



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., veintitres (23) de noviembre de dos mil diecisiete (2017).

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO (CCA)

Radicación: 68001-23-31-000-2010-00112-01 (21184)

Demandante: ELECTRIFICADORA DE SANTANDER S.A. E.S.P.

Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Renta 2006. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos. Sanción por inexactitud

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. DIAN contra la sentencia del 14 de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, Subsección de Descongestión, que decidió:

"PRIMERO: DECLÁRESE (sic) LA NULIDAD de la Liquidación oficial No. 040642008000025 del 26 de septiembre de 2008 proferida por la División de Liquidación de la DIAN y la Resolución No. 900206 del 7 de octubre de 2009, "Por la cual se falla un recurso de reconsideración", proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, conforme a lo asignado en la presente providencia y, en consecuencia, a título de restablecimiento del derecho:

SEGUNDO: DECLÁRESE (sic) en firme, y ajustada a derecho, la declaración del impuesto de renta y complementarios para el año gravable 2006 presentada por la ELECTRIFICADORA DE SANTANDER

S.A. E.S.P., con preimpreso No. 1106500447756, conforme a lo expuesto en la parte motiva de la sentencia.

TERCERO: ORDÉNESE (sic) a la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, restituir la totalidad de los dineros que la ELECTRIFICADORA DE SANTANDER S.A. E.S.P. hubiesen pagado por concepto de sanción por inexactitud impuesta mediante la Liquidación oficial No. 040642008000025 del 26 de septiembre de 2008 y la Resolución No. 900206 del 7 de octubre de 2009, "Por la cual se falla un recurso de reconsideración", debidamente ajustada en los términos del artículo 178 del Código Contencioso Administrativo, dando aplicación a la fórmula reseñada en la parte motiva de esta providencia.

CUARTO: NIÉGUENSE (sic) LAS DEMÁS PRETENSIONES DE LA DEMANDA por las razones expuestas en la presente providencia.

QUINTO: Las sumas reconocidas deberán ser canceladas en los términos de los artículos 176, 177 y 178 del Código Contencioso Administrativo.

SEXTO: Sin condena en costas.

SÉPTIMO: En caso de no ser apelada la presente providencia, ARCHÍVESE el proceso, previas anotaciones secretariales de rigor."

1. ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El día 14 de mayo de 2007, la Electrificadora de Santander S.A. E.S.P. presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, mediante el formulario 1106500447756¹, que fue modificada por la DIAN por medio de la Liquidación Oficial de Revisión 04064200825 del 26 de diciembre de 2008², en el sentido de rechazar la deducción por inversión en activos fijos reales productivos por valor de \$491.014.841 e imponer sanción por inexactitud de \$302.466.000. Esta liquidación oficial fue confirmada mediante la Resolución 900206 del 7 de octubre de 2009³, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la Electrificadora.

2. ANTECEDENTES DEL PROCESO

¹ Folio 15 del cuaderno 1 anexo.

² Folios 80 a 99 del cuaderno 3 anexo.

³ Folios 252 a 271 del cuaderno 3 anexo.

2.1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, el apoderado de la Electrificadora de Santander S.A. E.S.P. hizo las siguientes peticiones:

"PRIMERA: Que se declare la nulidad de Resolución No. 900206 del 7 de octubre de 2009, notificada el 23 de octubre de 2009, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos Dirección de Gestión Jurídica, mediante la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la liquidación No. 04064200825 del 26 de septiembre de 2008, proferida por la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga y que confirma en todas sus partes la providencia recurrida.

SEGUNDA: Que es nula la Liquidación oficial No. 040642008000025 del 26 de septiembre de 2008, notificada el día 26 de septiembre de 2008, proferida por la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga, por concepto del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al periodo 1 del año gravable 2006, y rechazó la suma de: \$491.014.841 que correspondía a la parte de deducción solicitada por la ESSA y la sanción propuesta por la misma que ascendió a la suma de; \$302.466.000.

TERCERA: Que como consecuencia de las declaraciones anteriores y a título de restablecimiento del derecho, se realicen los siguientes pronunciamientos:

- 1. Que se declare en firme la Liquidación Privada.*
- 2. Que la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga "DIAN", tenga en cuenta y deje en firme la deducción por inversión en activos fijos, por la suma de \$893.126.000.*
- 3. Que se ordene a la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga "DIAN", abstenerse de aplicar las sanciones que se exigen a la ESSA, en las liquidaciones oficiales demandadas.*
- 4. Que en caso que la ESSA se vea obligada a pagar las sanciones, y demás sumas liquidadas, se condene a la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga "DIAN", a restituir a la*

demandante las sumas descontadas del saldo a favor disminuido por la sanción y el no reconocimiento de la inversión en activos fijos, debidamente indexadas hasta la fecha en que se produzca el pago.

5. Que se indexe a favor de la ESSA la suma de: \$9.850.174.000 por la demora causada en la devolución de los dineros a que tiene derecho la demandante, según el Estatuto Tributario, desde la fecha en que se realizó la solicitud de devolución.

6. Que se condene a la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga "DIAN", a pagarle a la demandante, la suma de dinero equivalente a 1000 salarios mínimos legales, por concepto de indemnización de los perjuicios morales que le han sido causados como consecuencia de la imposición irregular de la sanción contenida en los actos impugnados.

CUARTA: Que se condene a la DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS DE BUCARAMANGA "DIAN", a pagar las costas que se generen en este proceso."

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 2, 6, 29 y 83 de la Constitución Política.
- Artículos 3, 35 y 84 del Decreto Ley 01 de 1984 (CCA).
- Artículos 15-3, 142, 158-3, 674 y 850 del Estatuto Tributario.
- Artículo 2 del Decreto 970 del 30 de marzo de 2004.
- Artículos 1, 2 y 3 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004.
- Ley 863 de 2003.
- Ley 788 de 2002.

2.1.2. Concepto de la violación

a. Falsa motivación de los actos administrativos

Sostuvo que los actos demandados son nulos, porque incurrieron en diversos errores de hecho y de derecho en la motivación. Igualmente, porque violaron las normas en que debieron fundarse y son contrarios a la buena fe, al derecho al debido proceso y a los principios de eficiencia, equidad y justicia.

Indicó que el artículo 158-3 del E.T., en concordancia con los artículos 1 y 2 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004, consagró una deducción especial para que los contribuyentes del impuesto de renta que decidieran invertir en activos fijos reales productivos, pudieran deducir del impuesto el 30% de esa inversión.

Afirmó que la cualidad de "*productivos*" que señala la norma, implica que entre lo producido y los bienes empleados para ello debe existir una relación directa y permanente, de suerte que sean indispensables para su ejecución.

En el caso, dijo que cuando la ley se refiere a la adquisición de activos fijos, la única condición para que proceda la deducción es que el activo fijo sea productivo (nuevo o usado) y que sea adquirido o construido por el mismo contribuyente, como en su caso, en el que la Electrificadora fabricó los activos fijos con el fin de que las unidades o plantas generadoras hidráulicas y térmicas Termobarranca produjeran renta.

Anotó que los gastos y costos en que incurre para construir el activo fijo deben "activarse" cuando corresponda, según la técnica contable, puesto que es posible que algunas erogaciones no se deban capitalizar en el activo, sino que se deban llevar como gasto.

Afirmó que "[L]a activación del activo fijo para nuestro caso generó una deducción por inversión del activo fijo real y productivo, pero en caso de que no hubiese sido así, ese activo fijo real puedo activarlo como un gasto necesario, real, cierto y capaz de disminuir en el mismo porcentaje la inversión del activo fijo, queriendo decir que con un simple traslado puedo solucionar, sin cambiar el saldo a favor que tiene la ESSA en la declaración del año gravable 2006, la "DIAN" no nos dio la oportunidad, ni la discusión jurídica sobre esta posibilidad, es la tesis que no quebranta lo dicho en el Estatuto Tributario en la activación del gasto con toda su rigurosidad en la Ley contable y Tributaria. Podemos acudir al artículo 588 del Estatuto Tributario que contempla la corrección de una declaración sin sanción, pues este valor no será variado si nuestra tesis es aceptada, cosa que es sencilla y solamente requiere de un asiento contable, por el valor pedido en devolución que asciende a la suma de: \$9.850.174.000, la DIAN no acepta la deducción y sanciona, es un actuar equivocado porque no le formula criterio al contribuyente ni formula otras soluciones, ni le da perspectivas en el derecho para solucionar su problema, la demandada se limita a sancionar y deducir causando un detrimento de (...) (\$793.481.000) al contribuyente."

Dijo que en el oficio 100202208-008 de 2009, la DIAN aceptó la procedencia de la deducción especial por la adquisición de activos fijos reales productivos del artículo 158-3 del E.T., respecto de las reparaciones, mejoras o adecuaciones efectuadas sobre los activos.

b. Improcedencia de la sanción por inexactitud

Señaló que la sanción por inexactitud es improcedente, porque el rechazo de la deducción obedeció a que la DIAN no otorgó valor probatorio a la certificación del contador público sobre los libros de comercio llevados por el contribuyente, y no porque la deducción no existiera, presupuesto este último que, conforme con el artículo 647 del E.T., daría lugar a la sanción.

Anotó que la Electrificadora demostró con los contratos y sus anexos la realización de las obras civiles y las adecuaciones necesarias para el funcionamiento de los activos fijos reales productivos, así como la fabricación de activos fijos (caldera, módulos de perfil hidráulico) para que las unidades o plantas generadoras hidráulicas y térmicas de Termobarranca pudieran funcionar y, por ende, producir renta.

Agregó que en el caso existió diferencia de criterios con la DIAN sobre el derecho aplicable al caso, lo que da lugar a exonerarla de la sanción.

Dijo que no era procedente el análisis que hizo la DIAN sobre el comportamiento de la generación de energía producida por la Electrificadora durante los años 2003 a 2007, para concluir que no existió incremento en la producción, pues para el año 2006 (periodo en discusión), la producción se detuvo por renovación y puesta en marcha de la planta.

Finalmente, dijo que de acuerdo con el párrafo 1 del artículo 850 del Estatuto Tributario, la DIAN no puede imponer la sanción del artículo 670 *ibídem*, porque la Electrificadora tiene derecho a la devolución del saldo a favor declarado.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

a. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos

Anotó que el rechazo de la deducción obedeció al hecho de que no se trató de una adquisición sino de adiciones, mejoras y/o reparaciones efectuadas a los activos fijos existentes para la producción de renta de la Electrificadora. Por ello, concluyó que no tenía derecho a la deducción del artículo 158-3 del E.T., en concordancia con el Decreto Reglamentario 1766 de 2004 y el Decreto Reglamentario 1014 de 2004.

Con fundamento en la doctrina de la entidad, sostuvo que la deducción del artículo 158-3 ET se refiere a la adquisición del activo fijo real productivo, siempre y cuando se cumplan las demás condiciones previstas en la ley, y sin que se extienda a bienes distintos.

Precisó que la finalidad del artículo 158-3 ET es la de reactivar la economía mediante el incentivo a los empresarios que decidan hacer inversiones que permitan el aumento de la generación de renta.

Dijo que durante los años 2003 a 2007, la Electrificadora no reflejó un aumento en la producción, de tal forma que las inversiones que realizó no reflejan un incremento en la producción, y la capacidad instalada no era directamente proporcional a la energía generada, y los ingresos no tuvieron un incremento significativo.

Afirmó que respecto de los contratos GG-UP-012-2006 y GG-UP-022-2005 aceptó la deducción, porque su objeto era la construcción de muros y estructuras del canal de conducción del agua a la Central Hidroeléctrica de la Cascada en el municipio de San Gil.

Indicó que en la fabricación y suministro de activos, así como su instalación y adecuación, lo que en realidad realizó la demandante fue un reemplazo de piezas o elementos que conformaban un activo existente, razón por la que no tenía derecho a la deducción discutida.

Aseveró que la demandante no desarrolló el concepto de la violación de las supuestas normas que invocó como violadas, lo que impedía ejercer en debida forma el derecho de defensa. Igualmente, dijo que omitió sustentar las razones de la supuesta

falsa motivación de los actos demandados. Que, sin embargo, los actos demandados estaban debidamente motivados, y que la demandante tuvo la oportunidad de ejercer el derecho de defensa, al contestar el requerimiento especial y al interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión.

Dijo no desconocer que cuando los activos son construidos o fabricados por el contribuyente hay lugar a la deducción especial discutida. Sin embargo, agregó, este aspecto no es el caso de la demandante, por lo que se abstiene de hacer comentarios adicionales.

Indicó que no es cierto que la DIAN haya afirmado en el oficio 002376 de 2009 que la deducción procediera respecto de las adecuaciones y reparaciones realizadas en los activos fijos productivos.

b. Sanción por inexactitud

En cuanto a la sanción por inexactitud, dijo que está probado que la demandante incluyó deducciones que no cumplían los requisitos legales y reglamentarios para ser aceptadas, lo que generó datos equivocados en la declaración de renta del 2006 y derivaron en un mayor saldo a favor. Por tanto, añadió, se configuró uno de los supuestos del artículo 647 del Estatuto Tributario para imponer la sanción.

Indicó que no existió la diferencia de criterios alegada, pues la demandante nunca dijo cuáles eran las normas respecto de las que existía dicha circunstancia.

Finalmente, dijo que la devolución del saldo a favor no es un aspecto objeto de discusión en el proceso, de tal forma que no hay razón para pronunciarse al respecto.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Santander declaró la nulidad de los actos administrativos demandados con fundamento en las siguientes consideraciones:

Precisó que la si desarrolló el concepto de la violación pues propuso una argumentación fundada en las disposiciones jurídicas que estimó violadas.

Anticipó que los actos demandados eran nulos por desconocer normas de orden superior, al no hacer extensiva la deducción por concepto de activos fijos reales productivos adquiridos a los contratos suscritos por la demandante para la realización de "overhaul" o mantenimiento mayor a los generadores de energía eléctrica.

Precisó que para los años 2004 a 2007, la ley tributaria preveía la posibilidad de deducir de la declaración de renta el equivalente al 30% de las inversiones realizadas para la adquisición de activos fijos reales productivos, así como los resultantes de las obras de infraestructura para el montaje o puesta en funcionamiento de éstos o en la construcción o fabricación por el contribuyente.

Indicó que el objeto de los contratos celebrados por la demandante, respecto de los que solicitó la deducción por adquisición de activos fijos reales productivos, consistió, en general, en la construcción e instalación de una serie de repuestos necesarios para extender el funcionamiento de las turbinas generadoras de energía eléctrica de propiedad de la Electrificadora. Para el Tribunal, esos repuestos son activos fijos, reales y productivos, por tener la naturaleza de muebles corporales, en la medida en que su instalación impulsaría las utilidades de la empresa al prolongar la vida útil de los activos reales existentes, es decir, las unidades generadoras de energía.

Así, para el Tribunal, las inversiones que efectuó estaban beneficiadas con la deducción del artículo 158-3 del E.T.

Advirtió que la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha interpretado que la compra de equipos o bienes, tipo repuesto, requeridos para el funcionamiento del activo fijo real principal, pueden ser deducidos de las declaraciones del impuesto sobre la renta en la forma prevista en el artículo 158-3 ET.

Señaló que del artículo 3 del Decreto 1706 de 2004 se desprende que la deducción procede en aquellos eventos en que el contribuyente construye o fabrica los activos fijos reales. Y que, si bien la demandante no fabricó los repuestos e instrumentarias para el "overhaul", sino que lo contrató con terceros, el fin último que persiguen uno y otro es el mismo, esto es, la creación de activos fijos reales.

El Tribunal consideró que al anularse los actos acusados por las anteriores razones, la demandante no está obligada a pagar la sanción por inexactitud, y que en caso de que ya la hubiera pagado, la DIAN debía restituir ese dinero a la demandante, debidamente ajustado en los términos del artículo 178 del Decreto Ley 01 de 1984.

Finalmente, negó el reconocimiento de perjuicios por improcedentes.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado de la U.A.E. DIAN interpuso recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal. Las razones de su inconformidad se resumen así:

Insistió en que los gastos que realizó la Electrificadora, dirigidos al mantenimiento de los activos fijos existentes, no cumplieron los presupuestos establecidos en el artículo 158-3 ET, para tener derecho a la deducción por inversión en activos fijos reales productivos en la declaración de renta del año 2006.

Reiteró que la deducción del artículo 158-3 ET procede, únicamente, cuando la inversión se hace en la adquisición de activos fijos reales productivos.

Indicó que de las pruebas allegadas a la investigación administrativa se pudo establecer que lo que en realidad hizo la demandante fue reemplazar piezas o elementos de un activo ya existente, razón por la que no tenía derecho a la deducción.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

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

La **U.A.E. DIAN** reiteró lo dicho en el recurso de apelación y en el escrito de contestación de la demanda.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala resuelve el recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. DIAN contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Santander que anuló la Liquidación Oficial de Revisión 040642008000025 del 26 de septiembre de 2008 y la Resolución 900206 del 7 de octubre de 2009, y, a título de restablecimiento del derecho, declaró en firme la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006 presentada por la Electrificadora de Santander S.A. E.S.P.

En los términos del recurso, la Sala debe decidir si es procedente la deducción por inversión en activos fijos reales productivos prevista en el artículo 158-3 E.T, respecto de las inversiones que realizó la Electrificadora de Santander para la reparación y mantenimiento de las unidades de generación de energía eléctrica en las hidroeléctricas de su propiedad.

3.1. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos

El artículo 158-3 ET, vigente para el año 2006, disponía:

ARTÍCULO 158-3. *Las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, a partir del 1º de enero de 2004. Esta deducción solo podrá utilizarse por los años gravables 2004 a 2007 inclusive. Los contribuyentes que hagan uso de esta deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1. La DIAN deberá informar semestralmente al Congreso sobre los resultados de este artículo.*

El Gobierno Nacional reglamentará la deducción contemplada en este artículo.

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

Artículo 1º. *Deducción especial. Las personas naturales y jurídicas contribuyentes del Impuesto sobre la renta, podrán deducir en la determinación del Impuesto sobre la renta de los años gravables de 2004 a 2007, inclusive, por una sola vez en el período fiscal en el cual se adquiera, el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivamente realizadas en la adquisición de activos fijos reales productivos que se efectúen entre el 1º de enero de 2004*

y el 31 de diciembre del año 2007. Esta deducción igualmente procederá, cuando los activos fijos reales productivos se adquieran bajo el sistema leasing con opción irrevocable de compra.

Artículo 2°. *Definición de activo fijo real productivo. Para efectos de la deducción de que trata el presente decreto, son activos fijos reales productivos, los bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente.*

Artículo 3°. *Oportunidad de la deducción. La deducción se deberá solicitar en la declaración de Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión, y la base de su cálculo corresponde al costo de adquisición del bien.*

Cuando se realicen obras de infraestructura para el montaje o puesta en funcionamiento de los activos fijos reales productivos y tales obras deban ser activadas para ser depreciadas o amortizadas de acuerdo con la técnica contable, el costo de las mismas hará parte de la base para calcular la deducción del treinta por ciento (30%). Cuando tales obras tomen más de un período gravable para su confección o construcción, la deducción se aplicará sobre la base de la inversión efectuada en cada año gravable.

Cuando los activos fijos reales productivos sean contruidos o fabricados por el contribuyente, la deducción del treinta por ciento (30%) se calculará con base en las erogaciones incurridas por la adquisición de bienes y servicios que constituyan el costo del activo fijo real productivo.

En los casos a que se refieren los dos incisos anteriores, el contribuyente deberá demostrar los costos respectivos cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales así lo requiera.

Si el activo fijo real productivo se deja de utilizar en la actividad productora de renta o se enajena, antes del vencimiento del término de depreciación o amortización del bien, el contribuyente deberá incorporar el valor proporcional de la deducción solicitada como renta líquida gravable en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del periodo fiscal en que ello ocurra, teniendo en cuenta la vida útil pendiente de depreciar o amortizar según la naturaleza del bien.

La deducción especial de que trata el artículo 158-3 E.T. está condicionada a que el bien adquirido sea un activo fijo, exigencia que se debe verificar según lo dispuesto en el artículo 60 ET⁴, es decir que se trate de *bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente*.

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

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

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

Los activos fijos se definen fiscalmente como aquellos "bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente" (art. 60 E. T.). De tal naturaleza participan tanto los bienes corporales como los intangibles, que están destinados a ser incorporados en la actividad productora de renta, y por lo tanto, no todos los activos fijos se encuentran amparados por deducción del 30%.

Lo anterior porque la deducción especial fue limitada por la ley a los bienes "reales", carácter que únicamente se predica de los "corporales", definidos en el artículo 653 del Código Civil, como las cosas "...que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos,...", por lo cual se entienden excluidos de tal tratamiento, los activos fijos que tienen el carácter de intangibles.

⁴ **ARTÍCULO 60. CLASIFICACIÓN DE LOS ACTIVOS ENAJENADOS.** Los activos enajenados se dividen en movibles y en fijos o inmovilizados.

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

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

De otra parte, la condición sobre la cualidad de "productivos", prevista en la ley para que proceda la deducción, implica que entre lo producido y los bienes empleados para ello, debe existir una relación directa y permanente, de suerte que sean indispensables para su ejecución. Ello necesariamente excluye los activos fijos que participan de manera indirecta en el proceso productivo, como son los muebles y equipos destinados a la parte administrativa y gerencial, a que alude la accionante."⁵

Así, para la procedencia de la deducción es necesario: i) que se haya hecho una inversión para adquisición de bienes tangibles, ii) que dichos bienes sean activos fijos, iii) que los bienes adquiridos entren a formar parte del patrimonio, iv) que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, y v) que se deprecien o amorticen fiscalmente.

Es de especial importancia que la inversión se haga sobre bienes que participan de manera directa en la generación de renta para la empresa. No debe olvidarse que la razón de ser de la norma que estableció la deducción era incentivar la reactivación del aparato productivo nacional mediante el estímulo a los empresarios que hicieran inversiones dirigidas a aumentar la productividad.

La Sala reitera⁶, además, que la deducción del artículo 158-3 E.T procede tanto en aquellos casos en que se trate de la adquisición de activos fijos reales productivos como de inversiones hechas en activos fijos que ya posee la empresa. En este último caso, se requiere que la inversión hecha en el activo fijo sea necesaria para que el bien pueda contribuir a la generación de la renta.

Adicionalmente, lo que realmente determina que se pueda hacer la deducción es que se haga la inversión en un activo fijo, sea mediante la adquisición por primera vez o sea mediante la realización de reparaciones o mejoras a activos preexistentes. En

⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, expediente 110010327000200400097-00 (15086), Consejera ponente Ligia López Díaz.

⁶ Sentencias del 24 de octubre de 2013, expediente 18375, Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 13 de septiembre de 2012, expediente 18473, Consejera ponente Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 28 de septiembre de 2016, expediente 21730, Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

ambos casos se cumple con el requisito de hacer la inversión en bienes tangibles, con la finalidad de incorporar el activo a la producción de renta de la empresa o de permitir que el activo preexistente siga generando la renta o mejore la eficiencia de esa tarea.

3.1.1. El caso concreto

En el caso *sub examine*, la DIAN no aceptó como deducible el 30% del valor de las inversiones representadas en las obras civiles y de adecuación hechas por la demandante para el normal funcionamiento de los activos fijos reales productivos de la Electrificadora (turbina, generador y el sistema de regulación de velocidad de las plantas generadoras de energía), porque esa inversión no era directa para la adquisición de un activo fijo real productivo.

De acuerdo con las pruebas que reposan en el expediente, se advierte que las obras de reparación y mantenimiento respecto de las que la DIAN rechazó la deducción están contenidas en los siguientes contratos:

GG UP 005 de 2005	\$144.057.589
GG UP 009 de 2005	\$164.897.520
GG UP 029 de 2006	\$81.240.960
GG UP 031 de 2006	\$66.488.320
GG UP 032 de 2006	\$40.583.968
GG UPT 007 de 2005	\$539.544.846
GG UPT 005 de 2005	\$599.902.932
Total base rechazo	\$1.636.716.135
X 30% (158-3 E.T.)	\$491.014.841

El objeto de los citados contratos es el siguiente:

CONTRATO GG-UP-005-2005⁷: Objeto: Reconstrucción y fabricación de repuestos varios para el mantenimiento mayor unidad número 3 de la central hidroeléctrica de Palmas, de propiedad de la demandante.

⁷ El contrato se puede ver en los folios 121 a 124 del cuaderno de antecedentes.

CONTRATO GG-UP-032-2006⁸: Construcción, acondicionamiento y reconstrucción de un kit de repuestos para la unidad número 2 de la Central hidroeléctrica Zaragoza, ubicada en el municipio de Bucaramanga, de propiedad de la demandante.

CONTRATO GG-UP-031-2006⁹: Objeto: Construcción, acondicionamiento y reconstrucción de un kit de repuestos para el mantenimiento de la unidad número 2 de la central hidroeléctrica Las Palmas en el municipio de Lebrija, de propiedad de la demandante.

CONTRATO GG-UP-29-2006¹⁰: Construcción, fabricación de fletes, rehabilitación de la rueda Francis y fabricación de repuestos varios para la unidad generadora hidráulica número 4 de la central hidroeléctrica de Palmas ubicada en el municipio de Lebrija, de propiedad de la demandante.

CONTRATO GG-UP-009-2005¹¹: Reconstrucción y fabricación de repuestos varios para el mantenimiento mayor unidad número 1 de la central hidroeléctrica de Zaragoza, de propiedad de la demandante.

CONTRATO GG-UPT-007-2005¹²: Suministro, instalación y puesta en servicio de 25 interruptores para Retrofit Del Switch Gear A 480 Voltios de las unidades 1 y 2 de Termobarranca, ubicada en el municipio de Barrancabermeja, de propiedad de la demandante.

CONTRATO GG-UPT-005-2005¹³: Suministro, desmontaje, montaje y pruebas sobrecalentador caldera unidad 1 de Termobarranca, ubicada en el municipio de Barrancabermeja, de propiedad de la demandante.

Para la Sala, contrario a lo afirmado por la DIAN, el beneficio tributario del artículo 158-3 E.T. procede en las inversiones de

⁸ El contrato se puede ver en los folios 198 a 209 del cuaderno de antecedentes.

⁹ El contrato se puede ver en los folios 186 a 194 del cuaderno de antecedentes.

¹⁰ El contrato se puede ver en los folios 176 a 183 del cuaderno de antecedentes.

¹¹ El contrato se puede ver en los folios 132 a 135 del cuaderno de antecedentes.

¹² El contrato se puede ver en los folios 224 a 227 del cuaderno de antecedentes.

¹³ El contrato se puede ver en los folios 219 a 222 del cuaderno de antecedentes.

adecuación que realizó la demandante sobre activos fijos que ya poseía la Electrificadora.

Como lo afirmó la propia Administración, es claro que la finalidad de la norma que contempló la deducción por inversión en activos fijos reales productivos era la de reactivar la economía mediante el incentivo a los empresarios que decidieran hacer inversiones que permitieran el aumento de la generación de renta. Pero también se cumple con una finalidad válida cuando se aplica la deducción a los casos en que, sin haberse adquirido un activo fijo, se hacen inversiones en los activos ya existentes, para que no disminuya la producción de renta ni se paralice la actividad de la empresa que, finalmente, es lo que ocurriría si el empresario decidiera no hacer las reparaciones necesarias para que los activos fijos pudieran seguir cumpliendo con su función primordial, que es la producción de renta.

En el caso bajo estudio, los elementos que componen las unidades generadoras de energía eléctrica son elementos que con el uso se van deteriorando y que una vez han cumplido su ciclo, deben ser remplazados. Es decir que, se trata de una reparación que, dependiendo del grado de deterioro, puede ser un arreglo menor o el remplazo total de las piezas. Lo cierto es que se trata de un activo fijo que, en virtud del paso del tiempo, va perdiendo las propiedades que contribuyen a la realización de la actividad productiva de la empresa y que, en esa medida, debe ser objeto de intervenciones para volver a poner las plantas en la capacidad de prestar el servicio de generación de energía dentro de los parámetros técnicos ambientales y de seguridad que le permitan a la empresa el desarrollo del objeto social. Así se desprende de la certificación emitida por la Gerencia de Generación de la Electrificadora de Santander S.A.¹⁴, en la que se dijo:

"Que para la realización del overhaul de las plantas de generación se ejecutaron los siguientes contratos:

(...)

¹⁴ Folios 185 a 187 del cuaderno de antecedentes.

"Como se observa en los objetos de los anteriores contratos, se evidencia claramente que dentro del denominado mantenimiento mayor u overhaul se están adquiriendo equipos para la actualización y funcionamiento de las diferentes Unidades generadoras; si los anteriores equipos constitutivos de las unidades no son reemplazados a nuevos, estas no podrían generar energía.

Un Mantenimiento Mayor u overhaul es la revisión del conjunto total de la turbina, tubería, generador y todos los equipos auxiliares, haciendo todos los cambios que sean necesarios para dejar el conjunto en la situación más próxima a cuando nuevo.

Si el Mantenimiento Mayor no se realiza la unidad pierde generación de energía y por ende ingresos producto de la venta de la misma lo que se traduce en pérdida de generadores de renta.

La realización del Mantenimiento Mayor significa un aumento de la vida útil del bien, en el caso particular de las unidades generadoras de la ESSA esta vida útil está en más de 35 años que supera los 25 años de diseño básico como fueron configuradas las unidades.

Lo anterior demuestra que si la ESSA no hubiera realizado los Mantenimientos Mayores hacía más de 10 años que las unidades no generarían energía y por consiguiente renta.

Es muy importante aclarar que los mantenimientos rutinarios y correctivos que se realizan a las unidades generadoras tienen un comportamiento financiero y contable diferente a los Mantenimientos Mayores dada su diferencia como generadores de valor y de renta.

Los mantenimientos rutinarios o correctivos son llevados a una cuenta del costo, que el caso particular del negocio de generación es la cuenta No. 754008 y que para el año 2007 represento la suma de \$2.745 Millones de pesos, esta cuenta es llamada: "Mantenimiento de Plantas."

Los Mantenimientos Mayores, dado a que tienen un comportamiento productivo y de renta diferente a los anteriores, es llevado inicialmente al rubro contable: "Construcciones en curso Plantas y Ductos", cuenta No 161504, cuando el mantenimiento Mayor es finalizado, estas inversiones pasan a la cuenta "Planta y Ductos", cuenta No. 1645.

Como se puede concluir, los procesos de mantenimiento de la ESSA y su sistema contable tienen muy bien diferenciados los tipos de mantenimiento que se aplican a las unidades generadoras.”

En virtud de lo expuesto, la Sala precisa que tanto las reparaciones como el remplazo total de las piezas o elementos que integran las unidades de generación de energía eléctrica constituyen una verdadera inversión en activos fijos productivos preexistentes, y, por lo tanto, se benefician de la deducción especial del artículo 158-3 del E.T.

Adicionalmente, resulta pertinente precisar que las unidades generadoras de energía, junto con los elementos y piezas que las conforman, guardan una relación directa y permanente con la actividad productora de renta de la Electrificadora, pues, como se desprende del certificado de existencia y representación legal, el objeto social de la Electrificadora de Santander es la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica¹⁵. También hacen parte de dicho objeto social las actividades complementarias de generación, transmisión, distribución y comercialización de energía eléctrica.

Desde la perspectiva señalada, en cuanto a la importancia de establecer una relación entre el activo fijo adquirido o sobre el cual se hicieron inversiones, y la actividad productiva de renta de la empresa, la Sala encuentra que en el presente caso dicha relación directa está acreditada. Para el efecto, basta el siguiente razonamiento: los ingresos de la empresa, en el presente caso, provienen de la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica y las actividades complementarias de generación, transmisión, distribución y comercialización. Parte de esas actividades, que son las que generan renta para la empresa, se desarrollan en las Hidroeléctricas de propiedad de la demandante, que son las encargadas de generar energía eléctrica cuya venta genera ingresos para la empresa.

Adicionalmente, la Sala advierte que para la procedencia de la deducción, la norma no exige que se demuestre que la mejora del

¹⁵ Folio 27 del cuaderno principal.

activo fijo productivo genere unos ingresos determinados, sino que colabore directamente en la actividad productora de renta.

Por todo lo anterior, y como consideró el Tribunal, la causal de nulidad prospera.

3.2. Sanción por inexactitud

En cuanto a la sanción por inexactitud, la Sala considera que no era procedente imponerla, como consecuencia de la aceptación de la deducción solicitada por la demandante.

Finalmente, se revocará la decisión del Tribunal de ordenar la devolución del valor pagado por la demandante, por concepto de la sanción por inexactitud, toda vez que en el expediente no aparece probada esa circunstancia.

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

F A L L A:

PRIMERO. REVÓCASE el numeral tercero de la sentencia del 14 de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, Subsección de Descongestión en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por Electrificadora Santander SA ESP contra la UAE DIAN, en cuanto ordenó devolver el valor pagado por la demandante, por concepto de la sanción por inexactitud.

SEGUNDO. En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

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

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

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL
BASTO**
Presidente de la Sala

MILTON CHAVES GARCÍA

**JULIO ROBERTO PIZA
RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**