



AGOTAMIENTO DE LA VÍA GUBERNATIVA COMO REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD DE LA DEMANDA - Alcance / NUEVOS ARGUMENTOS Y FUNDAMENTOS DE DERECHO ANTE LA JURISDICCIÓN – Procedencia. Reiteración de jurisprudencia. Es viable alegarlos si lo que se pretende es la ilegalidad de los actos administrativos planteada ante la administración / MEJOR ARGUMENTO ANTE LA JURISDICCIÓN

– Procedencia. Reiteración de jurisprudencia / HECHOS Y PRETENSIONES NUEVOS ANTE LA JURISDICCIÓN – Improcedencia / CARGOS O PRETENSIONES DE NULIDAD ANTE LA JURISDICCIÓN NO PLANTEADOS AL AGOTAR LA VÍA GUBERNATIVA – Alcance. El juez los debe analizar así no hayan sido planteados dentro de los recursos de la vía gubernativa

El artículo 135 del Código Contencioso Administrativo establecía que, para que se declare la nulidad de un acto particular que ponga fin a un proceso administrativo, se debe agotar previamente la vía gubernativa, lo cual constituye un requisito previo para acudir ante la jurisdicción. La Sección en forma reiterada ha expresado que *«al contribuyente le es dable alegar "argumentos nuevos" en la etapa jurisdiccional, es decir, no planteados en la etapa gubernativa, si lo pretendido es la 'nulidad' de los actos administrativos, en razón a que el examen de legalidad del acto acusado debe efectuarse respecto de los fundamentos de derecho expuestos en la demanda, que a su vez deben concretarse a las causales de nulidad previstas en el Estatuto Tributario y las generales a que se refiere el inciso 2º del artículo 84 del Código Contencioso Administrativo»*. Y ha precisado que ante la Jurisdicción no pueden plantearse hechos nuevos -diferentes a los invocados en sede administrativa-, aunque sí mejores o nuevos argumentos y fundamentos de derecho respecto de los planteados en los recursos interpuestos en la vía gubernativa. Lo anterior, porque ello implica la violación del debido proceso de la Administración. En este orden de ideas, el administrado debe aducir en sede administrativa los motivos y fundamentos de su reclamación, lo que no obsta para que en oportunidad posterior, en sede judicial, pueda exponer nuevos o mejores argumentos, a fin de obtener la satisfacción de su pretensión, previamente planteada ante la Administración. En consecuencia, si la pretensión de la parte demandante es la misma, esto es, la nulidad del acto definitivo, como ocurre en el caso, en la medida en que en sede administrativa y jurisdiccional se invocó la ilegalidad de los actos por los cuales se modificó a la actora la declaración privada del impuesto sobre la renta del año 2006, el Juez debe analizar los cargos de la demanda así no hayan sido expuestos con ocasión del recurso de reconsideración. En el caso concreto, en sede administrativa la demandante alegó la nulidad de los actos demandados mediante los cuales fue modificado su denuncia rentística del periodo gravable 2006, con fundamento en las causales de indebida o falsa motivación, violación al debido proceso e indebida aplicación de normas de carácter legal. Y, en sede judicial agregó que los actos demandados eran nulos porque la declaración de renta cuestionada quedó en firme, al haberse acogido a lo dispuesto en el artículo 689-1 del E.T, esto es, el beneficio de auditoría presuntamente desconocido por la DIAN al notificar el requerimiento especial extemporáneamente. De ahí que el argumento de la demandante sobre la firmeza de la declaración privada, no constituye un hecho nuevo, comoquiera que desde la etapa administrativa objetó la validez de los actos que le modificaron la declaración privada, lo que encuadra con las causales de nulidad previstas en el artículo 84 del C.C.A. y los lineamientos jurisprudenciales a los que se hizo referencia. En consecuencia, correspondía al Tribunal analizar dicho argumento.

FUENTE FORMAL: DECRETO 01 DE 1984 (CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO) – ARTÍCULO 84 / DECRETO 01 DE 1984 (CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO) – ARTÍCULO 135

NOTA DE RELATORÍA: En relación con la posibilidad de alegar nuevos o mejores argumentos y fundamentos de derecho ante la jurisdicción, aunque no se hayan planteado al interponer los recursos de la vía gubernativa, pero siempre que su pretensión sea la misma, se reitera, entre otras sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, las de 3 de marzo de 2011, radicado 25000-23-24-000-2002-00194-02(16184), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 31 de enero de 2013, radicado 13001-23-31-000-2006-00613-01(18878), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 6 de noviembre de 2014, radicado 66001-23-31-000-2012-00244-01(20356), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 30 de agosto de 2016, radicado 25000-23-27-000-2012-00226-01(20281), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

BENEFICIO DE AUDITORÍA - Objeto / BENEFICIO DE AUDITORÍA - Presupuestos / BENEFICIO DE AUDITORÍA EN LA LEY 633 DE 2000 - Alcance del emplazamiento para corregir. Reiteración de jurisprudencia. Frustra el beneficio si se notifica dentro de los 6 meses siguientes a la fecha de presentación de la declaración / TÉRMINO DE REVISIÓN DE LAS DECLARACIONES CON EMPLAZAMIENTO PARA CORREGIR – Ampliación por pérdida del beneficio de auditoría. Reiteración de jurisprudencia. Se rige por las normas generales del Estatuto Tributario

Conforme con el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 17 de la Ley 633 de 2000, el beneficio de auditoría, para las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, estaba dispuesto así (...) Ahora bien, para el periodo gravable discutido, se debe aplicar lo señalado en el inciso 3º del Parágrafo 3 del artículo 689-1 (...) El beneficio de auditoría permite otorgar firmeza a las declaraciones tributarias y se configura por el cumplimiento de unos presupuestos de hecho que el legislador ha consagrado para su procedencia y que hace que la declaración se torne inmodificable tanto por la Administración como por los administrados. De la norma citada se establece lo siguiente: El beneficio se aplica a las declaraciones privadas de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios de los períodos gravables 2004 a 2006. Si se aumenta el impuesto neto de renta en al menos cuatro (4) veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior. La declaración quedará en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación, no se hubiere notificado emplazamiento para corregir. La declaración debe ser debidamente presentada y efectuarse el pago en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional. En relación con el penúltimo requisito, aplicado el criterio expuesto por la Sección en la sentencia anotada, se debe reconocer que, si bien en las normas generales el emplazamiento para corregir sólo suspende el término de firmeza, la naturaleza que le da el legislador a esta actuación en la Ley 633 de 2000, es la de frustrar el beneficio, si se notifica dentro de los 6 meses siguientes a la fecha de la presentación de la declaración, en virtud de la modificación realizada por el artículo 28 de la Ley 863 de 2003 al artículo 689-1 del E.T. La demandante, con el fin de acogerse al beneficio de auditoría mencionado, incrementó el impuesto neto de renta en cuatro veces la inflación causada del año gravable 2006, en relación con el impuesto de renta del año inmediatamente anterior; la declaración fue presentada el 14 de mayo de 2007, por lo que la Administración tenía hasta el 14 de noviembre de 2007 para notificar el emplazamiento para corregir, pues, de no hacerlo, operaba la firmeza de la declaración. La DIAN profirió el emplazamiento

para corregir el 7 de noviembre de 2007, el cual fue notificado por correo certificado de la empresa ADPOSTAL el 9 de noviembre de 2007. De acuerdo con lo anterior se advierte que la notificación del emplazamiento para corregir se surtió antes de la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, esto es, antes del 14 de noviembre de 2007, en el término indicado por el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de presentación de la declaración y, por ende, la entidad demandada cumplió con los requisitos para interrumpir el término de firmeza de la declaración presentada con beneficio de auditoría. En efecto, según el inciso 3 del párrafo 3 del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, vigente para el periodo gravable en cuestión, las liquidaciones privadas del impuesto de renta presentadas con beneficio de auditoría quedarán en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir; no obstante, como se anotó, el emplazamiento para corregir fue notificado **antes** del vencimiento de tal término y, en consecuencia, la firmeza solicitada por la demandante no operó. Así las cosas, notificado el emplazamiento para corregir dentro del término fijado por el artículo 689-1, se pierde el beneficio de auditoría, por lo que el término de revisión de dicha declaración se amplía y pasa a regirse por las normas generales contenidas en los citados artículos 705, 705-1, 706 y 714 del Estatuto Tributario. De acuerdo con lo anterior, el requerimiento especial notificado el 30 de mayo de 2008, fue oportuno, esto es, dentro del término de dos (2) años, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar, por lo que se confirma que el denunciado rentístico no adquirió la firmeza deprecada por la demandante.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 689-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 705 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 705-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 706 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 714 / LEY 633 DE 2000 - ARTÍCULO 17 / LEY 863 DE 2003 - ARTÍCULO 28

NOTA DE RELATORÍA: En relación con el beneficio de auditoría de la Ley 633 de 2000 y los efectos de la notificación del emplazamiento para corregir se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 22 de abril de 2004, radicado 11001-03-27-000-2002-00086-01(13463), C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

DEDUCCIÓN POR DEPRECIACIÓN DE ACTIVOS FIJOS – Marco normativo / FIJACIÓN DE VIDA ÚTIL DIFERENTE DE BIENES DEPRECIABLES - Casos / VARIACIÓN DE LA VIDA ÚTIL POR OBSOLESCENCIA – Alcance / DEDUCCIÓN POR DEPRECIACIÓN POR FALTA DE USO DE ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS – Improcedencia. La falta de uso del activo no está legalmente prevista como causal para modificar su vida útil / UTILIZACIÓN DE VIDA ÚTIL DIFERENTE PARA LOS ACTIVOS FIJOS – Requisitos. Exige la autorización previa del director de la DIAN / FALTA DE AUTORIZACIÓN DEL DIRECTOR DE LA DIAN PARA UTILIZAR UNA VIDA ÚTIL DIFERENTE PARA LOS ACTIVOS FIJOS – Efectos. Genera la improcedencia de la deducción por depreciación / DEDUCCIÓN POR DEPRECIACIÓN NO REGISTRADA CONTABLEMENTE - Improcedencia

[S]e advierte que el artículo 138 del E.T., establece taxativamente los casos en los cuales se puede fijar una vida útil diferente para los bienes usados en las actividades productoras de renta de un contribuyente. El primero de ellos se refiere a la variación de la vida útil del bien para incrementarla o disminuirla, por razones atinentes a la realidad del caso particular, esto es, si el contribuyente

considera que no se ajusta a su realidad operacional, pues, evidencia que el bien no tiene una vida útil igual a la autorizada por el reglamento, a cuyo efecto, puede fijar una vida útil distinta, caso en el cual se debe contar con la autorización previa de la DIAN, con base en conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico. El inciso segundo de dicha norma, alude a la variación de la vida útil efectiva por obsolescencia u otro motivo imprevisto. En el caso de la obsolescencia, se debe acudir al concepto de la misma, según el artículo 129 ib., ocurridas las circunstancias de desuso, se determina clara y evidentemente la necesidad de abandonarlo por inadecuado en una época anterior al vencimiento de su vida útil probable, momento en el que el contribuyente puede aumentar su deducción por depreciación durante el período que le queda de vida útil al bien, aduciendo las explicaciones pertinentes. Finalmente, el inciso tercero dispone que si la vida útil efectiva resulta superior a la autorizada por el reglamento, el contribuyente puede distribuir en el lapso faltante el saldo amortizable o disminuir su deducción de acuerdo con la vida útil efectiva. Se advierte que si la demandante consideraba que la vida útil de los activos (taladros) fijada en el reglamento no correspondía a la realidad de su caso particular (art. 138 inc. 1), conforme con la normativa aplicable y lo precisado por la jurisprudencia, requería obligatoriamente la autorización previa del Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales, con base en conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico. En efecto, como está demostrado y no lo discutieron las partes, los taladros en cuestión (RIG 133 y RIG 152) fueron adquiridos por HELMERICH en los años 1992 y 1995, respectivamente, por lo que la vida útil de los mismos (10 años) concluyó en los años 2002 y 2005. Nótese que estos bienes venían siendo depreciados desde tales años. En consecuencia, para que la actora pudiera fijar una vida útil distinta a la establecida por el citado reglamento, **debía obtener la previa autorización del director de la DIAN**, de acuerdo con lo previsto en el artículo 138 del E.T. Igualmente se observa que la actora no solicitó la aducida autorización, por lo cual, ante el incumplimiento del señalado requisito legal, no es procedente la deducción por depreciación de activos fijos incluida en la declaración de renta del año gravable 2006. Además se anota que la referida falta de uso de los taladros no se encuentra prevista como causal para modificar la vida útil de los bienes, diferente a las establecidas en el artículo 138 del E.T. Verificadas las circunstancias en las cuales se puede variar la vida útil de los activos, la Sala advierte que en este caso la situación fáctica encuadra en lo previsto por el inciso primero del artículo 138 del E.T., pues la vida útil de los activos, se reitera, superó los diez (10) años establecidos por el Decreto 3019 de 1989, de manera que lo discutido no es la posibilidad que tienen los contribuyentes de modificar la vida útil del activo, sino que para el efecto la norma exige la previa autorización del Director de Impuestos Nacionales. (...) En cuanto al argumento de la recurrente, según el cual la DIAN no contaba con sustento legal para afirmar que la deducción no era procedente por cuanto en el año 2006 la depreciación no se encontraba registrada en la contabilidad, se advierte que, tal como lo refirió la misma demandante, la sucursal depreció contablemente los activos en discusión, en línea recta, durante los diez años establecidos por el reglamento, desde 1992 hasta 2002 en el primer caso, y desde 1995 hasta el 2005 en el segundo, esto es, sin tener en cuenta los periodos de “suspensión” alegados. Nótese *-hecho no discutido por las partes-* que Helmerich venía depreciando contablemente tales activos, en forma ininterrumpida. Al efecto, es relevante lo afirmado por la actora en el transcurso de la discusión, que al advertir el “error contable” revirtió dicho registro pero solo hasta el año 2010. Ello trae como consecuencia que, en cualquier caso, para el periodo gravable en discusión (2006), la Administración echara de menos y exigiera el registro contable de la operación que se estaba solicitando como deducible.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 128 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 129 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 137 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 138 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 141 / DECRETO 2649 DE 1993 - ARTÍCULO 64 / DECRETO 3019 DE 1989 - ARTÍCULO 2

NOTA DE RELATORÍA: En relación con la necesidad de la autorización previa del Director de la DIAN como requisito para modificar la vida útil de los bienes depreciables se reiteran las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 11 de noviembre de 2009, radicado 25000-23-27-000-2006-01325-01(16944), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 30 de septiembre de 2010, radicado 25000-23-27-000-2004-02142-01(17097), C.P. William Giraldo Giraldo y de 18 de junio de 2015, radicado 25000-23-27-000-2008-00285-01(18792), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

FISCALIZACIÓN DE DECLARACIÓN TRIBUTARIA CON BENEFICIO DE AUDITORÍA – Procedencia. Reiteración de jurisprudencia. No se encuentra excluida del control fiscal, con independencia de que la declaración pueda ser seleccionada para investigación mediante un programa aleatorio de computador

La demandante también alegó que la DIAN violó el artículo 689 del E.T., porque la investigación que adelantó en su contra, en virtud de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, no se originó en un proceso de selección aleatorio realizado mediante un programa de computador, como lo exige la ley para los casos en los cuales el contribuyente se acogió al beneficio de auditoría. En torno a este punto, se observa que, como se precisó, con la notificación oportuna del emplazamiento para corregir la actora perdió dicho beneficio. Adicionalmente, sobre la materia la Sección ha precisado que una interpretación sistemática de las amplias facultades de fiscalización de la DIAN (artículo 684 del E.T.) con el beneficio de auditoría del artículo 689 del E.T., permite concluir que independientemente de que la declaración cobijada con el beneficio de auditoría pueda ser seleccionada por un programa de computador, esta no se encuentra excluida del control fiscal, puesto que en ejercicio de esas amplias facultades, la DIAN puede adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de la obligación tributaria. Así las cosas, la DIAN, en virtud de sus facultades legales y constitucionales, con fundamento en el proceso de fiscalización originado por el programa “evasión simple”, estableció la existencia de indicios de inexactitud de la declaración de renta del año 2006, consistentes en la inclusión de deducciones por depreciación no procedentes, que a la postre se confirman en esta instancia judicial.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 684 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 689

NOTA DE RELATORÍA: En relación con las facultades de fiscalización de la administración de impuestos respecto de las declaraciones tributarias con beneficio de auditoría se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 3 de junio de 2015, radicado 54001-23-31-000-2009-00204-01(19312), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en la sentencia de 15 de junio de 2016, radicado 54001-23-31-000-2008-00231-02(21368), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA - Alcance. Reiteración de jurisprudencia / CONCEPTO TRIBUTARIO - Alcance. Solo constituye criterio auxiliar de interpretación

[L]a apelante alega violación al debido proceso, porque en su entender hubo incongruencia entre los argumentos esbozados por la DIAN tanto en el requerimiento especial, como en la liquidación oficial de revisión para desconocer la deducción por depreciación, y lo resuelto en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, en la cual le “exigieron” probar la inactividad de los taladros. La Sala observa que tal discusión surgió hasta la expedición del acto que agotó la vía gubernativa, debido a que fue con ocasión del recurso de reconsideración que la demandante planteó tal circunstancia al sustentar que no se modificó la vida útil de los activos, en razón a que los mismos estuvieron «estáticos durante los años 2002 a 2004, tal y como consta en el certificado del representante legal de la Compañía que se adjunta al presente recurso (Anexo E), habiendo sido puestos nuevamente en operación en el año 2005. », de manera que no se advierte la aducida incongruencia. Sobre este aspecto, la Sala ha señalado que «el enlace o la concatenación que se exige respecto de esos actos jurídicos se debe derivar de los “hechos” o “glosas”, de manera que, si los reportados en el denuncia privado son los mismos glosados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, no se configura la violación del principio de correspondencia», tal como ocurrió en este caso. Ahora bien, frente a lo alegado por la recurrente respecto del presunto desconocimiento por parte del *a quo* de los conceptos de la DIAN, que respaldarían su posición, la Sala advierte que, además de que no se aprecia que la Administración haya señalado que no se requiere autorización para modificar la vida útil de los activos en casos como el que se discute, estos solo constituyen criterio auxiliar de interpretación. Por tanto, la Sala no advierte la violación del debido proceso deprecada.

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995 - ARTÍCULO 264

NOTA DE RELATORÍA: En relación con la fuerza vinculante de los conceptos expedidos por la DIAN se cita la sentencia C-487 de 1996 de la Corte Constitucional y se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 12 de mayo de 2010, radicado 25000-23-27-000-2004-00977-01(16534), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

SANCIÓN POR INEXACTITUD – Conductas sancionables / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO – Sanción por inexactitud / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN LA SANCIÓN POR INEXACTITUD – Aplicación. Reiteración de jurisprudencia

El artículo 647 del Estatuto Tributario establece que procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente. En este caso, en la demanda se alegó que no se dieron los presupuestos previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario, pero la Sala considera que es procedente la sanción, porque el actor incluyó en su declaración datos equivocados de los cuales se derivó un menor impuesto a cargo, lo que constituye inexactitud sancionable. Ahora bien, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció en el parágrafo 5 que «el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun

cuando la ley permisiva o favorable sea posterior». Al respecto, se observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario fue modificada por la Ley 1819 de 2016, al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% *-establecido en la legislación anterior-* al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no en el 160% impuesto en los actos demandados.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 640 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 647 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 648 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 282 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 288

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., cinco (5) de julio de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 25000-23-27-000-2010-00176-02(20918)

Actor: HELMERICH & PAYNE (COLOMBIA) DRILLING CO.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 30 de enero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que dispuso¹:

*“**PRIMERO: INHIBESE** por indebido agotamiento de la vía gubernativa, para conocer de la firmeza de la declaración privada, en virtud de las consideraciones que anteceden.*

***SEGUNDO: NEGAR** las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.*

[...]”

ANTECEDENTES

¹ Fls. 393 a 428 c.p.

El 14 de mayo de 2007, HELMERICH & PAYNE presentó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2006, en la que reportó una renta líquida gravable de \$14.460.532.000, un impuesto neto de renta de \$5.124.186.000, una sobretasa equivalente a \$512.419.000, para un total de saldo a pagar de \$6.071.550.000².

El 7 de noviembre de 2007, la Administración Especial de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá – División de Fiscalización Tributaria-Grupo Hidrocarburos, Minería y Químicos de la DIAN, envió a la demandante emplazamiento para corregir N° 310632007000029³, por indicios de inexactitud sobre la declaración de renta antes mencionada. Dicho acto fue notificado el 9 de noviembre de 2007⁴.

El 27 de mayo de 2008, la DIAN profirió Requerimiento Especial N° 310632008000072, en el que desconoció costos y gastos, y propuso las siguientes glosas⁵:

Rechazo del mayor valor solicitado por depreciación	\$2.445.000.896
Rechazo de gastos deportivos y de recreación	\$12.153.564
Rechazo de gastos por concepto de premios de seguridad	\$14.663.420
Rechazo de gastos de representación y relaciones públicas	\$27.822.000
Sanción por inexactitud	\$1.539.778.000

Este acto fue notificado el 30 de mayo de 2008⁶.

El 9 de febrero de 2009, la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá expidió la Liquidación Oficial de Revisión N° 312412008000020⁷, en la cual sostuvo el rechazo del mayor valor solicitado por depreciación y su correspondiente sanción por inexactitud, y declaró la improcedencia de los restantes cuestionamientos, por lo que dejó en firme las siguientes glosas propuestas:

² Información tomada de los actos acusados y de la demanda, en la cual concuerdan las partes.

³ Folios 757 a 784 c.a. 6

⁴ Fl. 757 c.a.6

⁵ Folios 1387 a 1411 c.a. 10

⁶ Fl. 1388 c.a. 10

⁷ Folios 43 a 64 c.a. 18

Rechazo deducción por depreciación	\$2.445.001.000
Mayor impuesto	\$ 855.750.000
Mayor sobretasa	\$ 85.575.000
Saldo a pagar por impuesto	\$7.012.875.000
Sanción por inexactitud	\$ 1.506.120.000
Total saldo a pagar	\$8.518.995.000

Contra la anterior decisión la demandante interpuso recurso de reconsideración⁸, el cual fue resuelto por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, a través de la Resolución N° 900022 de 25 de febrero de 2010⁹, en la que confirmó la liquidación oficial recurrida.

DEMANDA

HELMERICH & PAYNE (COLOMBIA) DRILLING CO., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones¹⁰:

«1.1. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412008000020 del 9 de febrero de 2009, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá modificando la declaración del impuesto sobre la renta de la Sucursal por el año 2006.

1.2. Que se declare la nulidad de la Resolución No. 900022 del 25 de febrero de 2010, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos confirmando íntegramente el acto mencionado en el numeral anterior.

1.3. Que como consecuencia de lo anterior se restablezca el derecho de HELMERICH, en los siguientes términos:

1.3.1. Declarando que el costo de ventas incluido en la declaración de renta correspondiente al año gravable 2006 por valor de \$27.511.832.000, es correcto.

1.3.2. Declarando que no procede la determinación de un mayor impuesto (incluida la sobretasa) por valor de \$941.325.000.

1.3.3. Declarando que no hay lugar a la sanción por inexactitud impuesta a mi representada.

⁸ Folios 66 a 81 c.p.

⁹ Folios 130 a 158 c.p.

¹⁰ Folios 2 y 3 c.p.

1.3.4. Declarando que la liquidación privada del impuesto sobre la renta que presentó mi representada por el año 2006, está en firme.

1.3.5. Declarando que no son de cargo de HERMERICH las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.»

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29 y 95 - 9 de la Constitución Política
- Artículos 128, 130, 138, 647, 689, 703, 711, 772, 774 y 777 del Estatuto Tributario
- Artículo 64 del Decreto 2649 de 1993
- Artículo 2 del Decreto 3019 de 1989

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

Indicó que HELMERICH es una sucursal de sociedad extranjera dedicada a la prestación de servicios de perforación de pozos para la industria petrolera, mediante la utilización de taladros de su propiedad que se desplazan a los campos petroleros para su operación, que varía dependiendo de la duración del trabajo de exploración.

Puso de presente que la sucursal adquirió los taladros identificados como «RIG133» y «RIG152», en los años 1992 y 1995, respectivamente, los cuales empezó a utilizar desde esos periodos en su actividad productora de renta en virtud de los contratos asignados, pero que se interrumpieron por periodos, en los cuales la empresa no afectó sus resultados fiscales con el gasto por depreciación de estos.

Firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2006

Indicó que la declaración de renta presentada por el año 2006 está en firme, pues se presentó al amparo del beneficio de auditoría, de conformidad con el artículo 689 del Estatuto Tributario.

Lo anterior, por cuanto la DIAN notificó emplazamiento para corregir la declaración un día antes de que se cumpliera el término de firmeza de seis (6) meses, *al que tenía derecho por cumplir los requisitos para acceder al beneficio de auditoría*, y el término para notificar el requerimiento especial quedó suspendido por un mes, desde el 9 de noviembre de 2007 hasta el 9 de diciembre del mismo año. Sin embargo, la Administración notificó el requerimiento especial el 30 de mayo de 2008, esto es, casi seis meses después.

Adujo que para el caso de las declaraciones presentadas al amparo del beneficio de auditoría, el emplazamiento para corregir debía notificarse dentro de los seis meses siguientes a la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta; y el requerimiento especial, dentro del mes siguiente al vencimiento del término para dar respuesta al emplazamiento para corregir, conforme con lo previsto por el artículo 689-1 del E.T., según la redacción vigente para el periodo en discusión.

Señaló que el término establecido por el artículo 714 del E.T. para la notificación del requerimiento especial no es aplicable a las declaraciones presentadas al amparo del beneficio de auditoría, como ocurre en el caso del término previsto por el artículo 705 *ibídem*, como lo expresó el Consejo de Estado en sentencia de 30 de marzo de 2003, Exp. 12291.

Nulidad de la actuación administrativa, «en tanto no se demostró que la fiscalización que originó este litigio proviniera de una selección basada en programas de computador»

Al respecto señaló que el artículo 689 del E.T. busca que se proteja a quienes se acogen a los términos especiales de firmeza por beneficio de auditoría, en la medida en que exige que la investigación que da origen a la liquidación de revisión provenga de una selección basada en programas computarizados. Al tratarse de una norma garantista, la DIAN debe demostrar que el contribuyente seleccionado para ser sujeto de investigación no lo fue en forma premeditada, con el fin de evitar la firmeza especial de que trata la norma en mención.

Nulidad de los actos administrativos demandados por falsa motivación

Manifestó que los actos demandados contienen un error de derecho por la calificación errada que hizo la DIAN de la vida útil de los taladros de su propiedad,

al asimilarla al simple paso del tiempo, sin considerar que jurídicamente aquella está íntimamente relacionada con la contribución de los activos a la actividad productora de renta.

Adujo que si bien los taladros fueron adquiridos en los años 1992 y 1995, respectivamente, la motivación de la Administración giró en torno a que para efecto de la vida útil de estos activos se debía contar sobre 10 años calendario desde la fecha de su adquisición, por lo que concluyó que para el año 2006, su vida útil ya había expirado.

Destacó que la afirmación de la DIAN, según la cual la deducción no era procedente porque en el 2006 la depreciación no se encontraba registrada en la contabilidad, carece de sustento, en razón a que no hay disposición legal que prevea esa consecuencia, pues aunque en el artículo 141 del E.T. se establezca que las cuotas anuales de depreciación deben registrarse en los libros de contabilidad, no impone, como resultado de no hacerlo, que el gasto correspondiente no sea aceptado fiscalmente.

Aseguró que en este caso se realizó el registro contable en el año 2010, en el cual se reconoció la reversión de la depreciación que equivocadamente se incluyó en libros, que no en las declaraciones tributarias por los años 2002 a 2004, esto es, durante el tiempo en que los taladros no estuvieron en uso.

Advirtió que, contrario a lo señalado por la DIAN al considerar que HELMERICH aumentó la vida útil de sus activos sin la autorización que corresponde, y que la vida útil establecida por el Decreto 3019 de 1989 debe calcularse por períodos calendario, en su entender, de las normas fiscales y contables que regulan la depreciación y sus conceptos conexos, no se extrae que en el caso particular se está en presencia de un aumento de la vida útil, sin perjuicio de que la autorización, en caso de requerirse, solo sería procedente para disminuir la vida útil, no para aumentarla.

Acotó que para el caso de la maquinaria y equipo, el Decreto 3019 de 1989 estableció una vida útil de 10 años, periodo que no es calendario, pues ese término está establecido en función de la contribución del bien a la actividad productora de renta, por lo cual, la vida útil observará el término del reglamento hasta que cumpla los diez años de uso.

Indicó que por los periodos que no fueron utilizados los activos no se tomó fiscalmente dicha depreciación. Así, adujo que la ausencia de gasto fiscal se dio porque los taladros no prestaron servicios en los años 2002 a 2004, lo cual ocasionó que estos periodos no hicieran parte del cálculo de la vida útil de los bienes, lo que habilitó para tomar la depreciación correspondiente a su uso en el año 2006.

En consecuencia, consideró que el rechazo de la deducción es improcedente, pues la depreciación realizada en los años 2002 a 2004 fue contable y no fiscal.

Adujo que con el fin de probar que durante los años 2002, 2003 y 2004, no se tomó la depreciación fiscal, al interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión aportó una certificación expedida por el revisor fiscal de la compañía, en donde consta que no se incluyó gasto por depreciación fiscal por esos años sobre los taladros en cuestión.

Afirmó que si bien HELMERICH incluyó durante los años 2002 a 2004 las alícuotas correspondientes de depreciación contable aun cuando los activos no prestaron servicios a la generación de ingresos, posteriormente se subsanaron esas inconsistencias. Al efecto, explicó que la razón de que se reconociera en el 2010 el error contable en el que se incurrió en años anteriores se debió a que, de acuerdo con el Concepto 115-122719 de 9 de septiembre de 2009 de la Superintendencia de Sociedades, no se autoriza técnicamente el registro contable de la depreciación de activos que no están siendo empleados, por lo que con base en ello se revirtió el registro de los periodos en que los taladros no habían prestado servicio.

Nulidad de la actuación administrativa por violación al debido proceso

Indicó que la DIAN, en la resolución del recurso de reconsideración, adicionó como razones para el rechazo de la deducción, el hecho de que la demandante no probó que los taladros 133 y 152 hubieran estado fuera de servicio durante los periodos 2002 a 2004.

Nulidad de los actos administrativos demandados por violación de las normas en que han debido fundarse

Señaló que, a pesar de que la DIAN sostuvo que la única prueba procedente para levantar la glosa es la autorización de la Administración para aumentar la vida útil y la constitución de la reserva establecida por el artículo 130 del E.T., pasó por alto que el artículo 138 *ibídem* exige que haya autorización para efectos de una vida útil menor.

Concluyó la improcedencia de la sanción por inexactitud, porque se pretende sancionar a HELMERICH con base en un cuestionamiento que no fue debatido en la vía gubernativa, y la información registrada en la declaración del impuesto sobre la renta para el periodo gravable 2006 no es falsa ni equívoca, simplemente se planteó una interpretación distinta de la norma.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN-**, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente¹¹:

Señaló que los artículos 128, 137, 138 y 141 del Estatuto Tributario, así como los artículos 64 del Decreto 2649 de 1993 y 2 del Decreto 3019 de 1989, regulan en forma especial la procedencia de la deducción por depreciación y la forma en la cual debe efectuarse el registro contable de la depreciación, esto es, teniendo en cuenta los requisitos para modificar la vida útil de los activos, las normas de contabilidad y las que indique el reglamento, respectivamente.

Indicó que la normativa tributaria establece los requisitos para que proceda el cambio de vida útil, en particular, la exigencia de la autorización previa del Director de Impuestos Nacionales para fijar una vida útil distinta.

Afirmó que si bien en materia contable un contribuyente puede acceder a vidas útiles diferentes a las establecidas en el reglamento, sin previa autorización de la DIAN, para que su deducción sea admitida fiscalmente debe cumplir con los requisitos antes mencionados, y efectuar la correspondiente conciliación contable y fiscal, aspecto este último sobre el cual el artículo 130 del E.T. establece como condición, la constitución de una reserva.

¹¹ Folios 212 a 234 c.p.

Adujo que en este caso se demostró que la adquisición de los taladros denominados RIG 133 y RIG 152 tuvo lugar en los años 1992 y 1995, respectivamente, motivo por el cual los diez años a que se refiere el artículo 2º del Decreto 3019 de 1989 y al que se remite el reglamento general de la contabilidad, se cumplían en los años 2002 y 2005, respectivamente, independientemente del método de depreciación utilizado por HELMERICH.

Resaltó que los referidos bienes fueron adquiridos por la sociedad con el fin de generar ingresos desde los años 1992 y 1995, como se demuestra con el tratamiento como activos fijos utilizables a partir de dichos períodos dado por la demandante cuando empezó a depreciarlos contablemente a partir de esas fechas, de tal forma que se contabilizaron depreciaciones en los años 2002 a 2004, como se observa en la información suministrada por el revisor fiscal vista a folios 738 a 741, y se comprueba con el registro de cifras en las columnas de depreciación en el certificado del revisor fiscal aportado con la respuesta al requerimiento especial. (Fl. 1483 c.a. 10)

Adujo que la modificación de la vida útil está sujeta a factores como especificaciones de fábrica, deterioro por el uso, acción de factores naturales, obsolescencia por avances tecnológicos, o por cambios en la demanda de los bienes o servicios a cuya producción o servicio contribuyen, sin que dentro de ellos se contemple la suspensión o interrupción por razón de su falta de uso.

Acotó que la aducida falta de uso de los taladros durante los periodos 2002 a 2004, no es parámetro para ampliar la vida útil de los bienes a que se refiere la definición del inciso quinto del artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, ni constituyó impedimento para que el contribuyente efectuara la depreciación en esas vigencias, en razón a que les dio el tratamiento de activos fijos utilizables en el respectivo período a que se refiere el artículo 2º del Decreto 3019 de 1989, hechos que junto a la falta de autorización del Director de Impuestos Nacionales para que el contribuyente ampliara los diez años que determinó el reglamento como vida útil, hicieron improcedente su deducción en el año 2006.

Por otra parte, señaló que el certificado del revisor fiscal aportado con el recurso de reconsideración no es prueba para demostrar la autorización para depreciar por más de diez años.

Indicó que tampoco constituyen demostración que justifique la glosa modificada los demás medios de prueba aportados en la vía gubernativa, toda vez que unos están referidos a la prestación de servicios y la utilización de los equipos desde el año 2004 en que la demandante adujo no debió solicitar depreciación por no haberlos usado, y otros se refieren a la utilización de los bienes después de que venciera el término legal para su depreciación, que establece el artículo 2 del Decreto 3019 de 1989.

Destacó que, contrario a lo afirmado por la actora, el inciso primero del artículo 138 del E.T. exige la autorización de la DIAN no solo para los casos en que se considere que la vida útil sea inferior, sino para cuando se establezca una “vida útil distinta”, esto es, para aumentarla o disminuirla¹².

Advirtió que no está probado que los equipos dejaron de funcionar durante los años 2002 a 2004, toda vez que lo certificado por el revisor fiscal en documento aportado con el recurso de reconsideración es prueba de los registros contables de la depreciación de acuerdo con lo previsto en el artículo 777 del E.T., pero no de hechos económicos.

En relación con la sanción por inexactitud, señaló que en este caso se demostró que la demandante incluyó en su declaración deducciones por depreciaciones que no son procedentes a la luz de la ley tributaria, lo que implica que registró datos equivocados que derivaron en un menor impuesto a pagar para el contribuyente, hecho que derivó en inexactitud sancionable según el artículo 647 del ET. Al respecto, afirmó que no existe diferencia de criterio entre la administración y el contribuyente, ya que la demandante llevó una deducción por depreciación con desconocimiento del derecho aplicable.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, en sentencia de 30 de enero de 2014, se declaró inhabilitado, por indebido agotamiento de la vía gubernativa, para conocer de la alegada firmeza de la declaración

¹² Aludió al Concepto DIAN N° 080530 del 24 de agosto de 2000.

privada, y negó las demás pretensiones de la demanda, con fundamento en las consideraciones que se resumen a continuación¹³:

Sobre la firmeza de la declaración privada objeto de modificación, el *a quo* se inhibió de resolver, por cuanto estimó que se trata de un nuevo hecho que no fue plantado en sede administrativa, pues en el recurso de reconsideración no se discutió tal aspecto, de manera que la demandada, al expedir la resolución que agotó la vía gubernativa estudió la procedencia de la deprecación cuestionada, conforme con los argumentos expuestos por la recurrente, sin que hubiese podido pronunciarse respecto de otros hechos.

En relación con el fondo del asunto señaló que está demostrado que los taladros identificados como RIG 133 y RIG 152 fueron adquiridos por la demandante en los años 1992 y 1995, respectivamente, lo que permite deducir que la vida útil de aquellos concluyó en las vigencias 2002 y 2005, por cuanto estos hacen parte de la maquinaria, la cual, de conformidad con el artículo 2 del Decreto 3019 de 1989, cuenta con una vida útil de diez (10) años.

Indicó que la norma es taxativa al señalar que la modificación de la vida útil de los bienes muebles, en este caso maquinaria, está sujeta a factores especiales que propendan por la necesidad de constituir una distinta a la que consagra el reglamento, sin que dentro de estos se encuentre la simple suspensión del uso del bien, como lo pretendió la actora.

Adujo que el único medio con que contaba la demandante para cambiar el periodo de vida útil de los activos relacionados era la previa autorización del Director General de la DIAN, como lo establece el artículo 138 del E.T., máxime cuando no se encuentra probado que la falta de uso de los taladros referidos se haya generado por la obsolescencia u otro motivo imprevisto, pues en ese evento excepcional la jurisprudencia del Consejo de Estado ha señalado que no se requiere de la mencionada autorización.

Aseguró que, si en gracia de discusión, se tuviera como válido el argumento de la demandante, relacionado con la no inclusión de los costos de los taladros en las declaraciones de renta de los años 2002 a 2004, lo cierto es que tal fundamento tampoco conduciría a determinar la causa por la cual esa maquinaria dejó de ser

¹³ Folios 393 a 427 del c.p.

utilizada por HELMERICH, pues no se advierte que frente a tales bienes haya operado el fenómeno de la obsolescencia.

Afirmó que con el dictamen pericial allegado al proceso, resulta claro que, a pesar de que los taladros objeto de controversia no se depreciaron durante las vigencias fiscales 2002 a 2004, lo cierto es que ello no comprueba que la falta de uso se haya originado por la obsolescencia de esos bienes.

Expresó que, por lo demás, la actora no soportó en concepto técnico o tablas de depreciación de reconocido valor técnico, la necesidad de modificar la vida útil de los taladros.

Finalmente indicó que en razón a que la demandante reportó en su denuncia rentístico de 2006, costos equívocos que no cumplían con los requisitos establecidos por la norma tributaria, y generó un menor saldo a pagar, procede la imposición de la sanción por inexactitud.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente¹⁴:

Sobre la decisión inhibitoria por indebido agotamiento de la vía gubernativa, adujo que la jurisprudencia ha autorizado mejorar la defensa en lo argumentativo al acudir a la jurisdicción, y eso fue precisamente lo que se hizo al formular el cargo de firmeza de la declaración privada.

Afirmó que en los “actos acusados” se hizo referencia a las fechas de presentación de la declaración de renta, la notificación tanto del emplazamiento para corregir como del requerimiento especial, para concluir en el acápite “oportunidad” que el denuncia rentístico adquirió firmeza.

Indicó que la discusión sobre la firmeza de la declaración corresponde a hechos que siempre han sido conocidos por la DIAN, y lo que se hizo en la demanda fue sustentar que la notificación del requerimiento especial fue extemporánea.

¹⁴ Fls. 430 a 442 del c.p.

Resaltó que el Consejo de Estado ha señalado que sí es procedente introducir nuevos argumentos en la etapa jurisdiccional, que no hayan sido planteados inicialmente en la vía gubernativa¹⁵.

Reiteró que la DIAN notificó el emplazamiento para corregir la declaración de renta de 2006, un día antes de que se cumpliera el término de firmeza de los seis meses al que se accedió por cumplir los requisitos para el beneficio de auditoría, con lo cual suspendió el plazo para notificar el requerimiento especial por el término de un mes desde el 9 de noviembre de 2007, hasta el 9 de diciembre del mismo año.

Adujo que la Administración notificó el requerimiento especial el 30 de mayo de 2008, esto es, casi seis meses después del momento en que debió hacerlo, pues en razón a que el emplazamiento fue notificado un día antes de la fecha en la que la declaración de renta adquiría firmeza, el término para que notificara el requerimiento especial iba hasta el 10 de diciembre de 2007.

Destacó que en el caso de las declaraciones presentadas al amparo del beneficio de auditoría, el emplazamiento para corregir debe ser notificado dentro de los 6 meses siguientes a la presentación del denuncia, y el requerimiento especial dentro del mes siguiente al vencimiento del término para dar respuesta al emplazamiento, atendiendo a lo dispuesto por el artículo 689-1 del E.T., sin que se pueda acudir al término de firmeza de que trata el artículo 714 ibídem.

Respecto del fondo del asunto, afirmó que jurídicamente la vida útil de un activo está relacionada con su contribución a la actividad productora de renta, lo que solo es posible en tanto los activos de que se trata estén en operación.

Indicó que «el concepto de vida útil guarda relación con la utilización del activo, toda vez que, como lo ejemplifica, este solo se deprecia completamente en el año 13, por no haberse encontrado en uso durante tres años. Si la vida útil está asociada a años calendario, el activo habría quedado completamente depreciado en el año 2009 (año diez siguiente a la adquisición, si el activo se adquirió en el año 2000), lo que, reiteró, sería imposible, pues por tres de esos años no habría estado en uso, y ello impide el reconocimiento de gastos por depreciación correspondiente.» Al efecto, expresó que si se aceptara la posición del ente

¹⁵ Para ello citó apartes de dos sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, proferidas dentro de los procesos con Radicado 2004-04801-01 y 2004-00557-01.

demandado, se desconocerían tres años en los que el activo no estuvo en funcionamiento y, por lo tanto, sólo se depreciaría el 70% del costo de adquisición, con lo que quedaría un saldo que jamás podría depreciarse.

Destacó que de acuerdo con el Oficio DIAN N° 045447 del 25 de junio de 2010¹⁶, el término de vida útil de un activo depende de sus años de utilización en la actividad productora de renta; si el bien fue utilizado en un período y el contribuyente optó por no solicitar la depreciación correspondiente en el marco de los 10 años establecidos por el reglamento, no podrá solicitarla en periodos futuros *«toda vez que la depreciación se encuentra sujeta a la utilización del bien»*, contrario sensu, si el bien no fue utilizado en un período determinado no hay derecho a solicitar el gasto por depreciación en ese año, y el contribuyente podrá solicitarlo cuando el bien sea nuevamente utilizado.

Indicó que se exige la autorización previa del Director de la DIAN, sin tener en cuenta que en el caso de los taladros de HELMERICH no se cambió el periodo de vida útil, sino que este se debía contar a partir de los periodos en los que los activos se utilizaron, lo que no incluye el tiempo en que los mismos no estuvieron en operación, como surge del certificado del revisor fiscal y del dictamen pericial.

Respecto de la inexistencia o deficiencia probatoria, reiteró que los conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico echados de menos por el Tribunal suponen la aplicación del artículo 138 del E.T., lo que es imposible en tanto en el caso los taladros sobre los que se suscita la controversia se deprecian a 10 años, pues la empresa no fijó una vida útil distinta.

Por otra parte señaló que se debe declarar la nulidad del procedimiento administrativo adelantado contra HELMERICH, pues en su sentir no se demostró que la fiscalización que originó el litigio proviniera de una selección basada en programas de computador. Y que tampoco hubo pronunciamiento del *a quo* en torno a lo aducido por la DIAN en cuanto a que la depreciación fiscal no era procedente por no encontrarse registrada en la contabilidad del año 2006, sobre el principio de congruencia entre los actos administrativos y la invocada doctrina de la DIAN.

¹⁶ Respecto del cual adujo que no fue tenido en cuenta por el *a quo*.

Respecto de la sanción por inexactitud, reiteró su improcedencia ya que, a su juicio, existe diferencia de criterios sobre el derecho aplicable.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** presentó escrito de alegatos de conclusión en el que reiteró lo manifestado en el recurso de apelación¹⁷.

La **parte demandada** solicitó se confirmara la sentencia recurrida¹⁸, para lo cual señaló que los actos administrativos demandados son plenamente válidos, entre otros aspectos, porque en el caso concreto, el beneficio de auditoría regulado en el artículo 689-1 del E.T. dispone que el mismo se concede siempre y cuando se cumpla con las siguientes condiciones: i) que la declaración objeto de beneficio sea presentada en forma oportuna; ii) que la declaración objeto de beneficio sea presentada debidamente; iii) que el impuesto neto del período objeto de beneficio se incremente con relación al año inmediatamente anterior, en los porcentajes previstos en la ley; iv) que el pago de la declaración se realice en los plazos señalados por el Gobierno Nacional y, v) que antes del término de firmeza contado a partir de la fecha de su presentación, según el caso, no se hubiere notificado emplazamiento para corregir.

Afirmó que una cosa es plantear nuevos argumentos o mejorar los mismos con miras al logro de sus pretensiones, tema aceptado por la doctrina y la jurisprudencia, y otra es plantear nuevos hechos, que no se presentaron en sede administrativa. Situación que hace válido lo considerado en el fallo de primera instancia, pues en esa etapa no se discutió la firmeza de la declaración, por lo que no se puede estudiar en vía jurisdiccional.

Respecto de la procedencia de la deducción por depreciación de los equipos de perforación que efectuó el contribuyente, se remitió los planteamientos efectuados con ocasión de la contestación de la demanda, a cuyo efecto reiteró la exigencia de la previa autorización del Director de Impuestos Nacionales para fijar una vida útil distinta.

¹⁷ Folios 451 a 457 c.p.

¹⁸ Folios 459 a 468 c.p.

El Ministerio Público consideró que la sentencia apelada se debe revocar parcialmente¹⁹. Al efecto, frente a la aducida firmeza de la declaración, señaló que la contribuyente presentó el denuncia rentístico oportunamente el 14 de mayo de 2007, y el 9 de noviembre del mismo año la administración notificó el emplazamiento para corregir, teniendo en cuenta que conforme con el artículo 689-1 del E.T., el beneficio de firmeza anticipada de la declaración privada está condicionado a que no se notifique emplazamiento para corregir dentro del plazo de los seis (6) meses previstos para que dicha declaración adquiriera firmeza.

Adujo que notificar el emplazamiento resulta suficiente, por ende, hace innecesaria la notificación del requerimiento especial como lo propone la apelante, el cual puede notificarse dentro del plazo ordinario de dos años desde el vencimiento para declarar, como ocurrió en este caso, con la notificación de dicho requerimiento efectuada el 30 de mayo de 2008, contado desde la presentación de la declaración el 14 de mayo de 2007, aumentado el mes del emplazamiento (art. 706 del E.T.).

Sobre la deducción por depreciación consideró que la vida útil de un bien no está dada en función de su uso en la actividad productora de renta, sino frente al activo en sí mismo, conforme con lo dispuesto en el reglamento contenido en el Decreto 3019 de 1989, al que se remite expresamente el artículo 137 del E.T., elaborado de acuerdo con la actividad y demás características técnicas del bien.

Adujo que, en el caso concreto, la demandante extendió hasta el año 2006 la vida útil prevista en 10 años para los taladros RIG 133 y RIG 152, adquiridos en 1992 y 1995, respectivamente, porque no tuvieron uso durante los años 2002 a 2004, sin embargo, tal proceder riñe con la norma aplicable, puesto que no es el uso del bien el que otorga el plazo de su vida útil, y no es en función de ese uso que procede amortizar su depreciación.

Al respecto, indicó que el contribuyente está obligado a «amortizar» la depreciación del bien desde que lo utilice en el año que la solicite, pero siempre dentro del plazo de vida útil fijado en el reglamento, o a efectuar esa amortización en plazos distintos, previa autorización para modificar el que le corresponde según tal reglamento.

¹⁹ Fls. 486 a 492 c.p.

Advirtió que no se trata de negar a la actora la posibilidad de amortizar la depreciación por falta de uso de los taladros durante los años 2002 a 2004, sino que su comportamiento al solicitarla debe corresponder a lo previsto en la normativa contenida en los artículos 128, 137 y 138 del E.T., en armonía con el Decreto 3019 de 1989, que le permiten efectuarla con el cumplimiento de los requisitos allí indicados, «básicamente la autorización en orden a variar el plazo que tenía para realizarla».

Respecto de la sanción por inexactitud, adujo que en el *sub examine* no se advierte ninguna diferencia de criterio, ya que el rechazo de la deducción por depreciación obedeció al incumplimiento de los requisitos legales.

Concluyó que se debe revocar parcialmente la sentencia en cuanto no procede la inhibición de pronunciarse sobre la firmeza de la declaración privada, la cual se debe negar por los argumentos expuestos, junto con las demás pretensiones, aspecto en el que se debe mantener el fallo de primera instancia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN modificó la declaración de renta del año gravable 2006, presentada por HELMERICH & PAYNE (COLOMBIA) DRILLING CO.

En los términos del recurso de apelación, la Sala deberá establecer (i) si se agotó en debida forma la vía gubernativa para resolver el cargo de firmeza de la declaración. De confirmarse la decisión inhibitoria respecto de tal argumento, o no encontrarse demostrada la extemporaneidad en la notificación de los actos oficiales, se procederá (ii) a determinar la procedencia de la deducción por depreciación de activos fijos reales productivos y los demás aspectos de inconformidad en torno al punto aducidos por la recurrente.

Agotamiento de la vía gubernativa

La actora adujo que el *a-quo* se declaró inhibido para conocer sobre el cargo de firmeza de la declaración privada, sin tener en cuenta que tal discusión corresponde a hechos conocidos por la demandada y que, conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado, es procedente alegar nuevos argumentos en la etapa jurisdiccional.

El artículo 135 del Código Contencioso Administrativo²⁰ establecía que, para que se declare la nulidad de un acto particular que ponga fin a un proceso administrativo, se debe agotar previamente la vía gubernativa, lo cual constituye un requisito previo para acudir ante la jurisdicción.

La Sección²¹ en forma reiterada ha expresado que *«al contribuyente le es dable alegar "argumentos nuevos" en la etapa jurisdiccional, es decir, no planteados en la etapa gubernativa, si lo pretendido es la 'nulidad' de los actos administrativos, en razón a que el examen de legalidad del acto acusado debe efectuarse respecto de los fundamentos de derecho expuestos en la demanda, que a su vez deben concretarse a las causales de nulidad previstas en el Estatuto Tributario y las generales a que se refiere el inciso 2º del artículo 84 del Código Contencioso Administrativo²²»*.

Y ha precisado que ante la Jurisdicción no pueden plantearse hechos nuevos - diferentes a los invocados en sede administrativa-, aunque sí mejores o nuevos argumentos y fundamentos de derecho respecto de los planteados en los recursos interpuestos en la vía gubernativa²³. Lo anterior, porque ello implica la violación del debido proceso de la Administración.

En este orden de ideas, el administrado debe aducir en sede administrativa los motivos y fundamentos de su reclamación, lo que no obsta para que en oportunidad posterior, en sede judicial, pueda exponer nuevos o mejores

²⁰ Norma vigente al interponerse la demanda (25/06/2010). Hoy artículo 161 del CPACA.

²¹ Entre otras, se pueden consultar las sentencias: del 19 de octubre de 2006, Exp. 15147, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, del 3 de diciembre de 2009, Exp. 16183, C.P. Héctor J. Romero Díaz, del 16 de septiembre de 2010, Exp. 16691, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 3 de marzo de 2011, Exp. 16184, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 12 de agosto de 2014, Exp. 19036, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²² Cfr. la sentencia del 23 de noviembre de 2005, Exp. 14891, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, que reiteró lo expuesto en la sentencia del 23 de marzo de 2001, Exp. 11686, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

²³ Entre otras, las sentencias del 3 de marzo de 2011, Exp. 16184, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 31 de enero de 2013, Exp. 18878, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, del 6 de noviembre de 2014, Exp. 20356, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 30 de agosto de 2016, Exp. 20281, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

argumentos, a fin de obtener la satisfacción de su pretensión, previamente planteada ante la Administración²⁴.

En consecuencia, si la pretensión de la parte demandante es la misma, esto es, la nulidad del acto definitivo, como ocurre en el caso, en la medida en que en sede administrativa y jurisdiccional se invocó la ilegalidad de los actos por los cuales se modificó a la actora la declaración privada del impuesto sobre la renta del año 2006, el Juez debe analizar los cargos de la demanda así no hayan sido expuestos con ocasión del recurso de reconsideración.

En el caso concreto, en sede administrativa la demandante alegó la nulidad de los actos demandados mediante los cuales fue modificado su denuncia rentística del periodo gravable 2006, con fundamento en las causales de indebida o falsa motivación, violación al debido proceso e indebida aplicación de normas de carácter legal²⁵. Y, en sede judicial agregó que los actos demandados eran nulos porque la declaración de renta cuestionada quedó en firme, al haberse acogido a lo dispuesto en el artículo 689-1 del E.T, esto es, el beneficio de auditoría presuntamente desconocido por la DIAN al notificar el requerimiento especial extemporáneamente.

De ahí que el argumento de la demandante sobre la firmeza de la declaración privada, no constituye un hecho nuevo, comoquiera que desde la etapa administrativa objetó la validez de los actos que le modificaron la declaración privada, lo que encuadra con las causales de nulidad previstas en el artículo 84 del C.C.A. y los lineamientos jurisprudenciales a los que se hizo referencia.

En consecuencia, correspondía al Tribunal analizar dicho argumento. Por lo tanto, se revocará la decisión inhibitoria y se estudiarán los cargos planteados en el recurso de apelación.

Firmeza de la declaración de renta

La apelante afirmó que la DIAN notificó el emplazamiento para corregir la declaración de renta un día antes de que se cumpliera el término de firmeza de los

²⁴ En este sentido se pronunció la Sala en la providencia del 14 de mayo de 2014, Exp. 19988, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, citado en la sentencia del 23 de julio de 2015, Exp. 20280, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²⁵ Fls. 65 a 80 c.p.

seis meses a que accedió por haber cumplido los requisitos para el beneficio de auditoría, con lo cual suspendió el término para notificar el requerimiento especial por un mes desde el 9 de noviembre de 2007, hasta el 9 de diciembre del mismo año, no obstante, la Administración notificó el requerimiento especial el 30 de mayo de 2008, esto es, casi seis meses después del momento en que debió hacerlo, pues en razón a que el emplazamiento fue notificado un día antes de la fecha en la que la declaración de renta adquiriría firmeza, el término para notificar el requerimiento vencía el 9 de diciembre de 2007.

Para el efecto, se analizará si el emplazamiento para corregir que propuso la modificación de la declaración del referido impuesto presentada con beneficio de auditoría fue notificado oportunamente, o sí, por el contrario, se produjo la firmeza del denuncia rentístico presentado por la actora.

Conforme con el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 17 de la Ley 633 de 2000, el beneficio de auditoría, para las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, estaba dispuesto así:

«Artículo 689-1. Beneficio de Auditoría. Para los períodos gravables 2000 a 2003, la liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje equivalente a dos (2) veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional. [...]»

Ahora bien, para el periodo gravable discutido, se debe aplicar lo señalado en el inciso 3º del Parágrafo 3 del artículo 689-1, el cual estableció lo siguiente:

*[...] PAR. 3º Modificado. L. 863/2003, art. 28. El beneficio contemplado en este artículo **será aplicable igualmente por los años gravables de 2004 a 2006**, siempre que el incremento del impuesto neto de renta sea al menos de dos punto cinco veces (2.5) la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior y quedará en firme si dentro de los dieciocho (18) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional". (Subraya la Sala)*
[...]

*Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos cuatro (4) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, **la declaración de renta quedará en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir**, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.
[...]*»

El beneficio de auditoría permite otorgar firmeza a las declaraciones tributarias y se configura por el cumplimiento de unos presupuestos de hecho que el legislador ha consagrado para su procedencia y que hace que la declaración se torne inmodificable tanto por la Administración como por los administrados²⁶.

De la norma citada se establece lo siguiente:

- El beneficio se aplica a las declaraciones privadas de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios de los períodos gravables 2004 a 2006.
- Si se aumenta el impuesto neto de renta en al menos cuatro (4) veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior. La declaración quedará en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación, no se hubiere notificado emplazamiento para corregir.
- La declaración debe ser debidamente presentada y efectuarse el pago en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

En relación con el penúltimo requisito, aplicado el criterio expuesto por la Sección en la sentencia anotada, se debe reconocer que, si bien en las normas generales el emplazamiento para corregir sólo suspende el término de firmeza, la naturaleza que le da el legislador a esta actuación en la Ley 633 de 2000, es la de frustrar el beneficio, si se notifica dentro de los 6 meses siguientes a la fecha de la presentación de la declaración, en virtud de la modificación realizada por el artículo 28 de la Ley 863 de 2003 al artículo 689-1 del E.T.

La demandante, con el fin de acogerse al beneficio de auditoría mencionado, incrementó el impuesto neto de renta en cuatro veces la inflación causada del año gravable 2006, en relación con el impuesto de renta del año inmediatamente

²⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 22 de abril de 2004, Expediente 13463, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

anterior; la declaración fue presentada el 14 de mayo de 2007, por lo que la Administración tenía hasta el 14 de noviembre de 2007 para notificar el emplazamiento para corregir, pues, de no hacerlo, operaba la firmeza de la declaración.

La DIAN profirió el emplazamiento para corregir el 7 de noviembre de 2007, el cual fue notificado por correo certificado de la empresa ADPOSTAL el 9 de noviembre de 2007²⁷.

De acuerdo con lo anterior se advierte que la notificación del emplazamiento para corregir se surtió antes de la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, esto es, antes del 14 de noviembre de 2007, en el término indicado por el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de presentación de la declaración y, por ende, la entidad demandada cumplió con los requisitos para interrumpir el término de firmeza de la declaración presentada con beneficio de auditoría.

En efecto, según el inciso 3 del párrafo 3 del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, vigente para el periodo gravable en cuestión, las liquidaciones privadas del impuesto de renta presentadas con beneficio de auditoría quedarán en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir; no obstante, como se anotó, el emplazamiento para corregir fue notificado **antes** del vencimiento de tal término y, en consecuencia, la firmeza solicitada por la demandante no operó.

Así las cosas, notificado el emplazamiento para corregir dentro del término fijado por el artículo 689-1, se pierde el beneficio de auditoría, por lo que el término de revisión de dicha declaración se amplía y pasa a regirse por las normas generales contenidas en los citados artículos 705, 705-1, 706 y 714 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con lo anterior, el requerimiento especial notificado el 30 de mayo de 2008²⁸, fue oportuno, esto es, dentro del término de dos (2) años, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar, por lo que se confirma que el denunciado rentístico no adquirió la firmeza deprecada por la demandante.

²⁷ Fl. 757 c.a. 6

²⁸ Fl. 1388 del c. 10

Deducción por depreciación de activos fijos

La normativa sobre la materia, vigente y aplicable al caso, disponía lo siguiente:

Conforme con el artículo 128 del E.T. «*son deducibles cantidades razonables por la depreciación causada por desgaste o deterioro normal o por obsolescencia de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta, equivalentes a la alícuota o suma necesaria para amortizar el ciento por ciento (100%) de su costo durante la vida útil de dichos bienes, siempre que éstos hayan prestado servicio en el año o período gravable de que se trate*».

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

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

El artículo 137 del E.T., establecía que «*la vida útil de los bienes depreciables se determina conforme a las normas que señale el reglamento, las cuales contemplarán vidas útiles entre tres y veinticinco años, atendiendo a la actividad en que se utiliza el bien, a los turnos normales de la actividad respectiva, a la calidad de mantenimiento disponible en el país y a las posibilidades de obsolescencia*».

Según el artículo 138 *ib.*²⁹, «*si el contribuyente considera que la vida útil fijada en el reglamento no corresponde a la realidad de su caso particular, puede, **previa***

²⁹ **ART. 138.- Posibilidad de utilizar una vida útil diferente.** Si el contribuyente considera que la vida útil fijada en el reglamento no corresponde a la realidad de su caso particular, puede, previa autorización del director general de impuestos nacionales, fijar vida útil distinta, con base en conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico.

autorización del Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, fijar una vida útil distinta, con base en conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico».

También dispone que «si la vida útil efectiva resulta menor que la autorizada, por razones de obsolescencia u otro motivo imprevisto, el contribuyente puede aumentar su deducción por depreciación durante el período que le queda de vida útil al bien, aduciendo las explicaciones pertinentes». Y «si la vida útil efectiva resulta superior a la autorizada por el reglamento, el contribuyente puede distribuir, dentro del lapso faltante, el saldo amortizable, o puede disminuir su deducción de acuerdo con la vida útil efectiva».

El artículo 141 del E.T. prevé que «las cuotas anuales de depreciación de que tratan las normas tributarias, deberán registrarse en los libros de contabilidad del contribuyente en la forma que indique el reglamento³⁰».

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

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

³⁰ «Decreto 2649 de 1993.

ARTICULO 64. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Las propiedades, planta y equipo, representan los activos tangibles adquiridos, construidos, o en proceso de construcción, con la intención de emplearlos en forma permanente, para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos, o para usarlos en la administración del ente económico, que no están destinados para la venta en el curso normal de los negocios y cuya vida útil excede de un año.

[...]

Se entiende por vida útil el lapso durante el cual se espera que la propiedad, planta o equipo, contribuirá a la generación de ingresos. Para su determinación es necesario considerar, entre otros factores, las especificaciones de fábrica, el deterioro por el uso, la acción de factores naturales, la obsolescencia por avances tecnológicos y los cambios en la demanda de los bienes o servicios a cuya producción o suministro contribuyen.

La contribución de estos activos a la generación del ingreso debe reconocerse en los resultados del ejercicio mediante la depreciación de su valor histórico ajustado. Cuando sea significativo, de este monto se debe restar el valor residual técnicamente determinado. Las depreciaciones de los inmuebles deben calcularse excluyendo el costo del terreno respectivo.

La depreciación se debe determinar sistemáticamente mediante métodos de reconocido valor técnico, tales como línea recta, suma de los dígitos de los años, unidades de producción u horas de trabajo. Debe utilizarse aquel método que mejor cumpla la norma básica de asociación.

[..]»

De acuerdo con el Decreto 2650 de 1993 (Plan Único de Cuentas para comerciantes), la cuenta 1592 - Depreciación acumulada- del grupo Propiedades, Planta y Equipo, presenta la siguiente dinámica:

Créditos	Débitos
a) Por el valor de la depreciación calculada mensualmente con cargo al estado de resultados, y b) Por el valor del ajuste por inflación	a) Por el valor de la depreciación ajustada que tengan los bienes dados de baja por la venta, cesión, destrucción, demolición, obsolescencia, daño irreparable, por inservibles, pérdida o sustracción.

De lo anterior se advierte que el monto mensual por depreciación de la propiedad, planta y equipo exige acreditar o abonar la cuenta 1592 del PUC y correlativamente debitar o cargar una cuenta de gastos (resultados) con lo cual se contabiliza el desgaste o deterioro normal de los activos susceptibles de demérito causado por **el uso o el simple paso del tiempo**. La contrapartida serán las cuentas 5160 (Gastos operacionales de administración) o 5260 (Gastos operacionales de ventas) según el caso, rubros que se debitarán como lo indica su dinámica.

Del análisis en conjunto de la normativa invocada, la Sala ha precisado que³¹:

« [...] cuando la depreciación deviene como resultado de un desgaste o deterioro normal del bien, **necesariamente se aplica la vida útil probable fijada en el reglamento**, sobre la que, en los términos del inciso primero del artículo 138 del Estatuto Tributario³², si el mismo contribuyente considera que no se ajusta a su realidad operacional, puede fijar una vida útil distinta, para lo cual **requiere obligatoriamente la autorización del Director General de Impuestos.** »

Posteriormente, en sentencia del 30 de septiembre de 2010, Exp. 17097³³, expresó que:

« [...] De manera que si en el caso de la maquinaria y equipo, el reglamento establece una vida útil de 10 años, la depreciación del bien se efectuará durante su vida útil. [...] »

La Sala concluye que (...) el artículo 138 contempla diversos eventos que harían que la vida útil efectiva del bien varíe, ya sea porque ésta se incremente o disminuya, eventos en los que se hace indispensable la formulación de petición sustentada ante el Director de la DIAN. »

De igual forma, en sentencia del 18 de junio de 2015, Exp. 18792, la Sala reiteró³⁴:

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

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

La apelante sostuvo que el concepto de vida útil de un activo está relacionado con la utilización del mismo, por lo que, en su criterio, se exige por parte del ente demandado la autorización previa del Director de la DIAN, sin tener en cuenta que

³¹Sentencia del 11 de noviembre del 2009, Exp. 16944, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

³² **ART. 138. E.T.** "Si el contribuyente **considera que la vida útil fijada en el reglamento no corresponde a la realidad de su caso particular**, puede, previa autorización del director general de impuestos nacionales, fijar vida útil distinta, con base en conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico.

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

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

³³ C.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

³⁴ C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

respecto de los taladros de su propiedad no se cambió el periodo de vida útil, sino que los 10 años que establece el reglamento se deben contar por los periodos en que tales activos se utilizaron, sin incluir el tiempo en que los mismos no estuvieron en operación (2002 a 2004), esto es, hasta el año 13 atendiendo a la realidad, sin que ello equivalga a una ampliación del plazo.

La DIAN expresó que no era posible incluir en la declaración de renta del periodo gravable 2006 la deducción por depreciación sobre los taladros identificados como RIG 133 y RIG 152, por cuanto estos cumplieron su vida útil en los años 2002 y 2005, respectivamente.

Señaló que la aducida falta de uso de los taladros durante los periodos mencionados (2002 a 2004), no es un parámetro permitido por la ley para ampliar la vida útil de los activos, como lo dispone el inciso quinto del artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, ni constituyó impedimento para que HELMERICH efectuara la depreciación contable en las aludidas vigencias, atendiendo a que se les dio el tratamiento de activos fijos utilizables en el respectivo período como lo indica el párrafo del artículo 2 del Decreto 3019 de 1989, hechos que junto a la falta de autorización del Director de la DIAN para que el contribuyente ampliara los diez años contemplados por la ley, hicieron improcedente que en el 2006 se solicitara fiscalmente su deducción.

De acuerdo con el referido marco normativo y jurisprudencial, se advierte que el artículo 138 del E.T., establece taxativamente los casos en los cuales se puede fijar una vida útil diferente para los bienes usados en las actividades productoras de renta de un contribuyente.

El primero de ellos se refiere a la variación de la vida útil del bien para incrementarla o disminuirla³⁵, por razones atinentes a la realidad del caso particular, esto es, si el contribuyente considera que no se ajusta a su realidad operacional³⁶, pues, evidencia que el bien no tiene una vida útil igual a la autorizada por el reglamento, a cuyo efecto, puede fijar una vida útil distinta, caso en el cual se debe contar con la autorización previa de la DIAN, con base en conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico.

³⁵ Como se precisó en la sentencia del 30 de septiembre de 2010, Exp. 17097.

³⁶ Como se expresó en la sentencia del 11 de noviembre de 2009, Exp. 16944.

El inciso segundo de dicha norma, alude a la variación de la vida útil efectiva por obsolescencia u otro motivo imprevisto. En el caso de la obsolescencia, se debe acudir al concepto de la misma, según el artículo 129 ib., ocurridas las circunstancias de desuso, se determina clara y evidentemente la necesidad de abandonarlo por inadecuado en una época anterior al vencimiento de su vida útil probable, momento en el que el contribuyente puede aumentar su deducción por depreciación durante el período que le queda de vida útil al bien, aduciendo las explicaciones pertinentes.

Finalmente, el inciso tercero dispone que si la vida útil efectiva resulta superior a la autorizada por el reglamento, el contribuyente puede distribuir en el lapso faltante el saldo amortizable o disminuir su deducción de acuerdo con la vida útil efectiva.

Se advierte que si la demandante consideraba que la vida útil de los activos (taladros) fijada en el reglamento no correspondía a la realidad de su caso particular (art. 138 inc. 1), conforme con la normativa aplicable y lo precisado por la jurisprudencia, requería obligatoriamente la autorización previa del Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales, con base en conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico.

En efecto, como está demostrado y no lo discutieron las partes, los taladros en cuestión (RIG 133 y RIG 152) fueron adquiridos por HELMERICH en los años 1992 y 1995, respectivamente, por lo que la vida útil de los mismos³⁷ (10 años) concluyó en los años 2002 y 2005. Nótese que estos bienes venían siendo depreciados desde tales años.

En consecuencia, para que la actora pudiera fijar una vida útil distinta a la establecida por el citado reglamento, **debía obtener la previa autorización del director de la DIAN**, de acuerdo con lo previsto en el artículo 138 del E.T.

³⁷ **Decreto 3019 de 1989**

Artículo 2° VIDA UTIL DE LOS ACTIVOS FIJOS DEPRECIABLES ADQUIRIDOS A PARTIR DE 1989. La vida útil de los activos fijos depreciables, adquiridos a partir de 1989 será la siguiente:

Inmuebles (incluidos los oleoductos)	20 años
Barcos, trenes, aviones, maquinaria, equipo y bienes muebles	10 años
Vehículos automotores y computadores	5 años

Igualmente se observa que la actora no solicitó la aducida autorización, por lo cual, ante el incumplimiento del señalado requisito legal, no es procedente la deducción por depreciación de activos fijos incluida en la declaración de renta del año gravable 2006.

Además se anota que la referida falta de uso de los taladros no se encuentra prevista como causal para modificar la vida útil de los bienes, diferente a las establecidas en el artículo 138 del E.T.

Verificadas las circunstancias en las cuales se puede variar la vida útil de los activos, la Sala advierte que en este caso la situación fáctica encuadra en lo previsto por el inciso primero del artículo 138 del E.T., pues la vida útil de los activos, se reitera, superó los diez (10) años establecidos por el Decreto 3019 de 1989, de manera que lo discutido no es la posibilidad que tienen los contribuyentes de modificar la vida útil del activo, sino que para el efecto la norma exige la previa autorización del Director de Impuestos Nacionales.

La demandante también alegó que la DIAN violó el artículo 689 del E.T., porque la investigación que adelantó en su contra, en virtud de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, no se originó en un proceso de selección aleatorio realizado mediante un programa de computador, como lo exige la ley para los casos en los cuales el contribuyente se acogió al beneficio de auditoría.

En torno a este punto, se observa que, como se precisó, con la notificación oportuna del emplazamiento para corregir la actora perdió dicho beneficio.

Adicionalmente, sobre la materia la Sección ha precisado³⁸ que una interpretación sistemática de las amplias facultades de fiscalización de la DIAN (artículo 684 del E.T.) con el beneficio de auditoría del artículo 689 del E.T., permite concluir que independientemente de que la declaración cobijada con el beneficio de auditoría pueda ser seleccionada por un programa de computador, esta no se encuentra excluida del control fiscal, puesto que en ejercicio de esas amplias facultades, la DIAN puede adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de la obligación tributaria.

³⁸Sentencia de 3 de junio de 2015, Exp. 19312, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en la sentencia de 15 de junio de 2016, Exp. 21368, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Así las cosas, la DIAN, en virtud de sus facultades legales y constitucionales, con fundamento en el proceso de fiscalización originado por el programa “evasión simple”, estableció la existencia de indicios de inexactitud de la declaración de renta del año 2006, consistentes en la inclusión de deducciones por depreciación no procedentes, que a la postre se confirman en esta instancia judicial.

En cuanto al argumento de la recurrente, según el cual la DIAN no contaba con sustento legal para afirmar que la deducción no era procedente por cuanto en el año 2006 la depreciación no se encontraba registrada en la contabilidad, se advierte que, tal como lo refirió la misma demandante³⁹, la sucursal depreció contablemente los activos en discusión, en línea recta, durante los diez años establecidos por el reglamento, desde 1992 hasta 2002 en el primer caso, y desde 1995 hasta el 2005 en el segundo, esto es, sin tener en cuenta los periodos de “suspensión” alegados⁴⁰. Nótese *-hecho no discutido por las partes-* que Helmerich venía depreciando contablemente tales activos, en forma ininterrumpida.

Al efecto, es relevante lo afirmado por la actora en el transcurso de la discusión, que al advertir el “error contable” revirtió dicho registro pero solo hasta el año 2010. Ello trae como consecuencia que, en cualquier caso, para el periodo gravable en discusión (2006), la Administración echara de menos y exigiera el registro contable de la operación que se estaba solicitando como deducible.

Por otra parte, la apelante alega violación al debido proceso, porque en su entender hubo incongruencia entre los argumentos esbozados por la DIAN tanto en el requerimiento especial, como en la liquidación oficial de revisión para desconocer la deducción por depreciación, y lo resuelto en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, en la cual le “exigieron” probar la inactividad de los taladros. La Sala observa que tal discusión surgió hasta la expedición del acto que agotó la vía gubernativa, debido a que fue con ocasión del recurso de reconsideración que la demandante planteó tal circunstancia al sustentar que no se modificó la vida útil de los activos, en razón a que los mismos estuvieron «*estáticos durante los años 2002 a 2004, tal y como consta en el certificado del representante legal de la Compañía que se adjunta al presente*

³⁹ Fls. 18 y 19 c.p. (demanda)

⁴⁰ Tal como se advierte del certificado del revisor fiscal y el dictamen pericial allegados al expediente. (Fls. 1483 c.a. 10 y 337 a 353 c.p.)

recurso (Anexo E), habiendo sido puestos nuevamente en operación en el año 2005.⁴¹», de manera que no se advierte la aducida incongruencia.

Sobre este aspecto, la Sala ha señalado⁴² que «*el enlace o la concatenación que se exige respecto de esos actos jurídicos se debe derivar de los “hechos” o “glosas”, de manera que, si los reportados en el denuncia privado son los mismos glosados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, no se configura la violación del principio de correspondencia*», tal como ocurrió en este caso.

Ahora bien, frente a lo alegado por la recurrente respecto del presunto desconocimiento por parte del *a quo* de los conceptos de la DIAN, que respaldarían su posición, la Sala advierte que, además de que no se aprecia que la Administración haya señalado que no se requiere autorización para modificar la vida útil de los activos en casos como el que se discute, estos solo constituyen criterio auxiliar de interpretación⁴³. Por tanto, la Sala no advierte la violación del debido proceso deprecada.

Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial⁴⁴.

El artículo 647 del Estatuto Tributario establece que procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente.

En este caso, en la demanda se alegó que no se dieron los presupuestos previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario, pero la Sala considera que es procedente la sanción, porque el actor incluyó en su declaración datos

⁴¹ Al respecto, se pueden apreciar en el recurso de reconsideración los argumentos esbozados por la sucursal, que trajeron como consecuencia que la Administración se pronunciara sobre la prueba de la suspensión del uso de los activos en discusión. (Fls. 68 a 70 c.p.)

⁴² Sentencias del 10 de marzo de 2011, Exp. 17075, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 16 de octubre de 2014, Exp. 18882, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 10 de diciembre de 2015, Exp. 19878, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 1º de junio de 2016, Exp. 20276, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁴² FI 188 c.a.3

⁴³ Así lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia C-487 de 1996, que declaró la exequibilidad del artículo 264 de la Ley 223 de 1995. Y, por su parte, la Sección ha expresado que «*los conceptos que en ejercicio de las funciones expide la división de doctrina tributaria de la Dirección de Impuestos Nacionales, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la entidad*» y, «*aunque no son obligatorios para los contribuyentes, si son un criterio auxiliar de interpretación*» (Cfr. Sentencia del 12 de mayo de 2010, Exp. 16534, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁴⁴ Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, Exp. 20623, C.P: Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E) y 9 de marzo de 2017, Exp. 19823, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

equivocados de los cuales se derivó un menor impuesto a cargo, lo que constituye inexactitud sancionable.

Ahora bien, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁴⁵, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció en el párrafo 5 que «*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*».

Al respecto, se observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario⁴⁶ fue modificada por la Ley 1819 de 2016⁴⁷, al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% - *establecido en la legislación anterior*- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no en el 160% impuesto en los actos demandados.

Por lo tanto, se revocará la sentencia apelada, en el sentido declarar la nulidad parcial de los actos demandados, solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud, conforme a lo expuesto en esta providencia.

En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, en el sentido de recalcular la sanción por inexactitud y el total saldo a pagar, así:

	LIQUIDACIÓN OFICIAL	CONSEJO DE ESTADO
Saldo a pagar	\$7.012.875.000	\$7.012.875.000
Menos saldo a pagar declarado	\$6.071.550.000	\$6.071.550.000

⁴⁵ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

⁴⁶ E.T. Artículo 647. Sanción por inexactitud. (...) La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

⁴⁷ Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.

Base para determinar la sanción	\$941.325.000	\$941.325.000
Porcentaje aplicado por sanción	160%	100%
Valor sanción	\$1.506.120.000	\$941.325.000

CONCEPTO	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL	CONSEJO DE ESTADO
IMPUESTO NETO DE RENTA	\$5.124.186.000	\$5.979.936.000	\$5.979.936.000
SOBRETASA IMPUESTO A LA RENTA	\$512.419.000	\$597.994.000	\$597.994.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	\$5.636.605.000	\$6.577.930.000	\$6.577.930.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	\$430.360.000	\$430.360.000	\$430.360.000
OTROS CONCEPTOS	\$1.004.853.000	\$1.004.853.000	\$1.004.853.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	\$1.004.853.000	\$1.004.853.000	\$1.004.853.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	\$1.870.158.000	\$1.870.158.000	\$1.870.158.000
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	\$6.071.550.000	\$7.012.875.000	\$7.012.875.000
SANCIONES	\$0	\$1.506.120.000	\$941.325.000
TOTAL SALDO A PAGAR	\$6.071.550.000	\$8.518.995.000	\$7.954.200.000

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

FALLA

REVÓCASE la sentencia del 30 de enero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B". En su lugar, se dispone:

PRIMERO: ANULÁNSE parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412008000020 del 9 de febrero de 2009 y la Resolución No. 900022 del 25 de febrero de 2010, proferidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá y la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

SEGUNDO: a título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** el total saldo a pagar a cargo de HELMERICH & PAYNE (COLOMBIA) DRILLING CO., por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, en la suma de siete mil novecientos cincuenta y cuatro millones doscientos mil pesos M/Cte. (\$7.954.200.000), de acuerdo con la liquidación contenida en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda.

RECONÓCESE PERSONERÍA a la doctora Angie Alejandra Corredor Herrera para representar a la DIAN, en los términos del poder conferido, que obra en el folio 510 del cuaderno principal.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ