

Sentencia 23539 de 12-11-2020 – DEDUCCIÓN ESPECIAL POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS.

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada, contra la sentencia del 20 de septiembre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.

DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS – Normativa / SOLICITUD DE LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS – Oportunidad / IMPROCEDENCIA DE LA DEDUCCIÓN EN LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS – Configuración

El artículo 158-3 del Estatuto Tributario, vigente durante el período en discusión, estableció la posibilidad de tomar como deducibles los gastos correspondientes a la adquisición de activos fijos reales productivos, (...) Al referirse al artículo 3 del Decreto 1766 de 2004, la Sala ha manifestado que la deducción se debe solicitar en el **año en que se realiza la inversión**, (...) La Sala también precisó que la deducción especial no exige que el activo fijo real productivo genere renta o se utilice en el mismo año de la inversión, (...) para que proceda la deducción especial establecida en el artículo 158-3 del ET, esta se debe declarar en el período en que se realizó efectivamente la inversión, es decir, en el año fiscal en que se llevó a cabo la adquisición del activo fijo, sin referirse a cuándo debía integrarse a la actividad generadora de renta del contribuyente, pues la ley no previó como requisito que el activo se utilice o genere renta en el mismo año de la inversión. (...) Para la Sala, los argumentos expuestos son suficientes para considerar improcedente la deducción objeto de discusión, razón por la cual no prospera el cargo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 158-3

IMPROCEDENCIA DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD POR DIFERENCIA DE CRITERIOS EN LA INTERPRETACIÓN DE LA NORMA – Configuración

La Sala considera que en el *sub examine* no procede imponer la sanción por inexactitud, por cuanto la controversia se origina como consecuencia de una divergencia en la interpretación de las normas que consagran la deducción especial por adquisición de activos fijos reales productivos. Al efecto, sobre la exculpación de la sanción por inexactitud cuando se evidencia una diferencia de criterios, la Sala ya ha tenido la oportunidad de fijar el alcance de dicha eximente de responsabilidad al indicar «*que lo que exculpa el artículo 647 del ET -antes y después de la reforma introducida por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016- "es el hecho de que el declarante esté incurso en un error relativo al derecho aplicable, a la hora de autoliquidar el tributo. No basta entonces, para exculpar, que se advierta en el caso la existencia de una mera 'diferencia de criterios' entre los sujetos de la relación jurídica tributaria" [...]*». En el presente caso existió una divergencia respecto de la oportunidad para solicitar la deducción cuestionada por la demandada, lo cual se evidenció en los argumentos expuestos por las partes en sede administrativa y en la discusión judicial, pues, mientras que la demandante estimó que la falta de generación de renta por la explotación de las pollitas ponedoras implicaba la improcedencia de la deducción en el año de la adquisición (2007), la DIAN consideró que esto no era óbice para no poder tomar el beneficio del artículo 158-3 del ET en el año de adquisición del activo. Por lo demás, las partes coinciden en que no hubo inclusión de datos inexactos o falsos en la declaración de renta del año 2008, sino diferencia sobre el año para aplicar la deducción, por lo cual existió una discrepancia sobre el derecho aplicable, que excluye la procedencia de la sanción por inexactitud.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 158-3 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 647

CONDENA EN COSTAS – Improcedencia. Por cuanto no se probó su causación

No se condena en costas dado que en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 de 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 365 NUMERAL 8 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D. C., doce (12) de noviembre de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 25000-23-37-000-2013-01465-01(23539)

Actor: EMPOLLADORA COLOMBIANA S.A. – EMPOLLACOL S.A.

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES-DIAN**

FALLO

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada, contra la sentencia del 20 de septiembre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió:

*«**PRIMERO. ANÚLASE PARCIALMENTE** la Liquidación Oficial de Revisión No 322412012000026 de fecha 6 de junio del 2012, preferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, mediante la cual modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, al contribuyente EMPOLLADORA COLOMBIANA S.A., identificado con NIT 832.001.292-7, en lo que hace a la sanción por inexactitud.*

***SEGUNDO. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DE DERECHO,** declárase que la sociedad EMPOLLADORA COLOMBIANA S.A., identificada con NIT 832.001.292-7, no está obligada a pagar suma alguna por*

concepto de la sanción por inexactitud que le fuere impuesta en los actos que se anulan parcialmente en el numeral anterior.

TERCERO. *Deniéganse las demás pretensiones de la demanda.*

CUARTO. *Sin condena en costas.*

QUINTO. *En firme el presente proveído, y hechas las anotaciones correspondientes, devuélvase los antecedentes administrativos a la oficina de origen y archívese el expediente. Por Secretaría devuélvase al demandante y/o a su apoderado el remanente de lo consignado para gastos del proceso».*

ANTECEDENTES

El 20 de abril de 2009, EMPOLLADORA COLOMBIANA SA – en adelante EMPOLLACOL SA, presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año 2008, en la que liquidó un saldo a favor de \$281.599.000.

El 13 de abril de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales – Grandes Contribuyentes de Bogotá expidió el Requerimiento Especial 312382011000033, en el que propuso la modificación de la declaración de renta referida, desconociendo la deducción por inversión en activos fijos (art. 158-3 del ET) por valor de \$161.105.000, y proponiendo una sanción por inexactitud de \$203.646.000. El 12 de julio de 2011, EMPOLLACOL SA dio respuesta al requerimiento.

El 28 de septiembre de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Grandes Contribuyentes de Bogotá expidió ampliación al Requerimiento Especial 312412011000014, en la que modificó el valor a desconocer de la

deducción por inversión en activos fijos en la suma de \$492.091.000, y propuso una sanción por inexactitud de \$259.824.000.

Previa respuesta a la ampliación del requerimiento especial, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Grandes Contribuyentes de Bogotá expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412012000026 del 6 de junio de 2012, en la que finalmente rechazó la deducción por inversión en activos fijos en cuantía de \$385.693.000 y liquidó una sanción por inexactitud por valor de \$203.646.000.

El 2 de agosto de 2012, EMPOLLACOL SA presentó recurso de reconsideración, resuelto negativamente, mediante la Resolución 900.322 del 4 de julio de 2013, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar el acto liquidatorio.

DEMANDA

EMPOLLACOL SA, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones:

1. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 322412012000026 de fecha 6 de junio del 2012 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, mediante la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios por el año 2008 con adhesivo 91000067200981 y formulario 1108600480773.
2. Declarar la nulidad de la Resolución 900.322 de julio 4 del 2013, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos, Dirección de Gestión Jurídica, Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, que resolvió en forma desfavorable el recurso de reconsideración presentado por la actora en contra de la Liquidación Oficial de Revisión 322412012000026 de fecha 6 de junio del 2012.
3. En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos anteriormente mencionados y, a título de restablecimiento del derecho, que se declare

la firmeza de la Liquidación Privada del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por el año gravable 2008.

Invocó como disposiciones violadas, los siguientes artículos:

- Artículo 158-3 del Estatuto Tributario
- Artículos 1 y 2 del Decreto 1766 de 2004

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

La actora explicó que, en su declaración de renta por el año gravable 2008, solicitó la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, por valor de \$385.693.378, amparada en lo dispuesto en los artículos 158-3 del ET y 1 a 3 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004. Que la DIAN desconoció la referida deducción por considerar que debió registrarla en el año 2007 y no en el 2008, porque el activo se adquirió en 2007.

Indicó que la inversión consistió en la compra de pollitas para reproducción y que, durante el año 2007, que fueron adquiridas, estas no formaban parte del proceso productivo generador de renta, por lo que se mantuvieron en inventario para llevarlas al activo fijo cuando efectivamente la generaran, lo que ocurrió en 2008.

Finalmente, dijo que no procedía la imposición de la sanción de inexactitud, por haberse configurado una diferencia de criterio en la interpretación del derecho aplicable, pues el menor valor a pagar por concepto de renta no obedeció a hechos malintencionados, ni se consignaron cifras erróneas en la declaración.

OPOSICIÓN

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación:

Sostuvo que conforme con el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004, la deducción especial del artículo 158-3 del ET debe solicitarse en la declaración sobre el impuesto de renta y complementarios

correspondiente al año gravable en el que se realiza la inversión. Que, en el presente caso, la inversión se realizó en 2007, por lo cual debió solicitarse la deducción en ese mismo año y no en el 2008 como lo hizo la actora.

Adujo que se configuraron los presupuestos para la imposición de la sanción por inexactitud, pues la deducción solicitada por la contribuyente no se encuentra amparada en lo dispuesto por el artículo 158-3 y sus normas reglamentarias, que exigen que la adquisición del activo fijo se haga en el año en el que se solicita la deducción.

AUDIENCIA INICIAL

El 20 de octubre de 2015, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales o nulidades y que no se solicitaron medidas cautelares. Se negó la excepción de caducidad de la acción propuesta por la demandada, se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Expuso que la deducción por inversión en activos fijos reales productivos debió ser solicitada en el año gravable 2007, por cuanto fue en ese año que se realizó la compra, *-independientemente de que el activo, en dicho período, no generara renta-*, por expresa disposición del inciso segundo del artículo 3 del Decreto 1766 de 2004. Que, en consecuencia, no procedía la deducción solicitada.

Levantó la sanción por inexactitud al considerar que la contribuyente no consignó en sus declaraciones datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, pues los hechos y cifras enunciadas fueron correctos y no resultaron discutidos por la administración. Que, en este caso, se

configuró una diferencia de criterios en el derecho aplicable, por lo cual anuló parcialmente los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró que la actora no estaba obligada al pago de la referida sanción.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandante** presentó recurso de apelación, en el que insistió en la procedencia de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, para lo cual dijo remitirse a lo expuesto en la demanda, relativo a que en el año de adquisición de la inversión (2007) las pollitas no formaban parte del proceso productivo generador de renta.

La parte **demandada**, inconforme con la decisión de primera instancia, adujo que en el presente asunto no se configuró diferencia de criterio en las normas aplicables, por cuanto en el caso de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos las normas son claras y no aportan motivo de duda o controversia.

Dijo que la no inclusión de datos falsos en la declaración o la inexistencia de una conducta dolosa por parte de la demandante, no eran óbice para sustraerse de la imposición de la sanción, conforme con lo dispuesto en el artículo 647 del ET.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada y la demandante** insistieron en lo expuesto en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** adujo que no se configuraron los presupuestos para la exoneración de la sanción por inexactitud, por cuanto el actor clasificó injustificadamente un ingreso propio, con el objeto de modificar la naturaleza del mismo. Que, en consecuencia, debe mantenerse la sanción por inexactitud impuesta, pero reducida al 100%, por favorabilidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2008, presentada por EMPOLLACOL SA.

En los términos de los recursos de apelación presentados por las partes, la Sala debe establecer (i) si la inversión en activos fijos reales productivos (pollitas ponedoras) adquiridos en 2007 puede tenerse en cuenta como deducible en la declaración del año 2008 (ii) si procede la imposición de la sanción por inexactitud.

Deducción por inversión en activos fijos reales productivos. Reiteración de jurisprudencia

El artículo 158-3 del Estatuto Tributario, vigente durante el período en discusión, estableció la posibilidad de tomar como deducibles los gastos correspondientes a la adquisición de activos fijos reales productivos, en los siguientes términos:

«A partir del 1o de enero de 2007, las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el cuarenta por ciento (40%) del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aún bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional (...)».

El mencionado artículo fue reglamentado mediante el Decreto 1766 de 2004 que, en el artículo 3, respecto de la oportunidad de la deducción en comento, dispuso:

Artículo 3º. 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. (...)».*

Al referirse al artículo 3 del Decreto 1766 de 2004, la Sala ha manifestado que la deducción se debe solicitar en el **año en que se realiza la inversión**, según las reglas que se indican a continuación:

«El Decreto 1766 de 2004 reguló el tema de la oportunidad de la deducción. El artículo 1º de dicho Decreto dijo que la deducción se podía solicitar por una sola vez en el período fiscal en el cual se adquiera el activo fijo. Y el artículo 3 del mismo Decreto dispuso que la deducción se debe solicitar en la declaración correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión, y la base de su cálculo corresponde al costo de adquisición del bien». (Se resalta).

La Sala también precisó que la deducción especial no exige que el activo fijo real productivo genere renta o se utilice en el mismo año de la inversión, pues *«el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004 señaló que la deducción por inversión en activos fijos reales productivos debía solicitarse por una sola vez en el mismo año de la inversión, sin referirse a cuándo debía este integrarse a la actividad generadora de renta del contribuyente»*.

Respecto de la condición de participar de manera directa y permanente en la actividad productora de renta, ha dicho la jurisprudencia que *«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. (...)»*.

Caso concreto

Del material probatorio obrante en el plenario, se tiene que, en el año 2007, EMPOLLACOL SA adquirió el activo fijo objeto de discusión (pollitas ponedoras de huevos de un mes de nacidas). Sin embargo, manifiesta la actora que registró la deducción en el año 2008 porque los lotes de pollitas adquiridos, a 31 de diciembre de 2007, no habían participado en el proceso productivo de la empresa, por lo cual no generaron renta en el año de adquisición (2007).

A su turno, la DIAN consideró que no era admisible tal deducción en un año distinto al de la adquisición del activo, en la medida en que las deducciones por inversiones realizadas en activos fijos reales productivos deben corresponder con los activos adquiridos en las correspondientes vigencias fiscales.

En ese orden, corresponde establecer la procedencia de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos en el período solicitado, así como de la exculpación de la sanción por inexactitud.

Conforme con las normas que regulan el caso materia de debate, para que proceda la deducción especial establecida en el artículo 158-3 del ET, esta se debe declarar en el período en que se realizó efectivamente la inversión, es decir, en el año fiscal en que se llevó a cabo la adquisición del activo fijo, sin referirse a cuándo debía integrarse a la actividad generadora de renta del contribuyente, pues la ley no previó como requisito que el activo se utilice o genere renta en el mismo año de la inversión.

En ese contexto, la deducción por inversión en activos fijos reales productivos realizada por EMPOLLACOL SA debía solicitarse en el año gravable 2007 y no como lo hizo la sociedad (en el año 2008), en la medida en que fue en el año 2007 que efectivamente adquirió el activo fijo (pollitas ponedoras de huevos de un mes de nacidas), independientemente de que el mismo en dicho período no produjera ningún ingreso.

Para la Sala, los argumentos expuestos son suficientes para considerar improcedente la deducción objeto de discusión, razón por la cual no prospera el cargo.

Sanción por inexactitud

La Sala considera que en el *sub examine* no procede imponer la sanción por inexactitud, por cuanto la controversia se origina como consecuencia de una divergencia en la interpretación de las normas que consagran la deducción especial por adquisición de activos fijos reales productivos.

Al efecto, sobre la exculpación de la sanción por inexactitud cuando se evidencia una diferencia de criterios, la Sala ya ha tenido la oportunidad

de fijar el alcance de dicha eximente de responsabilidad al indicar *«que lo que exculpa el artículo 647 del ET -antes y después de la reforma introducida por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016- "es el hecho de que el declarante esté incurso en un error relativo al derecho aplicable, a la hora de autoliquidar el tributo. No basta entonces, para exculpar, que se advierta en el caso la existencia de una mera 'diferencia de criterios' entre los sujetos de la relación jurídica tributaria" [...]»*.

En el presente caso existió una divergencia respecto de la oportunidad para solicitar la deducción cuestionada por la demandada, lo cual se evidenció en los argumentos expuestos por las partes en sede administrativa y en la discusión judicial, pues, mientras que la demandante estimó que la falta de generación de renta por la explotación de las pollitas ponedoras implicaba la improcedencia de la deducción en el año de la adquisición (2007), la DIAN consideró que esto no era óbice para no poder tomar el beneficio del artículo 158-3 del ET en el año de adquisición del activo.

Por lo demás, las partes coinciden en que no hubo inclusión de datos inexactos o falsos en la declaración de renta del año 2008, sino diferencia sobre el año para aplicar la deducción, por lo cual existió una discrepancia sobre el derecho aplicable, que excluye la procedencia de la sanción por inexactitud.

En consonancia con lo anterior, la Sala confirmará la sentencia apelada.

Costas

No se condena en costas dado que en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

FALLA

1.- CONFIRMAR la sentencia del 20 de septiembre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.

2.- Sin condena en costas.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidenta de la Sección

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Fl. 19 c.p.

Fls. 20 a 38 c.p.

Fls. 39 a 46 c.p.

Fls. 47 a 57 c.p.

Fls. 65 a 81 c.p.

Fls. 82 a 96 c.p.

Fls. 97 a 102 c.p.

Fls. 2 y 3 c.p.

Correspondiente al 40% de la inversión.

Fls. 121 a 141 c.p.

Fls. 165 a 176 c.p.

Decisión que no fue recurrida.

Fls. 196 a 204 c.p.

Fls. 250 a 251 c.p.

Fls. 215 a 219 c.p.

Fls. 275 a 280 c.p.

Fl. 274 c.p.

Fls. 280 a 284 c.p.

Sentencias del 14 de marzo de 2019, Exp. 23091, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 12 de septiembre de 2019, Exp. 22604, C.P. Milton Chaves García.

Sentencia del 11 de octubre de 2012, Exp. 18233, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Sentencia del 28 de septiembre de 2016, Exp. 21730, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Ib.

Sobre la diferencia de criterios como excluyente de la sanción por inexactitud, ver sentencia del 23 de noviembre de 2018, Exp. 20203, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Sentencias del 11 de junio del 2020, Exp. 21640 y del 27 de agosto de 2020, Exp. 24561, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

Sentencia del 12 de septiembre de 2019, Exp. 22604, C.P. Milton Chaves García.