



DEDUCCIÓN ESPECIAL POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS - Requisitos. Alcance. Reiteración de jurisprudencia / ACTIVO FIJO REAL PRODUCTIVO - Requisitos. Para que se considere como tal debe cumplir las exigencias del artículo 60 del E.T. / ACTIVO FIJO REAL PRODUCTIVO ADQUIRIDO - Noción. Para efectos de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos los bienes se debían adquirir para integrarse al patrimonio del contribuyente / DEDUCCIÓN ESPECIAL POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS - Alcance del requisito de adquisición. Para efectos de la deducción es la compra o apropiamiento por operación de traslación de dominio de un bien que se integra al patrimonio del sujeto pasivo / ACTIVOS FIJOS O INMOVILIZADOS - Noción. Son los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios / BIEN TANGIBLE O CORPORAL - Noción. Es el que tiene un ser real y puede ser percibido por los sentidos / BIENES PRODUCTIVOS DEL CONTRIBUYENTE PARA EFECTOS DE LA DEDUCCIÓN ESPECIAL POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS - Noción. Se trataba de aquellos cuya participación fuera directa, permanente e indispensable en la actividad productora de renta del sujeto pasivo

El artículo 158-3 del ET vigente al caso bajo examen, de acuerdo con la modificación ordenada por el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006 permitía deducir de impuesto sobre la renta el 40% de la inversión que se realizara para la adquisición activos fijos reales productivos. Para que procediera esta deducción era necesario demostrar el cumplimiento conjunto de los siguientes requisitos: - Debía ser una inversión en activos fijos, en los términos del artículo 60 del ET, lo que excluye a los activos movibles, pues dicha norma define fiscalmente como activos fijos aquellos *“bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente”*. - En bienes tangibles o corporales, de conformidad con el artículo 653 del Código Civil, dado que dicha norma señala que existen bienes corporales que son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro. - Que esos bienes se adquirieran para integrarse al patrimonio del contribuyente, en el entendido que *“adquisición”* para los efectos de esta deducción es la compra o apropiamiento por operación de traslación de dominio de un bien que se integra al patrimonio del sujeto pasivo. - Cuya participación fuera directa y permanente en la actividad productora de renta del sujeto pasivo, lo que implicaba que entre lo producido y los bienes empleados para tal fin, existiera relación directa y permanente, de suerte que resultaran indispensables para su ejecución. - Además, que fueran bienes depreciables o amortizables fiscalmente. En ese sentido, el artículo 2º del Decreto 1766 de 2004 precisó que los activos objeto del beneficio correspondían a *“bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente”*. Por lo tanto, la deducción especial en referencia se aplicaba a **“activos fijos reales”**, no a activos movibles o a bienes intangibles. Además, debía tratarse de bienes **“productivos”**, esto es, que tuvieran una relación directa, permanente e indispensable con la actividad productora de renta y que pudieran depreciarse o amortizarse fiscalmente.

FUENTE FORMAL: CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 653 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 60 INCISO 3 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 158-3 / DECRETO 1766 DE 2004 - ARTÍCULO 2 / LEY 1111 DE 2006 – ARTÍCULO 8



NOTA DE RELATORÍA: En relación con el alcance de los requisitos o condiciones para la procedencia de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos consultar la sentencia proferida el 19 de mayo de 2016 por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, radicación 11001-05-001-23-31-000-2008-00457-01(20501), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez que recogió la conceptualización desarrollada por la Sección.

DEDUCCIÓN ESPECIAL POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS - Requisito de adquisición del activo fijo. Alcance / ACTIVO FIJO REAL PRODUCTIVO - Definición / INVERSIONES NECESARIAS AMORTIZABLES - Noción / INVERSIONES NECESARIAS AMORTIZABLES - Tratamiento contable / ACTIVO DIFERIDO Y ACTIVO FIJO - Diferencia / CARGO DIFERIDO - Noción / CARGO O GASTO DIFERIDO - Tratamiento contable. Reiteración de jurisprudencia. Se debe llevar al activo diferido / ACTIVO DIFERIDO - Cuentas o partidas que lo integran / TRATAMIENTO CONTABLE DE ACTIVO DIFERIDO DE LOS CARGOS O GASTOS DIFERIDOS. Efectos jurídicos frente a la deducción del artículo 158-3 del Estatuto Tributario. No otorga automáticamente al contribuyente el beneficio de deducir tales gastos diferidos del impuesto sobre la renta, si no se cumplen todos los requisitos para la procedibilidad de la deducción, entre ellos que se trate de la adquisición de un activo fijo / GASTOS ANTICIPADOS Y CARGOS DIFERIDOS - Tratamiento contable de activos diferidos. Reiteración de jurisprudencia / TRATAMIENTO CONTABLE DE ACTIVO DIFERIDO DE LOS GASTOS ANTICIPADOS Y DE LOS CARGOS DIFERIDOS. Fundamento. . Reiteración de jurisprudencia. Se deben reconocer como activos diferidos porque la naturaleza contable de los activos diferidos corresponde, en realidad, a un gasto ya pagado pero no utilizado, no a un activo propiamente dicho / ACTIVO DIFERIDO - Naturaleza contable / OFICIO DIAN 085073 DE 2008 – Alcance. Analiza la viabilidad de reconocer la deducción por inversión en activos fijos reales productivos al concesionario de una obra de infraestructura estatal / CLÁUSULA DE REVERSIÓN EN CONTRATO DE CONCESIÓN DE OBRA DE INFRAESTRUCTURA ESTATAL - Finalidad y alcance / DEDUCCIÓN DEL ARTÍCULO 158-3 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO POR INVERSIÓN EN ADECUACIONES Y REMODELACIONES EN INMUEBLES AJENOS PARA CUMPLIR OFERTA COMERCIAL PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE CATERING, LIMPIEZA, PLANCHADO Y CAMARADERÍA - Improcedencia

[S]e concluye que, las remodelaciones y adecuaciones a cargo de la contribuyente según cada oferta comercial, se realizaron en bienes ajenos, con el agravante de estar comprometida a entregarlos al cliente al culminar la ejecución del respectivo contrato (...) Así las cosas, queda claro que si las inversiones en las que incurrió la actora no se integraron a un bien de su propiedad, tampoco ingresaron a su patrimonio, con lo cual no tienen la connotación de adquisición de activos fijos necesarios para producir renta. Vale resaltar que no integraron el patrimonio de la contribuyente si se observa que la definición de activo fijo real productivo para efectos de la deducción en referencia (art. 2º Decreto 1766 de 2004) alude a los bienes tangibles que se adquieren para que participen en la obtención de renta sin destinarse al inventario o a ser vendido en el giro ordinario del negocio. Lo anterior, aun cuando el artículo 142 del ET señala que las inversiones necesarias amortizables son los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio que según la técnica contable deben registrarse como activos diferidos,



para su amortización en más de un año o período gravable por ser gastos preparatorios para el negocio, pero eso, por sí solo, no implica que existe una identidad entre los conceptos de activo diferido y activo fijo. Al respecto la Sala precisó que aun cuando los conceptos cargos diferidos (erogaciones necesarias para la instalación, montaje y puesta en marcha de proyectos en los cuales exista una expectativa razonable de que se generará una rentabilidad que permita su recuperación) deben llevarse al activo diferido donde además de dichos cargos, se registran los pagos anticipados relativos a intereses, seguros, arrendamientos, bienes y servicios, que se reconocen como costos y gastos, esto solo corresponde al tratamiento contable que debe darse a tales gastos anticipados o diferidos ante la ausencia de utilidades a las cuales se puedan imputarse para deducirlos gradualmente (amortizarlos). Es decir que la activación contable de tales gastos no otorga automáticamente al contribuyente el beneficio de deducirlos del impuesto sobre la renta, dado que es necesario el cumplimiento cabal de todos los requisitos de procedibilidad establecidos en el artículo 158-3 del ET y el Decreto 1766 de 2004, entre estos que se trate de la adquisición de un activo fijo. Ahora bien, la actora sostiene que las inversiones que efectuó en los inmuebles de sus clientes no constituyen un gasto porque el valor de la remodelación no le fue reembolsado, lo que dio lugar a que fueran registradas como cargos diferidos. Al respecto se reitera lo expresado por la Sala en sentencia de 25 de septiembre de 2017, en la que se precisó que el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 establece que deben reconocerse como activos diferidos tanto los gastos anticipados como los cargos diferidos, esto es porque la naturaleza contable de los activos diferidos corresponde, en realidad, a un gasto ya pagado pero no utilizado, no a un activo propiamente dicho. Asimismo, que la asimilación a un activo tiene por objeto no afectar la información financiera del contribuyente en los periodos en los que aún no se ha utilizado el gasto anticipado, pero en la medida en que este se vaya utilizando, se irá llevando al gasto real, vía amortización, para que en la contabilidad se refleje la realidad de los hechos económicos. En consecuencia, y como ya se expresó, la contabilización que se haga a título de cargo diferido es un gasto anticipado, que por técnica contable se lleva a una cuenta denominada “*activos diferidos*”, que aluden a los gastos pagados pero no utilizados por el contribuyente de los que espera obtener un beneficio en períodos posteriores. Adicionalmente, la Sala precisa que no es procedente acceder a la petición de la demandante para que se le dé el mismo tratamiento que reciben quienes suscriben contratos de concesión con el Estado, de acuerdo con interpretación de la DIAN contenida en el Oficio 085073 de 3 de septiembre de 2008, porque los supuestos de esa doctrina no se identifica con el caso bajo examen. Lo anterior, porque en el oficio en mención se analiza la viabilidad de reconocer la deducción por inversión en activos fijos reales productivos al concesionario de una obra de infraestructura estatal. Lo que la DIAN señaló en ese oficio es que “*en el marco, de un contrato de concesión para la construcción, rehabilitación y conservación de proyectos de infraestructura vial, es procedente el beneficio respecto de las inversiones que se concretan en obras de infraestructura de transporte, no así las demás inversiones amortizables que no se concretan en los activos señalados, tales como intangibles.*”. (Énfasis propio) Pero la verdadera razón, en sentir de la Sala, es que, la reversión es una prerrogativa excepcional del Estado cuyo cometido es definir la titularidad del derecho de propiedad de los elementos y bienes afectados al servicio u obra concesionada para asegurar la prestación del servicio público o explotación asociados a estos. Entonces, en virtud de la reversión, la propiedad de los bienes afectados a la obra de infraestructura (activo fijo) pasan al Estado al final de la concesión. Es decir, en ese momento el concesionario transfiere al Estado la propiedad de los bienes u este las adquiere,



Radicado: 25000-23-37-000-2013-00648-01(23151)
Demandante: Compas Group Services Colombia S.A.

pues en el curso del contrato de concesión, el adquirente y propietario es precisamente el contratista. De ahí que, tratándose este caso de un negocio jurídico diferente al de concesión estatal, que no tiene inmersa la cláusula de reversión, estudiada como se dijo aquí, claramente, no hay lugar al trato igualitario que invoca la actora. Por todo lo anterior, la Sala concluye que las adecuaciones efectuadas por la contribuyente en inmuebles ajenos a efectos de cumplir la oferta comercial para la prestación de servicios de catering, limpieza, planchado y camaradería, no son deducibles en los términos del artículo 158-3 del E.T y el Decreto 1766 de 2004. En consecuencia, procedía el rechazo de la deducción especial solicitada por la actora en la declaración de renta del año gravable 2008.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 142 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 158-3 / DECRETO 2649 DE 1993 - ARTÍCULO 67 / DECRETO 1766 DE 2004 - ARTÍCULO 2 / OFICIO DIAN 085073 DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2008

NOTA DE RELATORÍA: En relación con tratamiento contable de activos diferidos de los cargos diferidos y de los gastos anticipados se reitera la sentencia proferida el 10 de diciembre de 2015 por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, radicación 25000-23-27-000-2009-00006-01(18531), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la naturaleza contable de los activos diferidos se reitera la sentencia proferida el 25 de septiembre de 2017 por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, radicación 25000-23-37-000-2012-00022-01(20584), C.P. Milton Chaves García.

CORRECCIÓN DE LA DECLARACIÓN DE RENTA PROVOCADA POR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL O SU AMPLIACIÓN - Requisitos / CORRECCIÓN DE LA DECLARACIÓN DE RENTA PROVOCADA POR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL - Rechazo. Incumplimiento del requisito de liquidar la sanción por inexactitud reducida a la cuarta parte de la determinada por la administración

El artículo 709 del ET establece que la corrección provocada por requerimiento especial o a su ampliación, habilita al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante que acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, para que liquide la sanción por inexactitud reducida a la cuarta parte de la planteada por la Administración, en relación con los hechos aceptados. Con tal propósito, la norma ordena que se presente una declaración de corrección que incluya mayores valores aceptados y la **sanción por inexactitud reducida**. La cual se debe adjuntar a la respuesta del requerimiento con la prueba del pago o acuerdo de pago. En el expediente está acreditado que la contribuyente corrigió el renglón 78 "Otras retenciones" en el sentido de disminuir \$90.046.000 por retenciones de timbre practicadas en el año gravable 2008. Asimismo, que la sanción por inexactitud de esas retenciones de acuerdo con la tarifa del 160%, vigente para ese momento, correspondía a \$144.073.600, que, una vez reducida a la cuarta parte equivalía a \$36.018.400. Sin embargo, la demandante pagó por dicho concepto \$18.009.000. Visto esto, para la Sala es claro que la contribuyente no acreditó el cumplimiento de la totalidad de los requisitos de procedibilidad de la respectiva declaración de corrección, razón suficiente para no aceptarla y dar paso a la liquidación oficial del tributo, como se dio en este asunto. En consecuencia, como el Tribunal señaló que la Administración actuó en debida forma al no aceptar



Radicado: 25000-23-37-000-2013-00648-01(23151)
Demandante: Compas Group Services Colombia S.A.

la corrección de la declaración porque la sanción por inexactitud se liquidó y pagó por un menor valor, no prospera este cargo de apelación. En todo caso, la Sala advierte que si se calculara por favorabilidad la sanción reducida (art. 709 del ET) conforme a la modificación que la Ley 1819 de 2016 (art. 282) introdujo a la sanción por inexactitud, en cuanto la disminuyó al 100%, la sanción reducida sería de \$22.511.500. No obstante, como el pago de la demandante por dicho concepto fue de \$18.009.000, en ese evento, tampoco, sería viable darle la razón al contribuyente y aceptar la declaración de corrección.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 709 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 282

SANCIÓN POR INEXACTITUD - Conductas sancionables / SANCIÓN POR INEXACTITUD - Procedencia. Inclusión en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2008 de una deducción por inversión en activos fijos reales productivos no procedente que derivó en un mayor saldo a favor para el contribuyente / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO – Aplicación. Disminución de la sanción por inexactitud / SANCIÓN POR INEXACTITUD - Reliquidación. Procedencia por aplicación del principio de favorabilidad

La sanción por inexactitud es de aplicación cuando en una declaración se incluyen deducciones inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se deriva un menor impuesto a cargo del contribuyente o un mayor saldo a favor. Como en el presente asunto se verificó la inclusión en la declaración de renta del año gravable 2008 de una deducción improcedente que trajo consigo un mayor saldo a favor de la actora, para la Sala es claro que están dados los presupuestos para la imposición de la sanción como lo dispuso la DIAN. Sin embargo, y visto que el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario y previó, en el parágrafo 5, que *“El principio de favorabilidad aplicará (sic) para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”*. La citada norma es aplicable en concordancia con los artículos 287 de la Ley 1819, que modificó el artículo 647 del E.T, pero mantuvo como inexactitud sancionable la omisión de ingresos y la inclusión de costos y deducciones inexistentes siempre que de estas conductas se derive un menor impuesto a cargo o un menor saldo a favor, y 288 de la misma ley, que modificó el artículo 648 del Estatuto Tributario en el sentido de reducir al 100% la sanción general por inexactitud.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 640 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 647 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 648 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 282 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 287 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 288

CONDENA EN COSTAS - Conformación / CONDENA EN COSTAS - Improcedencia. Falta de prueba de su causación

No se condena en costas (gastos o expensas del proceso y agencias del derecho), porque en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA.



Radicado: 25000-23-37-000-2013-00648-01(23151)
Demandante: Compas Group Services Colombia S.A.

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

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de septiembre de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 25000-23-37-000-2013-00648-01(23151)

Actor: COMPASS GROUP SERVICES COLOMBIA S.A.

Demandado: UAE - DIAN

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 29 de marzo de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", cuya parte dispositiva es la siguiente:

"PRIMERO. NEGAR las súplicas de la demanda.

SEGUNDO. Sin condena en costas.

TERCERO. [...]"

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1 Pretensiones

"PRIMERA

Que son declaren nulos los siguientes Actos Administrativos:

i) La Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000004 del 2 de febrero de 2012, por medio de la cual se modificó la Declaración de Renta correspondiente al año gravable 2008 del contribuyente Compass Group Services Colombia S.A. y;

ii) La Resolución No. 900.061 del 7 de Febrero de 2013, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración que confirmó en todas



sus partes la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000004 del 2 de febrero de 2012.

En conjunto, nos referiremos a estas Resoluciones como los “Actos Administrativos”.

SEGUNDA

Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su Derecho a la parte actora, mediante la declaración que el denunció rentístico del Impuesto de Renta y Complementarios, presentada por Compass por el período gravable 2008, ha quedado en firme en todos sus aspectos.

TERCERA

De manera subsidiaria, y sólo en caso de no prosperar la pretensión principal, solicito se revoque la sanción por inexactitud dado que no existe adición u omisión del impuesto que dé lugar a la imposición de la misma. En todo caso, si fuera procedente la sanción, debería levantarse por presentarse una clara diferencia de criterios respecto de la interpretación del derecho aplicable.”¹

1.2 Hechos relevantes para el asunto

1.2.1 Mediante Requerimiento Especial 312382011000052 de 10 de mayo de 2011, la División de Gestión de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN propuso a Compass Group Services Colombia S.A. la modificación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2008, en el sentido de suprimir de dicha declaración las retenciones de timbre por \$90.046.000 y desconocer \$317.179.000 correspondientes a la deducción por inversión en activos fijos reales productivos que no cumplieran el requisito de adquisición, por tratarse de activos de terceros.

1.2.2 El 29 de junio siguiente la contribuyente presentó declaración de corrección del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2008 en el sentido de detraer del total de retenciones \$90.046.000 correspondiente a retenciones de timbre, lo que disminuyó el saldo a favor a \$2.025.413.000. Posteriormente, el 11 de agosto de 2011 dio respuesta al requerimiento especial.

1.2.3 El 3 de febrero de 2012, la División de Gestión de Grandes Contribuyentes de la DIAN notificó a la contribuyente Liquidación Oficial de Revisión 312412012000004 de 2 de febrero de 2012 respecto de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2008, para desconocer \$317.179.000 por deducción por inversión en activos fijos reales productivos e imponer sanción por inexactitud de \$311.590.000.

1.2.4 La contribuyente recurrió la liquidación oficial anterior. La cual fue objeto de confirmación mediante Resolución 900061 de 13 de febrero de 2013, por lo que subsiste la controversia entre las partes acerca de si era procedente deducir como inversión en activos fijos reales productivos \$317.179.000, las adecuaciones y mejoras que la contribuyente realizó en inmuebles de sus clientes a fin de cumplir

¹ Folios 5 y 6 C. Principal



los servicios de catering, limpieza, planchado y camaradería contratados por estos.

1.3 Normas violadas y concepto de la violación

1.3.1 En la demanda se indicaron como normas violadas los artículos 29 y 83 de la Constitución Política; 158-3, 647 y 772 del Estatuto Tributario, 1° del Decreto 2649 de 1993 y 7 del Decreto 4349 de 2004.

1.3.2 Violación del derecho al debido proceso. Falsa motivación

La DIAN infringió el artículo 29 de la Constitución porque hizo una indebida valoración de las pruebas aportadas por la demandante.

En efecto, la cláusula 6° de la oferta mercantil de 1° de abril de 2007 estableció que la amortización de la remodelación de la cocina de la Clínica Valle de Lili correspondía a Compass, puesto que era quien se comprometía a hacer la obra para ejecutar el servicio de catering contratado. Por eso fue que la actora contrató a la firma Archer Pazan Arquitectos.

Pese a lo anterior, la DIAN interpretó que, por tratarse de obras en inmuebles de terceros, la inversión no pertenecía a Compass y tampoco configuraba una inversión en activos fijos reales productivos.

Lo que no es cierto, porque el concepto de adquisición refiere a que los activos ingresen al patrimonio del contribuyente y, en este caso la inversión se registró contablemente como un cargo diferido a las inversiones en activos fijos reales productivos.

Por esa indebida valoración es que los actos demandados están falsamente motivados y deben anularse.

1.3.3 Procedencia de la deducción en inversión en activos fijos reales productivos

Todos los elementos de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos se cumplen en este caso porque:

- Las adecuaciones o remodelaciones realizadas por la demandante son bienes corporales de acuerdo con el artículo 653 del Código Civil que señala como tal, a las cosas que tiene una existencia real y pueden percibirse con los sentidos.
- Son activos fijos, puesto que la actora no los enajena en el giro ordinario de su negocio.
- Son inversiones amortizables de Compass (art. 142 del ET), puesto que eran necesarias para los fines de su negocio y la técnica contable establece que se registren como activos para amortizarlos en más de un año gravable o se traten como diferidos.
- Integraban el patrimonio de la contribuyente si se observa que el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 señala que los activos diferidos corresponden a cargos



diferidos que representan bienes o servicios de los cuales se espera obtener beneficios económicos en otros periodos.

En el Plan Único de Cuentas se encuentra la cuenta 1710 “cargos diferidos” que se emplea para registrar las mejoras a propiedad arrendada y la subcuenta 171024 donde se registran las mejoras a propiedad ajena.

Como la inversión registrada por la contribuyente pertenece al activo como un cargo diferido cuya recuperación se obtiene vía amortización, la participación de esa inversión en el patrimonio del que la realizó se encuentra cumplida. Lo que se ajusta a lo prescrito en el artículo 2° del Decreto 1766 de 2004 (reglamentario del artículo 158-3 del ET).

- Se trata de la inversión que tuvo que hacer la contribuyente para su actividad productora de renta, de manera que el elemento de la vinculación directa y permanente a dicha actividad se encuentra satisfecho; por eso la DIAN no lo cuestionó.

Así las cosas, en la medida en que la inversión consistió en la realización de una construcción o mejora en bien ajeno, que contablemente se lleva al activo diferido como cargo diferido, es amortizable. Y, con ello, es procedente la deducción del artículo 158-3 del ET.

1.3.4 De la adecuación, construcción o mejora significativa o sustancial

La DIAN entiende que la deducción por inversión en activos fijos reales productivos procede en la incorporación de nuevos activos en el patrimonio de la empresa, no en la reparación, adecuación o mejora, para lo cual cita el Concepto 35197 de 10 de junio de 2005 y el Oficio 012519 de 19 de febrero de 2007.

Pero no es así, porque las mejoras son siempre una inversión que realiza un tercero, como lo estipula el Código Civil (arts. 965 y 966). Incluso en el evento de una acción reivindicatoria se tiene el derecho a que se restituyan las mejoras al poseedor aun sin la voluntad del dueño, pues de negarse este a reconocerlas, quien realiza las mejoras puede separar los materiales y llevárselas sin detrimento de la cosa. Así, el Código Civil señala que las obras realizadas son de quien las construyó, aunque este fuera poseedor del predio.

Por lo tanto, es claro que la Administración hace una interpretación sesgada del requisito de patrimonialidad del artículo 158-3 del ET, en especial cuando Compass realizó las mejoras, construcciones o adecuaciones necesarias para que la infraestructura fuera apta para la prestación eficiente de los servicios.

La forma de recuperar las inversiones por mejoras y adecuaciones en inmuebles ajenos es con el reembolso de estas por parte del propietario (gasto) o vía amortización, como en este asunto, que se llevaron al activo fijo como cargo diferido para amortizarla.

Las inversiones de la actora no son simples mejoras sino la adquisición de activos fijos reales productivos, como se aprecia en las facturas que los arquitectos Archer-Pazan (1089, 1105, 1111, 1107 y 1116) y Globaltec Arquitectura (0329, 0376, 0357 y 0435) emitieron a la contribuyente. Por ejemplo, en el caso de la oferta comercial con la Fundación Valle de Lili en las facturas 1089, 1105 y 1111



consta que las obras correspondían a la ampliación de terraza y adecuación de la zona de producción.

Lo que estimula la norma es la inversión no la compra de activos, por eso la exigencia de la DIAN para el reconocimiento de la deducción de que se haya adquirido el activo, constituye una limitante del beneficio contrario a la ley que lo autorizó.

1.3.5 Costos llevados en la contabilidad como inversión en activos fijos reales productivos

Además, de la remodelación de la cocina de la Clínica Valle de Lili, la contribuyente asumió para con sus clientes Alfagres, Casa Luker, Clínica Farallones S.A., Siemens, Diaco S.A., Fundación Cardio Infantil - Instituto de Cardiología, Superpolo, Policía Nacional - Dirección de Sanidad de Antioquia y Perenco Colombia Limited la obligación de adecuar y proveer los equipos necesarios en las cocinas y demás lugares puestos por estos a su disposición para la prestación de los servicios de catering, limpieza, planchado y camaradería.

Así, de las ofertas comerciales suscritas por la contribuyente con Alfagres, Casa Luker, Clínica Farallones S.A., Siemens, Fundación Valle de Lili, Diaco S.A., Fundación Cardio Infantil - Instituto de Cardiología, Superpolo, Policía Nacional - Dirección de Sanidad de Antioquia y Perenco Colombia Limited, que tienen como cláusula común que la demandante asumiría la responsabilidad de acondicionar los lugares en los que se ejecutaría el servicio contratado, se cita a modo de ejemplo la siguiente:

Oferta comercial suscrita con **Siemens S.A.**, el 1º de diciembre de 2005², en la que la contribuyente se comprometió a prestar el servicio de alimentación de empleados y visitantes de la sede de la empresa.

En el numeral 4 de la cláusula 6³, la contribuyente se obliga hacer el mantenimiento preventivo de las instalaciones y equipos dispuestos por la contratante para la ejecución del contrato.

El numeral 6º de esa misma cláusula⁴ hace responsable a la contratista de reemplazar los equipos y menaje que se deteriore, con la salvedad que la propiedad de tales elementos es de **Siemens S.A.**

En la cláusula 10 de la oferta en referencia⁵, consta que la contribuyente haría una inversión de \$365.000.000 en las instalaciones de la sede de la contratante para la prestación del servicio de alimentación, la cual debía amortizar la contratista mes a mes en la suma de \$7.600.000.

Aun cuando la DIAN para desconocer la deducción señala que estas inversiones son mejoras de activos de terceros, no adquisiciones de activos fijos reales productivos, se insiste, en que lo que determina la procedencia de la deducción es que se realice una inversión en activos fijos reales productivos, sin exclusión de que esta se haga en inmuebles de terceros.

² Folio 525 C.A.3

³ Folio 525 vuelto C.A.3

⁴ Folio 526 C.A.3

⁵ Folio 527 C.A.3



Por eso, el que las cláusulas establezcan que al terminar el contrato de servicios la inversión pasa al contratante no desvirtúa que Compass realizó la inversión.

Así, las inversiones en bienes ajenos, no reembolsables, que entraron a participar de manera directa y permanente en la actividad productora de renta de Compass, integraron su patrimonio, siendo procedente el beneficio descrito en el artículo 158-3 del ET.

En respaldo de la procedencia de la deducción en mención se encuentra el Oficio 085073 de 3 de septiembre de 2008 que avala el establecimiento de la cláusula de reversión en los contratos de concesión pública, consistente en la entrega de las adecuaciones, arreglos de equipo y demás bienes adquiridos en el desarrollo de la oferta pública al vencimiento del término de prestación de servicios, que impone un mismo trato conforme el artículo 13 de Constitución, que consagra el derecho a la igualdad.

1.3.6 Corrección provocada por requerimiento especial. Rechazo de las retenciones de timbre por \$90.045.140

La corrección provocada de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008 debe ser aceptada en consideración a que se cumplieron todos los requisitos del artículo 709 del ET, lo que incluye el pago de la sanción reducida a la cuarta parte equivalente a \$18.009.000.

1.3.7 Improcedencia de la sanción por inexactitud

La sanción por inexactitud impuesta a la demandante debe levantarse, toda vez que no se dan ninguna de las conductas descritas en el artículo 647 del ET, aparte que de mantenerla se infringirían los artículos 1°, 29 y 95 numeral 5 de la Constitución, al obligar a la contribuyente a tributar en mayor proporción a la que le corresponde coadyuvar a las cargas de la Nación.

Adicionalmente, se invoca la aplicación del principio de gradualidad (art. 197 num. 5 de la Ley 1607 de 2012), para que no se imponga la sanción en referencia, puesto que en el caso concreto se verificó una actuación diligente y cuidadosa por parte de la contribuyente.

2. Oposición

La deducción por inversión en activos fijos reales productivos por su naturaleza de beneficio fiscal es de aplicación restrictiva, es decir que para su reconocimiento es necesario acreditar el cumplimiento de todos los requisitos establecidos para su procedencia; pero en este caso, la contribuyente no acreditó que el inmueble hacía parte de su patrimonio.

Aun cuando la demandante sostiene que las adecuaciones o mejoras fueron necesarias para cumplir el contrato de prestación de servicios y que es la técnica contable la que dispone que esos gastos se registren como cargos diferidos, lo cierto es que ese tratamiento contable no da derecho a la deducción especial, pues el artículo 158-3 del ET establece que la deducción es procedente sobre las inversiones en activos fijos reales depreciables o amortizables productivos de



renta, lo que de ninguna manera se hace extensible a gastos con tratamiento de activos.

La demandante no puede confundir los cargos diferidos con las inversiones necesarias para poner un activo en condiciones de uso, dado que los primeros hacen parte de los activos diferidos, mientras que los segundos hacen parte del activo mismo, siendo este último el evento que contempla el inciso 2º del artículo 3 del Decreto 1766 de 2004, no el que alega la contribuyente respecto de cargos diferidos.

Lo que se rechaza es que las mejoras y adecuaciones en bienes ajenos, pese a ser tratados como activos no llevan los requisitos de procedibilidad de la deducción, pues no existe la adquisición o construcción de un activo nuevo, son gastos que deben activarse para su posterior amortización debido a que no existe un activo al que puedan asociarse.

No son de aplicación a este caso los Conceptos DIAN 082299 de 2003, 082980 de 2001, 35197 de 2005, 12519 de 2007, 2376 de 2009 y 085073 de 2008, pues no tratan el tema de adecuaciones o mejoras en inmuebles ajenos para poner el bien en condiciones de uso, que en todo caso es un gasto necesario para realizar la actividad generadora de renta, pero no una inversión amortizable que genera renta.

No se violó el derecho al debido proceso de la actora, toda vez que los actos demandados se expidieron conforme con la jurisprudencia y la doctrina, aparte que todos los actos dictados en el curso del proceso de determinación del tributo se dieron a conocer a la contribuyente.

No se aceptó la declaración de corrección del impuesto sobre la renta del año gravable 2008 porque no se pagó el total de la modificación que se practicó y se verificó que el cálculo de la sanción por inexactitud fue incorrecto, lo que está en contradicción con el artículo 709 del ET.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud, debido que: i) la contribuyente pretende deducciones improcedentes del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, ii) la corrección a esta declaración no cumple las exigencias del artículo 709 del ET y, iii) se presenta un desconocimiento del derecho aplicable y no una diferencia de criterios.

3. Sentencia de primera instancia

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, mediante sentencia de 29 de marzo de 2017, negó las súplicas de la demanda a partir de las siguientes consideraciones:

3.1 Las ofertas comerciales de la contribuyente corroboran que esta asumió la realización de las adecuaciones o mejoras en los lugares donde prestaría el servicio de catering, es decir, en inmuebles de sus clientes. De manera que esas inversiones nunca hicieron parte del patrimonio de la actora y por eso es improcedente la deducción especial del artículo 158-3 del ET.

3.2 Se descartó la supuesta violación del derecho al debido proceso de la actora ya que se constató que la DIAN estudió y valoró las pruebas aportadas en sede



administrativa al punto que estas la llevaron a concluir que la deducción era improcedente.

Igualmente, que todas las etapas procesales relacionadas con la determinación del tributo se cumplieron y a la contribuyente se permitió ejercer su derecho de contradicción.

3.3 Debido a que la actora registró y pagó menores valores a los que le correspondía realizar a efectos de acogerse a la sanción reducida de la sanción por inexactitud, la DIAN no podía aceptar dicha corrección.

3.4 No existe falsa motivación en los actos demandados, toda vez que contiene las circunstancias de hecho y derecho que llevaron a la DIAN a la modificación de la declaración privada. Y, porque existe plena correspondencia entre las motivaciones de los actos y la parte resolutive de los mismos.

3.5 Debido a que la demandante incluyó una deducción improcedente que generó un mayor saldo a favor, está dada una de las causales de la sanción por inexactitud, lo que, a su vez, impide dar aplicación al principio de gradualidad.

Adicionalmente, no existe una diferencia de criterios en el derecho aplicable, pues se comprobó que las inversiones constituían un activo que no hacía parte del patrimonio de la actora.

4. Recurso de apelación

4.1 La **parte demandante** argumenta que el Tribunal incurrió en un error interpretativo porque las inversiones realizadas por Compass por expresa disposición contractual hicieron parte de su patrimonio por el término de duración de cada oferta de servicios, puesto que fue necesario incluirlas como activos dentro del patrimonio para su posterior amortización de conformidad con la técnica contable.

Omitió el hecho de que las normas contables y tributarias establecen que ese tipo de inversiones reciben el tratamiento de gasto si son reembolsadas por el propietario, pero como en las ofertas comerciales consta que ese reembolso no se dio, resulta infundada la interpretación de la DIAN acerca de que estas son un gasto.

Desconoció que la legislación civil dispone que las mejoras sobre bienes de un tercero pertenecen a quien las realiza (art. 739). Y, que las ofertas mercantiles señalan a Compass como beneficiario de la amortización de las citadas inversiones.

Pasó por alto que los contratantes de la contribuyente en ningún momento le reconocieron el valor de las inversiones realizadas, por lo que la única forma que tenía la compañía para obtener el pago de las mismas era la amortización de esas inversiones integrándolas a su patrimonio por el tiempo de duración de la respectiva oferta de servicios de conformidad con el artículo 143 del ET.

Aparte que es infundada la conclusión de que las inversiones realizadas por Compass en los inmuebles de sus clientes siempre pertenecieron a estos, pues eso ocurrió hasta la terminación de cada oferta de servicios. También, que los



Radicado: 25000-23-37-000-2013-00648-01(23151)
Demandante: Compas Group Services Colombia S.A.

clientes de la contribuyente suministraron la totalidad de los equipos y locaciones para la prestación de los servicios contratados, pues las ofertas mercantiles establecen que el contratista debía adecuar los lugares de prestación del servicio.

Conforme con el principio de igualdad, el Tribunal debió atender los conceptos de la DIAN que aceptan la deducción en referencia respecto del activo construido en inmueble de un tercero. Pero, además, debió advertir el incumplimiento de dicha entidad al deber de atender su propia doctrina.

4.2 El Tribunal debió acceder a la solicitud de aceptación de la corrección de la declaración de renta del año gravable 2008, al verificar la correcta liquidación de los valores de corrección y de la sanción por inexactitud por parte de la demandante.

4.3 La sanción por inexactitud debió levantarse ante la inexistencia de un hecho sancionable, pues la contribuyente demostró que en todo momento fue respetuosa de la ley. A parte que al presentarse una diferencia de criterios en el derecho aplicable se da un eximente de la sanción que obliga a que esta se levante.

Pero en todo caso, de mantenerse la sanción, se solicita que se tase en el 100% por principio de favorabilidad y de conformidad con el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que disminuyó la tarifa de la sanción por inexactitud del 160% al 100%.

5. Alegatos de conclusión en segunda instancia

5.1 **La demandante** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación.

5.2 **La demandada** reiteró los argumentos de la contestación.

6. Concepto del ministerio público

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado no rindió concepto.

CONSIDERACIONES

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide sobre la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 31212012000004 de 2 de febrero de 2012 y de la Resolución 900061 de 7 de febrero de 2013, mediante las cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2008, en el sentido de desconocer deducciones por inversión en activos fijos reales productivos por el total de \$317.179.000 e imponer sanción por inexactitud por valor de \$311.590.000.

Para tal efecto se analizará: i) si procedía la deducción por inversión en activos fijos reales productivos (art. 158-3 ET) y ii) la eficacia de la declaración de corrección de la declaración de renta 2008. Consecuentemente, si era procedente la imposición de la sanción por inexactitud.

1. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos



El artículo 158-3 del ET⁶ vigente al caso bajo examen, de acuerdo con la modificación ordenada por el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006 permitía deducir de impuesto sobre la renta el 40% de la inversión que se realizara para la adquisición de activos fijos reales productivos.

Para que procediera esta deducción era necesario demostrar el cumplimiento conjunto de los siguientes requisitos⁷:

- Debía ser una inversión en activos fijos, en los términos del artículo 60 del ET⁸, lo que excluye a los activos movibles, pues dicha norma define fiscalmente como activos fijos aquellos “*bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente*”
- En bienes tangibles o corporales, de conformidad con el artículo 653 del Código Civil⁹, dado que dicha norma señala que existen bienes corporales que son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro.
- Que esos bienes se adquirieran para integrarse al patrimonio del contribuyente, en el entendido que “*adquisición*” para los efectos de esta deducción es la compra o apropiamiento por operación de traslación de dominio de un bien que se integra al patrimonio del sujeto pasivo.
- Cuya participación fuera directa y permanente en la actividad productora de renta del sujeto pasivo, lo que implicaba que entre lo producido y los bienes empleados para tal fin, existiera relación directa y permanente, de suerte que resultaran indispensables para su ejecución.
- Además, que fueran bienes depreciables o amortizables fiscalmente.

En ese sentido, el artículo 2º del Decreto 1766 de 2004 precisó que los activos objeto del beneficio correspondían a “*bienes tangibles que se adquieren para*

⁶ Esta norma fue adicionada al Estatuto Tributario por el artículo 68 de la Ley 863 de 2003. Para ese entonces, se permitía deducir el 30% de la inversión efectiva realizada solo en activos fijos reales productivos adquiridos. Luego, modificada por el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006, que permitió la deducción del 40% de la respectiva inversión a partir del 1º de enero de 2007. A partir del año gravable 2011, ningún contribuyente podía hacer uso de esta deducción, por orden expresa del parágrafo 3º artículo 158-3 del ET, adicionado por el artículo 1º de la Ley 1430 de 2010. Beneficio que, finalmente, derogó el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias de 23 de marzo de 2006. Proceso 15086, CP. Ligia López Díaz; 26 de abril de 2007. Proceso 15153, CP. María Inés Ortiz Barbosa; 24 de mayo de 2007. Proceso 14898, CP. Juan Ángel Palacio Hincapié; 05 de julio 2007. Proceso 15400, CP. Ligia López Díaz; 24 de octubre del 2007. Proceso 15396, CP. Juan Ángel Palacio Hincapié, 25 de septiembre de 2017, radicado 25000-23-27-000-2012-00022-01 (20584), C.P. Milton Chaves García; y de 31 de octubre de 2018. Proceso 25000-23-37-000-2012-00377-01(20809), CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁸ Estatuto Tributario. Artículo 60. Inciso 3º. “*Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.*”

⁹ Código Civil. Artículo 653. “**Concepto de bienes.** Los bienes consisten en cosas corporales o incorporales.

Corporales son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro.

Incorporales las que consisten en meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas.”



formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente”.

Por lo tanto, la deducción especial en referencia se aplicaba a “**activos fijos reales**”, no a activos movibles o a bienes intangibles. Además, debía tratarse de bienes “**productivos**”, esto es, que tuvieran una relación directa, permanente e indispensable con la actividad productora de renta¹⁰ y que pudieran depreciarse o amortizarse fiscalmente.

Sobre el tercer requisito para la procedencia de la deducción, relativo a la adquisición del activo -que es el que interesa a este asunto-, está probado que las ofertas comerciales suscritas por la contribuyente con sus clientes Alfagres, Casa Luker, Clínica Farallones S.A., Siemens, Fundación Valle de Lili, Diaco S.A., Fundación Cardio Infantil - Instituto de Cardiología, Superpolo, Policía Nacional - Dirección de Sanidad de Antioquia y Perenco Colombia Limited, tiene como cláusula común que la demandante asumiría la responsabilidad de acondicionar los lugares en los que se ejecutaría el servicio contratado, así:

1. En el caso de la oferta comercial suscrita con **Alfagres** el 10 de septiembre de 2007¹¹, se estableció que el objeto del contrato era la prestación de servicios de alimentación bajo la modalidad de autoservicio a los empleados y trabajadores de la contratante en la planta ubicada en la Autopista Sur Kilómetro 14¹².

En la cláusula tercera, párrafo quinto, se estipuló que la actora se comprometía para la ejecución del servicio de alimentación a remodelar las instalaciones del inmueble propiedad de **Alfagres** y que tales mejoras serían propiedad de la contratante al final de la respectiva oferta comercial¹³.

2. Con **Casa Luker** conforme con la cláusula 7^o de la oferta comercial de 24 de noviembre de 2008¹⁴, la demandante asumió el deber de adecuar y remodelar el restaurante, la cocina, la bodega, casilleros, baños y demás áreas necesarias para la prestación del servicio de suministro y preparación de alimentos, por un monto total de \$20.946.120.

3. En el caso de la **Clínica Farallones S.A.**, se tiene que en la cláusula 11 de la oferta comercial de 1^o de enero de 2008¹⁵, la actora se obligó a remodelar la cocina y comedor de la cafetería central de dicha clínica para la prestación del servicio de alimentación de sus pacientes, empleados y usuarios por la suma de \$50.846.100.

4. En la cláusula 1^o de la oferta comercial suscrita el 21 de abril de 2008¹⁶ con la **Policía Nacional, Seccional de Sanidad de Antioquia**, se estableció que el objeto del contrato era el suministro de alimentación para los pacientes de la Clínica de la Policía Regional Valle de Aburra, para lo cual la planta física y la

¹⁰ Entre otras, ver sentencia del 3 de marzo de 2006, exp. 15086, M.P. Dra. Ligia López Díaz, reiterada en sentencia del 11 de octubre de 2012, exp. 18233, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹¹ Folios 413 a 417 C.A

¹² Folios 413 C.A.3

¹³ Folio 413 vuelto C.A.3

¹⁴ Folios 418 vuelto y 424 C.A.3

¹⁵ Folio 431 C.A.3

¹⁶ Folios 441 vuelto y 444 C.A.3



dotación de muebles, maquinaria, menajes y equipos existente en la clínica se entregaría a la contribuyente para la prestación del servicio.

En la cláusula 3^o de la misma oferta consta que el contratista, es decir, la contribuyente adquirió el compromiso de mantener las áreas de la clínica entregadas para la prestación del servicio, en óptimas condiciones de aseo, pintura, iluminación y ventilación durante el tiempo de ejecución del contrato.

5. El 16 de octubre de 2007¹⁷, la contribuyente suscribió oferta comercial para suministrar el servicio de alimentación a los empleados de **Diaco S.A.**, en la planta de Tocancipá (cláusula 1^o). En el apéndice IV de dicha oferta se dispuso que la contratante se obligaba a la entrega de las áreas necesarias para almacenar, preparar y suministrar los alimentos¹⁸, en el numeral 10 de ese apéndice consta que **Diaco S.A.**, es responsable de las reparaciones preventivas y conservación de los edificios¹⁹.

6. Mediante oferta comercial de 20 de diciembre de 2004²⁰ la contribuyente se obligó para con la **Fundación Cardio Infantil** a prestar el servicio de alimentación a los pacientes, empleados y público en general de la clínica de la Fundación.

En la cláusula décima quinta de esa oferta, la contratista se comprometió a realizar una inversión por \$122.000.000 para la adecuación de la cafetería pública de clínica, además, de la adquisición de equipos y menaje necesarios para la ejecución del contrato.

7. En la oferta mercantil suscrita el 3 de enero de 2008²¹, la contribuyente contrajo la obligación de prestar los servicios de alimentación, lavado, planchado, camaradería y limpieza de instalaciones de las estaciones de producción de la empresa **Perenco Colombia Limited** y de la base de la compañía en Yopal.

En la cláusula novena²² la contratista se obligó a suministrar todos los equipos y menaje necesarios para la ejecución del contrato en las estaciones de producción, con el compromiso de devolverlos a la compañía en buen estado. Para ejecutar el contrato en la base de Yopal, la contratante provee los equipos necesarios para ejecutar los servicios contratados, lo cuales deben ser devueltos por la contratista al finalizar la ejecución del contrato.

8. El 1^o de diciembre de 2005²³, la contribuyente suscribió oferta mercantil con **Siemens S.A.**, para el suministro del servicio de alimentación de empleados y visitantes de la sede de la empresa.

En la cláusula 6 numeral 4^o²⁴, se encuentra el compromiso de la contribuyente de hacer el mantenimiento preventivo de las instalaciones y equipos dispuestos por la contratante para la ejecución del contrato. Igualmente, el numeral 6^o de esa cláusula²⁵ se establece la responsabilidad de la contratista de reemplazar los

¹⁷ Folios 469 y 475 C.A.3

¹⁸ Folio 475 C.A.3

¹⁹ Folio 475 vuelto C.A.3

²⁰ Folios 479 y 482 C.A.3

²¹ Folio 486 C.A.3

²² Folio 494 vuelto C.A.3

²³ Folio 525 C.A.3

²⁴ Folio 525 vuelto C.A.3

²⁵ Folio 526 C.A.3



equipos y menaje que se deteriore, con la salvedad que la propiedad de tales elementos es de **Siemens S.A.**

La cláusula 10 de la oferta en referencia²⁶, se estableció que la contribuyente haría una inversión de \$365.000.000 en las instalaciones de la sede de la contratante para la prestación del servicio de alimentación, la cual debía amortizar la contratista mes a mes en la suma de \$7.600.000.

9. Con la **Fundación Valle de Lili** la contribuyente suscribió oferta comercial el 1^o de abril de 2007²⁷ para la prestación del servicio de alimentación a los pacientes, empleados y público en general de la clínica de la Fundación. En la cláusula 6⁰²⁸ se estableció que la contratista haría una inversión de \$343.000.000 para la remodelación de las instalaciones en las que ejecutaría los servicios contratados.

10. Mediante la oferta mercantil de 23 de mayo de 2007²⁹, la contribuyente se obligó a prestar el servicio de alimentación a las personas indicadas por la contratante **Superpolo** en la sede ubicada en el kilómetro 15 vía Liberia Cota. En cuya cláusula quinta parágrafo cuarto³⁰ la contratista se compromete a realizar una inversión de \$60.000.000 en equipos y marketing de las instalaciones involucradas en la prestación del servicio, con la precisión en la cláusula decima segunda³¹ que, la entrega de los equipos e instalaciones a la contratista se hace a título de comodato, debiendo esta devolverlos a la finalización del contrato.

De lo anterior se concluye que, las remodelaciones y adecuaciones a cargo de la contribuyente según cada oferta comercial, se realizaron en bienes ajenos, con el agravante de estar comprometida a entregarlos al cliente al culminar la ejecución del respectivo contrato.

Nótese, que en los casos de las ofertas comerciales suscritas por la contribuyente con la Clínica Farallones S.A. y Superpolo, expresamente, se indica que las instalaciones para la ejecución del contrato se entregan a la contratista en comodato, de la siguiente manera:

Cláusula 12 de la oferta suscrita con la Clínica Farallones S.A.³²

*“**LA CLÍNICA** suministrará en calidad de comodato o préstamo de uso al Oferente previo inventario y suscripción y acta de recibo a satisfacción de éste, el local con las instalaciones de concina y comedor, ubicado en la Calle 9C No. 50-25 Sótano 1, así como los elementos devolutivos que podrán ser o no ser utilizados por el Oferente para el suministro de alimentación, entregados mediante acta firmadas (sic) por las partes tales como muebles, equipos, vajillas y menaje de dotación de cocina y comedor. La reposición de toda esta dotación será responsabilidad del **OFERENTE**.” (Énfasis propio)*

Cláusula décima segunda de la oferta suscrita con la Superpolo.³³

²⁶ Folio 527 C.A.3

²⁷ Folio 539 C.A.3

²⁸ Folio 539 vuelto C.A.3

²⁹ Folio 547 C.A.3

³⁰ Folio 548 vuelto C.A.3

³¹ Folio 549 vuelto C.A.3

³² Folio 431 vuelto C.A.3

³³ Folio 549 vuelto C.A.3



*“En caso de aceptación de la presente oferta, **SUPERPOLO** entregará a **EL OFERENTE** en calidad de comodato y con el fin de cumplir con el objeto de la presente oferta mercantil, las instalaciones y los equipos propiedad de **SUPERPOLO**, en las que se prestará el servicio de alimentación. Todos los elementos serán utilizados por **EL OFERENTE** única y exclusivamente para el desarrollo de los servicios ofrecidos en la presente Oferta, por lo tanto no podrá prestarlos ni arrendarlos a terceros, debiendo ser devueltos por **EL OFERENTE** a la finalización de la presente Oferta en iguales condiciones en que fueron recibidos, salvo el deterioro natural. **EL OFERENTE** acepta que las instalaciones y equipos le sean entregadas en el estado y lugar en que se encuentren”
(Énfasis propio)*

Así las cosas, queda claro que si las inversiones en las que incurrió la actora no se integraron a un bien de su propiedad, tampoco ingresaron a su patrimonio, con lo cual no tienen la connotación de adquisición de activos fijos necesarios para producir renta.

Vale resaltar que no integraron el patrimonio de la contribuyente si se observa que la definición de activo fijo real productivo para efectos de la deducción en referencia (art. 2º Decreto 1766 de 2004) alude a los bienes tangibles que se adquieren para que participen en la obtención de renta sin destinarse al inventario o a ser vendido en el giro ordinario del negocio.

Lo anterior, aun cuando el artículo 142 del ET señala que las inversiones necesarias amortizables son los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio que según la técnica contable deben registrarse como activos diferidos, para su amortización en más de un año o período gravable por ser gastos preparatorios para el negocio, pero eso, por sí solo, no implica que existe una identidad entre los conceptos de activo diferido y activo fijo.

Al respecto la Sala precisó³⁴ que aun cuando los conceptos cargos diferidos (erogaciones necesarias para la instalación, montaje y puesta en marcha de proyectos en los cuales exista una expectativa razonable de que se generará una rentabilidad que permita su recuperación) deben llevarse al activo diferido donde además de dichos cargos, se registran los pagos anticipados relativos a intereses, seguros, arrendamientos, bienes y servicios, que se reconocen como costos y gastos, esto solo corresponde al tratamiento contable que debe darse a tales gastos anticipados o diferidos ante la ausencia de utilidades a las cuales se puedan imputarse para deducirlos gradualmente (amortizarlos).

Es decir que la activación contable de tales gastos no otorga automáticamente al contribuyente el beneficio de deducirlos del impuesto sobre la renta, dado que es necesario el cumplimiento cabal de todos los requisitos de procedibilidad establecidos en el artículo 158-3 del ET y el Decreto 1766 de 2004, entre estos que se trate de la adquisición de un activo fijo.

Ahora bien, la actora sostiene que las inversiones que efectuó en los inmuebles de sus clientes no constituyen un gasto porque el valor de la remodelación no le fue reembolsado, lo que dio lugar a que fueran registradas como cargos diferidos.

³⁴ Sentencia de 10 de diciembre de 2015, exp. 18531, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas



Al respecto se reitera lo expresado por la Sala en sentencia de 25 de septiembre de 2017³⁵, en la que se precisó que el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 establece que deben reconocerse como activos diferidos tanto los gastos anticipados como los cargos diferidos, esto es porque la naturaleza contable de los activos diferidos corresponde, en realidad, a un gasto ya pagado pero no utilizado, no a un activo propiamente dicho.

Asimismo, que la asimilación a un activo tiene por objeto no afectar la información financiera del contribuyente en los periodos en los que aún no se ha utilizado el gasto anticipado, pero en la medida en que este se vaya utilizando, se irá llevando al gasto real, vía amortización, para que en la contabilidad se refleje la realidad de los hechos económicos.

En consecuencia, y como ya se expresó, la contabilización que se haga a título de cargo diferido es un gasto anticipado, que por técnica contable se lleva a una cuenta denominada “*activos diferidos*”, que aluden a los gastos pagados pero no utilizados por el contribuyente de los que espera obtener un beneficio en periodos posteriores.

Adicionalmente, la Sala precisa que no es procedente acceder a la petición de la demandante para que se le dé el mismo tratamiento que reciben quienes suscriben contratos de concesión con el Estado, de acuerdo con interpretación de la DIAN contenida en el Oficio 085073 de 3 de septiembre de 2008, porque los supuestos de esa doctrina no se identifica con el caso bajo examen.

Lo anterior, porque en el oficio en mención se analiza la viabilidad de reconocer la deducción por inversión en activos fijos reales productivos al concesionario de una obra de infraestructura estatal.

Lo que la DIAN señaló en ese oficio es que “*en el marco, de un contrato de concesión para la construcción, rehabilitación y conservación de proyectos de infraestructura vial, es procedente el beneficio respecto de las inversiones que se concretan en obras de infraestructura de transporte, no así las demás inversiones amortizables que no se concretan en los activos señalados, tales como intangibles.*”. (Énfasis propio)

Pero la verdadera razón, en sentir de la Sala, es que, la reversión es una prerrogativa excepcional del Estado cuyo cometido es definir la titularidad del derecho de propiedad de los elementos y bienes afectados al servicio u obra concesionada para asegurar la prestación del servicio público o explotación asociados a estos.

Entonces, en virtud de la reversión, la propiedad de los bienes afectados a la obra de infraestructura (activo fijo) pasan al Estado al final de la concesión. Es decir, en ese momento el concesionario transfiere al Estado la propiedad de los bienes u este las adquiere, pues en el curso del contrato de concesión, el adquirente y propietario es precisamente el contratista.

³⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Proceso 25000-23-27-000-2012-00022-01 (20584). Sentencia de 25 de septiembre de 2017. C.P. Milton Chaves García.



De ahí que, tratándose este caso de un negocio jurídico diferente al de concesión estatal, que no tiene inmersa la cláusula de reversión, estudiada como se dijo aquí, claramente, no hay lugar al trato igualitario que invoca la actora.

Por todo lo anterior, la Sala concluye que las adecuaciones efectuadas por la contribuyente en inmuebles ajenos a efectos de cumplir la oferta comercial para la prestación de servicios de catering, limpieza, planchado y camaradería, no son deducibles en los términos del artículo 158-3 del E.T y el Decreto 1766 de 2004.

En consecuencia, procedía el rechazo de la deducción especial solicitada por la actora en la declaración de renta del año gravable 2008.

2. Eficacia de la declaración de corrección de la declaración de renta 2008

En la apelación la demandante sostiene que el Tribunal, al verificar la correcta liquidación de los valores de corrección y de la sanción por inexactitud por parte de la demandante debió acceder a la solicitud de aceptación de la corrección de la declaración de renta del año gravable 2008.

Sin embargo, el Tribunal avaló la decisión de la DIAN de no aceptar la corrección en mención, porque verificó que la sanción reducida liquidada por la contribuyente no correspondía a la cuarta parte de la sanción por inexactitud determinada por la Administración.

El artículo 709 del ET³⁶ establece que la corrección provocada por requerimiento especial o a su ampliación, habilita al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante que acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, para que liquide la sanción por inexactitud reducida a la cuarta parte de la planteada por la Administración, en relación con los hechos aceptados.

Con tal propósito, la norma ordena que se presente una declaración de corrección que incluya mayores valores aceptados y la **sanción por inexactitud reducida**. La cual se debe adjuntar a la respuesta del requerimiento con la prueba del pago o acuerdo de pago.

En el expediente está acreditado que la contribuyente corrigió el renglón 78 "Otras retenciones" en el sentido de disminuir \$90.046.000 por retenciones de timbre practicadas en el año gravable 2008³⁷.

Asimismo, que la sanción por inexactitud de esas retenciones de acuerdo con la tarifa del 160%, vigente para ese momento³⁸, correspondía a \$144.073.600, que,

³⁶ Estatuto Tributario. Artículo 709. "**Corrección provocada por el requerimiento especial.** Si con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento o a su ampliación, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647, se reducirá a la cuarta parte de la planteada por la Administración, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y adjuntar a la respuesta al requerimiento, copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida."

³⁷ Folio 411 C.A.3

³⁸ El artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 la disminuyó 160% al 100%.



una vez reducida a la cuarta parte equivalía a \$36.018.400. Sin embargo, la demandante pagó por dicho concepto \$18.009.000³⁹.

Visto esto, para la Sala es claro que la contribuyente no acreditó el cumplimiento de la totalidad de los requisitos de procedibilidad de la respectiva declaración de corrección, razón suficiente para no aceptarla y dar paso a la liquidación oficial del tributo, como se dio en este asunto.

En consecuencia, como el Tribunal señaló que la Administración actuó en debida forma al no aceptar la corrección de la declaración porque la sanción por inexactitud se liquidó y pagó por un menor valor, no prospera este cargo de apelación.

En todo caso, la Sala advierte que si se calculara por favorabilidad la sanción reducida (art. 709 del ET) conforme a la modificación que la Ley 1819 de 2016 (art. 282) introdujo a la sanción por inexactitud, en cuanto la disminuyó al 100%, la sanción reducida sería de \$22.511.500. No obstante, como el pago de la demandante por dicho concepto fue de \$18.009.000, en ese evento, tampoco, sería viable darle la razón al contribuyente y aceptar la declaración de corrección.

3. Sanción por inexactitud

La sanción por inexactitud es de aplicación cuando en una declaración se incluyen deducciones inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se deriva un menor impuesto a cargo del contribuyente o un mayor saldo a favor.

Como en el presente asunto se verificó la inclusión en la declaración de renta del año gravable 2008 de una deducción improcedente que trajo consigo un mayor saldo a favor de la actora, para la Sala es claro que están dados los presupuestos para la imposición de la sanción como lo dispuso la DIAN.

Sin embargo, y visto que el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁴⁰, modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario y previó, en el parágrafo 5, que *“El principio de favorabilidad aplicará (sic) para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”*

La citada norma es aplicable en concordancia con los artículos 287 de la Ley 1819, que modificó el artículo 647 del E.T, pero mantuvo como inexactitud sancionable la omisión de ingresos y la inclusión de costos y deducciones inexistentes siempre que de estas conductas se derive un menor impuesto a cargo o un menor saldo a favor, y 288 de la misma ley, que modificó el artículo 648 del Estatuto Tributario en el sentido de reducir al 100% la sanción general por inexactitud⁴¹.

³⁹ Folio 412 C.A.3

⁴⁰ "POR MEDIO DE LA CUAL SE ADOPTA UNA REFORMA TRIBUTARIA ESTRUCTURAL, SE FORTALECEN LOS MECANISMOS PARA LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN FISCAL, y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES"

⁴¹ **Ley 1819 de 2016. Artículo 287°.** Modifíquese el artículo 647 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 647. Inexactitud en las declaraciones tributarias. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:



Las razones que anteceden son suficientes para modificar el numeral primero del fallo apelado, que negó las pretensiones de la demanda. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados para recalcular la sanción por inexactitud sobre la nueva base y al 100% de la diferencia entre el saldo a favor determinado oficialmente y el determinado por la actora.

A título de restablecimiento del derecho, se tiene como liquidación de la sanción por inexactitud la practicada por la Sala, en los siguientes términos:

Cálculo Sanción por Inexactitud	
Saldo a favor contribuyente	2.133.468.000
Saldo a favor DIAN	1.938.724.000
Base sanción inexactitud	194.744.000
Sanción por inexactitud al 100%	194.744.000

4. Costas

No se condena en costas (gastos o expensas del proceso y agencias del derecho), porque en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA.

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.

[...]

3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.

[...]

PARÁGRAFO 1. Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos e carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 2. No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.”

Artículo 288°. Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así:

Artículo 648. Sanción por inexactitud. La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

En los siguientes casos, la cuantía de la sanción de que trata este artículo será:

1. Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.

2. Del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia de que trata el inciso 1° de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con 110 señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.

[...]



Radicado: 25000-23-37-000-2013-00648-01(23151)
Demandante: Compas Group Services Colombia S.A.

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

1. Modificar el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 31212012000004 de 2 de febrero de 2012 y de la Resolución 900061 de 7 de febrero de 2013, por los cuales la DIAN modificó a la actora la declaración de renta del año gravable 2008.

A título de restablecimiento del derecho se declara que en relación con el impuesto sobre la renta por la vigencia fiscal de 2008, la sanción por inexactitud a cargo de la sociedad demandante corresponde a la liquidación practicada por esta Corporación, en los términos expuestos en la parte motiva de esta providencia.

2. En lo demás, confirmar la sentencia apelada.
3. No se condena en costas en esta instancia.
4. Reconocer personería a Juan Carlos Vinasco Escarria como apoderado de la demandante, según poder que está en el folio 336 del cuaderno principal.
5. En firme esta decisión, devolver el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente
Ausente con permiso

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ



Radicado: 25000-23-37-000-2013-00648-01(23151)
Demandante: Compas Group Services Colombia S.A.