actora se ajustó a lo establecido por la DIAN en los Conceptos 55704 de 25 de agosto de 2004, 077779 de noviembre de 2004, 090093 de 17 de noviembre de 2011 y al Acta del Comité de Dirección de la DIAN de 3 de 4 de abril de 2005, en los que se estableció que la deducción del artículo 158-3 del Estatuto Tributario se debe solicitar en la declaración de renta del año en que se realiza la inversión y que los activos fijos reales productivos adquiridos bajo la modalidad de leasing financiero se deben someter al tratamiento fiscal y tributario del artículo 127-1 numeral 2 del Estatuto Tributario, como en efecto lo hizo la actora.

Al negar la deducción, la demandada desconoció su propia doctrina y violó el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, que impide a la DIAN cuestionar la actuación del contribuyente que se ha sujetado a los conceptos emitidos por dicha entidad.

La opción de solicitar la deducción especial en el año de suscripción del contrato puede utilizarse cuando los contribuyentes disponen de la base del cálculo porque dieron inicio al contrato de leasing.

Cuando no se ha iniciado el contrato de leasing y por ende no ha podido llevar el registro contable, la inversión aún no se ha realizado, caso en el cual se aplica la norma general. En este evento, la deducción se solicita en el año en que se realiza la inversión y se registra el bien por su costo de adquisición.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, así[9]:

Silencio administrativo positivo

Si bien en la Resolución 900191 de 18 de octubre de 2011 se confirmó erróneamente la Liquidación Oficial de Revisión 10241201000068 de 29 de septiembre de 2010 y no la Liquidación Oficial de Revisión 10241201000081 de 28 de octubre de 2010, dicho error es solo de transcripción, según el artículo 866 del Estatuto Tributario, y no constituye razón suficiente para que se entienda que el recurso no fue resuelto.

[9] Folios 240 a 265 c.p.

Lo anterior porque en el mencionado acto se indicó que el expediente administrativo corresponde al PD 2007 2008 0003086 y que el impuesto en discusión es el año gravable gravable 2007. Asimismo, se identificó como acto impugnado, la Liquidación Oficial de Revisión 10241201000081 de 28 de octubre de 2010.

Además, en la Resolución 900191 de 18 de octubre de 2011 se advierte que la DIAN tuvo en cuenta los antecedentes que dieron origen a la liquidación de revisión 10241201000081 de 28 de octubre de 2010, es decir, la declaración de renta del año gravable 2007, la solicitud de devolución del saldo a favor de dicha declaración con la respectiva resolución que la reconoció, el auto de apertura la investigación, el requerimiento especial, la citada liquidación oficial de revisión y el recurso interpuesto contra esta.

Así, independientemente del error de transcripción, el análisis fáctico y jurídico de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración giró en torno a los motivos de inconformidad planteados contra la Liquidación Oficial de Revisión 10241201000081 de 28 de octubre de 2010. Además, la Resolución 900191 de 18 de octubre de 2011 se notificó oportunamente.

De otro lado, el reconocimiento del silencio administrativo positivo no puede ir en contra de la ley y la Constitución Política, ni puede avalar que la actora haya llevado deducciones improcedentes en la declaración de renta del año gravable 2007, pues no cumplió el requisito de oportunidad establecido en la ley.

No obstante, de considerarse que el error en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración vicia de nulidad dicho acto, la nulidad no debe trascender a la liquidación oficial de revisión de 28 de octubre de 2010, por lo debe estudiarse su legalidad y de encontrarse ajustada a derecho, no debe ser retirada del ordenamiento jurídico.

Violación de los artículos 3 y 4 del Decreto 1766 de 2004

En relación con la oportunidad para solicitar la deducción de que trata el artículo 1 del Decreto 1766 de 2004, el artículo 4 del mismo decreto establece que debe solicitarse en el periodo en el cual se suscribe el contrato del activo real productivo objeto.

En esa medida, si el contrato de leasing por el cual se adquirieron los activos fijos productivos se suscribió en el año 2006, como en este caso, era en ese periodo gravable en que debía solicitarse la deducción del 30% y no en el periodo de contabilización del contrato, como erróneamente lo hizo la actora.

La anterior interpretación es coherente con lo establecido por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencias de 5 de julio de 2007, exp. 15400, C.P. Ligia López Díaz y de 28 de febrero de 2013, exp. 18643 y con el Concepto DIAN 55704 de 25 de agosto de 2004.

Para que proceda la deducción por inversión en activos fijos reales adquiridos por leasing financiero, además de pactarse la opción irrevocable de compra, es necesario dar a esos activos el tratamiento contable y tributario establecido en el artículo 127-1 numeral 2 del Estatuto Tributario, esto es, incorporarlos al patrimonio del contribuyente para que puedan ser depreciados, ajustarlos por inflación y amortizarlos. Lo anterior no significa que el año gravable en que se contabiliza el contrato es cuando se deba solicitar la deducción.

Contrario a lo sostenido por la actora, al momento de la suscripción del contrato de leasing esta si conocía el costo de adquisición de los bienes, el valor presente de los cánones y la opción de compra pactada. Por tanto, no es cierto que le resultaba imposible solicitar la deducción en el año de suscripción del contrato porque desconocía los anteriores valores, pues estos constan en cada uno de los contratos de leasing.

La expresión “podrá” del artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 se refiere a que el contribuyente puede solicitar la deducción o abstenerse de hacerlo y no, como lo entiende la actora, a que se pueda solicitar la deducción en un periodo diferente al de la suscripción del contrato.

Violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995

No es cierto que el proceder de la actora se ajustó a los Conceptos 55704 de 25 de agosto de 2004, 77779 de 11 de noviembre de 2004, 90093 de 17 noviembre de 2011 y al Acta de 4 de abril de 2005 del Comité de Dirección de la DIAN, pues de la lectura de estos no se desprende que la deducción especial por inversión en activos fijos productivos adquiridos mediante leasing financiero deba llevarse en el periodo gravable en el cual se hizo la inversión. Por el contrario, estos son claros en establecer que la deducción debe solicitarse en el año de suscripción del contrato. Además, la actora transcribió parcialmente el Concepto 55704 de 25 de agosto de 2004 y omitió la parte en que la DIAN hizo referencia a la oportunidad para solicitar la deducción.

DEMANDA DE RECONVENCIÓN

La DIAN demandó en reconvención a la demandante y formuló las siguientes pretensiones [10]:

> ***"DECLARAR LA NULIDAD*** *del acto presunto surgido del silencio administrativo positivo establecido en el artículo 734 del Estatuto Tributario, y protocolizado en escritura pública No 0678 del nueve (9) de marzo de dos mil doce (2012), otorgada en la Notaría Cuarenta y Cuatro (44) del círculo de Bogotá D.C.*

[10] Folios 277 a 297 c.p.

Como consecuencia de lo anterior, solicito como restablecimiento del derecho que se DECLARE y CONFIRME la liquidación oficial de revisión rentas No 102412010000081 de 28 de octubre de 2010, expedida por la Jefe de la División de Liquidación y debidamente notificada el 30 octubre de 2010, por estar conforme a derecho.

Oficiar a la Notaría Cuarenta y Cuatro (44) del círculo de Bogotá D.C., para que proceda a anular la escritura pública No 0678 del nueve (9) de marzo de dos mil doce (2012), o lo que, en su competencia. "

La DIAN alegó como violados los artículos 158-3 del Estatuto Tributario y 3 y 4 del Decreto 1766 de 2004.

Las razones de la violación se resumen así:

El solo paso del tiempo o un error de la Administración no pueden conducir al reconocimiento de actos presuntos que contradigan la Constitución o la ley, como sucede en este caso, pues la demandante pretende llevar deducciones en abierta violación del requisito de oportunidad previsto en e artículo 4 del Decreto 1766 de 2004, conforme con el cual la deducción especial del artículo 158-1 del E.T debe solicitarse en la declaración de renta del periodo en el que se suscriben los contratos de leasing financiero.

Además, si de acuerdo con el artículo 73 del Código Contencioso Administrativo, en concordancia con el artículo 69 de la misma normativa, la Administración puede

revocar los actos fictos derivados del silencio administrativo positivo, con mayor razón lo puede hacer el juez para establecer la legalidad del acto presunto, pues resulta evidente que la actora solicitó una deducción que contraría ostensiblemente los artículos 158-3 del E.T y 4 del Decreto 1766 de 2004.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA DE RECONVENCIÓN

La actora se opuso a la demanda de reconvención y reiteró los argumentos de la demanda. Adicionalmente expuso lo siguiente[11]:

El reconocimiento del silencio administrativo positivo que se solicita no va en contra de la ley, pues este se configuró porque la DIAN no resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la actora contra la liquidación de revisión, según se precisó en la demanda.

El acto que presuntamente resuelve el recurso de reconsideración no incurre en un simple error mecanográfico. El análisis que se hace en dicho acto no corresponde a la investigación adelantada por el año gravable 2007, sino al año gravable 2008, que había sido resuelta por otra resolución.

[11] Folios 363 a 385 c.p.

No es procedente la demanda de reconvención porque sus argumentos corresponden a estimaciones que tratan de demostrar la legalidad de los actos demandados, esto es, premisas que van ligadas a la demanda principal y no a argumentos que debieron ser presentados mediante demanda que deba acumularse a la principal.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró no configurado el silencio administrativo positivo y por lo mismo, que es inepta la demanda de reconvención. Además, negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones[12]:

Silencio administrativo positivo

Si bien la parte resolutiva de la Resolución 900191 de 18 de octubre de 2011 se refiere a la Liquidación Oficial de Revisión 1024120010000068 de 29 de septiembre 2010, y no a la Liquidación Oficial de Revisión 1024120010000081 de 28 de octubre de 2010 como debió ser, se entiende que la liquidación recurrida ese la de 28 de octubre de 2010, como se advierte en la misma resolución. Además, allí se señalaron correctamente el año gravable, la fecha del recurso, los valores de las liquidaciones privada y oficial y el objeto del recurso, esto es, dirimir cuál es la norma que debe aplicarse para establecer el año en que puede solicitarse la deducción por

[12] Folios 388 a 397 c.p.

inversión en activos fijos mediante contrato de leasing: si el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004 o el artículo 4 del mismo decreto.

El error de la parte resolutiva de la Resolución 90181 de 2011 no significa que el recurso no haya sido resuelto ni se traduce en una configuración del silencio administrativo positivo, en los términos de los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario, sino que corresponde a un yerro de transcripción, de acuerdo con el artículo 866 del Estatuto Tributario.

Según lo precisado por el Consejo de Estado, para que una irregularidad vicie de nulidad un acto administrativo (artículo 84 del Código Contencioso Administrativo) es necesario que tenga carácter sustancial, esto es, que constituya una violación del debido proceso o determine el resultado de la decisión definitiva[13].

En este caso, el aludido error no vulnera el debido proceso de la actora porque en los demás apartes de la resolución queda claro que la decisión versa sobre la Liquidación Oficial de Revisión 1024120010000081 de 28 de octubre de 2010 y no la que aparece en la parte resolutiva de dicho acto.

Además, el error de la parte resolutiva no lleva a entender que se confirmó una liquidación oficial de revisión diferente a la recurrida, pues ello resulta incongruente

[13] Sentencia de 4 de septiembre de 2008, exp. 11001-03-28-000-2007-00056-00, C.P. Mauricio Torres Cuervo

con los demás acápites de la resolución, que es donde reside lo sustancial o transcendente de la actuación administrativa.

Asimismo, dicho error no encuadra dentro de la causal de nulidad por expedición irregular del artículo 84 C.C.A. conforme con la sentencia de 17 de octubre 1997 del Consejo de Estado[14], en el que se analizó un caso similar y en la que se precisó que dicha causal se configura cuando los actos se expiden con omisión de las formalidades previstas en la ley, evento que no se cumple en esta oportunidad.

Tampoco encuadra dentro de la causal de nulidad por falsa motivación, porque esta se aplica a los hechos o fundamentos de los actos y no a los errores humanos que quedan consignados en las actuaciones administrativas.

Por lo anterior, no se configura el silencio administrativo positivo.

Procedencia de la deducción por inversión en activos fijos

El Decreto 1766 de 2004 establece dos oportunidades para gozar de la deducción de que trata el artículo 158-3 del Estatuto Tributario. La primera, es la establecida en el artículo 3 del mencionado decreto, según el cual la deducción debe solicitarse en la declaración de renta correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión y,

[14] Sección Cuarta, exp. 8417, C.P. Delio Gómez Leyva.

la segunda, la del artículo 4 del mismo decreto, de acuerdo con el cual la deducción se solicita en el periodo en el que se suscribe el contrato de leasing.

La deducción se aplica tanto por la compra directa de los activos reales productivos como por la adquisición a través de un intermediario financiero, como en este caso. La oportunidad establecida en el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004 opera cuando se compra de manera directa el bien productivo y la del artículo 4, cuando dicha adquisición se hace por leasing. Esta norma es especial y debe aplicarse de manera preferente, conforme con el artículo 5 de la Ley 57 de 1887.

En armonía con lo anterior, el artículo 1 del decreto en mención, establece que la deducción se aplica *por una sola vez en el periodo en el cual se adquiera* el activo, que es cuando se compra o suscribe el contrato de leasing financiero.

La expresión *"podrá"* de los artículos 1 y 4 del Decreto 1766 de 2004 no sugiere, como lo considera la demandante, una opción. Dicha interpretación tiene como fundamento el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, que regula los efectos contables y tributarios de los contratos de arrendamiento financiero.

No obstante, el artículo 127-1 E.T. es norma general, mientras que el artículo 158-3 del mismo estatuto es norma especial, puesto que establece la deducción aplicable exclusivamente al leasing financiero para la adquisición de activos fijos reales

productivos, sin perjuicio de la contabilización, según lo precisado por el Consejo de Estado en sentencia de 5 de julio de 2007[15].

Así, la deducción especial tiene una reglamentación específica respecto de la oportunidad para solicitarla, que se reitera, corresponde al periodo gravable en que se suscribe el contrato de leasing para la adquisición del bien productivo.

Por lo anterior, la deducción no debió solicitarse en la declaración de renta del año gravable 2007, periodo en que se contabilizaron los contratos, como lo hizo la actora, sino en el periodo de suscripción del contrato, esto es, en la declaración de renta del periodo gravable 2006.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia en los siguientes términos[16]:

Silencio administrativo positivo

La apreciación del Tribunal de que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración incurrió en un simple error de transcripción no es veraz, porque

[15] Exp. 15400, C.P. Ligia López Díaz
[16] Folios 401 a 423 c.p.

dicho acto se soporta en aspectos probatorios que nada tienen que ver con el periodo en discusión.

En efecto, el fundamento de la resolución es una investigación realizada en el año gravable 2008, distinto al periodo de discusión, que es el año 2007. Además, en dicho acto se menciona que la deducción solicitada por la actora corresponde al año gravable 2008, lo cual no es cierto, pues corresponde al año gravable 2007.

Asimismo, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración es nula, conforme con el artículo 730 numeral 5 del Estatuto Tributario, porque se pronunció sobre un caso en el cual ya había operado la cosa juzgada. Ello, por cuanto falló un recurso que ya había sido resuelto y confirmó una liquidación de revisión que ya había sido confirmada por resolución anterior, actos que, a su vez, están demandados en la actualidad.

Por lo anterior, se violó el debido proceso, pues la DIAN no resolvió el recurso interpuesto por la actora y además utilizó una falsa y errónea motivación en el análisis llevado a cabo para sustentar la decisión.

Falsa motivación de la Resolución 900191 de 18 de octubre de 2011

La sentencia apelada no se pronunció específicamente frente al cargo de falsa motivación. Se insiste en que la Resolución 900191 de 2011 está falsamente

motivada porque la fundamentación y las pruebas en que se basa no se refieren al periodo gravable que se discute en el recurso contra la liquidación oficial de revisión de 28 de octubre de 2010, esto es, al año gravable 2007.

Violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995

La actora actuó al amparo de la doctrina de la DIAN. Por lo tanto, dicha actuación no puede ser objetada por esa entidad de conformidad con el artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Sin embargo, el Tribunal guardó absoluto silencio sobre este cargo, por lo que debe reiterarse que la demandante actuó con base en los Conceptos DIAN 55704 y 77779 de 2004, el Acta 3 del Comité de Dirección de la DIAN de 4 de abril de 2005 y el Concepto DIAN 090095 de 2011.

En consecuencia, la demandante ajustó su actuación a los artículos 3 del Decreto 1766 de 2004 y 127-1 numeral 2 literal a) del Estatuto Tributario, al igual que a la doctrina oficial de la DIAN.

La deducción por inversión en activos fijos solicitada en la declaración de renta del año gravable 2007 es procedente

La sentencia concluye que la deducción no es procedente porque debió solicitarse en el año de suscripción del contrato. No obstante, como el Tribunal no estudió el cargo anterior, se abstuvo de analizar los conceptos de la DIAN en los cuales, contrario a lo sostenido por el Tribunal, dicha entidad concluyó que la deducción por inversión en activos fijos debe ser incluida en el periodo en el cual se contabiliza el activo, esto es, se incorpora al patrimonio del contribuyente, pues de lo contrario, se configura un gasto y no una inversión.

Lo anterior, porque la finalidad del artículo 158-3 del Estatuto Tributario es el estímulo a las empresas generadoras de renta, en la medida en que la inversión en dichos bienes aumenta su capacidad de generar renta. Además, la oportunidad para solicitar la deducción tiene como requisito que la inversión se haya realizado efectivamente, esto es, cuando se hace la incorporación de los bienes al activo del contribuyente.

En caso de solicitar la deducción con la simple suscripción del contrato y sin que la inversión se haya realizado, se configuraría un gasto para el contribuyente y no una inversión, lo que dejaría sin efecto la finalidad de la norma.

Frente a la aplicación preferente del artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 por ser norma especial, el Tribunal ignora que esta es norma reglamentaria que no puede ser interpretada de forma aislada y al margen de los artículos 127-1 y 158-3 del Estatuto Tributario, pues integran una unidad normativa que no puede ser ignorada.

Contrario a lo sostenido por el Tribunal, la deducción no podía solicitarse en el año de suscripción del contrato, porque para ese año, 2006, aún no se había iniciado el contrato de leasing, ni se había contabilizado, por lo que era imposible conocer el costo de adquisición del bien, pues se desconocía el valor presente de los cánones y las opciones de compra pactados.

En resumen, la sentencia debe ser revocada porque dio aplicación al artículo 4 del Decreto 1766 de 2004, sin analizar las demás normas aplicables, es decir, los artículos 3 del mencionado decreto y 127-1 y 158-3 del Estatuto Tributario, así como la doctrina oficial de la DIAN.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante,** reiteró, en términos generales, lo expuesto en la demanda y en la apelación[17].

La **demandada** solicitó confirmar la sentencia apelada. Reiteró los argumentos de la contestación de la demanda[18].

El **Ministerio Público** solicitó revocar la sentencia apelada y acceder a las pretensiones de la demanda por lo siguiente[19]:

[17] Folios 435 a 445 c.p.
[18] Folios 390 a 396 c.p.
[19] Folios 468 a 471 c.p.

Silencio administrativo positivo y falsa motivación

No se configura el silencio administrativo positivo porque el error en la mención del periodo en que la actora solicitó la deducción, no tiene el alcance para entender que el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión no se decidió. Tampoco se existe falsa motivación, porque esta causal de nulidad es propia de los actos definitivos, carácter que solo tiene la liquidación oficial de revisión, que es la que determina el impuesto, y no el acto que resolvió el recurso.

Deducción por inversión en activos fijos

Los artículos 104 y siguientes del Estatuto Tributario establecen las reglas para la procedencia de las deducciones en el impuesto de renta. Y el artículo 127-1 de dicho estatuto prevé el tratamiento contable y tributario de los bienes objeto de leasing financiero. El plazo del contrato respectivo con opción de compra, determina el carácter de gasto o activo no monetario. En este último caso se tiene en cuenta el valor total, es decir, el valor presente de los cánones y la opción de compra pactados a partir del inicio del contrato, los cuales son la base de los costos financieros deducibles, entre otros.

En forma especial, el artículo 158-3 E.T. establece que los contribuyentes del impuesto sobre la renta podrán deducir el 30% 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. Dicho porcentaje fue ampliado al 40% por el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006.

El artículo 3 del Decreto 1766 de 2004 dispuso que la deducción especial se debía solicitar en la declaración de renta correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión y que la base de su cálculo es el costo de adquisición de bien. Y el artículo 4 del mismo decreto estableció que para la inversión mediante leasing financiero se debía ejercer la opción irrevocable de compra y que el arrendatario podía deducir de la renta del periodo en el que se suscribiera el contrato, el 30%[20] del costo del activo fijo real productivo.

En el caso en estudio, es equivocada la interpretación que hace la DIAN del artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 en el sentido de que la deducción debió solicitarse en la declaración de renta del periodo en el que fueron suscritos los contratos, pues la redacción de esa norma no es imperativa, dado que otorga al arrendatario la opción, a diferencia del artículo 3 del mencionado decreto, que establece el deber de solicitar la deducción en la declaración de renta del año en que se realiza la inversión.

La DIAN no cuestionó que los contratos se iniciaron en el 2007, a pesar de que fueron suscritos en el año 2006 y que el plazo de estos, inferior a 36 meses, implicaba que su tratamiento contable y tributario se regía por el artículo 127-1

[20] 40%, a partir de la Ley 1111 de 2006

numeral 2 del Estatuto Tributario, esto es, como un activo no monetario para la actora, en calidad de arrendataria, que debía tener en cuenta el inicio del contrato.

La interpretación de la DIAN deja sin aplicación la regulación anterior y desconoce sus propios conceptos[21] en que expresamente reconoce ese tratamiento, aun para la inversión efectuada mediante el sistema de leasing y con plazos inferiores a los indicados en el artículo 127-1 E.T.

Conforme con lo anterior, asiste razón a la demandante al solicitar la deducción en el año gravable 2007, periodo en el que iniciaron los contratos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide sobre la legalidad de los actos demandados, por los cuales la DIAN modificó la declaración renta presentada por la actora por el año gravable 2007.

En concreto, analiza si se configuró el silencio administrativo positivo frente a la decisión del recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión 102412010000081 del 28 de octubre de 2010, porque la Resolución 900191 de 18 de octubre de 2011, que resolvió el recurso, confirmó en la parte resolutiva una

[21] Conceptos 55704 y 77779 de 2004

liquidación oficial de revisión distinta a la recurrida. En caso negativo, define si dicho error afecta de nulidad los actos acusados por falsa motivación.

Igualmente, determina si por el periodo gravable en discusión la actora tenía derecho a solicitar la suma de $2.214.799.000 como deducción por inversión en activos fijos.

Silencio administrativo positivo

A juicio de la actora, se configuró el silencio administrativo positivo por cuanto el recurso que ella interpuso contra la Liquidación Oficial de Revisión 102412010000081 del 28 de octubre de 2010 no se resolvió. Lo anterior, porque la **Resolución 900191 de 18 de octubre de 2011** confirmó un acto distinto a la mencionada liquidación oficial de revisión, que modificó la declaración de renta de la actora correspondiente al año gravable 2007.

Los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario establecen, respectivamente, lo siguiente:

> **ARTÍCULO 732. TÉRMINO PARA RESOLVER LOS RECURSOS**. La Administración de Impuestos tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración o reposición, contado a partir de su interposición en debida forma.

> **ARTÍCULO 734. SILENCIO ADMINISTRATIVO**. Si transcurrido el término señalado en el artículo 732, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, el recurso no se ha resuelto, se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso, la Administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará.

De acuerdo con las normas anteriores, la Administración dispone de un año para resolver el recurso de reconsideración, contado a partir de su interposición en debida forma. Si transcurrido ese término el recurso no ha sido resuelto, se entiende fallado a favor del recurrente. Es decir, se configura el silencio administrativo a favor del contribuyente, en cuyo caso la Administración debe declararlo de oficio o a petición de parte.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

El 21 de abril de 2008, RIDUCO S.A presentó la declaración de renta por el año gravable 2007.

Mediante Liquidación Oficial de Revisión 102412010000081 de 28 de octubre de 2010, notificada el 29 de octubre de 2010[22], la DIAN modificó la declaración de renta anterior.

[22] Folios 57 a 69 c.p

El 15 de diciembre de 2010, la actora interpuso recurso de reconsideración contra la mencionada liquidación oficial de revisión[23].

Por Resolución 900191 de 18 de octubre de 2011, la DIAN resolvió el recurso de reconsideración. En la parte resolutiva la citada resolución dispuso lo siguiente [24]:

> ***«ARTÍCULO PRIMERO.- CONFIRMAR*** *la Liquidación Oficial de Revisión No.* ***102412010000068*** *del 29 de septiembre de 2010, practicada por la División de gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales, mediante la cual modificó la declaración de impuesto de renta y complementario del año gravable 2008 a nombre del contribuyente RIDUCO S.A. NIT. 800.801.451-5, por los motivos expuestos en la parte considerativa de la presente resolución.»*

En este caso, no se discute que la Resolución 900191 de 18 de octubre de 2011 se profirió en tiempo[25]. Lo que alega la actora es que dicho acto confirmó la liquidación oficial de revisión que modificó su declaración de renta del periodo gravable 2008 y no la del año gravable 2007, que es el periodo al que se refiere la Liquidación Oficial de Revisión 102412010000081 de 28 de octubre de 2010 . Y, por lo mismo, que el recurso contra este acto no ha sido resuelto.

---

[23] Folios 70 a 79 c.p
[24] Folios 80 a 83 c.p.
[25] Pues se notificó por edicto el 18 de noviembre de 2011 (folio 83 vto. c.p.)

Es evidente que en la parte resolutiva de la Resolución 900191 de 18 de octubre de 2011 la DIAN confirmó un acto administrativo distinto al recurrido. No obstante, tal error es solo de transcripción[26], porque no afectó el fondo de la decisión de la DIAN, esto es, la confirmación de la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración de renta del año 2007, presentada por la actora.

En efecto, al revisar íntegramente la Resolución 900191 de 18 de octubre de 2011 "*Por la cual se resuelve un recurso de reconsideración*", se advierte que se identificaron plenamente el acto recurrido (Liquidación Oficial de Revisión 102412010000081 de 28 de octubre de 2010), el valor discutido ($753.031.000)[27], el impuesto y el año gravable (renta 2007) y la fecha de presentación del recurso (15 de diciembre de 2010).

Asimismo, en los antecedentes de la Resolución claramente se hace mención a la declaración de renta del año gravable 2007, a la liquidación oficial de revisión de 28 de octubre de 2010, en la que se determinó un saldo a favor de $1.221.658.000 y al recurso de reconsideración que se interpuso el 15 de diciembre de 2010 contra la liquidación.

---

[26] **Artículo 866 del Estatuto Tributario**. **Corrección de los actos administrativos y liquidaciones privadas.** Podrán corregirse en cualquier tiempo, de oficio o a petición de parte, los errores aritméticos o de transcripción cometidos en las providencias, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos, mientras no se haya ejercitado la acción contencioso - administrativa.

[27] Que corresponde a la disminución del saldo a favor declarado por la actora en el año gravable 2007

En las páginas 1 y 2 de la Resolución 900191 de 18 de octubre de 2011 se lee lo siguiente[28]:

«RESOLUCIÓN No. 900101

FECHA: 18 DE OCTUBRE DE 2011

POR LA CUAL SE RESUELVE UN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN

CÓDIGO ACTO:	*622*
EXPEDIENTE	*PD 2007 2008 003086*
FECHA APERTURA	*23 DE OCTUBRE DE 2008*
RAZÓN SOCIAL	*RIDUCO S.A.*
NIT.	*890.801.451-5*
REPRESENTANTE LEGAL	*JOSÉ FERNANDO RIVAS DURÁN*
IDENTIFICACIÓN	*C.C. No. 4.325.594 DE MANIZALES*
AÑO GRAVABLE	*2007*
ACTO IMPUGNADO	*LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 102412010000081 DEL 28 DE OCTUBRE DE 2010*
RADICACIÓN Y FECHA REC.	*No.008990 DEL 15 DE DICIEMBRE DE 2010*
VALOR LIQUIDACIÓN PRIVADA	*$1.974.689.000 SALDO A FAVOR*
VALOR LIQUIDACIÓN OFICIAL	*$1.221.658.000 SALDO A FAVOR*

[28] Folio 80 c.p

VALOR RECURRIDO	*$*	*753.031.000*
VALOR ACEPTADO	*$*	*0*
VALOR CONFIRMADO	*$*	*753.031.000*

[…]

ANTECEDENTES

El contribuyente RIDUCO S.A. NIT. 890.801.451-5, presentó la declaración correspondiente al impuesto de renta y complementario del año gravable 2007, vía electrónica el 21 de abril de 2008, con el No. 91000052918168, con un saldo a favor de $1.974.689.000. (Folio 140)

El 29 de agosto de 2008 el contribuyente presentó solicitud de devolución y/o compensación, del saldo a favor arrojado por la declaración de renta del año gravable 2007, la cual radicó con el No. 792. (Folio 1)

[…]»

El día 28 de octubre de 2010, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales profirió la Liquidación Oficial de Revisión 102412010000081 notificada el 30 de octubre de 2010, con la cual se desconoció parte de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos y se determinó un saldo a favor por valor de MIL DOSCIENTOS VEINTIUN MILLONES

SEISCIENTOS CINCUENTA Y OCHO MIL PESOS M/L ($1.221.658.000). (Folios 540 al 552)

Mediante escrito radicado con el No. 008989 del 15 de diciembre de 2010, el señor JOSÉ FERNANDO RIVAS DURÁN, actuando en calidad de representante legal de la sociedad RIDUCO S.A. NIT. 890.801.451-5, presentó recurso de reconsideración contra la citada liquidación oficial de revisión. (Folios 554 al 563)

Y si bien en la resolución citada se indica que la DIAN *"inició investigación al contribuyente mediante Auto de Apertura No. 100762008003086 del 23 de octubre de 2008,* ***correspondiente al impuesto de renta del año gravable 2008, por el programa "P.D – POSTDEVOLUCIONES. (Folio 314)"*** revisado ese auto, realmente corresponde al año gravable 2007[29].

Además, aunque al referirse a los motivos de inconformidad, la DIAN precisó que la actora solicitó la deducción en el año 2008 porque en ese periodo se inició y contabilizó el contrato, al analizar la inconformidad de la actora planteada en el recurso de reconsideración, concluyó que:

«En consecuencia, la deducción solicitada por inversión en activos fijos reales productivos, que tiene su fuente en la suscripción de contratos de leasing financiero ***durante el año gravable 2006****, no cumple con el requisito de oportunidad predicado por el artículo 4º del Decreto 1766*

[29] Folio 314 c.a. 3

*de 2004, para ser solicitada en el año gravable 2008 (sic), razón por la cual mantiene su desconocimiento».(*Se destaca)

Así pues, aunque la Resolución 900191 de 18 de octubre de 2011 adolece de errores de transcripción, tales errores no implican que el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión de 28 de octubre de 2010 no haya sido resuelto. Por el contrario, tanto la parte motiva como los antecedentes del acto corroboraran que realmente se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión 102412010000081 de 28 de octubre de 2010.

Por lo demás, en la demanda la actora aceptó expresamente que la Resolución 900191 de 18 de octubre de 2011 agotó la vía gubernativa frente a la Liquidación Oficial de Revisión 102412010000081 de 28 de octubre de 2010, pues sostuvo que la demanda se presentó dentro del término caducidad *"ya que la Resolución 900191 de 18 de octubre de 2011 que agotó la vía gubernativa fue notificada por edicto desfijado el 17 de noviembre de 2011"*[30].

Falsa motivación

[30] Folio 6 c.p.

De acuerdo con el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo la falsa motivación es una de las causales de nulidad de los actos de la Administración. Frente a esta causal de nulidad, la Sala ha precisado lo siguiente[31]:

«[…]

Para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente.

Ahora bien, los hechos que fundamentan la decisión administrativa deben ser reales y la realidad, por supuesto, siempre será una sola. Por ende, cuando los hechos que tuvo en cuenta la Administración para adoptar la decisión no existieron o fueron apreciados en una dimensión equivocada, se incurre en falsa motivación porque la realidad no concuerda con el escenario fáctico que la Administración supuso que existía al tomar la decisión.

Todo lo anterior implica que quien acude a la jurisdicción para alegar la falsa motivación, debe, como mínimo, señalar cuál es el hecho o hechos que el funcionario tuvo en cuenta para tomar la decisión y que en

[31] Sentencia de 23 de junio de 2011, exp 16090 C.P Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

realidad no existieron, o, en qué consiste la errada interpretación de esos hechos[32]*.*

[…]»

La actora sustentó el cargo de falsa motivación en los mismos argumentos en los que sustentó el cargo del silencio administrativo positivo. No obstante, al resolverse dicho cargo quedó demostrado que se trató de un error de transcripción que no afectó de manera sustancial el contenido de la decisión administrativa.

---

[32] El tratadista Manuel María Diez enseña sobre la motivación de los actos administrativos que se deben distinguir dos elementos: *i)* Los hechos y consideraciones que sirven de fundamento al acto y se relacionan tanto a la oportunidad del acto como a su legalidad y, *ii*) la correspondencia de la motivación con la materia reglada por el acto.

En el primer evento, dice el autor, al citar a Stassinopoulos, cuando la motivación se refiere a la oportunidad del acto *"debe mencionar los hechos concretos y la importancia que la administración le acuerde, como también la influencia que esos hechos han tenido sobre el ejercicio del poder discrecional";* y cuando se relaciona con la legalidad, puede contener *"1) un desenvolvimiento del sentido de la ley, de acuerdo con la interpretación dada por el autor del acto; 2) una afirmación de la constatación de los hechos que constituyen la condición para que la aplicación de la ley haya tenido lugar; 3) una afirmación de que estos hechos han sido sometidos a una calificación jurídica apropiada."*

Y en cuanto al segundo elemento, precisa que la correspondencia de la motivación varía según la clase de motivos invocados: *"1) si los motivos se relacionan con la interpretación de la ley deben contener la manifestación del autor del acto sobre el sentido de la ley. (…); 2)si se trata de motivos relacionados con la constatación de hechos, la correspondencia existe si se formulan las razones que conforman esa constatación; 3) si la motivación se relaciona con la calificación jurídica del hecho, la sola mención de la calificación adoptada no es suficiente, porque no es sino la conclusión y no el motivo; 4) si el motivo tiene por objeto demostrar el ejercicio correcto del poder discrecional, la correspondencia necesaria del mismo con la conclusión del acto motivado, existe si el acto hace mención de los hechos y de las consideraciones a las que el autor otorga una importancia fundamental."* Manuel María Díez. "El Acto Administrativo". Tipográfica Editora Argentina S.A. Buenos Aires. 1993.

En efecto, con o sin el error de sintaxis, la decisión del recurso era la misma, esto es, negar la deducción especial del artículo 158-3 del Estatuto Tributario, solicitada en el año gravable 2007, porque en ese periodo gravable no se suscribieron los contratos de leasing.

Además, los fundamentos de hecho y de derecho que determinaron la anterior decisión corresponden a la realidad y el error varias veces aludido no podía modificarla. No prospera el cargo.

Procedencia de la deducción por inversión en activos fijos

La Sala determina si es procedente el rechazo de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos adquiridos mediante leasing financiero por haber sido solicitada en la declaración de renta del periodo en el que los contratos de leasing financiero se iniciaron y contabilizaron y no en la declaración del año gravable en el que estos se firmaron.

La actora sostiene que la deducción es procedente porque fue solicitada en la declaración de renta del periodo gravable 2007, en el cual se dio inicio al contrato y se efectuó la inversión.

La DIAN rechazó la deducción porque no se solicitó en la declaración de renta del periodo gravable 2006, en el cual se suscribieron los contratos de leasing.

El artículo 158-3 del Estatuto Tributario, que creó la deducción especial por inversión en activos fijos, preveía lo siguiente para el periodo gravable en discusión[33]:

> ***"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 anterior norma fue reglamentada por el Decreto 1766 del 2004 que, en los artículos 1, 2, 3 y 4 señalan lo siguiente:

---

[33] Adicionado por el artículo 68 de la Ley 863 de 2003. Para el año gravable 2007, el porcentaje de la deducción era del 40%, de acuerdo con el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006.

*"**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 del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión, y la base de su cálculo corresponde al costo de adquisición del bien.*

[…]

***Artículo 4°. Deducción especial en la adquisición de activos fijos reales productivos con leasing**. Cuando 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. 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, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 6° del presente decreto.

[…]

***Artículo 6°. Tratamiento del impuesto sobre las ventas pagado**. […]*
" (Subraya la Sala)

Conforme con la normativa transcrita, los contribuyentes que efectuaran inversiones en activos fijos reales productivos podían deducir en la determinación del impuesto de renta de los años gravables de 2004 a 2007, el 30% del valor de las inversiones efectivamente realizadas, **aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra**.

El artículo 8 de la Ley 1111 de 2006, aumentó el porcentaje de la deducción a 40%, a partir del 1 de enero de 2007. Y el artículo 1 de la Ley 1430 de 2010 prohibió hacer uso de la deducción a partir del año gravable 2011.

La Sala ha precisado que la finalidad de la norma que creó la deducción especial por inversión en activos fijos fue la de reactivar el proceso productivo, con una incidencia directa en el empleo y en la rentabilidad del contribuyente, para lo cual permitió a los contribuyentes tratar como deducción un porcentaje de la inversión en **activos fijos reales productivos**[34]. Dichos bienes deben participar de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, es decir,

[34] Sentencia de 7 de febrero de 2008, exp. 15394, C.P. María Inés Ortiz Barbosa

no deben ser enajenados dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente[35].

La alusión a **las inversiones efectivas realizadas** que son deducibles en los términos del artículo 158-3 del Estatuto Tributario implica que **los bienes adquiridos se incorporen al activo del contribuyente que solicita la deducción**.

En tal sentido, el artículo 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.

La misma conclusión se aplica a **los bienes adquiridos mediante leasing financiero, pues estos deben incorporarse al activo del contribuyente porque constituyen una inversión.**

En efecto, 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:

[35] Sentencia del 26 de abril del 2007, exp. 15153, C.P. María Inés Ortiz Barbosa

*«**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 regirán 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 regirá 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.*

[…]» (Se destaca)

De acuerdo con la disposición anterior, en los contratos de leasing financiero con opción de compra, entre otros activos, de maquinaria, equipo, muebles y enseres, cuyos plazos sean inferiores a 36 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 iniciación 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 tributaria 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 siguiente[36]:

> *«[…]*
>
> *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***

[36] Sentencia de 5 de julio de 2007, exp. 15400, C.P. Ligia López Díaz

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 Sala[37] *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*

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

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 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.

[…]» (Se destaca)

Así pues, 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 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.

Conforme con lo anterior, a partir del momento en que los bienes adquiridos mediante leasing financiero ingresan al patrimonio del arrendatario, esto es, al inicio del contrato, debe entenderse realizada la inversión.

Cabe recordar que el artículo 12 del Decreto 2649 de 1993[38] establece que solo pueden reconocerse hechos económicos realizados. Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuandoquiera que pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables.

Es por ello que el artículo 3 Decreto 1766 de 2004 estableció que la deducción especial del artículo 158-3 del E.T **debe** solicitarse en la declaración del impuesto de renta correspondiente al año gravable en el cual se **realiza la inversión.**

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*

[38] Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia

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."*

Es de anotar que el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004 constituye la regla general sobre la oportunidad en que debe solicitarse la deducción especial del artículo 158-3 del Estatuto Tributario. Por ende, todos los contribuyentes que deseen acogerse a la deducción especial en mención **deben solicitar la deducción en la declaración de renta del periodo en el cual se realiza la inversión**.

Esta regla cobija tanto a los bienes que se adquieren de manera directa como a los que se adquieren bajo la modalidad de leasing financiero. Sin embargo, cuando la inversión se hace mediante leasing financiero, el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 establece, además, **la opción o posibilidad** de que el contribuyente (locatario) solicite la deducción especial en la declaración de renta del periodo **en el que suscribió o firmó el contrato**.

Lo anterior significa que el locatario en un contrato de leasing financiero puede pedir la deducción especial del artículo 158-1 del Estatuto Tributario en el periodo gravable en el que hace la inversión (que es cuando se da inicio al contrato y se registra el activo en su patrimonio) o en el año gravable en el que suscribe el contrato.

Ello, por cuanto no necesariamente la suscripción del contrato de leasing financiero coincide con la iniciación de este, pues, por lo general, se pacta como fecha de

inicio del contrato la del inicio del plazo para el pago del canon. Y, se reitera, es **la fecha de inicio** la que determina los efectos tributarios y contables del contrato de leasing financiero, por cuanto es a partir de ese momento que la ley tributaria (artículo 127-1 numeral 2 literal a) del E.T), permite que los activos se incorporen al patrimonio del locatario, sin ser dueño, debido a que le da el tratamiento de inversión.

Como lo sostienen la demandante y el Ministerio Público, la expresión *"podrá"* del artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 implica el ejercicio de una opción o facultad, por lo que el contribuyente puede o no hacer uso de esta en el periodo gravable en el cual suscribió el contrato de leasing.

No comparte la Sala el criterio de la DIAN en el sentido de que la citada expresión se refiere a la opción de solicitar o no la deducción. Si ese fuera el sentido de la norma, el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004 también tendría la expresión *"podrá"*. Sin embargo, el citado artículo dispone que la deducción "***deberá"*** solicitarse en el año gravable en que se realiza la inversión.

En el caso en estudio, están probados los siguientes hechos:

Mediante *"Contrato de Arrendamiento Financiero Leasing Nro.: 69286",* suscrito el 18 de septiembre de 2006[39], LEASING COLOMBIA se obligó a entregar a RIDUCO

[39] Folio 170 c.p.

S.A. a título de arrendamiento financiero *"UNA MÁQUINA INYECTORA DE PLÁSTICOS MARCA KRAUSS"*[40].

Como fecha de iniciación del plazo del contrato se pactó el 15 de febrero de 2007[41]. El plazo del contrato era de 18 meses, a partir de la fecha de inicio. El pago de la primera cuota (canon) debía hacerse el 15 de marzo de 2007 y el de la última, el 15 de agosto de 2008[42].

Por *"CONTRATO DE LEASING DE IMPORTACIÓN NO. 3049",* suscrito el 28 de septiembre de 2006[43], LEASING BOGOTÁ S.A. COMPAÑÍA DE FINANCIAMIENTO COMERCIAL se obligó a entregar a RIDUCO S.A. a título de arrendamiento financiero *"DOS (2) MÁQUINAS DE INJECTION MOULDING MACHINE, MÁQUINA DE MOLDEADO DE INYECCIÓN PLÁSTICA TIPO KM 800/8100 MX MARCA KRAUSS – MAFEI SERIAL No. 61008692 […] MÁQUINA DE MOLDEADO POR INYECCIÓN DE PLÁSTICO TIPO KM 1600/17200 MX MARCA KRAUSS – MAFEI SERIAL No. 6108747 […]"*.

Como fecha de iniciación del contrato se pactó el 6 de marzo de 2007[44]. El plazo del contrato era de 18 meses, a partir de la fecha de inicio. El pago de la primera cuota

[40] Folio 168 c.p.
[41] Folio 171 c.p.
[42] Folios 168 a 172 c.p
[43] Folio 184 c.p.
[44] Folio 176 vto. c.p.

(canon) debía hacerse el 15 de marzo de 2007 y el de la última, el 6 de septiembre de 2008[45].

Mediante *"CONTRATO DE LEASING FINANCIERO DE IMPORTACIÓN NÚMERO 180041527",* suscrito el 27 de septiembre de 2006[46], LEASING DE OCCIDENTE COMPAÑÍA DE FINANCIAMIENTO COMERCIAL se obligó a entregar a RIDUCO S.A. a título de arrendamiento financiero un *"ENFRIADOR DE AGUA MARCA CARRIER TIPO TORNILLO".*

Como fecha de iniciación del contrato se pactó el 22 de febrero de 2007[47]. El plazo del contrato era de 18 meses, a partir de la fecha de inicio. El pago de la primera cuota (canon) debía hacerse el 22 de marzo de 2007 y el de la última, el 22 de agosto de 2008[48].

Por *"CONTRATO DE LEASING FINANCIERO DE IMPORTACIÓN NÚMERO 180041716",* celebrado el 4 de octubre de 2006[49], LEASING DE OCCIDENTE COMPAÑÍA DE FINANCIAMIENTO COMERCIAL se obligó a entregar a RIDUCO S.A. a título de arrendamiento financiero *"UNA MÁQUINA MOLDEADORA E INYECTORA CON SUS ACCESORIOS PARA SU NORMAL FUNCIONAMIENTO"*

[45] Folios 176 a 184 c.p
[46] Folio 191 c.p.
[47] Folio 186 c.p.
[48] Folios 186 a 191 c.p
[49] Folio 204 c.p.

Como fecha de iniciación del contrato se acordó el 22 de febrero de 2007[50]. El plazo del contrato era de 18 meses, a partir de la fecha de inicio. El pago de la primera cuota (canon) debía hacerse el 22 de marzo de 2007 y el de la última, el 22 de agosto de 2008[51].

No se discute que los contratos de leasing financiero se suscribieron en el año gravable 2006, que se iniciaron en el año gravable 2007 y que tenían un plazo de 18 meses, contados a partir de la fecha de inicio de los respectivos contratos. Tampoco se cuestiona que los contratos de leasing financiero celebrados por la actora se contabilizaron en el año gravable 2007, esto es, en el mismo periodo gravable en el que se pactó su iniciación.

Lo anterior, se corrobora, además, con el certificado del revisor fiscal de la actora, que señaló lo siguiente[52]:

«EL SUSCRITO REVISOR FISCAL DE

RIDUCO S.A. NIT. 890.801.451-5

Una vez revisada la contabilidad de RIDUCO S.A. NIT 890.801.451-5 con sus respectivos soportes

CERTIFICA

[50] Folio 194 c.p.
[51] Folios 194 a 224 c.p
[52] Folio 166 c.p.

Que los libros de contabilidad de RIDUCO S.A. NIT. 890.801.451-5, están debidamente registrados y se llevan de acuerdo con las disposiciones legales y con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Que la contabilidad de RIDUCO S.A. NIT. 890.801.451-5 refleja razonablemente su situación financiera y patrimonial.

Que la contabilidad de RIDUCO S.A. NIT. 890.801.451-5 cuenta con los correspondientes soportes internos y externos.

Que los contratos de leasing financiero que se indican a continuación fueron contabilizados así:

CONTRATO DE LEASING No	*COMPAÑÍA DE LEASING*	*FECHA DE INICIO DE CONTRATO*	*FECHA DE CONTABILIZA-CIÓN*	*No. COMPROBANTE CONTABLE (ASIENTO CONTABLE)*	*LIBRO Y FOLIO DE ASIENTO CONTABLE*
69286	*Leasing Colombia*	*15 de febrero de 2007*	*28 de febrero de 2007*	*CA 200000138*	*DIARIO 01629*
180041716	*Leasing de Occidente*	*22 de febrero de 2007*	*28 de febrero de 2007*	*CA 200000138*	*DIARIO 01629*
3049	*Leasing*	*6 marzo de*	*28 de febrero de 2007/ 30 de marzo de*	*CA 200000149/ CA 300000150*	*DIARIO 01629 DIARIO*

	Bogotá	*2007*	*2007*		*01629*
180041527	*Leasing de Occidente*	*22 de febrero de 2007*	*28 de febrero de 2007*	*CA 200000138*	*DIARIO 01629*

[…]»

El 21 de abril de 2008, RIDUCO S.A presentó la declaración de renta por el año gravable 2007, en la que incluyó una deducción de $6.981.191.000 por inversión en activos fijos reales productivos y un saldo a favor de $1.974.689.000[53].

Respecto de los contratos anteriormente mencionados, la actora pidió como deducción especial la suma $2.214.799.000, que corresponde al 40% del total de la inversión por tales contratos ($5.536.997.870)[54].

Mediante liquidación oficial de revisión de 28 de octubre de 2010, la DIAN rechazó los $2.214.799.000 que la actora llevó como deducción por inversión en activos fijos. Asimismo, redujo el saldo a favor a $1.221.658.000.

Dicho acto fue confirmado en reconsideración por Resolución 900191 de 18 de octubre de 2011[55].

[53] Folio 140 c.a. 1
[54] Folios 9 y 17 a 69 c.p.
[55] Folios 80 a 83 c.p.

Como quedó demostrado, en el presente asunto los contratos de leasing financiero fueron suscritos por la actora en el año gravable 2006. En consecuencia, la demandante podía solicitar la deducción por inversión en activos fijos reales productivos en la declaración de renta de dicho periodo gravable, pues el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 le otorga esa facultad.

No obstante, como en dichos contratos se pactó que iniciaban en el año gravable 2007[56], es en ese año cuando se entiende que la inversión se realizó porque es al inicio de los contratos cuando los bienes se deben registrar en el patrimonio del contribuyente, de acuerdo con el artículo 127-1 numeral 2 literal a) del E.T.

Por consiguiente, la actora podía solicitar la deducción especial en la declaración de renta del periodo gravable 2007, pues era el periodo en el cual se realizó la inversión. Ello, de conformidad con el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004.

En el mismo orden de ideas, no asiste razón a la DIAN al rechazar la deducción especial porque debió solicitarse en la declaración de renta del periodo en el cual fueron suscritos los contratos de leasing (2006), pues, conforme con lo precisado, el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 no establece de manera imperativa esa obligación y, se insiste, fue en el año 2007 cuando la inversión se realizó.

[56] Folios 168 a 224 c.p

En relación con la violación de los conceptos que invocó la actora en la demanda y en el recurso[57], la Sala precisa que el Concepto 55704 de 25 de agosto de 2004, confirmado en los demás conceptos citados, sostiene que se debe "*solicitar la totalidad de la deducción en el periodo gravable en el cual se suscribe el contrato de leasing".* No obstante, dicho concepto solo tuvo en cuenta los artículos 1, 2 y 4 del Decreto 1766 de 2004 y omitió por completo el análisis del artículo 3 del mismo decreto, que es la norma que precisamente prevé que la deducción especial debe solicitarse en el periodo en el cual se realiza la inversión.

En efecto, en relación con la oportunidad para solicitar la deducción especial en el caso de bienes adquiridos en leasing, el Concepto DIAN 55704 de 2004 sostuvo lo siguiente:

> "[…]
>
> Por su parte el Decreto 1766 del 2 de junio de 2004 "Por el cual se reglamenta el artículo 158-3 del Estatuto Tributario", establece en los artículos 1, 2 y 4 lo siguiente:
>
> […]
>
> De conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias citadas, podemos afirmar que los requisitos que se deben cumplir para efectos

[57]Conceptos DIAN 55704 y 77779 de 2004, Acta 3 del Comité de Dirección de la DIAN de 4 de abril de 2005 y Concepto DIAN 090095 de 2011.

de la procedencia de la deducción, cuando los activos fijos se adquieren mediante el sistema leasing, son:

1- El arrendatario, persona natural o jurídica contribuyente del impuesto sobre la renta, deberá reflejar la inversión como activo fijo, en consecuencia solo procede sobre los bienes tangibles que se adquieran para formar parte del patrimonio (Contabiliza el activo y reconoce el pasivo).

2- En todos los casos deberá pactarse y ejercerse la opción irrevocable de compra.

3- Deberá solicitar la totalidad de la deducción en el periodo gravable en el cual se suscribe el contrato de leasing.

4- Solo podrá solicitar la deducción por una sola vez respecto de cada activo fijo real productivo que adquiera durante los años gravables 2004 a 2007, inclusive.

5- El bien adquirido debe ser utilizado de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, y

6- Por último, el activo adquirido mediante el sistema leasing, debe depreciarse o amortizarse fiscalmente.

[…]" (Subraya la Sala)

En consecuencia, tales conceptos no pueden ser tenidos en cuenta para resolver el presente asunto.

Por las razones expuestas, no procedía la modificación oficial de la declaración de renta del año gravable 2007, presentada por la actora, por lo cual deben anularse los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho, declararse la firmeza de la citada declaración.

La Sala advierte que el Tribunal declaró que no se configuró el silencio administrativo positivo y que era inepta la demanda de reconvención presentada por la DIAN, pues dicha entidad pidió la nulidad del supuesto acto presunto derivado de un silencio administrativo positivo y dicho silencio no existió.

No obstante, se revoca la decisión de declarar no configurado el silencio administrativo positivo y se niega la pretensión de la actora en este sentido, pues la acción de nulidad y restablecimiento del derecho no es el mecanismo idóneo para solicitar declaratoria del silencio administrativo positivo. Sin embargo, las decisiones que nieguen el derecho a que la Administración reconozca la existencia del silencio administrativo positivo pueden controvertirse ante esta jurisdicción[58].

[58] Sentencias de 21 de octubre de 2010, exp. 17142, de 19 de enero de 2012, exp. 17578, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 12 de septiembre de 2013, exp. 19515, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Frente a la demanda de reconvención presentada por la DIAN, la Sala revoca la decisión de declarar su ineptitud. En su lugar, niega las pretensiones, por las siguientes razones:

Sobre la demanda de reconvención, el artículo 145 del Código Contencioso Administrativo lo siguiente:

> **ARTÍCULO 145. DEMANDA DE RECONVENCION**. Durante el término de fijación en lista, el demandado podrá proponer demanda de reconvención contra uno o varios de los demandantes, siempre que sea de competencia del mismo juez y pueda tramitarse por la vía ordinaria. Sin embargo, se podrá reconvenir sin consideración a la cuantía y al factor territorial. Si se reconviniere por una cuantía superior al límite de la competencia del juez, éste ordenará remitir el expediente al Tribunal para que resuelva sobre la admisión y continúe su trámite si fuere el caso.
>
> La reconvención deberá reunir los requisitos de toda demanda y será admisible cuando de formularse en proceso separado procedería la acumulación.
>
> Vencido el término de fijación en lista, se resolverá sobre la admisión de la reconvención y, si fuere el caso, se aplicará el artículo 143 de este Código. Si la admite, la fijará en lista. En lo sucesivo ambas se sustanciarán conjuntamente y se decidirán en la misma sentencia.

> **PARÁGRAFO**. <Parágrafo adicionado por el artículo 60 de la Ley 1395 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> El demandado deberá aportar con la contestación de la demanda todas las pruebas que tenga en su poder y que pretenda hacer valer en el proceso. La omisión de este deber se tendrá como indicio grave en su contra."

De acuerdo con la norma transcrita, durante el término fijación en lista la parte demandada puede proponer demanda de reconvención contra la actora, siempre que el asunto sea de competencia del mismo juez. La reconvención debe reunir los requisitos de toda demanda y es procedente si de formularse en proceso separado cabría la acumulación.

En relación con esta figura jurídica, el Consejo de Estado se pronunció en los siguientes términos[59]:

> *«[…]*
>
> *Por reconvención se entiende "un acto procesal de petición mediante el cual el demandado deduce oportunamente contra el actor* ***una acción propia, independiente o conexa con la acción que es materia de la demanda****, a fin de que ambas sean sustanciadas y decididas simultáneamente en el mismo proceso".*[60]
>
> *Con la demanda de reconvención, la ley persigue evitar la proliferación de procesos, en aras del principio de economía procesal; no se dirige contra las pretensiones del demandante, sino que formula unas nuevas en su contra, quien, a partir de ese momento, también adquiere la calidad de demandado.*

[59] Sección Tercera, sentencia de 27 de mayo de 2004, exp. 26275, C.P. Alier Eduardo Hernández Enríquez

[60] RICER ABRAHAM, "Reconvención", en Enciclopedia Jurídica Omeba, t.XXIV, Buenos Aires, Edic. Omeba, 1967, pág, 95.

> *Uno de los ejemplos evidentes del fenómeno de acumulación de acciones, es el de la demanda de reconvención. Al presentarse, se acumulan las demandas, para ser tramitadas en un solo proceso, las partes adquieren la doble calidad de demandantes y demandados, pero frente a relaciones jurídicas diversas*."[61] (Se destaca)

Así, mediante la demanda de reconvención, el demandado en un proceso se convierte en demandante y ejerce contra este, que se convierte en demandado, "*una acción propia, independiente o conexa con la acción que es materia de la demanda, a fin de que ambas sean sustanciadas y decididas simultáneamente en el mismo proceso***".**

En el presente asunto, en la demanda de reconvención la DIAN pide la nulidad de un acto ficto positivo, que fue protocolizado mediante Escritura Pública 678 de 9 de marzo de 2012 otorgada en la Notaría 44 del Círculo de Bogotá[62] y que se deriva de la extemporaneidad en la decisión del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión de 28 de octubre de 2010, cuya legalidad se demanda en esta oportunidad.

En consecuencia, se trata de una acción propia de la DIAN contra la actora en la demanda principal, que es conexa con esta demanda, porque RIDUCO alegó como causal de nulidad de los actos que le modificaron la declaración, la existencia del silencio administrativo positivo frente a la decisión del recurso de reconsideración contra la referida liquidación oficial.

---

[61] LÓPEZ BLANCO, Hernán Fabio, *Instituciones de Derecho Procesal Civil*, Tomo II, Bogotá, 1999, Dupré Editores, pág, 23.
[62] Folios 43 a 56 c.p.

Por lo tanto, es procedente la demanda de reconvención, motivo por el cual procede el análisis de fondo frente a esta.

Según la DIAN, el reconocimiento del silencio administrativo positivo no puede ir en contra de la Constitución Política y la ley, pues en el presente asunto implicaría avalar que la actora lleve deducciones sin el cumplimiento del requisito de oportunidad, previsto en el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004.

Además, señaló la demandada, que si conforme con el artículo 73 del C.C.A, en concordancia con el artículo 69 del mismo Código, la Administración puede revocar los actos administrativos surgidos del silencio administrativo positivo, con mayor razón el juez puede anular tales actos fictos, por ser contrarios al ordenamiento jurídico, como sucede en este caso.

Conforme con el artículo 41 del Código Contencioso Administrativo, el silencio de la administración equivale a decisión positiva solamente en los casos expresamente previstos en la ley. Uno de esos casos, es el consagrado en el artículo 734 del Estatuto Tributario frente a la decisión del recurso de reconsideración[63].

[63] **ARTÍCULO 734. SILENCIO ADMINISTRATIVO**. Si transcurrido el término señalado en el artículo 732 [un año], sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, el recurso no se ha resuelto, se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso, la Administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará.

El artículo 42 del Código Contencioso Administrativo establece, de manera general, el procedimiento para invocar el silencio administrativo positivo, así:

> **"ARTÍCULO 42. PROCEDIMIENTO PARA INVOCAR EL SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO**. La persona que se hallare en las condiciones previstas en las disposiciones legales que establecen el beneficio del silencio administrativo positivo, protocolizará la constancia o copia de que trata el artículo 5o., junto con su declaración jurada de no haberle sido notificada una decisión dentro del término previsto.
>
> La escritura y sus copias producirá (sic) todos los efectos legales de la decisión favorable que se pidió, y es deber de todas las personas y autoridades reconocerla así.
>
> Para efectos de la protocolización de los documentos de que trata este artículo se entenderá que ellos carecen de valor económico."

Es importante anotar que el procedimiento del artículo 42 del Código Contencioso Administrativo no se aplica frente al silencio positivo derivado de la decisión del recurso de reconsideración. Ello, porque los requisitos de este silencio administrativo positivo están regulados en el artículo 734 del Estatuto Tributario, que se aplica de preferencia frente al artículo 42 del C.C.A, por ser una norma especial. Así lo prevé el artículo 1 del C.C.A[64].

[64] **Artículo 1 del C.C.A Campo de aplicación.**

También es importante precisar que el administrado adquiere el derecho a que se reconozcan los efectos del silencio administrativo positivo solo cuando se cumplen las condiciones previstas en la ley para que este se configure, pues es la ley la que otorga efectos jurídicos positivos a la abstención de la Administración de resolver un recurso o una petición[65].

Por lo mismo, si no se cumplen los requisitos fijados en la ley para que exista el silencio administrativo positivo, la escritura protocolizada no produce "*los efectos legales de la decisión favorable"*, a que se refiere el artículo 42 del Código Contencioso Administrativo, pues, precisamente, dicha decisión ficta no existió. Así se desprende de la norma en mención, conforme con la cual *"La persona que se hallare en las* ***condiciones previstas en las disposiciones legales*** *que establecen el beneficio del silencio administrativo positivo*" debe protocolizar los documentos a que se refiere esta disposición.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 734 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 732 del mismo estatuto, si el recurso de reconsideración no se decide en el término de un año, contado a partir de su interposición en debida forma, se entiende fallado a favor del contribuyente "*en cuyo caso la Administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará".*

[…]
Los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales se regirán por éstas; en lo no previsto en ellas se aplicarán las normas de esta parte primera que sean compatibles.

[65] *"El Silencio Administrativo*". Gustavo Penagos. Ediciones Doctrina y Ley Ltda, Santafé de Bogotá D.C, Colombia, págs. 178 y 179.

Así, los efectos de la decisión favorable del recurso de reconsideración por el paso del tiempo deben ser declarados por la Administración, de oficio o a solicitud del interesado, y este no se halla obligado a protocolizar escritura alguna para hacer valer los efectos de ese silencio administrativo.

Al respecto, la Sección ha sostenido lo siguiente[66]:

> «[…]
>
> En relación con la obligación de protocolizar el silencio administrativo positivo, comparte la Sala lo explicado por el a quo, que se fundó en una sentencia de esta misma Sección proferida en un caso similar, toda vez que en esta materia existe regulación íntegra por parte del Estatuto Tributario, que en su artículo 734 establece que "*Si transcurrido el término señalado en el artículo 732, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, el recurso no se ha resuelto, se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso, la administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará."*
>
> Tal como se encuentra redactada la norma, el silencio administrativo opera si transcurrido el término de un año, el recurso no se ha resuelto, caso en el cual existe una previsión especial, diferente a la consagrada en las normas generales del Código Contencioso Administrativo, que impone a la Administración que reconozca su operancia, bien sea de oficio o a petición de parte, previsión esta que consagra un procedimiento diferente al de la protocolización que exige el código contencioso, para su reconocimiento.

[66] Sentencia de 1 de junio de 2001, exp. 11610, C.P. Germán Ayala Mantilla

> Nótese que la norma impone en cabeza de la Administración, la obligación de reconocer que operó el fenómeno del silencio administrativo con efectos positivos, la cual deberá cumplir de oficio o a petición de parte, sin que la norma en comento atribuya alguna consecuencia adversa al contribuyente, si éste no solicitó a la Administración que cumpla con su deber, máxime cuando la misma disposición establece que si se dan los presupuestos anotados, el recurso se ***entenderá*** fallado a favor del contribuyente.
>
> […]»

En esa medida, si en materia tributaria la Administración no reconoce oficiosamente la configuración del silencio administrativo positivo frente a la decisión del recurso de reconsideración, el interesado debe solicitarle tal reconocimiento. Y si la Administración se niega a declarar la existencia del silencio administrativo positivo, dicha negativa puede ser controvertida ante esta jurisdicción.

Sin embargo, si el demandante no solicita a la Administración que se declare el silencio positivo en relación con la decisión del recurso no significa que el silencio positivo no exista, pues se reitera, el silencio opera por ministerio de la ley.

En el mismo orden de ideas, no es la protocolización de unos documentos ni la declaración de la Administración lo que determina que exista una decisión ficta positiva frente a la decisión del recurso de reconsideración. La existencia de un acto ficto positivo depende solo del cumplimiento de los supuestos previstos en la ley para su operancia.

En el caso en estudio está demostrado que no se configuró el silencio administrativo positivo frente a la decisión del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión de 28 de octubre de 2010, por la cual la DIAN modificó la declaración de renta presentada por la actora por el año gravable 2007. Ello, porque no se cumplieron los requisitos establecidos en el artículo 734 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 732 del mismo ordenamiento, pues la DIAN decidió oportunamente el recurso.

Por ende, la protocolización[67] de los documentos que hizo la actora mediante escritura pública, además de innecesaria, resulta inocua y no podía producir los efectos de un silencio positivo que no existió.

Además, según el artículo 57 del Estatuto de Notariado y Registro, **los documentos protocolizados no adquieren mayor fuerza o firmeza de la que originalmente tengan**. Es decir, la protocolización no da valor distinto a los documentos protocolizados, que, en este caso, no acreditan la existencia del acto ficto positivo frente a la decisión del recurso de reconsideración[68].

---

[67] De acuerdo con el artículo 56 del Decreto 960 de 1970 (Estatuto de Notariado y Registro) la protocolización consiste en incorporar en el protocolo por medio de escritura pública las actuaciones, expedientes o documentos que la Ley o el Juez ordenen insertar en él para su guarda y conservación, o que cualquiera persona le presente al Notario con los mismos fines.

[68] Por escritura 678 de de 9 de marzo de 2012, la actora protocolizó el recurso de reconsideración que interpuso el 15 de diciembre de 2010 contra la liquidación oficial de revisión 1024120100000081 de 28 de octubre de 2010.

Las razones anteriores son suficientes para negar la nulidad del acto presunto positivo, protocolizado en escritura pública, pues dicho acto no se produjo porque el recurso de reconsideración fue decidido oportunamente, como la Sala lo dejó precisado al analizar la existencia del silencio positivo alegada por la demandante principal.

Como se niega la nulidad no procede el restablecimiento del derecho pretendido por la demandante en reconvención, relativo a declarar en firme la liquidación oficial de revisión demandada. Tampoco se ordena al Notario 44 del Círculo de Bogotá que anule la escritura pública de protocolización, pues esta no produjo ningún efecto.

En suma, la Sala modifica el numeral primero de la parte resolutiva de la sentencia apelada para negar las pretensiones de la demanda de reconvención presentada por la DIAN.

Además, revoca el numeral segundo. En su lugar, anula los actos demandados por RIDUCO S.A y a título de restablecimiento del derecho, declara la firmeza de la declaración de renta presentada por la actora por el año gravable 2007. En lo demás, niega las pretensiones de la demanda presentada por la demandante principal.

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

FALLA

1*. MODIFÍCASE* el numeral primero de la parte resolutiva de la sentencia apelada, el cual queda así:

PRIMERO: *NIÉGANSE* las pretensiones de la demanda de reconvención presentada por la DIAN.

2. REVÓCASE el numeral segundo de la parte resolutiva de la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

SEGUNDO: *ANÚLANSE* la Liquidación Oficial de Revisión 102412010000081 de 28 de octubre de 2010 y la Resolución 900191 de 18 de octubre de 2011, por las cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre renta presentada por RIDUCO S.A por el año gravable 2007.

A título de restablecimiento del derecho, ***DECLÁRASE*** la firmeza de la declaración de renta presentada por RIDUCO S.A por el año gravable 2007. En lo demás, ***NIÉGANSE*** las pretensiones de la demanda instaurada por RIDUCO S.A.

RECONÓCESE personería a PATRICIA DEL PILAR ROMERO ANGULO como apoderada de la DIAN, según el poder del folio 452 del cuaderno principal.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Aclaro el voto

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Salvo el Voto

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ