

**RENDA LIQUIDA GRAVABLE – Determinación / SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS – Rentas exentas / REIMPUTACION DE COSTOS Y DEDUCCIONES – El contribuyente debe probar dichos rubros. Rechazo por falta de prueba / VENTA DE ACTIVO FIJO – Costo o deducción**

Durante 7 años, contados a partir de la vigencia de la Ley 223 de 1995, las rentas provenientes de la transmisión o distribución domiciliaria de energía eléctrica, esto es, el servicio público domiciliario como tal, sobre las utilidades que capitalicen o que apropien como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas. Y, Durante 8 años, y en los porcentajes establecidos para cada año, las rentas provenientes de la generación de energía eléctrica, sobre las utilidades que capitalicen o que apropien como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas. Si bien la DIAN reconoció que hay un costo por la venta de un activo fijo que asciende a \$11.108.817.284, para probar que ese costo no estaba incluido en los \$86.773.558.000, la demandante debió probar que fueron llevados como deducciones, las que declaró por \$71.837.614.000, pero no con la operación aritmética propuesta, sino desglosando las deducciones y explicando las expensas que forman el rubro tanto de los costos como de las deducciones, con la debida documentación comprobatoria. Además de lo anterior, visto el anexo de la declaración de renta del año 1999 presentada el 12 de abril de 2000, que obra en el expediente, se puede apreciar que en ese documento se detallan cada uno de los renglones del denunciado privado. En el rubro de los \$11.350.573.000, se aprecia que fueron incluidos en el renglón 37 de la declaración como “*otros costos*”. En esa media, no tiene sustento lo señalado por la demandante desde la respuesta al requerimiento especial en cuanto a que el costo de la venta del activo fijo fue llevado equivocadamente como una deducción. De manera que, dado que no hay certeza del hecho que la parte demandante pretendió probar, la Sala no acepta la reimputación de los costos y deducciones conforme como se solicitó en la demanda.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 26 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 211

**COSTOS Y DEDUCCIONES – Para que proceda su reconocimiento debe probarse que son expensas necesarias / RENTA LIQUIDA – Procedimiento / ACTIVIDADES DE TRANSMISION O DISTRIBUCION DE ENERGIA – Para el año 1999 sus rentas estaban exentas del impuesto sobre la renta / DEPURACION DE LA RENTA – Se determina sobre la utilidad / RENTA EXENTA – Debe reconocerse sobre la renta líquida. Cuando la utilidad se capitaliza o apropia como reserva para la rehabilitación, extensión y reposición de sistemas procede su reconocimiento como renta exenta**

Sobre el procedimiento utilizado por la Administración, la Sala precisa que conforme con el artículo 107 E.T., los costos y las deducciones son procedentes en la medida en que tengan relación con la actividad productora de renta, sean necesarias y proporcionales. Por lo tanto, para calcular la renta líquida gravable se debe seguir el procedimiento del artículo 26 del E.T. Ahora bien, según artículo 211 del E.T., vigente para el año gravable 1999, las rentas provenientes de las actividades de transmisión o distribución de energía estaban exentas del impuesto sobre la renta. Así mismo, las rentas derivadas de la generación de energía, también estaban exentas, pero en un 70%. En ambos casos, la exención operaba a condición de que “las utilidades” se capitalizaran o apropiaran para la rehabilitación, extensión y reposición de sistemas. Por eso, el artículo 211 E.T. exigió separar contablemente las rentas originadas en la generación de energía de las de distribución. Para la Sala, el sistema de depuración de la renta que regula el

estatuto tributario colombiano implica que los contribuyentes tributen sobre la utilidad. De ahí que, cuando el artículo 211 E.T. se refiere a la utilidad, como base sobre la que recae la renta exenta, alude a la renta líquida depurada conforme con el artículo 26 del E.T. De manera que, del artículo 211 E.T. no se infiere que haya que calcular una base de ingresos especial para calcular la renta exenta. En ese orden de ideas, el procedimiento que aplicó la DIAN no tiene justificación legal alguna y, por tanto, la renta exenta debió reconocerse sobre la renta líquida. Establecido que en año gravable 1999 la parte actora generó una renta de \$6.144.716.957, susceptible de ser tratada como exenta, siempre y cuando la utilidad se capitalizara o apropiara como reserva para la rehabilitación, extensión y reposición de sistemas, la Sala verifica que la Asamblea General de Accionistas de la Central Hidroeléctrica de Caldas, en reunión celebrada el 31 de marzo de 2000, aprobó una reserva para los fines previstos en el artículo 211 del E.T. de \$4.067.722.865,25, razón por la cual se reconocerá ese monto como renta exenta.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 26 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 211

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Procede el descuento del iva pagado por la adquisición de bienes de capital. Después en 1998 se estableció como una deducción / BIEN DE CAPITAL – Es solo descontable en el período en el que se encuentre en condiciones de utilización**

Pues bien, la Ley 6 de 1992, que adicionó el artículo 258-1 al E.T. consagró el derecho a descontar del impuesto sobre la renta, el IVA pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital. El Decreto 2076 de 1992 reglamentó el artículo 258-1 del E.T. y, aclaró que el IVA pagado en la construcción de bienes de capital sólo podía ser descontado en el periodo en el que el bien se encontrara en condiciones de utilización. De otra parte, el artículo 104 de la Ley 223 de 1995 estableció que el reconocimiento del descuento previsto en el artículo 258-1 del E.T. estaba condicionado a que los activos se capitalizaran para ser depreciados y amortizados. Adicionalmente, previó que el IVA generado podía ser descontado en los periodos siguientes cuando no fuera factible llevarlo a cabo en el periodo de la adquisición. Finalmente, la Ley 488 de 1998 modificó el beneficio previsto en el artículo 258-1 del E.T. y lo estableció como una deducción en lugar de un descuento, como había sido inicialmente previsto. De conformidad con lo anterior, no es acertado lo manifestado por la Administración en el sentido de que sólo hasta 1998 podía tratarse como descuento el IVA pagado en la construcción de bienes de capital. Por el contrario, el parágrafo del artículo 18 de la Ley 488 de 1998 previó que los saldos pendientes de imputación podían ser utilizados para estos efectos dentro de los 5 periodos siguientes a la entrada en vigencia de la referida ley. En este sentido, como la DIAN no desvirtuó que el saldo de las cuentas en la que se registró el IVA descontable no provenía de la adquisición o construcción de bienes de capital ni que se incumplieron las condiciones para este reconocimiento, no era procedente rechazarlo.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 258-1

**COMERCIANTES – Obligación de elaborar un inventario y un balance general / SISTEMA DE INVENTARIOS PERMANENTE - No excluye la obligación realizar un inventario por lo menos una vez al año / SANCION POR LIBROS DE CONTABILIDAD – Procedencia / SANCION POR INEXACTITUD – No se dan los presupuestos para su imposición**

El artículo 52 del Código de Comercio establece que los comerciantes, al iniciar sus actividades y por lo menos una vez al año, deben elaborar un inventario y un balance general. La doctrina judicial de esta Sala tiene establecido que de la norma transcrita se advierte la obligatoriedad de llevar un libro de contabilidad donde aparezca el inventario del ente económico al iniciar sus actividades y por lo menos una vez al año, esto es, al terminar el ejercicio fiscal y comercial. De lo anterior se desprende que por el hecho de aplicar el sistema de inventario permanente, según lo previsto en el artículo 62 del E.T., concordantemente con el artículo 129 del Decreto 2649 de 1993, el contribuyente no está exento de cumplir la obligación de realizar un inventario por lo menos una vez al año y registrarlo en el libro correspondiente como lo exige el Código de Comercio. Por lo anterior, la sanción impuesta por la Administración deberá confirmarse. Como en el presente caso prosperó el recurso de apelación a favor del contribuyente en cuanto a la procedencia de las rentas exentas y del descuento del impuesto sobre las ventas por la importación de bienes de capital no se configura ninguno de los presupuestos previstos como inexactitud sancionable según lo previsto en el artículo 647 del E.T.

**FUENTE FORMAL:** CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 52 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá D.C., trece (13) de septiembre de dos mil doce (2012)

**Radicación número: 17001-23-31-000-2003-00143-01(17762)**

**Actor: CENTRAL HIDROELECTRICA DE CALDAS E.S.P.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

#### **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 26 de febrero de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que dispuso:

*“1. **DECLÁRASE** la nulidad parcial de la liquidación Oficial de Revisión 100642002000042 de 29 de octubre de 2002, en virtud de la cual la **DIAN** modificó el impuesto de renta a cargo de la **CENTRAL HIDROELÉCTRICA DE CALDAS S.A. E.S.P** correspondiente al año 1999, en cuanto en ella se impuso sanción por inexactitud, por valor de **\$6.163.621.000**.*

2. A título de restablecimiento de derecho, **DECLÁRASE** como saldo a pagar, por concepto de sanciones por parte de la **CENTRAL HIDROELÉCTRICA DE CALDAS S.A. E.S.P.**, la suma de **TRESCIENTOS DIECISIETE MILLONES OCHOCIENTOS MIL PESOS M/CTE (317.800.000)**, por el año gravable 1999.

3. **DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 1000642002000042 de 29 de octubre de 2002, emanado (sic) de la **DIAN CENTRAL HIDROELÉCTRICA DE CALDA S.A. E.S.P** (sic) correspondiente al año 1999, en cuanto en ella se negó el descuento tributario por concepto de **"IVA por bienes de capital"**.

4. A título de restablecimiento de derecho y conforme a la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia, **FÍJASE** como total saldo a pagar a cargo de la demandante **CENTRAL HIDROELÉCTRICA DE CALDAS S.A. E.S.P.**, por el impuesto de renta de 1999, la suma de **MIL QUINIENTOS TREINTA Y NUEVE MILLONES CUATROCIENTOS NOVENTA MIL PESOS M/CTE (1.539.490.000)**.

5. **DENIÉGANSE** las demás pretensiones de la demanda que, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento de derecho de carácter tributario, incoara la **CENTRAL HIDROELÉCTRICA DE CALDAS S.A. E.S.P.**, contra **La Nación – Administración Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN**, respecto de los actos administrativos de liquidación de impuestos sobre la renta de la vigencia fiscal de 1999, contenidos en la liquidación oficial de revisión número 100642002000042 de 29 de octubre de 2002.

6. No hay lugar a condena en costas

7. En firme esta providencia, liquídense los gastos ordinarios del proceso, devuélvase a la parte interesada el remanente, si lo hubiere, cancélese su radicación y archívese el expediente, previas las anotaciones en el programa "Justicia Siglo XXI"

## **ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

- El 12 de abril de 2000, la parte actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 1999<sup>1</sup>.

- El 4 de febrero de 2002, la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales expidió el

---

<sup>1</sup>Folio 4 del C.A.A. 2A.

Requerimiento Especial No. 10-076-2002-000002<sup>2</sup>, mediante el cual propuso modificar la declaración privada del impuesto sobre la renta antes referida.

- El 12 de abril del 2002, la parte actora presentó declaración de corrección sobre el denuncia privado de renta del año gravable 1999<sup>3</sup>, con la que aceptó parcialmente las glosas propuestas.

- El 29 de octubre de 2002, la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales expidió la Liquidación oficial de Revisión No. 100642002000042<sup>4</sup>, mediante la que modificó la declaración privada distinguida con el No. 13537010612121 presentada el 12 de abril de 2000 y corregida mediante liquidación privada No. 13537010692688 del 12 de abril de 2002.

- La parte actora prescindió del recurso de reconsideración con fundamento en el parágrafo del artículo 720 del E.T. y acudió *per saltum* ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo en acción de nulidad y restablecimiento de derecho.

## **ANTECEDENTES PROCESALES**

### **LA DEMANDA**

La Central Hidroeléctrica de Caldas, E.S.P., mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

*(...) Solicito al Honorable Tribunal que, previo los trámites del proceso ordinario de NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DE DERECHO,*

### **DECRETE:**

---

<sup>2</sup> Folios 602 a 362 de C.A.A. 2A.

<sup>3</sup> Folio 652 del C.A.A. 2B.

<sup>4</sup> Folios 18 al 70 del C.P.

**“PRIMERO:** La nulidad de los actos administrativos de liquidación de impuestos sobre la renta de la vigencia fiscal de 1999 contenidos en la liquidación oficial de revisión número 100642002000042 del 29 de octubre de 2002, practicados a la CENTRAL HIDROELÉCTRICA DE CALDAS S.A. E.S.P, por ser violatorios de la ley.

**SEGUNDO:** Como restablecimiento de derecho se declare en firme y sin modificaciones la liquidación del impuesto contenida en las declaración del renta y complementarios de 1999 presentada en el banco Ganadero bajo en número 13537010692688 de abril 12 de 2002, o en subsidio, de no ser aceptada la liquidación privada presentada por la sociedad, se practique por el Honorable Tribunal liquidación de impuestos de dicha vigencia para sustituir los actos acusados. (...)”

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Estatuto Tributario: artículos 62, 26, 211 y 647.
- Código de Comercio: artículo 52.
- Ley 6ª de 1992: artículo 20.
- Ley 223 de 1995: artículo 104.
- Ley 488 de 1999: el párrafo 2º del artículo 18.
- Decreto 2649 de 1993: artículo 129.

En síntesis, los cargos de violación propuestos fueron los siguientes:

**1. Violación de los artículos 26 y 211 del Estatuto Tributario por falta de aplicación.**

La parte actora señaló que presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 1999, el 12 de abril de 2000. Y, que la corrigió el 12 de abril del año 2002, así:

Ingreso bruto	\$170.111.850.000
Ingreso no constitutivo de renta	\$608.449.000
Ingreso neto	\$169.503.401.000
Costo	\$86.773.558.000
Deducciones	\$71.837.614.000
<b>Renta líquida fiscal del ejercicio</b>	<b>\$10.124.131.000</b>

Explicó que, por equivocación incluyó en el rubro de las deducciones, el costo de venta de un activo fijo. Que, por lo tanto, el rubro de las deducciones debía disminuirse y concurrentemente aumentarse el rubro de los costos, según el siguiente razonamiento:

**a) Ingreso:**

<b>Venta de energía (100% del ingreso operacional)</b>		<b>\$142.858.258.000</b>
Por generación de energía (24.389% del ingreso operacional)	\$34.774.638.000	
Por distribución de energía (75,611% del ingreso operacional).	\$108.083.620.000	
<b>Ingresos varios</b>		<b>\$27.253.529.000</b>
Venta de activos	\$15.988.076.000	
Honorarios y servicios	\$204.489.000	
Rendimientos financieros	\$3.673.331.000	
Dividendos y participaciones	\$601.349.000	
Otros ingresos	\$6.783.347.000	
<b>Total ingreso brutos</b>		<b>\$170.111.850.000</b>
<b>Ingresos no constitutivos de renta</b>		<b>\$608.449.000</b>
Dividendos y participaciones	\$601.349.000	
Indemnizaciones	\$7.100.000	
<b>Ingreso bruto</b>		<b>\$169.503.401.000</b>

**b) Costo:**

Costo venta de energía (100% del costo operacional )		\$86.773.558.000
Costo por generación de energía 24.389% del costo operacional)	\$21.163.203.000	
Costo por distribución de energía (75,611% del costo operacional).	\$65.610.355.000	
Costo venta de activo fijo		\$11.350.573.000

<b>Costo total</b>		<b>\$98.124.131.000</b>
--------------------	--	-------------------------

Explicó que el costo de venta del activo fijo enajenado fue determinado así:

Ingreso por la venta del activo fijo		\$15.988.176.000
Valor en libros del activo fijo enajenado		\$11.108.817.284
Otros costos de venta del activo fijo		\$241.756.037
Impuesto de timbre del contrato	\$117.725.124.000	
IVA liquidado y pagado por repuestos del activo fijo enajenado	\$43.650.201	
Menor valor de la tasa de cambio al momento del pago	\$80.380.712.00	
<b>Costo total del activo fijo enajenado</b>		<b>\$11.350.573.321</b>
<b>Utilidad de la venta del activo fijo</b>		<b>\$4.637.502.587</b>

Que, por tanto, el rubro de las deducciones quedaba así:

### c) Deducciones

Deducciones declaradas		\$71.837.614.000
Menos traslado a costos (Costo de venta del activo fijo)	\$11.350.573.000	
<b>Total de deducciones</b>		<b>\$60.487.041.000</b>

Argumentó que como las deducciones afectaron la totalidad de la actividad productora de renta, debían distribuirse en función del ingreso originado por cada actividad según la siguiente fórmula:

<b>Distribución proporcional de deducciones: 60.487.041.000 (deducciones) / 169.503.401.000 (ingreso bruto) x 100 = 35.6848%</b>
--

Distribución de energía (Ingresos)	35.6848%	\$38.569.482.000
------------------------------------	----------	------------------

\$108.083.620.000)		
Generación: (Ingresos: \$34.774.638.000)	35.6848%	\$12.409.279.000
Otros ingresos: (\$26.645.143.000)	35.6848%	\$9.508.280.000
<b>Total deducciones</b>		<b>\$60.487.041.000</b>

En consideración a las anteriores operaciones, la demandante manifestó que la renta líquida del ejercicio debía determinarse así:

Ingreso bruto	\$170.111.850.000
Ingreso no constitutivo de renta	\$608.449.000
Costos	\$98.124.131.000
Deducciones	\$60.487.041.000
<b>Renta líquida del ejercicio</b>	<b>\$10.892.229.000</b>

Con fundamento en lo expuesto, sostuvo que pese a que el costo operacional de la empresa por la generación y la distribución de energía eléctrica ascendió a \$86.773.558.000, la DIAN malinterpretó que dentro de ese rubro estaba incluido el costo de venta del activo fijo por \$11.350.573.000, y que, por eso, en vez de adicionar al costo operacional el costo del activo fijo, lo disminuyó a \$75.664.771.000, cuando lo correcto es que el costo total asciende a \$98.124.131.000.

Explicó que en virtud de la operación aritmética que hizo la DIAN, el calculo arrojó una *renta exenta negativa* de \$8.967.155.00, bajo la falsa premisa de que todo el costo era imputable a las rentas exentas.

Señaló que, por eso, la DIAN violó los artículos 26 y 211 del E.T. pues dejó de reconocer parte de los costos imputables a las actividades gravadas.

Resumió en los siguientes cuadros la liquidación que, a su juicio, era la correcta:

#### **ACTIVIDAD DE GENERACIÓN DE ENERGÍA**

INGRESOS	COSTOS	DEDUCCIONES	RENDA LÍQUIDA	RENDA GRAVABLE	RENDA EXENTA 70%
34.774.638.000	21.163.203.000	12.409.279.000	1.202.156.000	360.647.000	<b>841.509.000</b>

Renta gravable 30%. Renta exenta 70%

#### ACTIVIDAD DE DISTRIBUCIÓN DE ENERGÍA

INGRESOS	COSTOS	DEDUCCIONES	RENDA LÍQUIDA	RENDA GRAVABLE	RENDA EXENTA 100%
108.083.620.000	65.610.355.000	38.569.482.000	3.903.873.000	0	<b>3.903.783.000</b>

#### INGRESOS VARIOS - VENTA DE ACTIVOS FIJOS – AJUSTES INTEGRALES POR INFLACIÓN Y OTROS VALORES POR \$26.645.143.000.

INGRESOS	COSTOS	DEDUCCIONES	RENDA LÍQUIDA	RENDA GRAVABLE	RENDA EXENTA
15.988.176.000	11.350.573.000	5.705.321.000	-1.067.818.000	-1.067.818.000	0
10.657.067.000		3.802.959.000	6.854.108.000	6.854.108.000	0
<b>26.645.143.000</b>		<b>9.508.280.000</b>		<b>5.786.290.000</b>	<b>0</b>

#### TOTALES

INGRESOS	COSTOS	DEDUCCIONES	RENDA LÍQUIDA	RENDA GRAVABLE	RENDA EXENTA
169.503.401.000	98.124.131.000	60.487.041.000	10.892.229.000	6.146.937.000	<b>4.745.292.000</b>

#### RESUMEN

Ingresos netos	\$169.503.401.000
Costo venta de energía	\$86.773.558.000

Costo venta activos	\$11.350.753.000
Total del costo	\$98.124.131.000
Renta bruta	\$71.379.270.000
Menos deducciones	\$60.487.041.000
Renta líquida	\$10.892.229.000
Renta exenta	\$4.745.292.000
Renta gravable	\$6.146.937.000

Por último, precisó que, al distribuir los costos y deducciones sobre las diferentes actividades de la compañía, calculó una renta exenta proveniente de la generación y distribución de energía de \$4.745.275.000. Y, que, además, las utilidades comerciales de la empresa fueron destinadas a la extensión, rehabilitación y reposición de sistemas en cuantía de \$4.067.722.000.

**2. Del IVA pagado en la importación de bienes de capital. Violación de los artículos 20 de la Ley 6ª de 1992, 104 de la Ley 223 de 1995 y 18, parágrafo 2º, de la Ley 488 de 1998.**

Afirmó que el artículo 20 del Ley 6ª de 1992, que adicionó el artículo 258-1 del E.T.<sup>5</sup>, permitió descontar del impuesto sobre la renta el IVA pagado en la adquisición de activos fijos. Que, posteriormente, ese beneficio fue modificado por el artículo 104 de la Ley 223 de 1995 y luego sustituido por una deducción, tal y como lo dispuso el artículo 18 de la Ley 488 de 1998.

Señaló que el artículo 18 de la Ley 488 permitió a los contribuyentes solicitar los saldos del impuesto sobre las ventas pendientes de descuento, dentro de los 5 periodos gravables siguientes a la vigencia de esa ley.

Explicó que la demandante importó cierta maquinaria y equipos para la modernización de las subestaciones, que se fueron instalando en la medida en que las obras de generación se fueron construyendo.

<sup>5</sup> Derogado por el artículo 154 de la Ley 488 de 1998.

Añadió que en la contabilidad registró los equipos adquiridos como bienes de capital en la medida en que se fueron instalando, mientras que, el IVA pagado al momento de la compra o importación de los mismos bienes fue registrado como un crédito a favor que luego fue utilizado como descuento tributario en las declaraciones de renta de diferentes periodos.

Manifestó que, en el certificado de revisor fiscal que aportó como prueba se certifica que en la contabilidad de la sociedad se registró el IVA pagado en la importación de maquinaria y equipo por valor de \$3.497.414.615 y un IVA por compras en el país para la adecuación de subestaciones por \$289.786.151. Que, de esos valores descontó del impuesto sobre la renta de 1998 \$697.296.000 y, en 1999, \$2.388.577.000.

Que, en consecuencia, el impuesto a cargo por el periodo 1999 se determinaba de la siguiente manera:

Renta líquida	\$10.892.229.000
Renta exenta	\$4.067.722.222
Renta gravable	\$6.824.507.000
Impuesto sobre la renta gravable	\$2.388.577.000
Descuento IVA pagados en la adquisición de bienes de capital	\$2.388.577.000
Impuesto a cargo	0
Retenciones en la fuente	\$202.013.000
Saldo a favor 1998	\$39.983.000
Total saldo a favor	\$241.996.000

### **3. De la sanción por inexactitud**

Dijo que, el mayor impuesto liquidado por la Administración se generó por el desconocimiento de rentas exentas, efecto, como lo explicó, de imputarle costos y

deducciones a ingresos generadores de rentas exentas e imputables a la renta gravada.

Afirmó que no omitió ingresos ni incluyó costos inexistentes ni cometió ningún hecho que la hiciera acreedora de la sanción. Que, por el contrario, en el caso concreto se presentaron diferencias de criterio que no son sancionables, conforme lo dispuesto en el artículo 647 del E.T.

**4. De la sanción por libros de contabilidad. Violación de los artículos 52 del Código de Comercio, 129 del Decreto 2649 de 1993 y 62 del Estatuto Tributario.**

Dijo que la Administración quebrantó, por indebida interpretación, el artículo 52 del Código de Comercio y, por falta de aplicación, los artículos 129 del Decreto 2649 de 1993 y 62 del E.T.

Sostuvo que el artículo 52 del C.Co. ordena que todo comerciante, al iniciar sus actividades, y por lo menos una vez al año, debe elaborar un inventario y un balance general que permita conocer de manera clara y completa la situación patrimonial de la empresa.

Explicó que no lleva el libro de inventarios y balances, porque a partir de la sustitución del sistema de juego de inventarios por el sistema de inventarios permanente o continuo, se lleva un registro auxiliar del control de las mercancías.

**CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

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

**1. Violación de los artículos 26 y 211 del Estatuto Tributario.**

Dijo que la discusión giraba en torno a los siguientes valores:

<b>Reglón</b>	<b>Liquidación de corrección</b>	<b>Liquidación oficial de revisión</b>
Total rentas exentas	\$4.067.722.000	0
Renta líquida gravable	\$6.824.507.000	\$10.892.229.000
Impuesto de renta	\$2.338.577.000	\$3.812.280.000
Descuento IVA bienes de capital	\$2.338.577.000	0
Impuesto neto de renta	0	\$3.812.280.000
Sanciones	0	\$6.418.412.00

Señaló que, con la declaración inicial, la parte actora solicitó por el año gravable 1999, una renta exenta de \$10.607.586.00, que luego fue corregida a \$4.067.722.000. Que, esa renta exenta fue negada en la liquidación oficial de revisión por las siguientes razones:

Dijo que, de conformidad con el artículo 211 del E.T., las empresas prestadoras del servicio público domiciliario de energía eléctrica están exentas del impuesto sobre la renta y complementarios sobre los ingresos provenientes de este servicio. Y que procede, únicamente, cuando las utilidades se capitalicen o apropien como reserva para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas. Que, para el efecto, las rentas de la generación y de la distribución de tales empresas deben estar debidamente separadas en la contabilidad.

Agregó que, otros ingresos, diferentes a los que son exentos conforme con el artículo 211 del E.T., como serían los derivados de las actividades complementarias a las que hace referencia la Ley 142 de 1994, son gravados.

Alegó que la parte actora pretende incluir como rentas exentas, ingresos que son gravados.

## **2. Descuento de IVA por bienes de capital.**

Sostuvo que, la parte actora, en la declaración de corrección, incluyó un descuento de \$2.388.577.000, con el que pretende pagar el impuesto sobre la renta del año gravable 1999 que se le liquidó en el requerimiento especial.

Explicó que, mediante ciertos oficios solicitó a la parte actora información relacionada con los renglones 57, *Otras rentas exentas*, y 62, *Descuento IVA bienes de capital*, de la declaración de renta del año 1999. Que así mismo, delegó una comisión a fin de obtener información relacionada con estos aspectos.

Señaló que, en la visita de verificación correspondiente, analizó el movimiento de las cuentas en las que se registró el IVA pagado en la adquisición de bienes de capital y, que, pudo comprobar que para el año 1999 el saldo de esas partidas era de \$3.800.409.073, pero que no se habían registrado algunas diferencias originadas en los años 1996 y 1997.

Que, así mismo, en la diligencia verificó que el valor de \$2.388.577.000, llevado a la declaración de año 1999 como descuento, no había sido registrado contablemente.

De otra parte, manifestó que de conformidad con lo establecido en el artículo 3º Decreto 2076 de 1992, cuando los bienes de capital son construidos por el contribuyente, el descuento previsto en el artículo 258-1 del E.T. sólo es procedente en el año en que el activo se encuentre en condiciones de ser utilizado.

Mencionó, que como la Ley 488 de 1998 derogó el artículo 258-1 del E.T., el Decreto 2076 de 1992 que lo reglamentó, perdió vigencia. Que, en consecuencia, el IVA pagado en la construcción de bienes de capital podía tratarse como descuento únicamente hasta el año 1998 y que como en el caso de la

demandante los bienes de capital terminaron de ser construidos en 1999, no era procedente el descuento solicitado.

### **3. SANCIONES.**

Sobre la sanción por inexactitud, dijo que era procedente porque la parte actora incluyó rentas exentas e impuestos descontables a las que no tenía derecho.

En relación con la sanción por libros de contabilidad, sostuvo que, en la sentencia del 6 de febrero de 1998, dictada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, la Sala señaló que el artículo 52 del Código de Comercio obliga al comerciante, al iniciar sus actividades, y por lo menos una vez al año, a elaborar un inventario y un balance general que permita conocer de manera clara y completa la situación del patrimonio de la empresa, de donde surge la obligación de llevar el libro de inventario y de balance.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Caldas declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, reliquidó el impuesto de renta de la demandante, con fundamento en lo siguiente:

#### **1. De la renta exenta y de la renta gravable.**

Puso de presente que la demandante, en la declaración del impuesto sobre la renta que presentó el 12 de abril de 2002, declaró en el renglón 39, correspondiente al "*Total de costos*", la suma de \$86.773.558.000. Que, en el renglón 50 "*Total deducciones*", la suma de \$71.837.614.00 y en el 51 "*Total costos y deducciones*" \$158.611.0172.000. Que, la DIAN no modificó esos renglones.

En seguida, describió el procedimiento mediante el que la Administración calculó la renta exenta de la demandante para concluir que, en efecto, no existía renta exenta que solicitar para la vigencia 1999, por cuanto esta partida, en dicho periodo fue negativa.

**1. Ingreso:**

Ingreso bruto	\$170.111.850.000
Ingreso no constitutivo de renta	\$608.449.000
<b>Ingreso neto</b>	<b>\$169.503.401.000</b>

**2. Cálculo de la renta exenta (i).**

<b>Ingreso neto</b>	<b>\$169.503.401.000</b>
Menos ingreso por generación de energía	\$34.774.638.000
Subtotal ingresos base para distribución y transmisión de energía	\$134.728.763.000
Menos ingresos que no son exentos (Honorarios y comisiones, servicios, intereses y rendimientos financieros)	\$26.602.256.000
Ingresos base para el cálculo de renta exenta por distribución y transmisión de energía	\$108.126.507.000
Más ingresos por generación de energía exento (70% para 1999).	\$24.342.247.000
<b>Total ingreso base para renta exenta</b>	<b>\$132.468.754.000</b>

**3. Depuración del costo.**

Total costo declarado	\$86.773.558.000
Menos costos venta del activo fijo	\$11.108.817.000
<b>Total costos para el cálculo de la renta exenta</b>	<b>\$75.664.741.000</b>

**4. Imputación de deducciones.**

Total deducciones declaradas	\$71.837.614.000
------------------------------	------------------

<b>PROPORCIÓN DE DEDUCCIONES</b>	
Ingreso neto	\$169.503.401.000

Menos Ingreso venta de activos fijos	\$15.988.076.000
Menos ingresos que no tienen costo	\$8.828.150.000
<b>Total ingreso neto base de la proporción</b>	<b>\$144.687.175.000</b>

Proporción de deducciones: 71.873.614.000 (deducciones declaradas) / 144.687.157.000 (base ingreso distribución de deducciones) x 100 = 49.65%
---

Ingresos por generación de energía (30% de 34.774.638.000)	\$10.432.391.000
Otros ingresos	\$1.786.030.000
Total de ingresos que no son base de renta exenta pero tienen deducciones	\$12.218.421.000
<b>Valor deducciones que corresponden a ingresos que no son base de renta exenta (12.218.421.000 x 49.65%)</b>	<b>\$6.066.466.000</b>

##### **5. Cálculo de la renta exenta (ii).**

Total de deducciones declaradas	\$71.837.614.000
Menos deducciones aplicables sobre ingresos que no son base de renta exenta	\$6.066.466.000
<b>Total deducciones base renta exenta</b>	<b>\$65.771.166.000</b>
<b>Ingresos base de renta exenta</b>	<b>\$132.468.754.000</b>
Cotos y deducciones base de renta exenta	\$141.435.909.000
Menos total costos para el cálculo de renta exenta	\$75.664.741.000
Menos total deducciones base para renta exenta	\$65.771.168.000
<b>Renta exenta</b>	<b>(-8.967.155.000)</b>

De otra parte, el Tribunal explicó que la parte actora pretendió aumentar el valor del costo en \$11.350.573.321, esto es, de \$86.773.558.00 a \$98.124.131.000., y disminuir las deducciones de \$71.837.614.00 a \$60.487.041.000., a efectos de que el costo por la venta del activo fijo sea tomado en cuenta para efecto del cálculo de la renta.

A juicio del *a quo* esa pretensión era inadmisibile. Con fundamento en la sentencia del 19 de abril de 2007, la Sección Cuarta del Consejo del Estado, dijo que no era jurídicamente factible tratar como rentas exentas, los ingresos provenientes de otras actividades de la empresa y que están gravados.

Que, por tanto, era necesario separar los ingresos base de renta exenta de los que no lo eran y depurar los respectivos costos y deducciones, tal y como de manera acertada lo hizo la Administración.

## ***2. Del descuento tributario. Del IVA pagado en la importación de bienes de capital.***

Señaló que la Ley 6ª de 1992 adicionó el artículo 258-1 del E.T., que estableció la posibilidad de descontar del impuesto sobre la renta, el IVA pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital. Que, adicionalmente, el Decreto 2076 de 1992, reglamentario de la norma referida, extendió el beneficio a los bienes de capital construidos por el contribuyente.

Dijo también que la Ley 223 de 1995 estableció que el descuento por la adquisición de bienes de capital podía realizarse durante los ejercicios fiscales siguientes cuando no fuera posible llevarse a cabo en el periodo de la adquisición correspondiente.

Añadió que, la Ley 488 de 1998 derogó expresamente el artículo 258-1 del E.T., pero que, sin embargo, previó que el IVA pagado en la adquisición de bienes de capital fuera tratado como una deducción en el impuesto sobre la renta. Que, adicionalmente, la misma norma dispuso que quienes tuvieran saldos pendientes por este concepto, al momento de la entrada en vigencia de la norma, podía solicitarlos en los periodos posteriores.

Por lo anterior, dijo que no era acertado lo manifestado por la DIAN cuando sostuvo que la parte actora no podía solicitar en el periodo 1999, el descuento del

IVA generado en la adquisición de bienes de capital, en razón a que el artículo 3º del Decreto 2076 de 1992 había sido derogado.

Que, fue precisamente un saldo pendiente de compensación el que la demandante solicitó en el periodo 1999 y que la DIAN no probó que la demandante, a la fecha de entrada en vigencia de la Ley 488, no tuviera un saldo a favor por ese concepto.

Sostuvo que, en el caso bajo estudio se adelantó un proceso de inspección judicial en el que se verificaron las declaraciones de importación que dieron origen al IVA pagado en las importaciones realizadas por la parte actora. Que, adicionalmente, obraba en el expediente el certificado del contador público que daba cuenta, entre otras cosas, que el IVA pagado en la importación de bienes de capital fue usado como descuento tributario en el impuesto sobre la renta en cuantía de \$2.388.577.000.

En consecuencia, decretó la nulidad parcial de los actos demandados y corrigió la declaración elaborada por la DIAN a efectos de aceptar el descuento del IVA por la adquisición de bienes de capital.

Con fundamento en las anteriores consideraciones liquidó el impuesto y las sanciones a cargo de la parte actora así:

Renta gravable	\$10.892.229.000
Impuesto sobre la renta	\$3.812.280.000
Descuento IVA bienes de capital	\$2.812.280.000
Impuesto neto de renta	\$1.423.703.000
Total impuesto generado por operaciones gravadas	\$1.423.703.000
Retenciones años gravable	\$202.013.000
Sanciones	\$317.800.000
<b>Saldo a pagar</b>	<b>\$1.539.490.000</b>

### **3. De la sanción por libros de contabilidad.**

Con fundamento en la sentencia del 3 de diciembre de 2003 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado<sup>6</sup>, dijo que no acogía la pretensión de nulidad propuesta por la parte actora con fundamento en que, en lugar de un libro de inventarios y balances, llevaba un registro auxiliar de control de mercancías, por disposición de la norma contable. Confirmó la sanción prevista en el artículo 654 del E.T.

### **4. De la sanción por inexactitud.**

El a quo levantó la sanción por inexactitud, pues consideró que en el presente caso se discutió sobre la correcta aplicación de los artículos 26 y 211 del E.T.

Consideró que era evidente el diverso criterio de aplicación de las citadas normas y que en el caso concreto la conducta de la demandante no fue ni maliciosa ni evasiva, o encaminada a defraudar al erario.

### **EL RECURSO DE APELACIÓN.**

La DIAN interpuso recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal en lo que le fue desfavorable. La Central Hidroeléctrica de Caldas por su parte, en uso de las atribuciones conferidas por el artículo 353 del C.P.C., interpuso recurso de apelación adhesiva contra el fallo de primera instancia en cuanto rechazó la renta exenta y confirmó la sanción por libros de contabilidad.

La **DIAN** sustentó el recurso de apelación en los siguientes términos:

---

<sup>6</sup> Expediente (13597)

**1. Descuento del IVA por la adquisición o importación de bienes de capital.**

Señaló que la parte actora imputó como descuento en la declaración de corrección que presentó el 12 de abril de 2002, la suma \$2.388.577.000 con el que pretendió pagar el impuesto liquidado propuesto por la DIAN en el requerimiento especial.

Insistió en que la Ley 488 de 1998 derogó el artículo 258-1 del E.T., y que el Decreto 2076 de 1992, que reglamentó la norma derogada, perdió vigencia y que, en consecuencia, sólo hasta 1998 podía tomarse como descontable el IVA generado en la construcción de bienes de capital.

**2. Sanción por inexactitud.**

Insistió en que era procedente la sanción por inexactitud, porque la demandante incluyó rentas exentas y descuentos tributarios improcedentes.

Transcribió apartes de la sentencia 5056 del 19 de agosto de 1994, proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en la que se menciona que, para que se configure la sanción por inexactitud, basta que se den los presupuestos de la norma. Que se debe excluir toda valoración subjetiva tendiente a demostrar la existencia de una maniobra fraudulenta y que basta que se demuestre que los factores declarados no son reales y que de los mismos se derive un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor.

La **Central Hidroeléctrica del Caldas** sustentó el recurso en los siguientes términos:

Señaló que, para efectos de aplicar las deducciones, la Administración restó de los ingresos netos los ingresos provenientes de la venta de activos fijos, los intereses y rendimientos financieros y los ajustes por inflación.

Que, si bien era cierto que los dos últimos rubros no tenían costo, tampoco estaban catalogados como rentas líquidas, es decir, de aquellas sobre las que no proceden deducciones. Que así, con el proceder de la Administración, las deducciones se imputaron en un mayor porcentaje a los ingresos provenientes de la generación y distribución de energía, para de esa manera rechazar la renta exenta.

Que, era errada la apreciación de la Administración al asumir que por la circunstancia de asociar costos y deducciones a los rendimientos financieros, la corrección monetaria y otros ingresos gravados les estaba dando el carácter de ingresos exentos.

Sostuvo que, la intención de la parte actora no fue otra que separar los ingresos provenientes de la prestación del servicio de energía, amparados con la exención del artículo 211 del E.T., de aquellos ajenos a esa actividad, para imputarles costos y deducciones, así:

Otros ingresos (Venta de activo fijo, rendimientos financieros, ajustes por inflación).	\$26.645.143.000
Menos costo de la venta de activo fijo	\$11.350.673.000
Menos deducciones asociadas	\$9.508.280.000
<b>Renta gravable otros ingresos</b>	<b>\$5.786.290.000</b>

Afirmó que los problemas jurídicos planteados en la sentencia no guardaban relación con el cargo de violación, referido a la indebida aplicación del artículo 26 del E.T.

Insistió en que si las partes convinieron en que no había discusión sobre el valor del costo, las deducciones y la renta líquida, no podían cuantificar el costo de la actividad operacional en \$75.664.741.000, como resultado de detraer \$11.108.871.000 del monto declarado por ese valor, esto es \$86.773.558.000, cuando en realidad los \$11.108.871.000 debieron adicionarse al costo y de esa manera calcularlo en \$98.124.131.000.

Señaló que, de conformidad con el artículo 211 del E.T., la exención prevista en esa norma opera sobre las utilidades que se capitalicen o que se apropien como reservas para la rehabilitación, la extensión y la reposición de los sistemas y no sobre los ingresos. Que, por lo tanto, no era correcto iniciar la depuración separando los ingresos por ventas de energía y clasificarlos como exentos y gravados.

Luego de explicar el método de depuración de la renta según lo previsto en el artículo 26 del E.T., en concordancia con lo señalado en los artículos 89, 107 y 178 del mismo estatuto, sostuvo que, el Tribunal otorgó plena eficacia a la liquidación oficial de revisión, al encontrar justificado el hecho de asociar gran parte de las deducciones a los ingresos exentos. Que, eso se tradujo en una indebida aplicación del artículo 26 del E.T., que ordena establecer los ingresos ordinarios y extraordinarios, restar los costos y ante la imposibilidad de asociar las deducciones de manera directa, determinar la proporción de los gastos imputables a los ingresos gravados y no gravados.

Sostuvo que, a juicio de la DIAN, las deducciones eran imputables sobre la parte gravada de los ingresos directamente relacionados con la generación y distribución de energía y sobre otros ingresos que clasificó arbitrariamente como susceptibles de tener deducciones, con lo que privó de esta expensa los ingresos obtenidos por la venta de activos fijos, ajustes por inflación, rendimiento por ajuste monetario, intereses y rendimientos de cuentas por cobrar, entre otros, como si se trataran de rentas especiales, cuando en realidad eran ingresos sometidos al sistema de depuración de la renta ordinaria.

Alegó que, con la demanda solicitó la debida aplicación de las deducciones, de conformidad con los postulados del artículo 26 del E.T. precisamente para que no se confundiera, como lo hizo la Administración, el tratamiento de la exención de la renta, con la exención de ingresos.

Explicó que los actos administrativos recurridos incurrieron en la inexactitud de conformar lo que los tratadistas denominan rentas celulares, al clasificar los ingresos como exentos y no exentos, *“los que no tienen costo, los que no admitían deducciones y aquellos que no eran base del calculo de renta exenta pero si admitían deducciones”*, para, a partir de esta clasificación, imputar costos y deducciones arbitrariamente.

Con fundamento en una providencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, dijo que, tratándose de ingresos sometidos al sistema de depuración ordinario, la distribución proporcional de las deducciones se predica de todos los ingresos exentos y gravados, a menos que se trate de las rentas líquidas especiales consagradas en el artículo 178 del E.T.

Manifestó que la DIAN desconoció las deducciones imputables a los ingresos percibidos a título de rendimientos financieros, intereses por financiación de usuarios y el ingreso por la venta de activos fijos, todos ellos sometidos al régimen de los ingresos susceptibles de constituir renta, en estricta observancia del artículo 26 del E.T.

Explicó que, durante el año gravable 1999, la parte actora, en desarrollo del objeto social, obtuvo ingresos extraordinarios, por conceptos diferentes a la generación y distribución de energía por valor de \$27.253.592.000, e ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional por \$608.449.000, de los cuales ninguno podía ser catalogado como renta líquida especial ni renta gravable especial. Que, por lo tanto, a todos les eran imputables costos y deducciones, a excepción de los no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

Finalmente, en relación con la sanción por libros de contabilidad, dijo que si bien la parte actora, al momento en que fueron solicitados por la Administración, no llevaba un libro de registro llamado "*Inventario y Balances*", contablemente si llevaba un "*Registro auxiliar*" de control de mercancías, que cumplía adecuadamente esa finalidad, pues no se hacía en forma anual sino diariamente, de tal manera que la DIAN interpretó equivocadamente los artículos 654 del E.T. y 129 del Decreto 2649 de 1993.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **DIAN** señaló que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 488 de 1998 y según lo manifestado en cierta sentencia del Consejo de Estado, la demandante no observó la normativa vigente durante el periodo gravable en discusión al incluir un descuento que había sido derogado.

La **parte actora** insistió en que tiene derecho a la exención prevista en el artículo 211 del E.T. que limitó al valor de las utilidades capitalizadas o apropiadas según lo previsto en esa norma. En lo demás, reiteró los argumentos de la apelación y de la demanda.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada.

Dijo que el rechazo del IVA descontable no era procedente.

Explicó que si bien era cierto que el artículo 258-1 del E.T. fue derogado, sí se podía descontar el saldo del impuesto sobre las ventas pendiente. Y que la Administración no desvirtuó que el valor solicitado como IVA descontable correspondiera a un activo que no estaba en condiciones de utilización en el año gravable 1999. Que tampoco desvirtuó que los bienes adquiridos que formaban

parte de la cuenta construcciones en curso se encontraba en cero, por el traslado de dichos bienes a la cuenta de activos fijos, como lo manifestó la parte actora.

Sobre la sanción por inexactitud, señaló que, en el presente caso era evidente la diferencia de criterios, pues la demandante se amparó en lo dispuesto en el artículo 258-1 E.T., vigente en el periodo controvertido, mientras que la Administración fundamentó el rechazo del IVA descontable en la derogatoria de esa norma. Que además, no observó ninguna conducta sancionable según lo previsto en el artículo 647 del E.T., en tanto que las cifras declaradas fueron completas, verdaderas y aceptadas por la DIAN.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, la Sala decidirá si es nula la Liquidación Oficial de Revisión No. 100642002000042 del 29 de octubre de 2002, que modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año 1999.

Para resolver los cargos propuestos son relevantes los siguientes hechos probados:

1. La parte actora es una sociedad que tiene por objeto social la prestación de servicios públicos esenciales de energía, incluido el servicio público domiciliario de energía eléctrica, así como las actividades complementarias de generación, comercialización, transformación, interconexión y transmisión<sup>7</sup>.
2. El 12 de abril de 2000, la parte actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 1999<sup>8</sup>, en los siguientes términos:

---

<sup>7</sup> Folio 12 del C.P.

<sup>8</sup> Folio 5 del C.A.A. 2A.

Total ingresos brutos	\$170.131.662.000
Total ingreso netos	\$169.480.514.000
Total costos	\$87.015.314.000
Total deducciones	\$71.837.614.000
Total costos y deducciones	\$158.852.928.000
Renta líquida	\$10.607.586.000
Total rentas exentas	\$10.607.586.000
Renta líquida gravable	0
Impuesto neto de renta	0
Total impuesto a cargo	0
Total retenciones año gravable	\$202.013.000
Saldo a favor año 1998	\$39.983.000
Total saldo a favor	\$241.996.000

3. El 4 de febrero de 2002, la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales expidió el Requerimiento Especial No. 10-076-2002-000002<sup>9</sup>, mediante el que propuso modificar la declaración privada del impuesto sobre la renta antes referida así:

Total ingresos brutos	\$170.111.850.000
Total ingreso netos	\$169.503.401.000
Total costos	\$86.773.558.000
Total deducciones	\$71.837.614.000
Total costos y deducciones	\$158.611.172.000
Renta líquida	\$10.892.229.000
Total rentas exentas	0
Renta líquida gravable	\$10.892.229.000
Impuesto neto de renta	\$3.812.280.000
Total impuesto a cargo	\$3.812.280.000
Total retenciones año gravable	\$202.013.000

<sup>9</sup> Folios 595 al 632 de C.A.A. 2B.

Saldo a favor año 1998	\$39.983.000
Total saldo a favor	0
Sanciones	\$6.481.421.000
Total saldo a pagar	\$10.091.688.000

4. El 12 de abril del 2002, la parte actora corrigió la declaración privada presentada el 20 de abril de 2000<sup>10</sup> así:

Total ingresos brutos	\$170.111.850.000
Total ingresos netos	\$169.503.401.000
Total costos	\$86.773.558.000
Total deducciones	\$71.837.614.000
Total costos y deducciones	\$158.611.172.000
Renta líquida	\$10.892.229.000
Total rentas exentas	\$4.067.722.000
Renta líquida gravable	\$6.824.507.000
Impuesto neto de renta	\$2.388.577.000
Descuento IVA bienes de capital	\$2.388.577.000
Total retenciones año gravable	\$202.013.000
Saldo a favor año 1998	\$39.983.000
Sanciones	0
Total saldo a favor	\$241.996.000

5. El 6 de mayo de 2002, la demandante respondió el Requerimiento Especial No. 10-076-2002-000002 del 4 de febrero de 2002<sup>11</sup>. En esta actuación, señaló que declaró parte del costo de venta de los activos fijos vendidos durante el periodo como deducción y, que en esa medida, el costo debía disminuirse a \$60.487.041.000. Así mismo le solicitó a la Administración tener como renta exenta \$4.904.155.000.

<sup>10</sup> Folio 652 del C.A.A. 2B

<sup>11</sup> Folios 641 al 651 del C.A.A. 2B.

6. El 29 de octubre de 2002, la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales expidió la Liquidación oficial de Revisión No. 100642002000042<sup>12</sup>, como se detalla a continuación:

Total ingresos brutos	\$170.111.850.000
Total ingreso netos	\$169.503.401.000
Total costo	\$86.773.558.000
Total deducciones	\$71.837.614.000
Total costos y deducciones	\$158.611.172.000
Renta líquida	\$10.892.229.000
Total rentas exentas	0
Renta líquida gravable	\$10.892.229.000
Impuesto neto de renta	\$3.812.280.000
Descuento IVA bienes de capital	0
Total impuesto a cargo	\$3.812.280.000
Total retenciones año gravable	\$202.013.000
Saldo a favor año 1998	0
Total saldo a favor	0
Sanciones	\$6.481.421.000
Total saldo a pagar	\$10.091.688.000

Con fundamento en los hechos probados se procede a analizar los cargos, sin limitación alguna, en virtud de lo previsto en el inciso primero del artículo 357 del C.P.C.<sup>13</sup>

#### **DE LA VIOLACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 26 Y 211 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO. DETERMINACIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA GRAVABLE.**

<sup>12</sup> Folios 18 al 73 del C.P.

<sup>13</sup> "La apelación se entiende interpuesta en lo desfavorable al apelante, y por lo tanto el superior no podrá enmendar la providencia en la parte que no fue objeto del recurso, salvo que en razón de la reforma fuere indispensable hacer modificaciones sobre puntos íntimamente relacionados con aquélla. ***Sin embargo, cuando ambas partes hayan apelado o la que no apeló hubiere adherido al recurso, el superior resolverá sin limitaciones.***" (negrilla y cursiva fuera de texto)

Le corresponde a la Sala definir si es procedente la renta exenta que la demandante declaró y liquidó, según dijo, con fundamento en los artículos 26 y 211 del E.T.

El artículo 26 del E.T. regula la determinación de la renta líquida gravable, en los siguientes términos:

**“Artículo 26.** La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.”

El artículo 211 del E.T., de otra parte, reguló las exenciones para las rentas derivadas de la prestación de servicios públicos domiciliarios, así:

**“ARTÍCULO 211. EXENCIÓN PARA EMPRESAS DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS.**<sup>14</sup> Todas las entidades prestadoras de servicios públicos son contribuyentes de los impuestos nacionales, en los términos definidos por el Estatuto Tributario, con las excepciones que se establecen a continuación.

Las rentas provenientes de la prestación de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado y las de aseo cuando sean obtenidas por entidades oficiales o sociedades de economía mixta, y las actividades complementarias de los anteriores servicios determinadas en la Ley 142 de 1994, están exentas del impuesto sobre la renta y complementarios por un período de siete (7) años a partir de la vigencia de esta Ley, sobre las utilidades que capitalicen o que apropien como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas.

Gozarán de esta exención, durante el mismo período mencionado, **las rentas provenientes de la transmisión o distribución domiciliaria de energía eléctrica.** Para tal efecto, las rentas de la generación y de la distribución deberán estar debidamente separadas en la contabilidad.

**Así mismo, las rentas provenientes de la generación de energía eléctrica** y las de los servicios públicos domiciliarios de gas y de telefonía local, y su actividad complementaria de telefonía móvil rural, cuando éstas sean obtenidas por entidades oficiales o sociedades de economía mixta, **estarán exentas del impuesto sobre la renta y complementarios por un término de ocho (8) años, sobre las utilidades que capitalicen o que apropien como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas, de acuerdo con los siguientes porcentajes:**

---

<sup>14</sup> Conforme al texto modificado por la Ley 223 de 1995.

(...)

**Para el año gravable 1999 70% exento.” (...).** (negrilla fuera de texto)

Del texto de la norma citada se desprende que están exentas del impuesto sobre la renta:

- Durante 7 años, contados a partir de la vigencia de la Ley 223 de 1995, las rentas provenientes de la transmisión o distribución domiciliaria de energía eléctrica, esto es, el servicio público domiciliario como tal, sobre las utilidades que capitalicen o que apropien como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas. Y,
- Durante 8 años, y en los porcentajes establecidos para cada año, las rentas provenientes de la generación de energía eléctrica, sobre las utilidades que capitalicen o que apropien como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas.

En el caso concreto, las partes coinciden en que el ingreso neto de la empresa asciende a la suma de \$169.503.401.000, que resulta de sustraer del ingreso bruto (\$170.111.580.000), los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional (\$608.449.000)

En cuanto a los costos, si bien en la declaración de corrección se tasaron en \$86.773.558.000, valor que confirmó la DIAN en la liquidación oficial, la parte actora alega que, en realidad, ascienden a la suma de \$98.124.13.000.

Y, tratándose de las deducciones, aunque en la declaración de corrección se tasaron en \$71.837.614.000, valor que confirmó la DIAN en la liquidación oficial, la parte actor alega que, en realidad, ascienden a la suma de \$60.487.041.000.

En todo caso, tanto para la DIAN como para la parte actora, la renta líquida asciende a \$10.892.229.000.

	SEGÚN DEMANDANTE	SEGÚN DIAN

Ingreso neto	\$169.503.401.000	\$169.503.401.000
Menos costos	\$98.124.131.000	\$98.124.131.000
Ingreso bruto	\$71.379.270.000	\$71.379.270.000
Menos deducciones	\$60.487.041.000	\$60.487.041.000
Renta líquida	\$10.892.229.000	\$10.892.229.000

Como se puede observar, no obstante el acuerdo que existe entre las partes sobre el monto al que asciende la renta líquida, se aprecia que discrepan en cuanto a la cuantificación de los costos, las deducciones y la renta exenta, que para la DIAN resultó negativa (-\$8.967.155.000), y para la demandante asciende a \$4.067.722.000.

La discrepancia resulta de la forma en que se imputaron los costos y las deducciones a las diferentes fuentes de ingreso.

La demandante sostiene que declaró erróneamente como parte de las deducciones \$11.350.573.000. Dijo que, ese monto, en realidad, corresponde al costo de la venta de un activo fijo. Que pese a que la DIAN reconoce la existencia de ese costo, lo detrajo del total de costos declarados, en vez de adicionarlo y de sustraerlo de las deducciones, así:

#### **Cálculo que hizo la DIAN.**

Según la demandante, la DIAN hizo el siguiente ejercicio:

<b>CÁLCULO DE LA RENTA EXENTA</b>	
Ingreso neto	\$169.503.401.000
Menos ingreso por generación de energía	\$34.774.638.000
Subtotal ingresos base para distribución y transmisión de energía	\$134.728.763.000

Menos ingresos que no son exentos <sup>15</sup>	\$26.602.256.000
Ingresos base para el cálculo de renta exenta por distribución y transmisión de energía	\$108.126.507.000
Más ingreso por generación de energía exento (70% para 1999).	\$24.342.247.000
<b>Total ingreso base para renta exenta</b>	<b>\$132.468.754.000</b>
Total costo declarado	\$86.773.558.000
Menos costos venta de activo fijo	\$11.108.817.000
Costo para el cálculo de renta exenta	\$75.664.714.000
<b>Total costos para el cálculo de la renta exenta</b>	<b>\$76.664.741.000</b>

Que luego, la DIAN imputó proporcionalmente las deducciones sobre las diferentes fuentes de ingreso, previa exclusión de las partidas que a su juicio no admitían deducciones, así:

PROPORCIÓN DE DEDUCCIONES	
Ingreso neto	169.503.401.000
Menos ingreso por la venta de activos fijos e ingresos que no tiene costos (intereses por rendimientos financieros y ajustes por inflación)	24.816.226.000
<b>Total ingresos netos base para la proporción de deducciones</b>	<b>144.687.157.000</b>
Total deducciones declaradas	71.837.614.000

Proporción de deducciones: 71.837.614.000 (deducciones declaradas) / 144.687.157.000 (Ingreso base para la proporción) x 100 = 49.65%
--

<sup>15</sup> Como parte de este concepto incluyó las siguientes partidas:

Honorarios y comisiones	\$204.480.000
Intereses y rendimientos financieros	\$3.676.331.000
Arrendamientos	\$223.932.000
Sobrantes	\$2.429.000
Recuperaciones	\$677.363.000
Venta de pliegos	\$7.128.000
Otros ingresos extraordinarios	\$496.259.000
Multas y sanciones	\$174.213.000
Ajustes por inflación	\$5.151.819.000
Ingresos venta de activos fijos	\$15.988.076.000

Que la proporción así calculada fue aplicada por la DIAN sobre los ingresos que no eran base de renta exenta pero que si tenían deducciones, así:

Ingreso gravado por generación de energía (30% de 34.774.638.000)	\$10.432.391.000
Otros ingresos sobre los que proceden deducciones <sup>16</sup>	\$1.786.030.000
Total de ingresos que no son base de renta exenta	\$12.218.421.000
<b>Valor deducciones que corresponden a ingresos que no son base de renta exenta (\$12.218.421.000 x 49.65%)</b>	<b>\$6.066.466.000</b>

Que, luego, la DIAN calculó la renta exenta, así:

Total de deducciones declaradas	\$71.837.614.000
Menos deducciones aplicables sobre ingresos que no son base de renta exenta.	\$6.066.466.000
Total deducciones base renta exenta	\$65.771.166.000
<b>Ingresos base de renta exenta</b>	<b>\$132.468.754.000</b>
Menos total costo para el cálculo de renta exenta (Costo declarado menos el costo de venta del activo fijo)	75.664.741.000
Menos total deducciones base para renta exenta	65.771.168.000
<b>Renta exenta</b>	<b>(- 8.967.155.000)</b>

La Sala pone de presente que, el cálculo que hizo la DIAN arrojó un resultado negativo y, por eso, concluyó que la parte actora no tenía derecho a la renta exenta declarada.

Contrario a lo anterior, la parte actora señala que la depuración de la base gravable debía ser la siguiente:

<sup>16</sup> Como parte de este concepto incluyó los ingresos por honorarios y comisiones, servicios, excedentes financieros, arrendamientos, sobretasas, venta de pliegos, multas y sanciones y otros ingresos extraordinarios.

**Cálculo que hizo la demandante:**

<b>Ingreso neto</b>		<b>\$169.503.401.000</b>
Costos actividad venta de energía	\$86.773.558.000	
Costo de venta de activos fijos	\$11.350.573.000	
<b>Total costo</b>		<b>\$98.124.131.000</b>
Deducciones declaradas	\$71.837.614.000	
Menos traslado al costo	\$11.350.753.000	
<b>Deducciones netas</b> (Deducciones declaradas menos \$11.350.573.000)		<b>\$60.487.041.000</b>
Renta líquida fiscal del ejercicio (Ingreso bruto menos costos y deducciones)		\$10.892.229.000
Menos renta exenta		<b>\$4.745.229.000</b>
<b>Renta líquida gravable</b>		<b>\$6.146.393.000</b>

Detalló el cálculo de la renta exenta así:

**Ingresos**

Venta de energía	100%		\$142.858.258.000
Por generación de energía	24.839%	\$34.774.638.000	
Por distribución de energía	75.611%	\$108.083.620.000	
Otros ingresos			\$27.253.592.000
Menos ingresos no constitutivos de renta			\$608.449.000
<b>Total ingresos netos</b>			<b>\$169.503.401.000</b>

**Costos**

Costos venta de energía	100%		\$86.773.558.000
Por generación	24.839%	\$21.163.203.000	

Por distribución	75.611%	\$65.610.355.000	
Costo venta activo fijo			\$11.350.573.000
<b>Total costo</b>			<b>\$98.124.131.000</b>

### Deducciones

Deducciones declaradas			\$71.837.614.000
Menos costo venta de activo fijos			\$11.350.573.000
<b>Total deducciones</b>	<b>100%</b>		<b>\$60.487.041.000</b>

Proporción de deducciones: \$60.487.041.000 (deducciones) / \$169.503.401.000 (ingreso neto) x 100 = 35.684%

Bajo la premisa de que las deducciones afectan toda la actividad productora de renta, las distribuyó según el porcentaje establecido sobre los ingresos generados por cada actividad:

	Ingreso	Deducción
Ingresos por distribución de energía	\$108.083.620.000 x 35.684%	\$38.569.482.000
Ingresos por generación de energía	\$34.774.638.000 x 35.684%	\$12.409.279.000
Otros ingresos	\$26.645.143.000 x 35.684%	\$9.508.280.000
<b>Total</b>	<b>\$169.503.401.000</b>	<b>\$60.487.041.000</b>

Consecuentemente con lo anterior, calculó una renta exenta de \$4.745.229.000 que desglosó así:

Ingresos por distribución de energía	\$108.083.620.000
Menos costos por distribución de energía	\$65.610.355.000
Menos deducciones imputables	\$38.569.482.000
<b>Renta exenta por distribución de energía</b>	<b>3.903.783.000</b>

Ingresos por generación de energía	\$34.774.638.000
Menos costos por generación de energía	\$21.163.203.000
Menos deducciones imputables	\$12.409.279.000
Renta líquida	\$1.202.279.000
<b>Renta exenta por generación de energía (70% para el año 1999)</b>	<b>\$841.509.000</b>
Renta gravada	\$360.647.000

Ingresos varios	\$26.645.143.000
Menos costos	\$11.350.573.000
Menos deducciones	\$9.508.319.000
<b>Renta líquida gravable otros costos</b>	<b>\$5.786.498.000</b>

Renta líquida	\$10.892.229.000
Renta exenta <sup>17</sup>	\$4.745.229.000
Renta líquida gravable	\$6.146.393.000

Por las evidentes diferencias, la Sala procede a dirimir los puntos objeto de controversia que se concretan en determinar el monto de los costos, deducciones y renta exenta precedente. Para estos efectos, parte del ingreso neto no controvertido de \$169.503.401.000.

#### 1. Costos y deducciones.

En el denuncia de renta que corrigió la demandante declaró un costo de \$86.773.558.000<sup>18</sup>, imputable, según sostuvo, totalmente a la actividad operacional, esto es, a la generación y distribución de energía eléctrica.

Sin embargo, alega que se equivocó porque, a su juicio, el costo, en realidad asciende a \$98.124.131.000<sup>19</sup>, valor que resulta de adicionar a los

<sup>17</sup> \$841.509.000 por generación de energía y \$3.903.783.000 por distribución de energía.

<sup>18</sup> El mismo valor que propuso la DIAN en el requerimiento especial y confirmó en la liquidación oficial de revisión.

<sup>19</sup> Este valor no fue reportado en ninguno de los denuncios privados presentados, pese a que desde la respuesta al requerimiento especial la parte actora afirma que esa suma es la que corresponde al monto del costo. Folio 643 del C.A.A. 2B.

\$86.773.558.000, el costo estimado por la venta del activo fijo, esto es, \$11.350.573.000 que, según adujo, declaró de manera errónea en el renglón de las deducciones. Por lo tanto, solicitó que, por el mismo monto se detrajera las deducciones.

Para decidir si es procedente la reclasificación de los \$11.350.573.000, ora como costo, ora como deducción, como lo pide la demandante, la Sala debe determinar si era procedente que la DIAN: (i) tasara el costo del activo fijo en \$11.108.817.000 y (ii) lo detrajera del costo inicialmente declarado por el demandante.

### 1.1. Del costo de venta del activo fijo:

La demandante señala, y así lo acepta la Administración, que producto de la venta de un activo fijo recibió un ingreso de \$15.988.076.000. Explicó que a esa operación le era imputable un costo de \$11.350.573.000, cifra que, a su turno, estaba conformada por la sumatoria del valor en libros del activo objeto de la venta tasado en \$11.108.817.000, más \$241.756.037 correspondientes a: (i) el impuesto de timbre causado en el contrato de compraventa, (ii) el IVA originado en la venta de ciertos repuestos del bien enajenado y (iii) el menor valor de la TRM vigente al momento de pago del precio del activo fijo vendido, pues el contrato fue pactado en dólares.<sup>20</sup>

20

<b>Ingreso por venta de activo fijo</b>		<b>\$ 15.988.176.000</b>
<b>Valor en libros de activo fijo enajenado</b>		<b>\$ 11.108.817.284</b>
<b>Otros costo venta del activo fijo</b>		<b>\$ 241.756.037</b>
Impuesto de timbre del contratos	\$117.725.124.000,00	
IVA liquidado y pagado por repuestos del activo fijo enajenado	\$43.650.201.000,00	
Menor valor de la tasa de cambio al momento del pago	\$ 80.380.712.000,00	
<b>Costo total del activo fijo</b>		<b>\$ 11.350.573.321</b>
<b>Utilidad en la venta del activo fijo</b>		<b>\$ 4.637.502.587</b>

La DIAN rechazó la suma de \$241.756.037 y la detrajo del total del costo declarado en el denuncia de renta inicial, esto es, el que la demandante presentó el 12 de abril de 2000: \$87.015.314.000.

La Administración rechazó el costo, porque en la inspección contable que practicó, verificó que la demandante dio de baja el activo fijo por \$11.108.817.000 y no por el valor alegado. De ahí que, en la liquidación oficial de revisión del impuesto, relacionó los documentos soporte que daban cuenta de ese hecho probado (anexo 10 de los antecedentes administrativos, folios 430 al 546).

Para controvertir la glosa, la parte actora, en la demanda, insistió en que se deben tener en cuenta los costos rechazados, y, para el efecto, aportó como prueba el certificado del contador general de la Central Hidroeléctrica que reitera la operación aritmética hecha por la demandante<sup>21</sup>, pero no aporta la documentación comprobatoria que permita desvirtuar la misma contabilidad de la demandante y que verificó la DIAN en la inspección contable. En esa medida, para la Sala, el costo del activo fijo debe mantenerse en \$11.108.817.284.

**1.2. De si los \$11.108.817.000 se los debe adicionar al total de costos y detraer del total de deducciones.**

Para demostrar que los \$11.350.573.000 fueron incluidos de manera errada en el renglón de deducciones, la parte actora explica que las deducciones ascienden, en realidad, a \$60.487.041.000, valor que, según lo explicó, resulta de sustraer de las deducciones declaradas en \$71.837.614.000, el costo de venta del activo fijo.

Esta suma luego fue distribuida proporcionalmente sobre las diferentes fuentes de ingreso de acuerdo a la siguiente operación aritmética:

---

<sup>21</sup> *idem*

<b>Distribución proporcional de deducciones: 60.487.041.000 (deducciones) / 169.503.401.000 (ingreso bruto) x 100 = 35.6848%</b>
--

Distribución de energía (Ingresos \$108.083.620.000)	35,6848%	\$38.569.482.000
Generación (\$34.774.638.000)	35,6848%	\$12.409.279.000
Otros ingresos (\$26.645.143.000)	35,6848%	\$9.508.280.000
<b>Total deducciones</b>	<b>35,6848%</b>	<b>\$60.487.041.000</b>

Como se puede apreciar, la demandante parte del total de ingresos netos que asciende a la suma de \$169.503.401.000, valor que resulta de sumar los ingresos por distribución (\$108.083.620.000), por generación (\$34.774.638.000) y otros ingresos (\$26.645.143.000). Sin embargo, no explica a qué expensas en concreto corresponden los valores imputados por deducción a cada ingreso. El ejercicio aritmético que propone la demandante permite entender de donde deduce la tasa porcentual de 35,6848% que se aplicó a cada ingreso, pero no ofrece claridad respecto del origen del total de las deducciones.

Ahora bien, para explicar los costos, la parte demandante hace la siguiente operación aritmética:

Costo venta de energía (100% del costo operacional )		\$86.773.558.000
Costo por generación de energía 24,389%)	\$21.163.203.000	
Costo por distribución de energía (75,611%)	\$65.610.355.000	
Costo venta de activo fijos		\$11.350.573.000
<b>Costo total</b>		<b>\$98.124.131.000</b>

Como se puede apreciar, la operación aritmética propuesta, igual que la planteada para las deducciones, permite entender de dónde se obtienen los porcentajes aplicados al 100% del costo operacional que pretende hacer valer por \$86.773.558.000, pero por ningún motivo genera la certeza sobre las expensas que configuran el total del costo.

Si bien la DIAN reconoció que hay un costo por la venta de un activo fijo que asciende a \$11.108.817.284, para probar que ese costo no estaba incluido en los \$86.773.558.000, la demandante debió probar que fueron llevados como deducciones, las que declaró por \$71.837.614.000, pero no con la operación aritmética propuesta, sino desglosando las deducciones y explicando las expensas que forman el rubro tanto de los costos como de las deducciones, con la debida documentación comprobatoria.

Además de lo anterior, visto el anexo de la declaración de renta del año 1999 presentada el 12 de abril de 2000, que obra en el expediente, se puede apreciar que en ese documento se detallan cada uno de los renglones del denuncia privado<sup>22</sup>. En el rubro de los \$11.350.573.000, se aprecia que fueron incluidos en el renglón 37 de la declaración como "otros costos". En esa medida, no tiene sustento lo señalado por la demandante desde la respuesta al requerimiento especial en cuanto a que el costo de la venta del activo fijo fue llevado equivocadamente como una deducción.

De manera que, dado que no hay certeza del hecho que la parte demandante pretendió probar, la Sala no acepta la reimputación de los costos y deducciones conforme como se solicitó en la demanda.

## 2. De la renta exenta.

Ahora bien, habida cuenta de que el rechazo de la reclasificación de los costos y deducciones no altera la renta líquida como se explicó anteriormente<sup>23</sup>, se decide a continuación si la renta exenta por \$4.745.229.000<sup>24</sup> es procedente.

<sup>22</sup> Folios 350 a 356 del C.A.A 2A

<sup>23</sup>

	SEGÚN DEMANDANTE	SEGÚN DIAN
Ingreso neto	\$ 169.503.401.000	\$ 169.503.401.000
Menos costos	\$ 98.124.131.000	\$ 86.773.558.000
Renta bruta	\$ 71.379.270.000	\$ 82.729.843.000
Menos deducciones	\$ 60.487.041.000	\$ 71.837.614.000
Renta líquida	\$ 10.892.229.000	\$ 10.892.229.000

Pues bien, conforme con los hechos no discutidos, la parte actora, durante el año gravable 1999, percibió ingresos brutos de \$170.111.850.000, de los cuales \$608.449.000 fueron no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, para un total de ingresos netos de \$169.503.401.000.

Los \$169.503.401.000 se conforman, a su turno por: (i) \$142.585.258.000<sup>25</sup> y, ii) \$27.253.592.000.

Los \$142.585.258.000 corresponden al ingreso operacional de la empresa, que, a su vez, se descomponen en:

- a) \$34.774.638.000<sup>26</sup> por la actividad de generación de energía y
- b) \$108.083.620.000 por las actividades de distribución y transmisión de energía

Los \$27.253.592.000 corresponden a otros ingresos.

Adicionalmente, la DIAN no discutió la cuantía de los costos y deducciones. Sin embargo, para calcular la renta exenta, de tales costos y deducciones decidió que sólo había que tener en cuenta costos por \$75.664.741.000<sup>27</sup> y deducciones por \$65.771.168.000<sup>28</sup>, para ser imputables a los ingresos base para calcular la renta exenta que cuantificó en \$132.468.754.000. Ese cálculo lo propuso porque consideró que era improcedente tener en cuenta el costo del activo fijo para efectos de calcular las exentas, así como que era improcedente calcular las deducciones sobre ingresos a los que no son imputables tales deducciones. De tal manera que, calculó la renta exenta, así:

---

<sup>24</sup> En la declaración inicial, la parte actora solicita como renta exenta \$10.607.586.000, suma que es desconocida por la DIAN en el requerimiento especial. En la respuesta al requerimiento especial, la demandante señala que la renta exenta era de \$4.904.155.000, mientras que en la declaración de corrección, presentada con ocasión del requerimiento especial, solicita como renta exenta \$4.067.722.000.

De igual forma que en el requerimiento especial, en la liquidación oficial de revisión, la Administración desconoce en su totalidad la renta exenta. Finalmente, en la demanda, la parte actora solicita una renta exenta de \$4.745.222.000, que resultan de sumar \$841.509.000 (renta exenta por generación de energía calculada en la demanda) y \$3.903.783.000 (renta exenta por distribución de energía calculada en la demanda).

<sup>25</sup> Este valor no fue discutido por la DIAN y corresponde al renglón 25 de la declaración privada.

<sup>26</sup> Folio 263 y 125 del C.A.A. 2A.

<sup>27</sup> Diferencia entre el costo declarado (\$86.773.558.000) y el costo de venta de activo fijo. (\$11.108.817.000).

<sup>28</sup> La manera en la que se determinó este valor fue explicada en los folios 27 y 28 de la presente providencia.

Total de deducciones declaradas	\$71.837.614.000
Menos deducciones aplicables sobre ingresos que no son base de renta exenta.	\$6.066.466.000
Total deducciones base renta exenta	\$65.771.166.000
<b>Ingresos base de renta exenta</b>	<b>\$132.468.754.000</b>
Menos total costo para el cálculo de renta exenta (Costo declarado menos el costo de venta del activo fijo)	75.664.741.000
Menos total deducciones base para renta exenta	65.771.168.000
<b>Renta exenta</b>	<b>(- 8.967.155.000)</b>

Sobre el procedimiento utilizado por la Administración, la Sala precisa que conforme con el artículo 107 E.T., los costos y las deducciones son procedentes en la medida en que tengan relación con la actividad productora de renta, sean necesarias y proporcionales. Por lo tanto, para calcular la renta líquida gravable se debe seguir el procedimiento del artículo 26 del E.T.

Ahora bien, según artículo 211 del E.T., vigente para el año gravable 1999, las rentas provenientes de las actividades de transmisión o distribución de energía estaban exentas del impuesto sobre la renta. Así mismo, las rentas derivadas de la generación de energía, también estaban exentas, pero en un 70%. En ambos casos, la exención operaba a condición de que "las utilidades" se capitalizaran o apropiaran para la rehabilitación, extensión y reposición de sistemas. Por eso, el artículo 211 E.T. exigió separar contablemente las rentas originadas en la generación de energía de las de distribución.

Para la Sala, el sistema de depuración de la renta que regula el estatuto tributario colombiano implica que los contribuyentes tributen sobre la utilidad. De ahí que, cuando el artículo 211 E.T. se refiere a la utilidad, como base sobre la que recae la renta exenta, alude a la renta líquida depurada conforme con el artículo 26 del E.T. De manera que, del artículo 211 E.T. no se infiere que haya que calcular una base de ingresos especial para calcular la renta exenta.

En ese orden de ideas, el procedimiento que aplicó la DIAN no tiene justificación legal alguna y, por tanto, la renta exenta debió reconocerse sobre la renta líquida, así:

#### Imputación del costo

<b>Ingreso bruto declarado</b>		<b>\$170.111.850.000</b>
Ingreso operacional	\$142.858.258.000 <sup>29</sup>	
Otros ingresos	\$26.645.143.000	
Ingresos no constitutivos de renta		\$608.449.000
<b>Ingreso neto declarado</b>		<b>\$169.503.401.000</b>
<b>Costo declarado</b>		<b>\$86.773.558.000</b>
Costo operacional	\$75.664.740.716 <sup>30</sup>	
Costo otros ingresos	\$11.108.817.284 <sup>31</sup>	

Para los efectos del cálculo de la renta exenta, el costo operacional debe distribuirse proporcionalmente sobre cada una de las fuentes de ingreso de acuerdo a los siguientes porcentajes:

Ingreso operacional	100%	\$142.858.258.000,00
Ingreso por distribución de energía	75,658%	\$108.083.620.000
Ingreso por generación de energía	24,342%	\$34.774.638.000

<b>Costo operacional</b>		<b>\$75.664.740.716</b>
<b>Costo generación de energía</b>	<b>\$18.418.311.185<sup>32</sup></b>	
<b>Costo distribución de energía</b>	<b>\$57.246.249.530<sup>33</sup></b>	

#### Imputación de deducciones

<sup>29</sup> Ventas brutas

<sup>30</sup> Total del costo declarado menos el costo de la venta del activo fijo. (86.773.558.000 – 11.108.817.284).

<sup>31</sup> Costo venta del activo fijo.

<sup>32</sup> 24.342% del costo operacional.

<sup>33</sup> 75.658% del costo operacional.

<b>Total deducciones declaradas</b>	<b>\$71.837.614.000<sup>34</sup></b>
-------------------------------------	--------------------------------------

En tanto que las deducciones se imputan sobre la totalidad de la actividad generadora de renta y no sobre una partida de ingresos específica, deben distribuirse sobre la totalidad de los ingresos.

Distribución proporcional de deducciones: 71.837.614.000 (deducciones declaradas) / 169.503.401.000 (ingreso bruto) x 100 = 42.38%
--

Total deducciones declaradas	\$71.837.614.000 <sup>35</sup>
Deducciones distribución de energía <sup>36</sup>	\$45.805.838.156
Deducciones generación de energía <sup>37</sup>	\$14.737.491.584
Deducciones otros ingresos <sup>38</sup>	\$11.292.211.603

### Renta exenta por distribución de energía

Total ingreso operacional	\$142.858.258.000
Ingreso por distribución de energía (75,658% del ingreso operacional)	\$108.083.620.000
Costo de distribución de energía	\$57.246.249.530
Deducciones distribución de energía	\$45.805.838.156
<b>Renta exenta distribución de energía</b>	<b>\$5.031.532.314</b>

### Renta exenta por generación de energía

Total ingreso operacional	\$142.858.258.000
Ingresos por generación de energía (24,342% del ingreso operacional)	\$34.774.638.000
Costo generación de energía	\$18.418.311.185

<sup>34</sup> Valor declarado en el denuncia de corrección y que no controvertió la DIAN. Folio 562 del C.A.A. 2B.

<sup>35</sup> Valor declarado en el denuncia de corrección y que no controvertió la DIAN. Folio 562 del C.A.A. 2B.

<sup>36</sup> \$108.083.620.000 (ingreso por distribución de energía x 42.38%)

<sup>37</sup> \$34.774.638.000 (ingresos por generación de energía x 42.38%)

<sup>38</sup> \$26.645.143.000 (otros ingresos) x 42.38%

Deducciones generación de energía	\$14.737.491.584
Renta líquida de la actividad	\$ 1.618.835.321
<b>Renta exenta por generación de energía (70% para el año 1999)</b>	<b>\$1.113.184.661</b>

<b>Total de la renta exenta por generación y distribución de energía.</b>	<b>\$6.144.716.957</b>
---	------------------------

#### Renta líquida otros ingresos

Otros ingresos	\$26.645.143.000
Costo otros ingresos	\$11.108.817.284
Deducciones otros ingresos	\$11.292.211.603
Renta líquida otros ingresos	\$4.244.114.113

Establecido que en año gravable 1999 la parte actora generó una renta de \$6.144.716.957, susceptible de ser tratada como exenta, siempre y cuando la utilidad se capitalizara o apropiara como reserva para la rehabilitación, extensión y reposición de sistemas, la Sala verifica que la Asamblea General de Accionistas de la Central Hidroeléctrica de Caldas, en reunión celebrada el 31 de marzo de 2000, aprobó una reserva para los fines previstos en el artículo 211 del E.T. de \$4.067.722.865,25<sup>39</sup>, razón por la cual se reconocerá ese monto como renta exenta.

Así, la diferencia entre la renta líquida, calculada en \$10.892.229.000, y la renta exenta de \$4.067.722.865, arrojan como resultado una renta líquida gravable de \$6.824.506.135, sobre la que se aplica la tarifa del 35% del impuesto sobre la renta vigente para el año gravable 1999, lo que da como resultado un impuesto a cargo del periodo de \$2.388.577.147.

<b>Renta líquida</b>	<b>\$10. 892.229.000</b>
Renta del periodo susceptible de ser tratada como exenta	<b>\$6.175.207.703</b>
<b>Renta exenta del periodo (apropiada por la sociedad para dar cumplimiento al artículo 211 del E.T.)</b>	<b>\$4.067.722.865</b>

<sup>39</sup> Folios 659 al 661 del C.C.A. 2B.

Renta líquida gravable (\$10.892.229.000 - \$4.067.722.865)	\$6.824.506.135
<b>Impuesto a cargo</b>	<b>\$2.388.577.147</b>

Procede el recurso de apelación a favor de la parte actora, pero por las razones expuestas anteriormente.

#### **DEL DESCUENTO DEL IVA POR BIENES DE CAPITAL**

Con ocasión de la presentación de la declaración de corrección, la parte actora llevó al renglón 62 "*IVA por bienes de capital*" la suma de \$2.388.577.000, con el que dijo pagar el impuesto a cargo liquidado.

Con la liquidación oficial de revisión, la Administración señaló que la Ley 488 de 1994 derogó el artículo 258-1 del E.T., derogatoria que, a su juicio, condujo al decaimiento administrativo del Decreto 2076 de 1992, que reglamentó el artículo 258-1 E.T. y que consagraba el descuento que declaró la demandante.

Que en virtud del decaimiento administrativo del Decreto 2076 de 1992, sólo podía llevarse como descuento el IVA pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital construidos y puestos en funcionamiento hasta el año gravable 1998. Que, como en el caso de la demandante, los bienes se terminaron de construir en el año 1999, no era procedente el descuento.

Pues bien, la Ley 6ª de 1992, que adicionó el artículo 258-1 al E.T. consagró el derecho a descontar del impuesto sobre la renta, el IVA pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital, así:

**“ARTICULO 20.** Descuento del impuesto a las ventas por la adquisición de activos fijos. Adiciónase el Estatuto Tributario con los siguientes artículos:

**ARTICULO 258-1.** Descuento por impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos. Las personas jurídicas y sus asimiladas tendrán derecho a descontar del impuesto sobre la renta a su cargo, el impuesto a las

ventas pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital, de equipo de computación, y para las empresas transportadoras adicionalmente de equipo de transporte, en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en que se haya realizado su adquisición o nacionalización.” (...)

El Decreto 2076 de 1992 reglamentó el artículo 258-1 del E.T. y, aclaró que el IVA pagado en la construcción de bienes de capital sólo podía ser descontado en el periodo en el que el bien se encontrara en condiciones de utilización. Precisó el decreto:

**“ARTICULO 3º. DESCUENTO DEL IVA POR BIENES DE CAPITAL CONSTRUIDOS.** Cuando se trate de bienes de capital que no hayan sido adquiridos o nacionalizados sino construidos por el contribuyente, el descuento consagrado en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario, sólo será procedente en el año en que el activo se encuentre en condiciones de utilización, y en relación con el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición o nacionalización de los bienes y servicios que van a constituir costo del mismo.”

De otra parte, el artículo 104 de la Ley 223 de 1995 estableció que el reconocimiento del descuento previsto en el artículo 258-1 del E.T. estaba condicionado a que los activos se capitalizaran para ser depreciados y amortizados. Adicionalmente, previó que el IVA generado podía ser descontado en los periodos siguientes cuando no fuera factible llevarlo a cabo en el periodo de la adquisición. Dispuso la norma:

**“ARTÍCULO 104. DESCUENTO POR IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS PAGADO EN LA ADQUISICIÓN DE ACTIVOS FIJOS.** El descuento previsto en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario se concederá únicamente sobre los activos de capital que se capitalizan de acuerdo con las normas de contabilidad, para ser depreciados o amortizados. Para los activos adquiridos a partir de la vigencia de esta ley, cuando en un ejercicio no sea posible descontar la totalidad del impuesto sobre las ventas pagado en su adquisición, el saldo podrá descontarse dentro de los ejercicios siguientes. Cuando se trate de bienes adquiridos mediante contratos de leasing con opción de compra, el impuesto sobre las ventas sólo podrá ser descontado por el usuario del respectivo bien, independientemente de que el usuario se someta al procedimiento 1º., o al procedimiento 2º., de que trata el artículo 127-1 del Estatuto Tributario. (...)

Finalmente, la Ley 488 de 1998 modificó el beneficio previsto en el artículo 258-1 del E.T. y lo estableció como una deducción en lugar de un descuento, como había sido inicialmente previsto, así:

**"ARTÍCULO 18. DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS PAGADO EN LA ADQUISICIÓN DE ACTIVOS FIJOS.** Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

**"Artículo 115-1. Dedución del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos.** Las personas jurídicas y sus asimiladas tendrán derecho a tratar como deducción en el impuesto sobre la renta, el impuesto a las ventas pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital, de equipo de computación, y para las empresas transportadoras, adicionalmente, de equipo de transporte, en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en que se haya realizado su adquisición o nacionalización. En ningún caso, los vehículos automotores ni los camperos darán lugar a la deducción prevista en este artículo.

En el caso de la adquisición de activos fijos gravados con impuesto sobre las ventas por medio del sistema de arrendamiento financiero (leasing), se requiere que se haya pactado una opción de adquisición irrevocable en el respectivo contrato, a fin de que el arrendatario tenga derecho a la deducción contemplada en el presente artículo. En este evento, la deducción sólo podrá ser solicitada por el usuario del respectivo bien, independientemente de que el contrato se encuentre sometido al procedimiento del numeral 1o. o al procedimiento del numeral 2o. de que trata el artículo 127-1 del Estatuto Tributario.

Para los efectos del presente artículo se consideran bienes de capital aquellos activos de capital que se capitalicen de acuerdo con las normas de contabilidad, para ser depreciados.

**PARÁGRAFO 1o.** El impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos depreciables frente a los cuales no sea procedente lo dispuesto en el presente artículo formará parte del costo del activo.

**PARÁGRAFO 2o.** Los Contribuyentes personas jurídicas que de conformidad con el inciso primero del artículo 104 de la Ley 223 de 1995, tuvieron a la fecha de vigencia de la presente ley, saldos pendientes para solicitar como descuento tributario, correspondientes a impuestos sobre las ventas pagados en la adquisición o nacionalización de activos fijos, conservarán su derecho a solicitarlo en los períodos siguientes hasta agotarlo, sin que en ningún caso exceda de cinco (5) períodos gravables." (Resaltado no hace parte del texto citado).

De conformidad con lo anterior, no es acertado lo manifestado por la Administración en el sentido de que sólo hasta 1998 podía tratarse como descuento el IVA pagado en la construcción de bienes de capital. Por el contrario, el parágrafo del artículo 18 de la Ley 488 de 1998 previó que los saldos pendientes de imputación podían ser utilizados para estos efectos dentro de los 5 períodos siguientes a la entrada en vigencia de la referida ley.

En este sentido, como la DIAN no desvirtuó que el saldo de las cuentas en la que se registró el IVA descontable no provenía de la adquisición o construcción de bienes de capital ni que se incumplieron las condiciones para este reconocimiento, no era procedente rechazarlo.

No prospera el recurso de apelación de la DIAN.

## **DE LA SANCIÓN POR LIBROS DE CONTABILIDAD**

En liquidación Oficial de Revisión, la DIAN señaló que una vez practicada la inspección contable a la demandante, verificó que el libro de inventarios y balances registraba el último movimiento el 31 de diciembre de 1995, hecho que de conformidad con la legislación comercial constituía una irregularidad en la contabilidad, tal y como lo prevé el artículo 654 del E.T. Por lo mismo, la parte actora se hacía acreedora a la sanción prevista en el artículo 655 del mismo estatuto.

La demandante sostuvo que cumplió el deber de llevar en debida forma los libros de contabilidad. En particular, sobre los inventarios, alegó que llevaba un registro auxiliar de control de mercancías, según lo previsto en el artículo 2 de la Ley 174 de 1994 y el Decreto 2649 de 1993 y que, por esta razón, no estaba obligada a llevar un libro de inventarios.

El artículo 52 del Código de Comercio establece que los comerciantes, al iniciar sus actividades y por lo menos una vez al año, deben elaborar un inventario y un balance general.

**“ARTÍCULO 52. OBLIGATORIEDAD DE ELABORAR PERIÓDICAMENTE UN INVENTARIO Y UN BALANCE GENERAL.** Al iniciar sus actividades comerciales y, por lo menos una vez al año, todo comerciante elaborará un inventario y un balance general que permitan conocer de manera clara y completa la situación de su patrimonio.”

La doctrina judicial de esta Sala tiene establecido que de la norma transcrita se advierte la obligatoriedad de llevar un libro de contabilidad donde aparezca el inventario del ente económico al iniciar sus actividades y por lo menos una vez al año, esto es, al terminar el ejercicio fiscal y comercial<sup>40</sup>. Para tales efectos, señala la providencia citada:

*“De todo lo anterior se infiere que todo comerciante o ente económico, está obligado a llevar un registro pormenorizado de los inventarios existentes a la fecha de corte de los estados financieros y plasmarse sus resultados en los libros auxiliares y/o principales que hayan sido registrados ante las autoridades competentes según las normas del Estatuto Mercantil.*

*La relación detallada de las existencias, además de quedar en los registros auxiliares agrupados por resúmenes o grupos de bienes (Código de Comercio artículo 52 y Decreto 2649/93 artículo 125) deben relacionarse con el mismo nivel de detalle en un libro que la costumbre y la doctrina mercantil y la jurisprudencia tributaria han coincidido en llamar de “Inventarios y Balances” cuya inscripción en el registro mercantil de la respectiva Cámara de Comercio es obligatorio conforme al numeral 7° del artículo 28 del Código de Comercio”*

De lo anterior se desprende que por el hecho de aplicar el sistema de inventario permanente, según lo previsto en el artículo 62<sup>41</sup> del E.T., concordantemente con el artículo 129<sup>42</sup> del Decreto 2649 de 1993, el contribuyente no está exento de

---

<sup>40</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ. Bogotá, D.C., 3 de diciembre de 2003. Número de radicación: 25000 23 27 000 2000 01312 01. Número interno: 13597. Actor: SAGRASAS LTDA. Demandado: DIAN

<sup>41</sup> **ARTICULO 62. SISTEMA PARA ESTABLECER EL COSTO DE LOS ACTIVOS MOVIBLES ENAJENADOS.** El costo de la enajenación de los activos movibles debe establecerse con base en alguno de los siguientes sistemas:

1. El juego de inventarios.
2. El de inventarios permanentes o continuos.
3. Cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

El inventario de fin de año o período gravable es el inventario inicial del año o período gravable siguiente.

**PARÁGRAFO.** Para los efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, los contribuyentes que de acuerdo con el artículo 596 de este Estatuto están obligados a presentar su declaración tributaria firmada por Revisor Fiscal o Contador Público, deberán establecer el costo de la enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos, o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

<sup>42</sup> **ARTICULO 129. INVENTARIO DE MERCANCÍAS.** El control de las mercancías para la venta se debe llevar en registros auxiliares, que deben contener, por unidades o grupos homogéneos, por lo menos los siguientes datos:

1. Clase y denominación de los artículos.

cumplir la obligación de realizar un inventario por lo menos una vez al año y registrarlo en el libro correspondiente como lo exige el Código de Comercio. Por lo anterior, la sanción impuesta por la Administración deberá confirmarse.

No prospera el recurso de apelación de la parte actora.

#### **DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD.**

Como en el presente caso prosperó el recurso de apelación a favor del contribuyente en cuanto a la procedencia de las rentas exentas y del descuento del impuesto sobre las ventas por la importación de bienes de capital no se configura ninguno de los presupuestos previstos como inexactitud sancionable según lo previsto en el artículo 647 del E.T.

---

2. Fecha de la operación que se registre.

3. Numero del comprobante que respalda la operación asentada.

4. Numero de unidades en existencia, compradas, vendidas, consumidas, retiradas o trasladadas.

5. Existencia en valores y unidad de medida.

6. Costo unitario y total de lo comprado, vendido, consumido, retirado o trasladado.

7. Registro de unidades y valores por faltantes o sobrantes que resulten de la comparación del inventario físico con las unidades registradas en las tarjetas de control.

En todos los casos cuando en los procesos de producción o transformación se dificulta el registro por unidades, se hará por grupos homogéneos.

Al terminar cada ejercicio, debe efectuarse el inventario de mercancías para la venta, el cual contendrá una relación detallada de las existencias con indicación de su costo unitario y total. Cuando la cantidad y diversidad de artículos dificulte su registro detallado, este puede efectuarse por resúmenes o grupos de artículos, siempre y cuando aparezcan discriminados en registros auxiliares.

Dicho inventario debe ser certificado por contador público para que preste mérito probatorio, a menos que se lleve un libro registrado para tal efecto.

**PARÁGRAFO.** Cuando el costo de ventas se determine por el juego de inventarios no se requiere incluir en el control pertinente, los datos señalados en los numerales 5, 6 y 7 de este artículo.

En virtud de todo lo expuesto, la Sala declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho propone la siguiente liquidación. En todo caso advierte que el renglón GN, referido al saldo a favor sin devolver aparece en cero en la liquidación oficial, aspecto que no fue controvertido en la demanda. Por lo tanto, no modificará dicho valor.

CONCEPTOS		LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN DIAN	LIQUIDACIÓN TRIBUNAL	LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO
RENDA LÍQUIDA GRAVABLE	RA	\$10.892.229.000	\$10.892.229.000	\$10.982.229.000	\$10.892.229.000
RENTAS EXENTAS	EC	\$4.067.722.000	0	0	\$4.067.722.000
RENDA LÍQUIDA GRAVABLE	RE	\$6.284.507.000	\$10.892.229.000	\$10.892.229.000	\$6.284.506.000
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	LA	\$2.388.577.000	\$3.812.280.000	\$3.812.280.000	\$2.388.577.000
DESCUENTO IVA BIENES DE CAPITAL	DI	\$2.388.577.000	0	\$2.388.577.000	\$2.388.577.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	FU	0	\$3.812.280.150	\$1.423.703.150	0
TOTAL RETENCIONES	GR	\$202.013.000	\$202.013.000	\$202.013.000	\$202.013.000
MENOS SALDO A FAVOR	GN	\$39.938.000	0	0	0
SANCIONES	VS	0	\$6.821.421.000	\$317.800.000	\$317.800.000
TOTAL SALDO A PAGAR	HA	0	\$10.091.688.000	\$1.539.490.000	\$115.787.000

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: REVÓCASE** Los numerales 1 a 5 de la sentencia del 26 de febrero de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas que declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 10064200200042 de 29 de octubre de 2002, pero sólo en cuanto impuso la sanción por inexactitud.

En su lugar,

**SEGUNDO. DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 10064200200042 de 29 de octubre de 2002, por las razones expuestas en la parte motiva del presente fallo.

**TERCERO.** A título de restablecimiento del derecho, se propone la liquidación que figura en la página 43 del presente fallo

**CUARTO. CONFÍRMASE** los numerales 6 y 7 de la sentencia.

**QUINTO: RECONÓCESE** personería a la abogada Rocío del Pilar Ochoa Soto como apodera de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS  
BÁRCENAS**

Presidente

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE  
VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE  
RODRÍGUEZ**