

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN
CUARTA

Magistrado Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D. C., veintidós (22) de septiembre de dos mil dieciséis (2016)

Referencia: 520012333000201200106 01
Radicado: 20293
Actor: Carmen Cristina Escobar Morán
Demandado: DIAN
Renta 2007

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 15 de mayo 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño, que dispuso:

PRIMERO.- DENEGAR las pretensiones de la demanda que en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho instaurase la señora CARMEN CRISTINA ESCOBAR MORÁN, a través de apoderado judicial, contra la DIRECCIÓN DE IMPUESTO Y ADUANAS NACIONALES – DIAN.

SEGUNDO.- CONDENAR en costas a la señora CARMEN CRISTINA ESCOBAR MORÁN, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil¹.

I. ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

- El 17 de junio de 2008, Carmen Cristina Escobar Morán presentó la declaración de renta del año gravable 2007.

¹ Folio 445 (vuelto).

- La DIAN, mediante Requerimiento Especial 142382010000095 del 12 de octubre de 2010, propuso modificar la declaración privada de renta del año 2007, en el siguiente sentido: **(i)** desconocer \$218.763.000, por deducción por inversiones en activos fijos (reglón 42); **(ii)** desconocer otros costos y deducciones por \$11.763.000 (renglón 43), y **(iii)** determinar un saldo a pagar de \$69.684.000.
- Por Liquidación Oficial de Revisión 142412011000030 del 15 de abril de 2011, la DIAN modificó la declaración de renta presentada por Carmen Cristina Escobar Morán, de conformidad con lo propuesto en el requerimiento especial.
- Carmen Cristina Escobar Morán interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión.
- La DIAN, mediante Resolución 142012012000010 del 18 de mayo de 2012, confirmó la liquidación oficial de revisión.

II. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho y mediante apoderado judicial, Carmen Cristina Escobar Morán formuló, textualmente, las siguientes pretensiones:

Primero: declárese nula la Liquidación Oficial Renta Personas Naturales – Revisión No. 142412011000030 de fecha 15 de abril del año 2011, proferida por la División Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto, por impuesto sobre la renta año gravable 2007.

Segundo: declárese nula la Resolución Recurso de Reconsideración No. 142012012000010 de fecha dieciocho (18) de mayo de 2012, proferida por el Despacho de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto, por medio de la cual se

confirmó en su totalidad la liquidación oficial de revisión por impuesto sobre la renta del año gravable 2007.

Tercero: en consecuencia, como restablecimiento del derecho, que la liquidación privada del impuesto sobre la renta año gravable 2007 la cual fue presentada, demostrada, y justificada dentro de la demanda por mi representada, quede en firme e inmodificable.

Cuarto: que se condene en costa a la demandada, consistentes en reconocer a favor de mi representada los costos del proceso más los honorarios correspondientes a la representación que realiza el suscrito, en calidad de abogado apoderado de la contribuyente.

Quinto: para dar cumplimiento de la sentencia, se ordenará dar aplicación a los artículos 188, 189, 192 y 193 del Código de lo Contencioso Administrativo².

2.1.1. Normas violadas

La demandante citó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 6, 13, 15, 29, 83, 85 y 209 de la Constitución Política.
- Artículos 104 y 158-3 del Estatuto Tributario.
- Artículo 47 del Decreto 825 de 1978.
- Artículo 3, 10, 137 y 138 de la Ley 1437 de 2011.
- Decreto 1766 de 2004.

2.1.2. Concepto de la violación

A continuación, la Sala resume los argumentos expuestos en la demanda.

2.1.2.1. De la indebida notificación de la Liquidación Oficial de Revisión 142412011000030 del 15 de abril de 2011

La demandante dijo que la DIAN vulneró el debido proceso porque no notificó en debida forma la Liquidación Oficial de Revisión 142412011000030 del 15 de abril de

² Folio 3.

2011. Que, en efecto, en la diligencia de notificación personal solo fue entregada una parte del anexo explicativo de la liquidación oficial de revisión.

Alegó que esa situación deriva en la nulidad de la liquidación oficial de revisión, por virtud del artículo 47 del Decreto 825 de 1978.

Explicó que el desconocimiento parcial de la liquidación oficial de revisión impidió sustentar adecuadamente el recurso de reconsideración.

2.1.2.2. De la falsa motivación de los actos cuestionados. Procedencia de la deducción por compra de activos fijos (renglón 42)

La parte demandante adujo que los actos cuestionados son nulos por falsa motivación, toda vez que sí era procedente la deducción por adquisición de activos fijos. Que, en efecto, en el trámite administrativo demostró que, en el año 2007, adquirió los siguientes activos fijos: **(i)** vehículo para transporte de pasajeros (bus), con costo total de \$136.000.000 (\$53.500.000 por la carrocería y \$82.500.000 por el chasis y el motor), y **(ii)** vehículo para transporte de carga, modelo 1979, por \$435.000.000.

Adujo que la deducción cumple con los requisitos previstos en el Decreto 1766 de 2006, puesto que: **(i)** los vehículos adquiridos son activos fijos productivos; **(ii)** no son bienes objeto de enajenación en el giro ordinario de los negocios, sino destinados a la realización de la actividad productora de renta (transporte de carga y pasajeros); **(iii)** son susceptibles de depreciación, y **(iv)** la deducción fue solicitada en el periodo en que empezaron a funcionar.

Que la deducción por inversión en el bus debía solicitarse para el año gravable 2007, pues si bien el chasis y el motor fueron adquiridos a finales del año 2006, lo cierto es que ese vehículo solo se hizo útil a partir de enero de 2007, cuando fue instalada la carrocería.

Informó que los actos cuestionados también desestimaron la deducción por la compra del camión, puesto que, a juicio de la DIAN, se trataba de un bien depreciado, de conformidad con el artículo 158-3 del ET. Que, sin embargo, la DIAN desconoce que se trata de un vehículo debidamente repotenciado, según lo exigido en la Resolución 2502 del 22 de febrero de 2002³, proferida por el Ministerio de Transporte.

Que, de hecho, de acuerdo con el acta de repotenciamiento expedida por la autoridad de tránsito, al camión le fue asignado el modelo 2005 y, por tanto, sí era susceptible de depreciación para el año 2007.

Afirmó que, en todo caso, el camión no es susceptible de depreciación, toda vez que no está obligada a llevar contabilidad. Que la depreciación opera exclusivamente para las personas obligadas a llevar contabilidad.

Alegó que el artículo 158-3 del ET prevé que la deducción solo es procedente frente a bienes depreciables por el método de línea recta, *«pero eso no significa que el hecho de que si un declarante no obligado a llevar contabilidad realiza la depreciación por otro sistema, esto no pueda aplicarse a las deducciones [...]»*⁴. Que, por consiguiente, *«como quiera que existen varios tipos de depreciación, y que si bien, para realizar la deducción, deben aplicar un sistema de depreciación, únicamente se exige que la aplicación del sistema de línea recta sea para aquellas personas naturales o jurídicas obligadas a llevar contabilidad»*⁵.

Que, además, en el concepto 83393 del 26 de septiembre de 2006, la DIAN reconoció que la deducción prevista en el artículo 158-3 del ET puede ser solicitada por cualquier persona natural o jurídica.

³ Por la cual se define, reglamenta y fija los requisitos para el reconocimiento de la transformación o repotenciación de los vehículos destinados al Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor de Carga.

⁴ Folio 41.

⁵ Folio 45.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

2.2.1. De la supuesta indebida notificación de la Liquidación Oficial de Revisión 142412011000030 del 15 de abril de 2011

La DIAN adujo que no vulneró el debido proceso, toda vez que notificó en debida forma la Liquidación Oficial de Revisión 142412011000030 del 15 de abril de 2011. Que así se evidencia en el expediente, toda vez que la parte demandada aportó copia íntegra de dicho acto.

Que, de hecho, «lo que al parecer lleva a confusión al togado es que el anexo explicativo se encuentra impreso por los dos lados de la hoja, por lo que las páginas que dice le hacen falta están justo al reverso, prueba de ello es el expediente administrativo donde se puede verificar que se encuentran la totalidad de los folios de la liquidación oficial de revisión»⁶.

2.2.2. De la presunta falsa motivación de los actos cuestionados. Improcedencia de la deducción por compra de activos fijos (reglón 42)

La DIAN sostuvo que no se evidencia la falsa motivación de los actos atacados, toda vez que los argumentos expuestos por la parte actora no se asocian a esa causal de nulidad, sino al simple desacuerdo con la interpretación adoptada frente a la deducción prevista en el artículo 158-3 del ET.

Dijo que de ninguna manera la falsa motivación puede derivarse del desacuerdo frente a la interpretación razonable adoptada por la administración de impuestos.

Que, además, los actos cuestionados no están sustentados en argumentos engañosos o en pruebas falsas.

⁶ Folio 230.

Explicó que no es procedente la deducción por la compra del camión, toda vez que, contra lo previsto en el artículo 2 del Decreto 1766 de 2004, se trata de un bien depreciado fiscalmente. Que, para el año 2007, el camión se encontraba totalmente depreciado, puesto que es modelo 1979 y los vehículos se deprecian en cinco años, por el método de línea recta, según lo exige el artículo 158-3 del ET.

Adujo que, según el concepto 138612 del 17 de febrero de 2000, los métodos de depreciación diferentes al de la línea recta solo pueden usarse previa autorización del director de la DIAN. Que, sin embargo, la actora no contaba con esa autorización.

Alegó que la repotenciación del camión no deriva en la procedencia de la deducción reclamada, puesto que, en todo caso, no modifica el año de modelo, que seguirá siendo 1979.

Señaló que tampoco procede la deducción de la totalidad de lo pagado por el bus de pasajeros, por cuanto el chasis y el motor fueron comprados en el año 2006, tal y como lo evidencia la factura 112329 del 27 de diciembre de 2006. Que, al respecto, el artículo 1° del Decreto 1766 de 2004 prevé que la deducción reclamada solo es procedente para el año de adquisición del activo fijo productivo.

Que la demandante asegura que la deducción por compra del chasis y el motor del bus debía solicitarse en el año en que inició la actividad productiva (2007), pero el artículo 158-3 del ET solo la prevé para el año de adquisición, esto es, el año 2006. Que la interpretación adoptada por la actora desconoce el sentido natural y obvio de dicha norma.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Nariño, mediante sentencia del 15 de mayo de 2013, denegó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandante, de conformidad con el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

El a quo dijo que no es procedente la deducción por la compra del chasis y el motor del bus de pasajeros, toda vez que fueron adquiridos el 27 de diciembre de 2006 y, según el artículo 158-3 del ET, esa deducción solo es procedente a partir del 1° de enero de 2007. Que, tal como lo advirtió la DIAN en los actos cuestionados, la deducción solo es posible en cuanto a la carrocería, puesto que fue comprada el 25 de enero de 2007.

Explicó que tampoco era viable reconocer la deducción frente al vehículo camión, por cuanto, contra lo establecido en el párrafo del artículo 158-1 del ET, se trata de un bien fiscalmente depreciado.

Que, para llegar a esa conclusión, deben tenerse en cuenta las siguientes circunstancias: **(i)** que el artículo 158-3 del ET prevé que la deducción solo procede frente a activos fijos depreciables, por el sistema de línea recta; **(ii)** que, legalmente, los vehículos deben depreciarse fiscalmente en el término de cinco años, y **(iii)** que en el proceso se demostró que el camión adquirido por la actora es modelo 1979. Que, siendo así, es claro que, para el año 2007, el camión se encontraba depreciado.

Afirmó que, según el párrafo tercero del artículo 3 de la Resolución 2502 del 22 de febrero de 2002, la repotenciación del camión no deriva en la modificación del año de modelo y, por ende, no reinicia el término de depreciación de cinco años.

Agregó que la actora no demostró que la deducción por otros gastos y costos fuera procedente (\$11.763.000), pues no aportó pruebas idóneas que la sustentaran. Que la demandante alegó que esa deducción corresponde al pago de combustible, peajes y lubricantes del camión, pero no allegó las

facturas correspondientes, sino que se limitó a aportar un recibo firmado por el conductor del vehículo.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia. Para tal fin, reiteró los argumentos expuesto en la demanda, esto es, los referidos a la indebida notificación de la liquidación de revisión y la procedencia de la deducción por la compra de los vehículos.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante no presentó alegatos de conclusión.

La DIAN reiteró los argumentos que expuso en la respuesta a la demanda, referidos a la improcedencia de la deducción por la compra del camión modelo 1979 y del chasis y el motor del bus de pasajeros.

El Ministerio Público no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 15 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño, que denegó las pretensiones de la demanda.

De acuerdo con lo expuesto en el recurso de apelación, a la Sala le corresponde resolver los siguientes problemas jurídicos: **(i)** ¿los actos cuestionados fueron proferidos con desconocimiento del debido proceso, por indebida notificación de la

liquidación oficial de revisión?, y **(ii)** ¿es procedente la deducción por adquisición de activos fijos?

Conviene aclarar que la Sala no estudiará el tema de la deducción por otros costos y deducciones, puesto que no fue materia del recurso de apelación interpuesto por la parte actora. De hecho, si bien el a quo se pronunció sobre ese punto, lo cierto es que en la demanda no fue objeto de cuestionamiento. La parte actora no formuló cargos de nulidad concretos frente a la decisión de desestimar los otros costos y deducciones reportados en la declaración privada de renta del año gravable 2007.

A continuación, la Sala procede a resolver, separadamente, los problemas jurídicos planteados.

1. Del primer problema jurídico. Sobre la supuesta vulneración del debido proceso, por indebida notificación de la liquidación oficial de revisión

1.1. Del derecho al debido proceso y de la expedición irregular de los actos administrativos. Reiteración de jurisprudencia⁷

El derecho fundamental al debido proceso, consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, es una garantía para equilibrar la relación autoridad - libertad, relación que surge entre el Estado y los asociados, y está prevista en favor de las partes y de los terceros interesados en una actuación administrativa o judicial.

Según el artículo 29 de la Constitución Política, el debido proceso comprende fundamentalmente tres grandes elementos:

- i) El derecho al juez natural o funcionario competente.

⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 18 de julio de 2011, expediente 110010327000200600044-00 (16191), Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

- ii) El derecho a ser juzgado según las formas de cada juicio o procedimiento, esto es, conforme con las normas procesales dictadas para impulsar la actuación judicial o administrativa.
- iii) Las garantías de audiencia y defensa, que, desde luego, incluyen el derecho a ofrecer y producir la prueba de descargo, la presunción de inocencia, el derecho a la defensa técnica, el derecho a un proceso público y sin dilaciones, el derecho a que produzca una decisión motivada, el derecho a impugnar la decisión y la garantía de *non bis in ídem*.

La expedición irregular de los actos administrativos atañe, precisamente, al derecho a ser juzgado según las formas propias de cada procedimiento, esto es, conforme con las normas procesales dictadas para impulsar la actuación administrativa.

No obstante, no toda irregularidad constituye causal de invalidez de los actos administrativos. Para que prospere la causal de nulidad por expedición irregular es necesario que la irregularidad sea grave pues, en principio, en virtud del principio de eficacia, hay irregularidades que pueden sanearse por la propia administración, o entenderse saneadas, si no fueron alegadas. Esto, en procura de la efectividad del derecho material objeto de la actuación administrativa.

Adicional a todo lo dicho, para que se configure la violación al derecho fundamental al debido proceso también es menester que se haya afectado de manera relevante alguna de las garantías que componen ese derecho, esto es, la defensa el núcleo esencial de ese derecho, esto es, juez natural, defensa o forma.⁸

⁸ Sobre el particular ver: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Sentencia del 16 octubre de 2014. Radicación: 25000-23-27-000-2011-00089-01 (19611). Demandante: Alianza Fiduciaria S.A. Como Vocera Del Fideicomiso Lote Montoya. Demandado: Distrito Capital De Bogotá.

1.2. De la solución al primer problema jurídico

La Sala no encuentra sustento probatorio frente a la afirmación de que la Liquidación Oficial de Revisión 142412011000030 de 2011 no fue entregada completa a la parte actora, pues anexo a la demanda se encuentra la copia íntegra de ese acto.

Además, llama la atención de la Sala la ausencia de cuestionamientos en sede administrativa sobre la supuesta indebida notificación. Si la liquidación oficial de revisión no fue entregada en copia íntegra, lo propio era alegarlo en el recurso de reconsideración. Y a pesar de que lo cuestionó en la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, no hay prueba del dicho de la demandante.

Lo anterior es suficiente para desestimar la nulidad por violación del derecho al debido proceso.

2. Del segundo problema jurídico. Sobre la procedencia de la deducción por inversión en activos fijos (reglón 42)

La Sala dividirá el estudio en los siguientes capítulos: **(i)** de la deducción especial por inversión en activos fijos; **(ii)** de la depreciación fiscal; **(iii)** de las pruebas relevantes para decidir, y **(iv)** de la solución al segundo problema jurídico planteado.

2.1. De la deducción especial por inversión en activos fijos

En el impuesto sobre la renta, cuando se realiza el proceso de depuración, se presentan varios elementos que permiten establecer los ingresos que finalmente serán objeto de gravamen.

En resumen, puede decirse que en el proceso ordinario de depuración de la renta se toman los ingresos brutos (ordinarios y extraordinarios) a los cuales se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, por un lado, y los ingresos no constitutivos de renta, por otro lado, para obtener los ingresos netos. De estos ingresos netos, se restan los costos (que tengan relación con dichos ingresos), para obtener la renta bruta. Y, finalmente, de la renta bruta se restan las deducciones, para obtener la renta líquida que, salvo excepciones legales, es aquella sobre la que se calcula el impuesto, o «*renta líquida gravable*» (art. 26 del ET)⁹.

En las denominadas deducciones especiales, está la deducción por inversión en activos fijos reales productivos. Dicha deducción fue contemplada por el artículo 68 de la Ley 863 de 2003, en los siguientes términos:

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, aún 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.

Posteriormente, el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006, modificó la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, así:

ARTÍCULO 158-3. 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. Los contribuyentes que hagan uso de esta deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1 de este Estatuto.

⁹ La Sala reitera lo dicho en la sentencia del 24 de octubre de 2013, expediente: 25000-2327-000-2009-00188-01 (18375), demandante: EXXONMOBIL DE COLOMBIA S.A., demandado: DIAN

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

La deducción por inversión en activos fijos sólo 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.

PARÁGRAFO. Los contribuyentes que adquieran activos fijos depreciables a partir del 1o de enero de 2007 y utilicen la deducción aquí establecida, sólo podrán depreciar dichos activos por el sistema de línea recta de conformidad con lo establecido en este Estatuto.

Como se ve, a partir del año 2007, la deducción por inversión en activos fijos reales productivos aumentó al 40 %.

La deducción fue reglamentada por el Decreto 1766 de 2004, que dispuso:

Artículo 1°. 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 1° 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 del 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.

De las normas transcritas se advierte que 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.

Interesa resaltar que, según el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004, la deducción especial debía solicitarse en la declaración de renta correspondiente al año gravable en que se realizó la inversión y que la base de cálculo era el costo de adquisición del bien.

En sentencia del 28 de agosto de 2013¹⁰, la Sala hizo la siguiente claridad:

El [artículo 158-3](#) del Estatuto Tributario no dice cuál es la oportunidad de la deducción. Tampoco dice qué debe entenderse por “inversión efectivamente realizada”. Pero el Decreto 1766 de 2004 sí reguló el tema de la oportunidad de la deducción. El artículo 1 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”.

Como se puede apreciar, entre el artículo 1 y el 3 del Decreto 1766 de 2004 existe una contradicción aparente, ya que mientras que el artículo 1 dice que la deducción debe solicitarse en el año de **adquisición del bien**, el artículo 3 dice que la deducción procede en el año en que se **realice la inversión**.

En realidad, la deducción a que se refiere el [artículo 158-3](#) del Estatuto Tributario, puede adoptar dos modalidades diferentes. Una, es aquella referida a la adquisición de activos fijos reales productivos para que empiecen a contribuir de manera inmediata en la producción de renta, que pueden ser objeto de depreciación. La otra modalidad es aquella en que la empresa hace inversiones dirigidas a construir obras de infraestructura para el montaje o puesta en funcionamiento de los activos fijos reales productivos que igualmente deben contribuir a la producción de la renta y que pueden ser objeto de amortización. En el primer caso, se trata de una adquisición que se produce de manera instantánea, al paso que en el segundo dicha adquisición se va haciendo paulatinamente, a medida que va avanzando la obra o la construcción respectiva. De lo anterior se deduce que cuando se trata de la adquisición de activos fijos reales productivos, es relativamente fácil identificar el momento en que se produce la inversión, para efectos de determinar el período gravable en el cual se puede solicitar la deducción correspondiente.

En materia tributaria, la regla general para la realización, es el sistema de caja ([art. 27](#), E.T.), según el cual se entiende realizado un ingreso cuando se recibe efectivamente, en dinero o en especie, o cuando se extingue el derecho a exigirlo; y se entiende realizada una deducción cuando se pague efectivamente en dinero o en especie, o se extinga su exigibilidad por cualquier modo que equivalga al pago.

¹⁰ Expediente 08001-23-31-000-2009-00639-01 [18983], demandante: METROTEL REDES S.A., demandada: DIAN.

Sin embargo, se prevé la excepción para aquellos contribuyentes que están obligados a llevar contabilidad (como es el caso presente), a quienes se aplica el sistema de causación y, por ende, las deducciones se entienden realizadas en el período en que se causen, independientemente de cuándo se produzca el pago. Es lo que ocurre, por ejemplo, con las ventas a plazo, en las que la obligación nace en el mismo momento en que se suscribe el contrato de compraventa, pero su exigibilidad es posterior. En estos casos, la deducción se entiende realizada desde el momento en que nace la obligación, aunque el pago se haga con posterioridad (subraya la Sala).

Como se ve, para efecto de la deducción prevista en el artículo 158-3 del ET, existe una distinción frente a las personas obligadas y no obligadas a llevar contabilidad. Para las personas obligadas a llevar contabilidad, la deducción debe solicitarse en el periodo en que se causó la inversión en el activo fijo (como podría ser el momento en que se suscribe el respectivo contrato, por ejemplo), independientemente de cuando se produzca el pago. Mientras que para los no obligados a llevar contabilidad la deducción ha de solicitarse en el periodo en que se realiza la inversión en el activo fijo productivo.

2.2. De la depreciación fiscal. Reiteración jurisprudencial¹¹

La depreciación es un gasto en que incurre una compañía por el desgaste o deterioro normal por el uso de los activos fijos tangibles en actividades productoras de renta. La depreciación atiende a la necesidad de reconocer racionalmente y en forma sistemática el costo del activo y con ella se logra distribuir el costo del bien durante el tiempo de vida útil con un valor proporcional en el cual se reconoce su desgaste.

Conforme al artículo 137 del Estatuto Tributario, la vida útil de los bienes depreciables se determina de acuerdo con las normas que señale el reglamento, las cuales contemplan vidas útiles entre tres y veinticinco años, atendiendo a la actividad en que se utiliza el bien, a los turnos normales de la actividad respectiva, a la calidad de mantenimiento disponible en el país y a las posibilidades de obsolescencia.

¹¹ La Sala reitera lo dicho en la sentencia del 1° de octubre de 2009, expediente: 25000-2327-000-2004-01777-01(16379), actor: OLEODUCTO DE COLOMBIA S.A., demandado: DIAN.

El artículo 2 del Decreto 3019 de 1989 establece que la vida útil de los activos fijos depreciables, adquiridos a partir de 1989 es la siguiente:

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

Fiscalmente, para el cálculo de la depreciación, por regla general, el artículo 134 ibídem establece los sistemas de línea recta¹², de reducción de saldos o cualquier otro sistema de reconocido valor técnico autorizado por la autoridad competente de la DIAN.

Es decir, aunque existen otros métodos de depreciación tales como suma de los dígitos de los años, unidades de producción u horas de trabajo¹³, en materia fiscal, los contribuyentes libremente pueden escoger entre el sistema de línea recta o el de reducción de saldos y, si pretenden utilizar otro sistema, debe obtener la autorización de la DIAN.

Ahora bien, esta Sección, mediante sentencia del 18 de julio de 2013¹⁴, dijo:

«tratándose de la adquisición de bienes que han estado en uso, el artículo 139 del ET faculta al adquirente para calcular razonablemente el resto de la vida útil probable de los mismos, y para amortizar su costo de adquisición, pero prohíbe que el resultado de ese cálculo sumado a la vida transcurrida durante el uso del bien por parte de los anteriores propietarios, sea

¹² Según la práctica contable, el método de **línea recta** consiste en dividir el valor del activo entre la vida útil del mismo de manera que todos los años de vida útil del bien tienen el mismo porcentaje de depreciación.

¹³ Artículo 64 del Decreto 2649 de 1993.

¹⁴ Expediente 11001-03-27-000-2004-00100-00 (15153).

inferior a la vida útil que el reglamento contemple para bienes nuevos». Es decir, los activos fijos también son depreciables, pero siempre que la vida útil agotada por el contribuyente, sumada con la transcurrida en manos del anterior propietario, no sea inferior a la vida útil establecida por la norma para el activo correspondiente.

2.3. De las pruebas relevantes para decidir

En el expediente obran los siguientes documentos relevantes:

- (i)** Factura 112329 del 27 de diciembre de 2006, proferida por la sociedad Praco Didacol S.A., que evidencia que la demandante compró un motor y un chasis de la marca Hino, modelos 2007, por un precio de \$71.293.103, más IVA de \$11.406.897¹⁵.
- (ii)** Certificación del 13 de julio de 2010, expedida por Praco Didacol S.A., que señala que dicho motor y chasis fueron entregados el 29 de diciembre de 2006 a la empresa Carrocerías JGB, según autorización de Carmen Cristina Escobar Morán¹⁶.
- (iii)** Factura 1537 del 25 de enero de 2007, proferida por la sociedad Inversiones Aldemar S.A. (propietaria de Carrocerías JGB), que da cuenta de que Carmen Cristina Escobar Morán compró una carrocería para el motor y el chasis antes mencionados, por un monto de \$46.120.690, más IVA de \$7.379.310¹⁷.
- (iv)** Contrato de compraventa del 22 de enero de 2007, en el que Federico Mesías Velasco Narváez vende a Carmen Cristina Escobar Morán el

¹⁵ Folio 69.

¹⁶ Folio 83.

¹⁷ Folio 102.

vehículo tracto camión de placas NGV-112, modelo 1979. El precio pactado fue de \$435.000.000¹⁸.

- (v) Declaración privada de renta del año 2007, presentada el 17 de junio de 2008 por Carmen Cristina Escobar Morán, que reportó deducción por inversión en activos fijos por \$228.400.000, esto es, el 40 % del costo de adquisición del tracto camión de que trata el aludido contrato de compraventa y del chasis, el motor y la carrocería descritos en las facturas 112329 y 1537¹⁹.

- (vi) Liquidación Oficial de Revisión 142412011000030 del 15 de abril de 2011, que solo aceptó la deducción originada en la adquisición de la carrocería descrita en la Factura 1537 del 25 de enero de 2007²⁰ (\$21.400.000). La deducción por la compra del chasis y el motor fue denegada porque fue realizada en el 2006. La deducción por la compra del tracto camión fue desestimada porque la demandante no aportó los respectivos soportes.

- (vii) Resolución 142012012000010 del 18 de mayo de 2012, que confirmó la liquidación de revisión. Pero denegó la deducción por la compra del tracto camión porque se trataba de un bien depreciado, por ser modelo 1979. Así lo explicó la DIAN: *«En cuanto a la tracto mula, si bien es cierto, existe certeza de que fue adquirida en el año 2007, en enero 22 de ese año, lo que se desprende de la autenticación del documento, también es cierto que esta deducción tampoco se puede aceptar, porque el mismo artículo 158-3, establece que los bienes depreciables lo son por el sistema de línea recta, y los vehículos tienen una vida útil fiscal de cinco [5] años, y siendo la Tracto Mula, modelo 1979, su vida útil por efecto de la depreciación venció en 1984, y no se puede depreciar dos veces el mismo bien [...]»*²¹.

¹⁸ Folio 156.

¹⁹ Folio 61.

²⁰ Folios 132 a 140.

²¹ Folios 383 y 384.

2.4. De la solución al segundo problema jurídico

2.4.1. En cuanto a la deducción por la compra del chasis y el motor del bus

La demandante estima que si bien el chasis y el motor del bus fueron pagados en el año 2006, lo cierto es que la deducción es procedente para el año gravable 2007, pues fue este el año en que empezaron a funcionar y quedaron vinculados a la actividad generadora de renta.

Lo primero que conviene decir es que la discusión gira en torno a cuál es el momento en que debe aplicarse la deducción de que trata el [artículo 158-3](#) del ET. Esa discusión es pertinente porque cuando el contribuyente hace una inversión en activos fijos reales productivos, se producen diferentes acciones en diferentes momentos: **(i)** la celebración del contrato mediante el cual el contribuyente adquiere o se obliga a adquirir el activo; **(ii)** la expedición de la factura que documenta la compra del bien; **(iii)** el momento del pago efectivo al vendedor o proveedor, pago que puede ser concomitante a la celebración del contrato o que puede diferirse en el tiempo, y **(iv)** la entrega física del bien al contribuyente.

Para la Sala, asiste razón a la DIAN cuando deniega la deducción por la inversión en el chasis y el motor de bus, toda vez que la inversión para adquirirlos fue realizada en el año 2006. Así lo acepta la propia demandante y se evidencia en la factura 112329 del 27 de diciembre de 2006, proferida por la sociedad Praco Didacol S.A., correspondiente a los aludidos bienes.

Según el precedente jurisprudencial fijado frente al artículo 158-3 del ET²², no existe duda de que la deducción reclamada solo es procedente para el año de la inversión en el activo fijo productivo, puesto que la actora no estaba obligada a llevar contabilidad²³. Es decir, que el bus entrara en funcionamiento en el año 2007 no tiene incidencia para efecto de la solicitud de deducción por inversión en activos fijos productivos, toda vez que, se reitera, para no obligados a llevar contabilidad, el criterio es el momento de realización de la inversión.

Por lo anterior, la Sala concluye que la deducción correspondiente a la inversión en el chasis y el motor del bus debió solicitarse en el año 2006 y no en el año 2007.

2.4.2. En cuanto a la deducción por inversión en el tracto camión²⁴

La deducción por inversión en activos fijos productivos es procedente cuando el activo respectivo es susceptible de depreciación o amortización, de conformidad con lo previsto en el artículo 2 del Decreto 1766 de 2004.

Como se vio, la Sala ha determinado que, de conformidad con el artículo 139 del ET, los activos fijos productivos usados sí son susceptibles de depreciación, siempre que el resto de la vida útil probable y la transcurrida durante el uso por parte de anteriores propietarios sea inferior a la vida útil que el reglamento contemple para bienes nuevos.

Según dan cuenta los antecedentes administrativos de los actos demandados, el tracto camión respecto del que fue solicitada la deducción especial del artículo 1583 del ET es modelo 1979 y fue adquirido en el año 2007, con un costo de \$435.000.000.

²² Ver nota al pie 15.

²³ La ausencia de obligación de llevar contabilidad no fue cuestionada en el proceso y, por consiguiente, la Sala la asume como un hecho cierto.

²⁴ Para decidir, la Sala se sustentará en la posición fijada en un caso similar, resultado en la sentencia del 18 de julio de 2013, expediente: 080012331000200900513 01 [19184].

A juicio de la DIAN, esa deducción es improcedente, toda vez que, para el año 2007, el referido tracto camión se encontraba depreciado fiscalmente, por haber transcurrido los cinco años de vida útil, de conformidad con lo previsto en el artículo 2 del Decreto 3019 de 1989.

Para la Sala, el hecho de que el tiempo de vida útil del tracto camión supere el término previsto en el artículo 2º del Decreto 3019 de 1989 (cinco años) no permite categorizar a dicho vehículo como no depreciable ni mengua o suprime, *per se*, su aptitud para poderse depreciar.

Una conclusión en ese sentido solo podría derivarse de las condiciones materiales reales del bien, pues, en todo caso, la depreciación está condicionada al desgaste natural del bien y la consecuente reducción de valor. El activo adquirido conservará su funcionalidad mientras no pueda considerarse inútil, pese a que se haya agotado el término de depreciación fiscal.

Bajo esa reflexión y dado que la depreciación de activos se liga necesariamente al tiempo durante el cual se usan en la actividad productiva, así como a su efectiva utilización en la misma, estima la Sala que el tracto camión adquirido por la actora en el año 2007 es un verdadero activo fijo productivo pasible del beneficio fiscal consagrado en el artículo 158-3 del ET.

Dicho bien podía depreciarse mediante el cálculo razonado del resto de vida útil probable, toda vez que, para el año 2007, conservaba las condiciones de uso para generar renta, esto es, no se había producido el desgaste natural suficiente para considerarlo inutilizable o desechable²⁵.

²⁵ Folio 189.

Adicionalmente, la DIAN no probó que el activo adquirido careciera de las condiciones anteriormente advertidas. Por el contrario, la demandante sí demostró que el bien fue objeto de repotenciación del modelo 1979 al modelo 2005 y, por ende, se extendió la vida útil del mismo.

Lo expuesto permite concluir que es procedente la deducción por la inversión en el tracto camión.

2.4.3. Del anticipo del impuesto de renta

Aunque este aspecto no fue discutido en la demanda, la Sala advierte que en la liquidación oficial de revisión, la DIAN liquidó un anticipo del impuesto de renta para el año gravable 2008, por \$46.000.

El anticipo es una obligación accesoria que las normas tributarias imponen a los contribuyentes de tributos de causación periódica y que procura el pago por adelantado del impuesto correspondiente al periodo gravable siguiente al que se está declarando.

La Sala ha señalado que en las liquidaciones oficiales no es procedente liquidar el anticipo en razón a que este tipo de actos solo puede comprender el período gravable objeto de revisión y, por tanto, debe fundarse en los hechos probados para el respectivo período, mientras que el anticipo es un cálculo hipotético sobre hechos económicos futuros²⁶.

De acuerdo con lo anterior, la Sala considera que la liquidación oficial demandada también debe modificarse para excluir el anticipo liquidado por la DIAN.

²⁶ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. 10 de mayo de 2012. CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Radicación: 250002327000200700256-01 (17450).

Por lo expuesto, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, en cuanto a la negativa de la deducción por inversión en el tracto camión y el anticipo para el año 2008. Para efecto del restablecimiento del derecho, liquidará el impuesto a cargo de la demandante, en los siguientes términos:

CONCEPTOS	LIQUIDACIÓN DIAN	LIQUIDACIÓN SALA
TOTAL GASTOS DE NOMINA	\$ -	\$ -
APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL	\$ -	\$ -
APORTES AL SENA. ICBF. CAJAS DE COMPENSACION	\$ -	\$ -
TOTAL PATRIMONIO BRUTO	\$ 380.000.000	\$ 380.000.000
DEUDAS	\$ 30.131.000	\$ 30.131.000
TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO	\$ 349.869.000	\$ 349.869.000
SALARIOS Y DEMAS PAGOS LABORALES	\$ -	\$ -
INGRESOS POR HONORARIOS, COMISIONES Y SERVICIOS	\$ 264.000.000	\$ 264.000.000
INTERES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	\$ -	\$ -
OTROS INGRESOS	\$ -	\$ -
TOTAL INGRESOS RECIBIDOS	\$ 264.000.000	\$ 264.000.000
INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RTA NI GANANCIA OCASIONAL	\$ -	\$ -
TOTAL INGRESOS NETOS	\$ 264.000.000	\$ 264.000.000
DEDUCCION INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS	\$ 21.400.000	\$ 195.400.000
OTROS COSTOS Y DEDUCCIONES	\$ -	\$ -
TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES	\$ 21.400.000	\$ 195.400.000
RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO	\$ 242.600.000	\$ 68.600.000
O PERDIDA LIQUIDA	\$ -	\$ -
COMPENSACION POR EXCESO DE RENTA PRESUNTIVA	\$ -	\$ -
RENTA LIQUIDA	\$ 242.600.000	\$ 68.600.000
RENTA PRESUNTIVA	\$ -	\$ -
RENTAS EXENTAS	\$ -	\$ -
RENTAS GRAVABLES	\$ -	\$ -
RENTA LIQUIDA GRAVABLE	\$ 242.600.000	\$ 68.600.000

INGRESOS POR GANANCIAS OCASIONALES	\$ -	\$ -
COSTOS Y GASTOS GANANCIAS OCASIONALES GRAVABLES, EXENTAS	\$ -	\$ -
^GANANCIAS OCASIONALES NO GRAVADAS Y EXENTAS	\$ -	\$ -
GANANCIA OCASIONAL GRAVABLE	\$ -	\$ -
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	\$ 69.774.000	\$ 11.657.000
DESCUENTOS TRIBUTARIOS	\$ -	\$ -
IMPUESTO NETO DE RENTA	\$ 69.774.000	\$ 11.657.000
IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES	\$ -	\$ -
IMPUESTO DE REMESAS	\$ -	\$ -
TOTAL IMP A CARGO / IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV	\$ 69.774.000	\$ 11.657.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	\$ -	\$ -
SALDO FVR SIN SOL DEV O COMP/SALDO FVR PER FIS ANT	\$ -	\$ -
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	\$ 136.000	\$ 136.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	\$ 46.000	\$ -
SALDO A PAGAR POR IM	\$ 69.684.000	\$ 11.521.000
SANCIONES	\$ -	\$ -
TOTAL SALDO A PAGAR	\$ 69.684.000	\$ 11.521.000
C TOTAL SALDO A FAVOR	\$ -	\$ -

Por último, contra lo decidido por el a quo, la Sala se abstendrá de condenar en costas a la parte demandante, puesto que prosperaron parcialmente las pretensiones de la demanda y no se evidencia un ejercicio abusivo del derecho de acción.

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

FALLA

PRIMERO. Revocar la sentencia del 15 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño, que denegó las pretensiones de la demanda de nulidad y

restablecimiento promovida por Carmen Cristina Escobar Morán contra la DIAN. En su lugar:

SEGUNDO. Anular parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 142412011000030 del 15 de abril de 2011 y la Resolución 142012012000010 del 18 de mayo de 2012, en cuanto denegaron a la actora la deducción por inversión en el tracto camión de placas NGV-112 e incluyeron anticipo para el año gravable 2008.

TERCERO. A título de restablecimiento del derecho, declarar que, por concepto de impuesto de renta del año 2007, la demandante debe pagar la suma de **\$11.521.000.**

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ