CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., quince (15) de noviembre de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 17001-23-33-000-2013-00484-01 (21713)
Demandante: AGROINDUSTRIAL SAN JOSÉ S.A.
Demandado: U.A.E DIAN

Temas: Impuesto de renta- beneficios fiscales concurrentes

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 4 de noviembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que dispuso:

> **PRIMERO: DECLARAR** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412012000070 del 18 de octubre de 2012, y de la Resolución No. 102362013000001 del 14 de enero de 2013, dentro del proceso que por el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho promovió **AGROINDUSTRIAL SAN JOSE S.A** contra la **DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN.**
>
> **SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, se **DECLARA LA FIRMEZA** de la declaración de corrección de renta y complementarios del año gravable 2008, presentada por la demandante el día 16 de diciembre de 2011, radicada bajo el número 91000125638122, por las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.
>
> **TERCERO: CONDENAR EN COSTAS** a cargo de la **DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN,** liquídense por Secretaría una vez ejecutoriada la presente. Fíjense como agencias en derecho la suma de $1.300.000.
>
> **CUARTO:** Ejecutoriada esta providencia, **LIQUIDENSE** los gastos del proceso, **DEVUELVANSE** los remanentes si

los hubiere, y **ARCHIVESE** el proceso, previas las anotaciones del caso en el Sistema Justicia Siglo XXI.

ANTECEDENTES

1. Los hechos

1.1 En el año 2008 la Sociedad Agroindustrial San José S.A recibió de parte de FINAGRO el Incentivo a la Capitalización Rural -ICR- por valor de $205.000.000, para producción en la planta de concentrados ubicada en la Granja Chaparral.

1.2 La Sociedad Agroindustrial San José S.A el 13 de abril de 2009, presentó declaración de renta por el periodo 2008 (sticker Nº 9100006634041-4) la cual fue corregida el 25 de enero de 2010 (sticker Nº 9100008066966-1).

1.3 El 22 de diciembre de 2009, la Sociedad Agroindustrial San José S.A presentó ante el GIT de Devoluciones de la División de Recaudos y Cobranzas de la DIAN Manizales, solicitud de devolución de saldo a favor por valor de $136.927.000, resultante de la declaración de renta y complementarios del año 2008.

1.4 Mediante Resolución Nº 81 del 1 de febrero de 2010, el Comité de Coordinación Local de Devoluciones ordenó efectuar la devolución y dar traslado al programa postdevoluciones.

1.5 Mediante emplazamiento Nº 10238201100026 del 16 de noviembre de 2011, la administración tributaria invitó a la Sociedad Agroindustrial San José S.A a corregir su declaración de renta y complementarios del año 2008, ya que a su juicio, se habían solicitado beneficios fiscales concurrentes consistentes en la deducción de activos fijos reales productivos e ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional por incentivo de Capitalización Rural -ICR-, los cuales fueron otorgados por un mismo hecho económico, esto es, construcción y montaje de fábrica de concentrados.

1.6 La sociedad corrigió su declaración de renta del año 2008 el 16 de diciembre de 2011 a través de la declaración de corrección Nº 91000125638122, quedando una deducción de activos fijos reales productivos de $899.907.000. Es decir, se corrigió la deducción por inversión de activos fijos por valor de $52.652.403.

1.7 El 19 de enero de 2012 se le notificó a la sociedad accionante requerimiento especial Nº. 102382012000001, mediante el cual la Oficina de Gestión de Fiscalización de Impuestos de la Dirección de Impuesto de Renta y Complementarios, propuso modificar la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2008, radicada el 16 de diciembre de 2011. A este requerimiento especial la sociedad dio respuesta el día el 19 de abril de 2012.

1.8 El 18 de octubre de 2012 la División de gestión de liquidación de la administración de impuestos y aduanas de Manizales, notificó

liquidación oficial de revisión Nº 102412012000070, ratificando la decisión del requerimiento especial, por haberse solicitado beneficios fiscales concurrentes.

1.9 Mediante la Resolución Nº 102362013000001 del 14 de enero de 2013, notificada el 21 del mismo mes y año, la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales, resolvió el recurso de Reconsideración y confirmó la liquidación de revisión del 18 de octubre de 2012, no aceptando lo planteado en la corrección de la declaración de renta del 2008 y aplicando la sanción de inexactitud.

2. Las pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

> Se decrete la nulidad de los actos administrativos contenidos en la **LIQUIDACION DE REVISIÓN** Nº 102412012000070 de octubre 18 de 2012 y **RESOLUCION RECURSO DE RECONSIDERACION QUE CONFIRMA** No. 102362013000001 del 14 de enero de 2013, notificada el día 21 de enero de 2013, mediante las cuales las Divisiones de Liquidación Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales ordenan modificar la declaración de corrección del impuesto a la renta por el año gravable 2008 a la sociedad **AGROINDUSTRIAL SAN JOSE S.A.** negándose un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional por haber solicitado beneficios fiscales concurrentes consistentes en la deducción de activos fijos reales productivos e ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional por incentivo de capitalización rural los cuales según la DIAN fueron otorgados en un mismo hecho económico de la construcción y montaje de la fábrica de concentrados dando como resultado la pérdida de beneficios que no están permitidos por la Ley 383 de 1997 en su artículo 23 y adicionalmente se aplica la sanción de inexactitud.
>
> Se declare con plena validez y firmeza la declaración de RENTA Y COMPLEMENTARIOS presentada por la sociedad **AGROINDUSTRIAL SAN JOSE S.A. Nit. 800.035.120** el 16 de diciembre de 2011 radicada bajo el número 91000125638122, y el impuesto liquidado ya que reúne todos los requisitos para considerarse cumplido el deber formal de declarar y que como se demostrará más adelante, en el denuncio rentístico no se tomó doble beneficio por un mismo hecho económico.

3. Normas violadas y concepto de la violación

La sociedad accionante citó como normas violadas el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, los artículos 647,647-1 y 701 del Estatuto Tributario, así como el Concepto 030172 del 26 de marzo de 2008 proferido por la Oficina de Doctrinas de la Administración de

Impuestos y Aduanas Nacionales. El concepto de la violación se resume así:

3.1. Desconocimiento del artículo 23 de la Ley 383 de 1997 y del Concepto 030172 del 26 de marzo de 2008 proferido por la Oficina de Doctrinas de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales.

La sociedad accionante manifiesta que en la declaración de renta del año 2008, no se presentaron beneficios tributarios concurrentes, ya que el beneficio tributario otorgado al Incentivo a la Capitalización Rural -ICR- no se utilizó en concurrencia con la deducción por inversiones en activos fijos reales productivos.

La sociedad manifestó que la declaración inicialmente presentada fue corregida de manera voluntaria el 16 de diciembre de 2011, antes de mediar requerimiento especial. Con la nueva declaración, la sociedad dejó de solicitar la deducción por inversión en activos fijos reales productivos en cuantía de $ 52.652.000. De igual manera, la sociedad restó de la inversión de activos fijos productivos la suma de $205.000.000 correspondiente al ICR, los cuales se llevaron como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

Pese a lo anterior, manifiesta que la DIAN desconoció el derecho del contribuyente de corregir su declaración de renta (artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario), puesto que consideró la declaración inicialmente presentada y no la corrección voluntaria de la sociedad.

Aunado a lo anterior, la sociedad accionante señaló que la administración tributaria ha hecho análisis normativos, jurisprudenciales y doctrinarios que no son aplicables al caso concreto, algunos de los cuales no habían sido tratados en el requerimiento especial.

3.2 Violación de los artículos 647, 647-1 y 701 del Estatuto Tributario

La Sociedad Agroindustrial San José S.A manifestó que, en caso de considerarse que se ha solicitado un beneficio tributario concurrente, se estaría frente a una diferencia de criterio en la interpretación de la norma tributaria, razón por la que, no habría lugar a imponer sanción por corrección o inexactitud.

En el caso concreto se presenta esta situación, puesto que los valores declarados se ajustan a la realidad y se demostró que los hechos cuestionados sucedieron como consecuencia de una interpretación diferente pero no equivocada de la ley tributaria.

4. Oposición

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

4.1 La sociedad accionante solicitó en su denuncio rentístico del año 2008 dos beneficios, esto es, el Incentivo a la Capitalización Rural (artículo 52 E.T) y el beneficio de la deducción de adquisición de activos fijos reales (artículo 158-3), por lo que incurrió en la prohibición establecida en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997.

Aunado a lo anterior, al momento de presentar la corrección a su declaración, nuevamente trasgredió la referida norma ya que eliminó el beneficio menor, pese a que la norma establece la pérdida del beneficio mayor.

4.2 La Administración Tributaria considera que, si la sociedad accionante dejó de solicitar beneficios fiscales, esta situación es renunciable por parte del contribuyente y no desvirtúa los cargos sobre la concurrencia de beneficios.

4.3 Finalmente, manifiesta con respecto a la sanción de inexactitud, que en el caso concreto no se presenta una diferencia de criterios respecto de la interpretación jurídica aplicable, ya que es claro que se presentaron beneficios concurrentes, esto es, incurrió en la prohibición del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, sin que haya mérito para establecer que la interpretación de las normas haya inducido a apreciarlas erróneamente.

5. Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Caldas mediante sentencia del 4 de noviembre de 2014, accedió a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

5.1 El Tribunal consideró que la demandante en su declaración de renta y complementarios del año 2008, no incurrió en beneficios fiscales concurrentes ya que el Incentivo a la Capitalización Rural ingresó a la declaración de renta del año 2008 como ingreso no constitutivo de renta y ganancia ocasional, puesto que en las deducciones por inversión en activos fijos reales productivos, no se incluyó el ICR.

5.2 Considerando el dictamen rendido por la auxiliar de la justicia, se tiene que la suma reportada en la declaración de renta como deducción por inversión de activos fijos, esto es, $952.560.000, no se incluyó ningún valor relacionado con el Incentivo a la Capitalización Rural, toda vez que éste fue reportado como ingreso no constitutivo de renta y ganancia ocasional, en los términos del artículo 52 del Estatuto Tributario.

5.3 El emplazamiento para corregir es una invitación realizada por la Administración Tributaria cuando tiene indicios sobre la inexactitud de la declaración, pero esta invitación no implica ninguna presunción sobre el actuar del contribuyente. Por lo tanto, de la corrección del contribuyente no es factible derivar conclusiones en contra del declarante.

5.4 El Tribunal señala que no había lugar a proferir la liquidación oficial de revisión Nº 102412012000070 del 18 de octubre de 2012

ya que la corrección a la declaración de renta presentada el 16 de diciembre por la Sociedad Agroindustrial San José S.A estaba acorde a derecho.

Al no haberse incurrido en beneficios fiscales concurrentes, no hay lugar a imponer la sanción por inexactitud.

6. Recurso de Apelación

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN apeló la sentencia de primera instancia y solicitó que se revoque considerando:

6.1 Indebida apreciación de las pruebas obrantes en el proceso

6.1.1 La Administración Tributaria manifestó que el Tribunal no apreció de manera adecuada las pruebas obrantes en el proceso, toda vez que la sociedad demandante obtuvo de FINAGRO el ICR, incentivo que no fue empleado de manera exclusiva para realizar la inversión en la construcción de la bodega de la granja Chaparral. Según las pruebas que obran en el proceso, dicho beneficio se otorgó para un proyecto de $ 1.025.000.000 el que se dirigía al montaje de una fábrica de concentrado en su estructura y maquinaria.

En la actuación administrativa se demostró que en la maquinaria adquirida en el año 2008, se realizó una inversión en activos fijos reales productivos por la suma de $131.631.008, cuya deducción solicitada fue $52.652.403. En otras palabras, la inversión realizada por la accionante en los años 2007 y 2008, no solo correspondió a la construcción de la bodega sino también a la adquisición de maquinaria.

En el año 2008 se adquirió maquinaria por la suma de $131.631.008 y por esta inversión se solicitó en la declaración de renta del año 2008 el 40% por concepto de deducción de activos fijos reales productivos, por valor de $52.652.403. En tal sentido, la DIAN manifiesta que el pago de la obra (construcción de la bodega) es del 4 de marzo de 2008 (factura 0515) mientras que el incentivo ICR se recibió el 18 de abril de 2008.

6.1.2 Los ingresos no constitutivos de renta operan como descuento en el sistema tributario, puesto que los mismos restan del total de ingresos brutos, con lo cual se obtienen los ingresos netos a los cuales se les restan costos y deducciones.

Por lo tanto, la accionante incurrió en beneficios concurrentes motivo por el cual debió renunciar al beneficio mayor y no al menor como en efecto lo hizo.

6.2 Indebida aplicación del artículo 188 del CPACA

Considerando que los procesos de naturaleza tributaria son de interés general y público, el legislador los excluyó de la condena en costas establecida en el artículo 188 del CPACA.

La DIAN solicita revocar la sentencia de primera instancia y en su lugar negar las súplicas de la demanda.

7. Alegatos de conclusión en segunda instancia

7.1 El demandante presentó alegatos de conclusión, en los que reitera los argumentos expuestos en la demanda. Aunado a lo anterior, rechaza los argumentos presentados por la Administración Tributaria en su recurso de apelación, considerando lo siguiente:

7.1.1 La Administración Tributaria no puede solicitar la revisión del fallo de primera instancia bajo el argumento de que el Tribunal Administrativo de Caldas no supo interpretar la actuación administrativa que obra en el proceso. Por el contrario, el conocimiento de las pruebas obrantes en el mismo, llevó a que se decretara el dictamen pericial contable.

7.1.2 El recurso elevado incurre en un vicio conceptual, puesto que la Administración Tributaria en la oportunidad debida no objetó el dictamen. No es de recibo que en la impugnación del fallo se pretenda objetar el dictamen rendido, por fuera de la oportunidad procesal establecida en la legislación.

7.1.3 Finalmente, manifiesta que la tesis de beneficios concurrentes se encuentra viciada cuando alega que los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional operan como verdaderos descuentos tributarios, puesto que da una lectura incorrecta al artículo 23 de la Ley 383 de 1997.

En la declaración de la demandante del año 2008, no concurrieron deducciones con descuentos, que es lo que sanciona la ley, puesto que los ingresos no constitutivos de renta son ingresos que se diferencian de las deducciones y los descuentos.

7.2 La demandada presentó escrito de alegatos de conclusión en los que reitera los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación y de acuerdo con el ámbito de competencia del juez de segunda instancia, le corresponde a la Sección determinar si la Sociedad Agroindustrial San José S.A incurrió en beneficios fiscales concurrentes en la declaración de renta del año 2008.

2. Beneficios fiscales concurrentes

El artículo 23 de la Ley 383 de 1997[1] establece que, respecto de un mismo hecho económico, no se podrá generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente.

En esta norma se consagra la prohibición de utilizar beneficios fiscales concurrentes, con el propósito de evitar afectaciones a la base gravable sobre el impuesto de renta y promover mayores índices de neutralidad y equidad en el sistema tributario. Así se lee en la exposición de motivos de la referida ley:

> *En el impuesto sobre la renta, se ha venido observando en algunos contribuyentes, la utilización de beneficios fiscales en forma concurrente. A pesar de no existir una norma constitucional o legal que prevea restricciones en tal sentido, resulta a todas luces inaceptable su utilización. Por lo anterior, se considera necesario consagrar a nivel legal dicho principio y evitar así cualquier duda al respecto.*
>
> *La inadecuada utilización de los beneficios fiscales por parte de los contribuyentes, trae como consecuencia la afectación de la base gravable en el impuesto sobre la renta, y así mismo los recaudos por dicho concepto. La medida propuesta, imprime mayores índices de neutralidad y equidad al sistema tributario colombiano.*
> *(…)*
> *La estructura del impuesto sobre la renta, además de verse erosionada en sus bases gravables, por la multiplicidad de beneficios fiscales existentes, el impuesto como tal se ve afectado cuando presumiéndose una rentabilidad mínima de los contribuyentes, se permite disminuciones adicionales del mismo como consecuencia de los descuentos tributarios.*[2]

---

[1] ***"Artículo 23. BENEFICIOS FISCALES CONCURRENTES. <Aparte tachado** INEXEQUIBLE, subrayado CONDICIONALMENTE exequible>* ***~~Interprétase con autoridad~~*** *a partir de la vigencia de la presente ley, que un mismo hecho económico no podrá generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente.*
La utilización de beneficios múltiples, basados en el mismo hecho económico, ocasiona para el contribuyente la pérdida del mayor beneficio, sin perjuicio de las sanciones por inexactitud a que haya lugar.
Para los efectos de este artículo, se considera que únicamente son beneficios tributarios concurrentes los siguientes:
a) Las deducciones autorizadas por la ley, que no tengan relación directa de causalidad con la renta;
b) Los descuentos tributarios.
***PARAGRAFO 1o.** Para los mismos efectos, la inversión se considera un hecho económico diferente de la utilidad o renta que genera.*
***PARAGRAFO 2o.** Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable a los ingresos provenientes de la relación laboral y legal o reglamentaria".*

[2] Exposición de motivos del proyecto de ley 287 de 1997. Gaceta del Congreso Nº 109, 28 de abril de 1997.

La prohibición de obtener un doble beneficio tributario, respecto de un mismo hecho económico, materializa el principio de equidad tributaria. Debe precisarse que el artículo 23 de la Ley 383, considera como beneficios tributarios concurrentes: **(i)** Las deducciones autorizadas por la ley, que no tengan relación directa de causalidad con la renta y, **(ii)** Los descuentos tributarios[3].

Si se presenta respecto de un mismo hecho económico la concurrencia de tales beneficios, el contribuyente deberá detraer uno solo, de lo contrario perderá el beneficio mayor.

3. Análisis del caso

El problema planteado radica en determinar si la sociedad Agroindustrial San José S.A en la corrección de la declaración de renta del año gravable 2008, utilizó un doble beneficio tributario consistente en: **a)** Declarar como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional la suma de $ 205.000.000 (Incentivo para Capitalización Rural recibido de FINAGRO[4]) y, **b)** al mismo tiempo, solicitar como deducción por inversión en activos fijos reales productivos[5], la suma de $ 52.652.403 (por concepto de compra de maquinaria).

Para resolver este interrogante, la Sala analizará la corrección en la declaración de renta del año gravable 2008 y, de manera posterior, el dictamen rendido por la auxiliar de la justicia en primera instancia.

3.1 Solicitud de corrección de la declaración de renta del año 2008 por parte de la DIAN

3.1.1 La sociedad accionante corrigió su declaración de renta por el año gravable 2008, el día 16 de diciembre de 2011, motivada por un emplazamiento para corregir, notificado el 20 de noviembre de ese mismo año.

---

[3] En las discusiones legislativas se precisó que los beneficios concurrentes eran exclusivamente los señalados en la norma, esto es, deducciones y descuentos tributarios: "*En el artículo 18 sobre beneficios fiscales concurrentes, se mejora su redacción para dar claridad respecto a la limitación de beneficios fiscales en cabeza de un mismo contribuyente, circunscribiendo la limitación a la utilización concurrente de deducciones y descuentos tributarios.*" Gaceta del Congreso Nº 177, 30 de mayo de 1997. Ponencia para primer debate del proyecto de ley 287 de 1997 Cámara.

[4] El Estatuto Tributario en su artículo 52 establece: "**Artículo 52. INCENTIVO A LA CAPITALIZACIÓN RURAL (ICR).** <Artículo modificado por el artículo 20 de la Ley 788 de 2002. El nuevo texto es el siguiente:> El Incentivo a la Capitalización Rural (ICR) previsto en la Ley 101 de 1993, no constituye renta ni ganancia ocasional."

[5] El Estatuto Tributario en su artículo 158-3 establecía: "*Artículo 158-3. <Artículo modificado por el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> A partir del 1o de enero de 2007, las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el cuarenta por ciento (40%)* del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional. Los contribuyentes que hagan uso de esta deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1 de este Estatuto.(…)*"

La corrección de la declaración tuvo como origen la visita realizada por la DIAN a las instalaciones de la sociedad[6], de la que concluyó que el Incentivo a la Capitalización Rural para el montaje de la fábrica de concentrados, había sido declarado como un doble beneficio tributario, así:

a) Según la información suministrada por la contadora, el incentivo fue empleado en un monto de $ 131.631.008 para la compra de maquinaria, suma respecto de la que se solicitó deducción en activos fijos reales productivos y,

b) La suma total del incentivo se declaró como un ingreso no constitutivo de renta y ganancia ocasional, ingresos que en concepto de la DIAN, operan como descuento en el sistema tributario.

En otras palabras, para la DIAN la sociedad solicitó respecto del mismo hecho económico, deducciones por concepto de activo fijo real productivo y al mismo tiempo, detracción por ingresos no constitutivos de renta, incurriendo en la prohibición del artículo 23 de la Ley 383 de 1997.

Sumado a lo anterior, en la corrección a la declaración la contribuyente eliminó el beneficio menor, pese a que la norma establecía la pérdida del beneficio mayor.

3.1.2 Considerando lo anterior, la corrección de la declaración de renta presentada el día 16 de diciembre de 2011, consistió en excluir de la base la suma de $131.631.008, por concepto de compra de maquinaria, disminuyendo a su vez la deducción por inversión en activos fijos reales productivos –artículo 158-3 del Estatuto Tributario- en la suma de $ 52.653.000, así:

a) $131.631.008 * 40% = $52.652.403

b) Al disminuir el renglón de "Deducción Inversiones en Activos Fijos", el valor que se declaró en la corrección fue el siguiente: $952.560.000 - $52.653.000 = $899.907.000[7].

3.2 Pruebas contables y documentales

La Sala considera que del material probatorio que obra en el proceso, es posible concluir que la sociedad accionante no presentó en la corrección de la declaración de renta del año 2008 beneficios fiscales concurrentes, tal y como pasa a explicarse.

3.2.1 Dictamen pericial

En la audiencia inicial adelantada por el Tribunal Administrativo de Caldas, se decretó dictamen pericial contable con el siguiente objeto:

---

[6] En el Acta de visita al contribuyente realizada el 11 de octubre de 2011, atendida por la contadora de la sociedad Agroindustrial San José S.A, se lee "maquinaria adquirida 2008 $131.631.008". Cuaderno 2-A, Folios 363- 366.

[7] Ver renglón 54 de la declaración de corrección en: Cuaderno principal, folio 84.

> -Determinar conforme a los soportes contables u otros documentos de la empresa, cuál fue el proyecto de inversión en el sector agropecuario realizado por Agroindustrias (sic) San José S.A. que dio lugar a que FINAGRO le otorgara un título ICR o de incentivo a la capitalización Rural en el año 2008, por la suma de $205.000.000.
>
> -Determinar de los soportes contables correspondientes, los conceptos y valores que dieron lugar a la solicitud de descuento por adquisición de activos fijos reales, por parte de la empresa Agroindustrias (sic) San José en el año gravable 2008, especificando con claridad el origen de cada rubro solicitado.[8]

Así las cosas, la perito debía determinar si dentro de la deducción solicitada por inversiones en activos fijos reales productivos del año 2008, por valor de $ 952.560.000, se había incluido la compra de maquinaria, como parte de lo recibido por el Incentivo para la Capitalización Rural.

El dictamen de la auxiliar de la justicia es concluyente en señalar que el referido incentivo, se utilizó únicamente para la construcción de la bodega de la fábrica denominada Chaparral y no para la compra de maquinaria. Así lo indicó en la audiencia:

> Conforme a la revisión minuciosa de los soportes contables u otros documentos de la empresa, el proyecto de inversión en el sector agropecuario realizado por Agroindustrias (sic) San José S.A, que dio lugar a que FINAGRO le otorgara un título ICR o de un incentivo de capitalización rural para el año 2008, por la suma de $205.000.000, corresponde a la construcción de la fábrica de la bodega chaparral por valor de $ 328.608.000, fueron contratados por el ingeniero Roberto Uribe Duque… fue contabilizado en la cuenta 15160418 de la fábrica de concentrados de la granja chaparral y contabilizado según factura Nº 0515 de marzo 4 de 2008 véase folio 232 del dictamen y 363 del expediente.[9]

Respecto a la pregunta segunda, relacionada con los soportes contables, la perito señaló:

> Se observa por parte de este cuadro explicativo, que la sociedad no ingresó el activo fijo de la construcción de la bodega por valor de $328.608.000, dentro del total de deducción en activos fijos reales productivos depurados con el 40%, y dentro de los beneficios de la Ley 1111 de 2006 artículo 8.[10]

---

[8] Cuaderno principal, folios 158-159.
[9] Cuaderno principal, folio 180. Audio, minuto 6:30 y ss.
[10] Cuaderno principal, folio 180. Audio, minuto 23 y ss.

La Sala destaca que en la audiencia, el apoderado de la DIAN preguntó a la perito:

> …en el peritaje usted afirma... que el incentivo…que recibió la sociedad demandante solamente correspondió a la construcción de la bodega. Mi pregunta es si usted determinó en ese peritaje si además de la construcción… también se llevó a cabo una compra de maquinaria que fueron (sic) solicitadas como activos fijos reales productivos[11]

La auxiliar de la justicia en su respuesta señaló:

> Efectivamente los $205.000.000 del ingreso del ICR fue utilizado para la obra de construcción del ingeniero Roberto… Uribe Duque por valor de $ 328.628.000 (sic) el resto lo colocó la empresa… la maquinaria esa de la que usted me habla, eso es independiente, fueron otras inversiones independientes… no están en ese valor.[12]

Por su parte, el apoderado de la sociedad demandante formuló los siguientes interrogantes a la perito[13]:

> ¿…en el rubro correspondiente al levante CAPRI, voy a encontrar… sumas de las que se recibieron del ICR para la construcción de la fábrica?
>
> **Respuesta:** *"No".*
>
> ¿Voy a encontrar en el levante de chaparral sumas correspondientes a la construcción de la fábrica que se hizo con cargo al ICR?
>
> **Respuesta:** *"No".*
>
> ¿Frente al tercer rubro maquinaria y equipo, encontraré sumas correspondientes al ICR que se utilizó para la construcción de la fábrica?
>
> **Respuesta:** *"No".*

Cabe resaltar que ni la sociedad accionante ni la DIAN objetaron el dictamen[14].

3.2.2 Se ha señalado que en la corrección a la declaración de renta del año 2008, se disminuyó la inversión en activos fijos reales productivos en la suma de $52.652.403, por concepto de compra de maquinaria, puesto que en su visita, la DIAN infirió que dicha maquinaria había sido adquirida con el Incentivo a la Capitalización Rural.

No obstante lo anterior, el peritaje contable, que no fue objetado por ninguna de las partes, es concluyente en establecer que el

---

[11] Cuaderno principal, Folio 183. Audio, minuto 4:20 y ss.
[12] Cuaderno principal, Folio 183. Audio, minuto 5:00 y ss.
[13] Cuaderno principal, Folio 183. Audio, minuto 27:30 y ss.
[14] Cuaderno principal, Folio 183. Audio, minuto 28:30 y ss.

Incentivo a la Capitalización Rural no se destinó a la compra de maquinaria sino exclusivamente, a la construcción de la bodega de la granja Chaparral, por valor de $328.608.000. Es decir, se constató por parte de la auxiliar de la justicia, que la contribuyente no incluyó en los activos fijos reales productivos del año 2008, la construcción de la referida bodega.

3.2.3 Al dar respuesta a la primera pregunta formulada por el Tribunal, la auxiliar de la justicia de manera expresa señaló que, los recursos obtenidos por el proyecto de inversión del sector agropecuario (Incentivo a la Capitalización Rural), se destinaron a la construcción de la fábrica de la bodega Chaparral, contratada con el ingeniero Roberto Uribe Duque, según factura Nº 0515 del 4 de marzo de 2008, aportada junto con el dictamen[15] y contabilizada en la cuenta 15160418.

Además, en el dictamen se afirma que esa suma de $ 308.628.000, no se tuvo en cuenta por parte de sociedad en la deducción en inversiones en activos fijos (renglón 54) de la declaración de renta por el año 2008.

Con estas afirmaciones, la perito concluye que no se presentaron beneficios fiscales concurrentes, ya que los $ 205.000.000 recibidos como Incentivo a la Capitalización Rural, solamente se solicitaron como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en la declaración (renglón 47), sin haber incluido parte del mismo como deducción.

3.3 Conclusiones

Considerando lo manifestado por la perito y según los documentos que reposan en el proceso, para la Sala es posible concluir lo siguiente:

3.3.1 La sociedad Agroindustrial San José S.A. en el año 2008 recibió de FINAGRO el Incentivo a la Capitalización Rural por valor de $205.000.000, declarado en el renglón 47, como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

3.3.2 El Incentivo a la Capitalización Rural se empleó en su totalidad para la construcción de la fábrica de la bodega Chaparral, la que tuvo un costo de $ 308.628.000. Este valor no se tuvo en cuenta por parte de la sociedad en el renglón 54 de la declaración de renta por el año 2008 -deducción en inversiones en activos fijos-
.

3.3.3 De lo establecido en el dictamen y de las pruebas que obran en el proceso, encuentra la Sala que el Incentivo a la Capitalización Rural recibido por parte de FINAGRO, no hizo parte del cálculo para la deducción por inversiones en activos fijos reales productivos que se llevó al renglón 54.

3.3.4 En relación con la suma de $ 131.631.008, partida en la que la DIAN fundamentó los beneficios fiscales concurrentes, puede

---

[15] Cuaderno 3. Folio 262 dictamen

indicarse que corresponde a bienes adquiridos para la construcción y dotación de lo que se denomina las Granjas "Argentina", "San José" y "Fábrica"[16] y que su origen no es el Incentivo para la Capitalización Rural.

3.3.5 La suma de $ 952.559.655 que fue solicitada como deducción por activos fijos reales productivos en la declaración de renta inicial, no tuvo en cuenta la construcción de la bodega de Chaparral por valor de $ 328.608.000, como se advierte de los cálculos presentados por la contribuyente y ratificados por la perito contadora.

Si de la sumatoria de la inversión en "Levante Capri" por $ 866.676.573, "Levante Chaparral" por $ 567.662.148 y por "Activos fijos productivos" por $ 1.337.309.366, se disminuyen los $ 205.000.000 del Incentivo a la Capitalización Rural, daría una base de $ 2.566.648.087 que multiplicados por el 40%, arrojaría un valor de $ 1.026.659.235, valor por deducción superior a la suma de $ 952.560.000 llevada como deducción por activos fijos reales productivos en la declaración inicial y, a la suma de $ 899.907.000 correspondiente a la corrección provocada por la administración tributaria.

Lo anterior quiere decir que, no habría beneficios fiscales concurrentes como lo afirma la DIAN en los actos demandados.

4. Costas

La Sala procederá a revocar la condena en costas y no las impondrá en esta instancia, porque en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA.

Por lo anterior, la Sección confirmará parcialmente la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas.

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

FALLA

Primero.- Por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia, se confirman los numerales primero, segundo y cuarto de la sentencia del 4 de noviembre de 2014 proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas.

Segundo.- Se revoca el numeral tercero de la sentencia del 4 de noviembre de 2014 proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas y en su lugar, de conformidad con lo dispuesto en los

[16] Cuaderno 2. Folio 168.

artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, no se condena en costas habida cuenta de que en el expediente no hay prueba de que se causaron.

Tercero.- Sin condena en costas en esta instancia.

Cuarto.- Considerando los memoriales que obran a folios 271 y ss, se acepta la renuncia de la abogada Clara Patricia Quintero Garay como apoderada especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN y en su lugar se reconoce personería jurídica al abogado Mauricio Alexander Dávila Valenzuela.

Quinto.- Ejecutoriada la presente providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese, cúmplase.

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

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Consejera

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Consejero

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Consejero