



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00908-01 (22451)
Demandante: Transbordos del Caribe S.A.

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., dieciocho (18) de julio de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2014-00908-01 (22451)
Demandante: TRANSBORDOS DEL CARIBE S.A.
Demandado: U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN-
Temas: Impuesto sobre la renta. Deducción en inversión de activos fijos productivos mediante leasing financiero.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 28 de enero de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que declaró la nulidad de los actos administrativos demandados¹, en la que se dispuso:

- “PRIMERO:** **DECLÁRESE** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900004 del 11 de abril de 2014, proferida por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN- en contra de la sociedad TRANSBORDOS DEL CARIBE S.A. de acuerdo con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
- SEGUNDO:** En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho **DECLÁRASE** en firme la corrección de la declaración privada presentada por la sociedad demandante el 18 de abril de 2013 por concepto de Impuesto Sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2010 identificada con formulario No. 1101603333383.
- TERCERO:** En firme esta providencia, **ARCHÍVASE** el expediente previa la devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen.”

¹ Folios 171 a 197 c. p.



ANTECEDENTES

El 15 de abril de 2011, la sociedad Transbordos del Caribe S.A. presentó declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2010, en la que determinó un saldo a favor de \$237.803.000. La declaración en mención fue corregida en formularios números 1101603317989 y 1101603333383 del 21 de marzo y 18 de abril de 2013, respectivamente, liquidando un saldo a favor de \$233.513.000.

El 23 de julio de 2013, la DIAN expidió el Requerimiento Especial nro. 322402013000146, en el que propuso el rechazo de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos y la imposición de las sanciones de inexactitud establecidas en los artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario. Transbordos del Caribe S.A. dio respuesta al requerimiento especial dentro de la oportunidad legal el 21 de octubre de 2013.

El 11 de abril de 2014, la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN profirió Liquidación Oficial de Revisión nro. 900004, notificada por correo el 14 de abril de 2014, mediante la cual confirmó la modificación propuesta en el requerimiento especial de la declaración de renta del año gravable 2010 en lo referente al rechazo de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos y reliquidó las sanciones de inexactitud a cargo de la sociedad Transbordos del Caribe S.A.

DEMANDA

1. Pretensiones

Transbordos del Caribe S.A., en ejercicio del medio de control establecido en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solicitó a esta jurisdicción la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 900004 del 11 de abril de 2014, y a título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declare en firme la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2010. Textualmente dicen las pretensiones formuladas²:

“PRIMERO. – Que es nula la liquidación oficial No. 900004 del 11 de abril de 2014, por medio de la cual se practicó liquidación oficial de revisión del impuesto de renta, por el año gravable 2010, por el Jefe del Grupo de Determinaciones Oficiales de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Grandes Contribuyentes, a cargo de la Compañía TRANSBORDOS DEL CARIBE S.A., por el año gravable de 2010.

SEGUNDO. – Que, como consecuencia de lo anterior, quede en firme la corrección a la liquidación privada del impuesto de renta por el año gravable 2010, presentada el 18 de abril de 2013 por la Compañía TRANSBORDOS DEL CARIBE S.A.”

2. Normas violadas y concepto de violación

La demandante invocó como normas violadas los artículos 127-1, 158-3, 647 y 647-1 del Estatuto Tributario; el artículo 197, ordinal 2º de la Ley 1607 de 2012, y los artículos 2 y 4 del Decreto 913 de 1993.

² Folio 2 c.p.



El concepto de la violación se sintetiza así:

2.1 Deducción del 30% de la inversión en activos fijos reales productivos

La demandante señaló que el contrato celebrado por la sociedad Transportes del Caribe S.A. y Winston Shipping Co. S.A. cumple con los requisitos para ser reconocido como un contrato de leasing financiero con opción irrevocable de compra, y en consecuencia, no procede el rechazo de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos del artículo 158-3 del Estatuto Tributario efectuado por la DIAN en el acto administrativo impugnado.

De conformidad con lo anterior, se expuso que las condiciones generales de un contrato de leasing o arrendamiento financiero son: i) la entrega del bien al arrendatario, ii) el arrendatario debe comprometerse al pago de un canon durante un determinado plazo, y iii) debe haber una opción de compra a favor del arrendatario para ser ejercida al final del contrato, las cuales considera la demandante que se cumplen a cabalidad en las cláusulas 1, 3 y 7, respectivamente, del contrato firmado.

Además, resaltó que el contrato celebrado con Winston Shipping Co. S.A. cumple el requisito del numeral 2 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario para ser considerado leasing financiero, ya que se trata de una maquinaria objeto de arrendamiento financiero por un plazo inicial de 29 meses, fijado posteriormente mediante el otrosí nro. 1 en 28 meses, número de cánones inferior a 36, con lo cual se da cumplimiento al requisito señalado en la norma.

Finalmente, indicó que no es procedente negar la procedencia de la deducción especial como lo afirmó la autoridad tributaria por haberse celebrado el contrato de leasing con una sociedad anónima comercial panameña. En este caso se cumplieron todos los requisitos para que el contrato celebrado se tenga como un contrato de leasing financiero en Colombia, según lo dispuesto en el artículo 4 del Decreto 913 de 1993.

La demandante se ciñó a lo dispuesto en el párrafo único del artículo 4 del mencionado decreto, pues en el contrato de leasing financiero celebrado en el exterior aparecen como arrendataria la sociedad Transbordos del Caribe S.A., y como arrendadora Winston Shipping Co. S.A., sociedad comercial anónima debidamente constituida bajo las leyes de Panamá, y se cumple con el régimen de cambios internacionales. No existe intermediación de una compañía de financiamiento comercial colombiana que derive en la aplicación del inciso primero del artículo 4 del Decreto 913 de 1993.

Por tanto, la demandante afirmó que el contrato de leasing financiero internacional cumple con los requisitos establecidos en el numeral 2 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario y del Decreto 913 de 1993 para ser beneficiaria de la deducción del 30% por inversión en activos fijos reales productivos.



2.2 Sanción por inexactitud. Artículo 647 del Estatuto Tributario

La parte actora afirmó que la sanción de inexactitud impuesta por la Administración Tributaria es improcedente porque no se configuró ninguna de las situaciones expuestas en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Señaló que en caso de que persista alguna diferencia entre lo declarado y la cifra que resulte en la jurisdicción contencioso administrativa, esto obedecería a una diferencia de criterios en la interpretación de la norma, y por lo tanto no procedería la sanción por inexactitud.

2.3 Sanción por inexactitud por disminución de pérdidas. Artículo 647-1 del Estatuto Tributario

En el acto impugnado, la DIAN liquidó un impuesto teórico tomando como base el valor de la pérdida líquida declarada, y sobre el impuesto teórico de la pérdida calculó una sanción por inexactitud. Ello parte de la presunción legal del artículo 647-1 del Estatuto Tributario, según la cual la disminución de pérdidas fiscales corresponde a un menor saldo a favor para efectos de las sanciones.

Esta sanción es improcedente, pues la demandante no incluyó el valor de la pérdida en el monto del saldo a favor declarado. En tanto no se encuentra incluida la menor pérdida fiscal dentro del saldo a favor, no puede ser considerada como presupuesto para la liquidación e imposición de una sanción de inexactitud por disminución de pérdidas.

Adicionalmente, de conformidad con el principio de lesividad consagrado en la Ley 1607 de 2012, no se puede imponer sanción por inexactitud de que trata el artículo 647-1 del E.T., mientras no se demuestre que el valor de la deducción rechazada que redujo la pérdida fiscal aumentó la cuantía del saldo a favor declarado. La sociedad contribuyente nunca alegó que el valor de esa pérdida constituía parte del saldo a su favor y a cargo del fisco, por lo que no hay un daño al fisco que justifique la imposición de la sanción por inexactitud.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos³:

1. Deducción del 30% de la inversión en activos fijos reales productivos

Winston Shipping Co. S.A. es una sociedad anónima, constituida de conformidad con las leyes de Panamá, razón por la cual dicha sociedad no tiene las calidades ni se encuentra debidamente habilitada para funcionar como compañía de financiamiento comercial, según la ley colombiana. En consecuencia, las operaciones comerciales que realice con un residente en Colombia no pueden considerarse como leasing internacional.

³ Folios 113 a 120 c.p.



Además, afirmó que si bien el contrato celebrado cumple con los requisitos señalados en el parágrafo 4 del Decreto 913 de 1993, el cual se refiere a los “contratos de arrendamiento”, este es diferente al contrato de leasing internacional consagrado en los artículos 127-1 y 158-3 del Estatuto Tributario.

Igualmente, señaló que hizo falta la opción irrevocable de compra dentro del contrato, ya que este es requisito esencial para acceder a la deducción en los términos del artículo 158-3 del E.T. Además citó la cláusula 5 del contrato y manifestó que la opción de compra se dejó a discreción de la arrendataria - Transbordes del Caribe S.A.- y por lo tanto se incumplió uno de los requisitos necesarios para acceder a la deducción.

Por tanto, el valor registrado en el renglón 54 “*Deducción inversión en activos fijos*” de la declaración de renta de la demandante resulta improcedente, en tanto que no cumple con los requisitos señalados para su deducibilidad.

2. Sanción por inexactitud. Artículo 647 del Estatuto Tributario

Es procedente imponer la sanción por inexactitud, en la medida que la actora incluyó en la declaración de impuesto sobre la renta y complementarios del año 2010, unas deducciones improcedentes generando un menor impuesto sobre la renta líquida gravable.

Finalmente, afirmó que el contribuyente incluyó en su declaración datos equivocados en los renglones de deducciones al cual no tiene derecho, hecho que configura inexactitud sancionable según los artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario.

3. Sanción por inexactitud por disminución de pérdidas. Artículo 647-1 del Estatuto Tributario

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales solicitó que no se haga pronunciamiento alguno, toda vez que esta pretensión no fue cuestionada en sede administrativa.

Sin embargo, si hay un pronunciamiento, explica la DIAN que al momento de desestimar la deducción por inversión en activos fijos productores de renta en la declaración de la demandante, necesariamente se verá afectada la pérdida líquida declarada, configurándose el hecho sancionable previsto en el artículo 647-1 del E.T.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” declaró la nulidad de los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho declaró en firme la corrección de la declaración de impuesto a la renta del año gravable 2010 presentada por Transbordes del Caribe S.A.



Las razones de la decisión se resumen así⁴:

El Tribunal analizó dentro del marco normativo los elementos esenciales del contrato de leasing celebrado el 30 de julio de 2010 entre Winston Shipping Co S.A. y Transbordos del Caribe S.A. para el arrendamiento con opción de compra de la grúa flotante identificada con el nombre "Doña Nancy".

Señaló que la sociedad Winston Shipping Co S.A. se encuentra legalmente constituida bajo las normas de Panamá y dentro de su objeto social se estipula el ejercicio de cualquier operación financiera dentro y fuera de su país.

El Tribunal explicó que, según el artículo 158-3 del Estatuto Tributario y el Decreto 1766 de 2004 que lo reglamentó, la deducción por adquisición de activos fijos reales productivos deberá solicitarse en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable en que se realiza la inversión, y la base del cálculo es el costo de adquisición del bien. Y si por cualquier circunstancia no se materializa la opción irrevocable de compra, la arrendataria deberá restituir dicho beneficio incorporándolo como renta líquida gravable en la declaración del impuesto de renta del período fiscal en que ello ocurra.

Seguidamente, transcribió el Decreto 913 de 1993 *"Por el cual se dictan normas en materia del ejercicio de la actividad de arrendamiento financiero o leasing"* haciendo una verificación comparada de los requisitos que se deben cumplir para efectos de la procedencia de la deducción de activos fijos reales productivos adquiridos mediante el sistema de leasing financiero. Al referirse al requisito de la opción irrevocable de compra, verificó que el contrato en su numeral 7 tiene estipulada dicha opción.

Consideró clara la procedencia de la deducción por activos fijos reales productivos registrada por la sociedad demandante en su declaración de impuesto sobre la renta del año gravable de 2010, y por lo tanto las sanciones por inexactitud y por inexactitud por disminución de pérdidas impuestas por la DIAN apoyados en los artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario son improcedentes.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló la sentencia del Tribunal, con fundamento en los siguientes argumentos⁵:

La Administración de Impuestos insistió en la improcedencia de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos tomada por Transbordos del Caribe S.A. en su declaración del impuesto de renta 2010, pues se realizó a través de contrato de leasing suscrito con Winston Shipping Co S.A., sociedad panameña que no tiene las calidades ni se encuentra debidamente habilitada para funcionar como compañía de financiamiento comercial. Por este motivo, las operaciones comerciales que realice esta sociedad con un residente en la República de Colombia no pueden considerarse como leasing internacional.

⁴ Folios 171 a 197 c.p.

⁵ Folios 205 a 210 c.p.



En segundo lugar, transcribió el literal j) de la cláusula 5 del contrato de leasing internacional suscrito por Winston Shipping Co S.A. y Transbordos del Caribe S.A. y manifestó que la opción de compra se dejó a discreción de la arrendataria, mientras que la ley exige que para acceder a la deducción especial por adquisición de activos fijos reales productivos es necesario que se ejerza la opción irrevocable de compra.

Así, indicó que en la cláusula 7 que dice: "(...) La ARRENDATARIA **podrá** ejercer una opción de comprar sobre EL BIEN (...)" (resaltado texto original), por lo que claramente se deduce que ejercer la opción de compra es facultativo, y por lo tanto no se cumpliría con el requisito para acceder al beneficio fiscal.

En cuanto a las sanciones, reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda en defensa de la procedencia de las sanciones de que tratan los artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario, que fueron impuestas en la liquidación oficial demandada.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo dicho en la demanda⁶.

La **demandada** insistió, en términos generales, en los argumentos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación⁷.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala estudiará:

- Si es procedente la deducción por inversión en activos fijos reales productivos realizada mediante el contrato de leasing celebrado entre Transbordos del Caribe S.A. y Winston Shipping Co. S.A., y
- Si es procedente la imposición de la sanción por inexactitud y la sanción por disminución de pérdidas previstas en los artículos 647 y 647-1 del Estatuto Tributario, respectivamente.

Para resolver la Sala precisa lo siguiente:

Por el año 2010 la demandante solicitó \$7.186.881.000 como deducción por inversión en activos fijos reales productivos realizada mediante contrato de arrendamiento financiero –leasing internacional celebrado con la sociedad Winston Shipping Co. S.A. en la que Transbordos del Caribe S.A. fue la arrendataria de la grúa flotante "Doña Nancy".

⁶ Folios 235 a 244 c.p.

⁷ Folios 224 a 234 c.p.



La sociedad Winston Shipping Co. S.A. se constituyó mediante escritura pública nro. 2.963 del 14 de abril de 1992, de conformidad con los documentos que reposan en el expediente administrativo, aportados como prueba al expediente en estudio. Es decir, es una sociedad anónima con domicilio en la ciudad de Panamá, cuyo objeto social comprende *“la realización de cualquier tipo de operación comercial o financiera dentro o fuera del país”*⁸.

Respecto a los contratos de leasing celebrados por personas residentes o domiciliadas en Colombia con sociedades del exterior, en lo descrito en el artículo 4 de Decreto 913 de 1993 *“por el cual se dictan normas en materia del ejercicio de la actividad de arrendamiento financiero o leasing”*, se dispone:

“Artículo 4° Las compañías de financiamiento comercial también podrán actuar como corredoras en operaciones de arrendamiento financiero que versen sobre bienes que sociedades del mismo género, constituidas conforme a la ley de otro país y con domicilio principal en el exterior, exporten para ser entregados en arrendamiento a personas residentes en Colombia.

En todo caso, la actuación como corredoras no podrá dar a responsabilidad alguna para las compañías de financiamiento comercial y en desarrollo de la misma no podrán actuar como representantes en negocios jurídicos de esta naturaleza, en nombre de cualquiera de las partes intervinientes, tomar posición propia o proveer de financiación a los intervinientes en tales operaciones.

Parágrafo. Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio de que residentes en el país celebren en el exterior contratos de arrendamiento con sociedades constituidas conforme a la ley extranjera, con sujeción al régimen de cambios internacionales.”

(Subrayado por la Sala)

De conformidad con el artículo transcrito, especialmente con el aparte subrayado, los contratos de arrendamiento financiero o leasing celebrados en el exterior entre residentes del país y sociedades extranjeras legalmente constituidas tienen efectos jurídicos de conformidad con la legislación colombiana. Así, no se encuentra fundamento al argumento de la DIAN que consideró improcedente la deducción en la declaración de renta del año gravable 2010 de la sociedad demandante, porque consideró que Winston Shipping Co. S.A. no se encuentra habilitada para funcionar como compañía de financiamiento comercial al ser una sociedad panameña, y en consecuencia, el contrato de leasing celebrado con esta no cumple con los requisitos del artículo 158-3 del E.T.

En segundo lugar, la Administración de Impuestos consideró que dentro del contrato no se pactó la opción irrevocable de compra, requisito indispensable para la deducción. Para la Sala, la posibilidad de compra se dejó a discreción de la arrendataria, por lo cual no se observa que se haya cumplido el requisito legal de exigirse una opción irrevocable de compra de los activos para efectos de la procedencia de la deducción.

⁸ Folios 401 al 408 de la carpeta 3 de antecedentes.



Al respecto, cabe citar el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, y los artículos 4 y 5 de su Decreto Reglamentario 1766 de 2004, disposiciones en las que se señala:

“Artículo 158-3. Deducción por inversión en activos fijos. (Artículo modificado por el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006) A partir del 1° de enero de 2007, las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el cuarenta por ciento (40%) del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional. Los contribuyentes que hagan uso de esta deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1 de este Estatuto.

La utilización de esta deducción no genera utilidad gravada en cabeza de los socios o accionistas.

La deducción por inversión en activos fijos solo podrá aplicarse con ocasión de aquellos activos fijos adquiridos que no hayan sido objeto de transacción alguna entre las demás empresas filiales o vinculadas accionariamente o con la misma composición mayoritaria de accionistas, y la declarante, en el evento en que las hubiere. (Subrayado por la Sala).

Decreto 1766 de 2004

(...)

Artículo 4°. Deducción especial en la adquisición de activos fijos reales productivos con leasing. Cuando la inversión en activos fijos reales productivos se efectúe mediante el sistema de leasing, en todos los casos se deberá ejercer la opción irrevocable de compra. El arrendatario podrá deducir de la renta del período en el cual se suscribe el contrato el treinta por ciento (30%) del costo del activo fijo real productivo objeto del contrato, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 6° del presente decreto.

Artículo 5°. Efecto de las anulaciones, resoluciones y rescisiones de los contratos de compraventa de activos fijos reales productivos, o de no ejercer la opción irrevocable de compra. Cuando los contratos de compraventa de activos fijos reales productivos que dan derecho a la deducción se anulen, rescindan o resuelvan, el contribuyente deberá restituir el beneficio a que hace referencia el presente decreto, incorporándolo como renta líquida gravable en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del periodo fiscal en que ello ocurra.

Igualmente se deberá restituir el beneficio en la forma prevista en el inciso anterior, cuando por cualquier circunstancia no se materialice la opción irrevocable de compra, en el caso de la adquisición mediante el sistema leasing. En este caso, la entidad arrendadora deberá informar oportunamente a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales el incumplimiento de la opción de compra pactada.”

(Subrayado por la Sala)

De lo anterior, es claro que cuando se haga una inversión en activos fijos reales productivos mediante el sistema de leasing financiero se debe pactar la opción irrevocable de compra, pues la ley exige que exista una garantía contractual de que el activo fijo sea efectivamente adquirido por quien solicita a su favor la deducción especial consagrada en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario vigente para el momento de los hechos del presente asunto.



La cláusula 7 del contrato suscrito entre Transbordos del Caribe S.A y Winston Shipping Co. S.A, se refiere a la opción de compra a favor de la arrendataria en los siguientes términos⁹:

“Opción de Compra. A la terminación del presente Contrato, LA ARRENDATARIA, podrá ejercer una opción irrevocable de compra sobre el BIEN, de la siguiente forma:

Mediante comunicación expresa de LA ARRENDATARIA a LA LEASING, aquella podrá ejercer la opción de compra de EL BIEN por un valor de QUINIENTOS MIL DÓLARES US\$500.000,00.

LA ARRENDATARIA sólo podrá ejercer la opción de compra sobre EL BIEN mediante notificación escrita a LA LEASING, según se indica en el párrafo inmediatamente anterior, entregada con (30) días de anticipación a la terminación del período de vigencia del Contrato. Cumplido ese plazo sin que se haya recibido la notificación de LA ARRENDATARIA por parte de LA LEASING, se dará por entendida la intención de no ejercer la opción y devolver EL BIEN a LA LEASING a la terminación del Contrato.

Al ejercer la opción de compra, LA ARRENDATARIA, obtendrá la plena propiedad sobre el BIEN, y LA LEASING deberá emitir el correspondiente certificado de propiedad y la factura de venta.”

(Subrayado por la Sala)

Es claro que esa exigencia contractual no fue plenamente observada, pues se infiere que es una facultad o libertad que se le dio a la arrendataria (Transbordos del Caribe S.A.), de adquirir o no el bien. La “opción irrevocable de compra” a que alude la normativa, implica que el arrendatario se compromete a ejercer la compra del bien objeto de leasing, y no como se plantea en el contrato de dejarlo a su discreción.

Es decir, en la cláusula 7 del contrato se indicó que el arrendatario tenía la potestad de decidir si comprar o no el bien, para lo cual debía manifestarlo con 30 días de anticipación a la terminación del contrato, y si llegado el momento no existe dicha manifestación se entendería que no se ejercía la opción de compra, generando la devolución del bien.

Por lo anterior, se deduce que el bien objeto de leasing financiero no se mantendría de manera permanente en la actividad productora de renta del contribuyente incumpliendo uno de los requisitos del artículo 158-3 del E.T., en concordancia con el artículo 4 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004.

Bajo las anteriores consideraciones, para la Sala no es procedente la deducción por activos fijos reales productivos registrada por la sociedad Transbordos del Caribe S.A. en su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010, y por lo tanto, no le dará prosperidad al cargo.

⁹ Folios 80 y 81 c.p.



Sanción por inexactitud

En síntesis, en el caso concreto se demostró la improcedencia de la deducción por activos fijos reales productivos que la demandante tomó en su declaración de renta por el año gravable 2010, razón por la que procede la sanción por inexactitud impuesta.

Sin embargo, de acuerdo al artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que el principio de favorabilidad debe aplicar en materia sancionatoria en temas tributarios, aún cuando la norma favorable sea posterior.

El artículo 648 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, en el que se estableció que la sanción por inexactitud corresponde al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial, y el valor declarado.

Antes de la modificación de la ley enunciada previamente, la sanción por inexactitud era equivalente al 160%, por lo que resulta más favorable para el contribuyente, aplicar el valor de sanción por inexactitud establecido en la Ley 1819 de 2016.

En este orden de ideas, la Sala procederá a liquidar la sanción por inexactitud del 100% establecida en el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, dentro de la declaración de renta de la demandante correspondiente al año 2010, de acuerdo con el mayor valor del saldo a pagar definido por la Administración, resultado de la improcedencia de las deducciones establecida en los actos demandados, y tomada por ajustada a derecho en la presente providencia.

Así, la sanción por inexactitud a cargo del contribuyente se calcula de la siguiente manera:

Saldo a favor determinado (sin sanciones)	\$ 117.163.000
Menos: Saldo a favor declarado (sin sanciones)	\$ 237.803.000
Base sanción	\$120.640.000
Valor sanción en aplicación del principio de favorabilidad	100%
Sanción por inexactitud	\$120.640.000

Por tanto, la Sala fijará como valor total a cargo del demandante por concepto de sanción por inexactitud la suma de \$120.640.000, según el cálculo anterior.



Sanción por rechazo o disminución de pérdidas

Frente a la sanción por disminución de pérdidas que contempla el artículo 647-1 del Estatuto Tributario, la Sentencia C-910 del 21 de septiembre de 2004¹⁰ señaló:

“(…)

De manera general, las sanciones por corrección o por inexactitud están vinculadas al valor del mayor impuesto a pagar o del menor saldo a favor que resulte de la infracción corregida o detectada. En ese régimen, como quiera que, de acuerdo con la ley tributaria, las pérdidas de un período fiscal pueden ser compensadas en los siguientes, la declaración de las mismas sólo tendría impacto sobre el impuesto a cargo o el saldo a favor, en el período o los períodos en los que sean efectivamente compensadas.

(…)

Por las anteriores consideraciones, encuentra la Corte que la norma demandada, no presume la mala fe del contribuyente y se ajusta a los artículos 29 y 83 de la Constitución, porque la sanción no corresponde a un hecho futuro y eventual, cual sería compensar las pérdidas declaradas, sino a una conducta actual y establecida conforme a las reglas del debido proceso, cual es haber incluido en la declaración, valores mayores que los reales por concepto de pérdidas. No se trata entonces de desconocer la presunción de inocencia o de presumir una culpabilidad futura, porque la sanción se aplica a un hecho cierto, preexistente a la sanción, y que configura para el contribuyente un crédito fiscal, independientemente de su decisión de hacerlo valer en el futuro o no.

(…)

En ese supuesto la sanción prevista en el artículo demandado no sería una sanción por inexactitud, sino por la indebida compensación de unas pérdidas en cuantía superior a la real. (...)”

(Subrayado por la Sala)

De conformidad con lo expuesto, se infiere que la sanción de que trata el artículo 647-1 del E.T. corresponde a la indebida compensación de unas pérdidas y no, como afirma a DIAN, a la afectación de la pérdida líquida que se da por la depuración de la base de la renta ordinaria.

Además, no es procedente sancionar dos veces al contribuyente por el mismo hecho; es decir, en este caso, con ocasión de la improcedencia de la deducción especial por activos fijos reales productivos incluida por la sociedad contribuyente en la declaración de renta cuestionada por la Administración Tributaria.

Liquidación del Consejo de Estado

Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia de primera instancia y modificar el numeral primero y segundo de la sentencia apelada, el primero en el sentido de precisar que se declara la nulidad **parcial** de la liquidación oficial de revisión acusada y el ordinal segundo, para fijar a título de restablecimiento del derecho una sanción por inexactitud de \$120.640.000 y un saldo a pagar de **\$7.767.000** a cargo de la actora por el impuesto de renta del año gravable 2010, según la siguiente liquidación:

¹⁰ CORTE CONSTITUCIONAL. M.P. Rodrigo Escobar Gil.



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00908-01 (22451)
Demandante: Transbordos del Caribe S.A.

Transbordos del Caribe S.A. Impuesto sobre la renta y complementarios Año gravable 2010				
Concepto	Casilla	Liquidación Privada	Liquidación Oficial	Liquidación Consejo de Estado
RENTA LIQUIDA ORDINARIA DEL EJERCICIO	57	-	388.237.000	388.237.000
O PÉRDIDA LIQUIDA DEL EJERCICIO	58	6.798.644.000	-	-
Compensaciones	59	-	-	-
RENTA LIQUIDA	60	-	388.237.000	388.237.000
Renta Presuntiva	61	22.660.000	22.660.000	22.660.000
Rentas Excentas	62	-	-	-
Rentas Gravables	63	-	-	-
RENTA LIQUIDA GRAVABLE	64	22.660.000	388.237.000	388.237.000
Ingresos por ganancias ocasionales	65	-	-	-
Costos por ganancias ocasionales	66	-	-	-
Ganancias Ocasionales No gravadas y exentas	67	-	-	-
Ganancias Ocasionales Gravables	68	-	-	-
IMPUESTO SOBRE LA RENTA LIQUIDA GRAVABLE	69	7.478.000	128.118.000	128.118.000
Descuentos Tributarios	70	-	-	-
IMPUESTO NETO DE RENTA	71	7.478.000	128.118.000	128.118.000
Impuesto de Ganancias ocasionales	72	-	-	-
Impuesto de remesas	73	-	-	-
TOTAL IMPUESTO A CARGO	74	7.478.000	128.118.000	128.118.000
Anticipo por el año gravable 2010	75	6.364.000	6.364.000	6.364.000
Saldo a favor sin solicitud devolución o compensación	76	100.123.000	100.123.000	100.123.000
Autorretenciones	77	-	-	-
Otras retenciones	78	138.794.000	138.794.000	138.794.000
Total retenciones año gravable	79	138.794.000	138.794.000	138.794.000
Anticipo de renta por el año gravable siguiente	80	-	-	-
Saldo a pagar por impuesto	81	-	-	-
Sanciones	82	4.290.000	3.786.999.000	124.930.000
TOTAL SALDO A PAGAR	83	-	3.669.836.000	7.767.000
O TOTAL SALDO A FAVOR	84	233.513.000	-	-

Entonces, el saldo a pagar a cargo de la actora por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2010 es de \$7.767.000, conforme a la anterior liquidación.

Se debe tener en cuenta que en la casilla 82 (sanciones) se sumaron la sanción liquidada por la actora en su liquidación privada por \$4.290.000 y la liquidada en esta providencia por \$ 120.640.000, para un total de \$124.930.000.

De la condena en costas

Conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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,



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00908-01 (22451)
Demandante: Transbordos del Caribe S.A.

FALLA

1. **Revocar** la sentencia del 28 de enero de 2016 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B. En su lugar,

PRIMERO: **Anular** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión nro. 900004 del 11 de abril de 2014 proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en contra de la sociedad TRANSBORDOS DEL CARIBE S.A. de acuerdo con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho fijar como sanción por inexactitud la suma de CIENTO VEINTE MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA MIL PESOS (\$120.640.000) y como saldo a pagar por concepto del impuesto de renta del año gravable 2010 a cargo de la sociedad Transbordos del Caribe S.A., la suma de SIETE MILLONES SETECIENTOS SESENTA Y SIETE MIL PESOS (\$7.767.000), conforme a la liquidación inserta en la parte motiva de esta sentencia.

2. **Sin condena en costas** en esta instancia.

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

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

SALVO VOTO

MILTON CHAVES GARCÍA

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ