



**DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS ADQUIRIDOS MEDIANTE LEASING FINANCIERO EN DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Procedencia / DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS ADQUIRIDOS - Vigencia / ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS - Definición / DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS ADQUIRIDOS EN DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Oportunidad / DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS ADQUIRIDOS EN DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Base de cálculo o liquidación. Corresponde al costo de adquisición del bien / DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS ADQUIRIDOS EN DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Alcance de la expresión *podrá* del artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 / CONTRATO DE LEASING FINANCIERO - Tratamiento tributario y contable. Reiteración de jurisprudencia. Se le debe dar el tratamiento tributario y contable del artículo 127-1 numeral 2 literal a) del Estatuto Tributario, el cual es compatible con la deducción especial del artículo 158-3 de la misma normativa / DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS ADQUIRIDOS MEDIANTE LEASING EN DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Alcance del artículo 158-3 del Estatuto Tributario. Reiteración de jurisprudencia. Se refiere al leasing financiero y no al operativo, lo que implica que desde el inicio del contrato de leasing el bien hace parte del patrimonio del arrendatario para los fines contables y tributarios, pues, de lo contrario, no sería una inversión sino un gasto / SOLICITUD DE DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS ADQUIRIDOS MEDIANTE LEASING FINANCIERO EN LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Oportunidad. Periodo gravable en el que procede la deducción. Reiteración de jurisprudencia. El locatario puede pedir la deducción en el periodo gravable en el que hace la inversión (que es cuando se da inicio al contrato y se registra el activo en su patrimonio) o en el año gravable en el que suscribe el contrato / DEDUCCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS ADQUIRIDOS MEDIANTE CONTRATO DE LEASING FINANCIERO SUSCRITO POR VARIOS LOCATARIOS – Procedencia proporcional a la inversión de cada locatario, sin perjuicio del manejo contable dado al bien. Como la base de cálculo de la deducción es el costo de adquisición del bien, si son varios los adquirentes, dicho costo se entiende asumido, en la misma proporción, por quienes hacen la inversión, a menos que el contrato de leasing disponga lo contrario / MANEJO CONTABLE DE BIEN ADQUIRIDO MEDIANTE CONTRATO DE LEASING FINANCIERO SUSCRITO POR VARIOS LOCATARIOS - Efectos jurídicos. Solo tiene efectos entre los locatarios y no es oponible a la administración**

El artículo 158-3 del E.T establece que los contribuyentes del impuesto sobre la renta podrán deducir el valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, a partir del 1º de enero de 2004. El porcentaje de la deducción era del 30% para los años gravables 2004 a 2006 y del 40% a partir del 1 de enero de 2007. Con la Ley 1430 de 2010 se prohibió hacer uso de esta deducción a partir del año gravable 2011. El artículo 158-3 del ET fue reglamentado por el Decreto 1766 del 2004, norma que señaló que los activos fijos



reales productivos son “los bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente” [art. 2]. Respecto a la oportunidad para solicitar la deducción, dispuso que “deberá solicitar en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión, y la base de su cálculo corresponde al costo de adquisición del bien” [art. 3]. Por su parte, el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 dispone que “cuando la inversión en activos fijos reales productivos se efectúe mediante el sistema de leasing, en todos los casos se deberá ejercer la opción irrevocable de compra. El arrendatario podrá deducir de la renta del período en el cual se suscribe el contrato el treinta por ciento (30%) del costo del activo fijo real productivo objeto del contrato, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 6° del presente decreto.[...].” Del total de la deducción de activos fijos reales productivos solicitada por la demandante en la declaración de renta de 2009 (\$5.656.299.000), la DIAN aceptó \$1.440.804.000 y rechazó \$4.215.495.000. De esa suma, el Tribunal aceptó \$3.616.753.141. En relación con los activos respecto de los cuales el Tribunal aceptó la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, la Sala precisa lo siguiente: **1. Respecto a la GRÚA T8269.** Del valor del activo (\$3.661.984.433), la DIAN rechazó \$1.464.793.777 y el Tribunal aceptó la deducción por ese valor porque la demandante registró el activo en la cuenta 162535 «bienes recibidos en arrendamiento financiero leasing» en el año gravable 2009, en el que se inició la ejecución del contrato (...) Al analizar la legalidad de algunos apartes del artículo 2 del Decreto 1766 de 2004, relativo a la definición de activo real productivo, además de hacer la distinción entre el leasing operativo y el leasing financiero, esta Sección estableció que a los contratos de leasing financiero debe darse el tratamiento tributario y contable del artículo 127-1 numeral 2 literal a) del Estatuto Tributario y señaló que ese tratamiento es compatible con la deducción especial del artículo 158-3 de la misma normativa. Así, al regular la deducción especial por inversión en activos fijos, el artículo 158-3 del Estatuto Tributario se refiere al leasing financiero y no al operativo, lo que implica que desde el inicio del contrato de leasing el bien hace parte del patrimonio del arrendatario para los fines contables y tributarios, pues, de lo contrario, no sería una inversión sino un gasto. De esta manera, solo es posible la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos si los bienes se registran como un activo del contribuyente. En lo pertinente, en sentencia de 4 de noviembre de 2015 esta Sección precisó (...) [E]l locatario en un contrato de leasing financiero puede pedir la deducción especial del artículo 158-3 del Estatuto Tributario **en el periodo gravable en el que hace la inversión** (que es cuando se da inicio al contrato y se registra el activo en su patrimonio) **o en el año gravable en el que suscribe el contrato.** En similar sentido se pronunció la Sala en sentencia de 10 de junio de 2021. En el caso concreto, se encuentra probado que el 24 de septiembre de 2008 la demandante y Transportes Montejo Ltda, como locatarios, suscribieron el contrato de leasing N° 0490-1000-000000336 con BBVA Leasing S.A., sobre el bien denominado Grúa T8269, con un valor financiado de \$3.651.984.433 (...) En el anexo del contrato de arrendamiento financiero figura como fecha de iniciación el 6 de agosto de 2009 y fecha de terminación el 6 de agosto de 2014. Como quedó demostrado, en el presente asunto el contrato de leasing financiero fue suscrito en el año gravable 2008. En consecuencia, la demandante podía solicitar la deducción por inversión en activos fijos reales productivos en la declaración de renta de dicho periodo gravable, pues el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 le



otorga esa facultad. No obstante, de conformidad con el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004, la actora también podía solicitar la deducción especial en la declaración de renta del periodo gravable 2009, como lo hizo en este caso. Lo anterior, porque el contrato inició en el año gravable 2009, pues en ese año se entiende realizada la inversión ya que es al inicio del contrato cuando los bienes se deben registrar en el patrimonio del contribuyente, de acuerdo con el artículo 127-1 numeral 2 literal a) del E.T. Ahora bien, frente al argumento del apelante en el sentido de que no procede reconocer a la actora el total de la deducción sino el 50% de esta porque el contrato de leasing fue suscrito por dos locatarios, la Sala precisa que en los casos en que el contrato de leasing sea suscrito por más de un locatario, la deducción prevista en el artículo 158-3 del ET., procede en forma proporcional a la inversión hecha por cada uno de ellos. Lo anterior, teniendo en cuenta que la base del cálculo de la deducción es el costo de adquisición del bien (art 4 Decreto 1766 de 2004) y si son varios los que adquieren el bien, dicho costo se entiende asumido, en la misma proporción, por quienes hacen la inversión, a menos que el contrato de leasing disponga lo contrario. En el caso concreto, se encuentra probado que el contrato de leasing (...) sobre el activo Grúa T8269, fue suscrito por **Montejo Heavy Lift S.A.** y **Transportes Montejo Ltda**, como locatarios y no se discute que la inversión de cada locatario se hizo por partes iguales, pues el contrato de leasing no indica lo contrario. Por esa razón, el valor que tiene derecho a deducir la demandante, es del 50%, o sea, \$732.396.888 y no \$1.464.793.777 (que equivale al 40% del valor del activo), como lo dispuso el Tribunal. Si bien solo la demandante registró el total del activo en su contabilidad y el otro locatario decidió no registrarlo, es una decisión que tiene efectos únicamente entre los locatarios y no resulta oponible a la Administración. Como se indicó, el beneficio debe ser proporcional a la inversión, sin perjuicio del manejo contable dado al bien. No existe norma tributaria que habilite a uno de los locatarios para tomar el 100% de la deducción en los casos en que los demás locatarios no hagan uso de la misma o cuando en los contratos de leasing existen varios locatarios.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 127-1 NUMERAL 2 LITERAL A / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 158-3 / DECRETO 1766 DE 2004 – ARTÍCULO 2 / DECRETO 1766 DE 2004 – ARTÍCULO 3 / DECRETO 1766 DE 2004 - ARTÍCULO 4 / LEY 1111 DE 2006 - ARTÍCULO 8 / LEY 1430 DE 2010 – ARTÍCULO 1

**DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS ADQUIRIDOS - Requisitos / DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS ADQUIRIDOS – Requisito de depreciación del activo por el sistema de línea recta / DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS ADQUIRIDOS – Cumplimiento del requisito de depreciación del activo por el sistema de línea recta / PROCEDENCIA DE LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS ADQUIRIDOS MEDIANTE IMPORTACIÓN - Inexistencia de requisitos legales adicionales a los previstos en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario. La declaración de importación ordinaria o la declaración de cambio no son requisitos legales para la procedencia de la deducción en mención cuando los bienes se importan**

De acuerdo con el alcance dado por esta Sección al concepto de «*activos fijos*»



*reales productivos»* para que proceda la deducción especial del artículo 158-3 del E.T. debe acreditarse, entre otros, que los bienes entran a formar parte del patrimonio del contribuyente y que se deprecian o amortizan fiscalmente. El párrafo primero del artículo 158-3 del E.T. indica que *“los contribuyentes que adquieran activos fijos depreciables a partir del 1º de enero de 2007 y utilicen la deducción aquí establecida, sólo podrán depreciar dichos activos por el sistema de línea recta de conformidad con lo establecido en este Estatuto.”* (...) De acuerdo con lo probado, en relación a los activos **CARROMACHO T 7234, CARROMACHO T7235, GRÚA LINK BELT 840 T 7236, GRÚA LINK BELT 8670 T 7237** y **BOOM T8269**, en el año gravable 2009 existió una importación temporal, esto es, que en ese año ingresaron los activos al país para el desarrollo de la actividad productora de renta de la demandante. Además, con las facturas de compra, la demandante demostró que los bienes entraron a formar parte de su patrimonio, tal como lo exige el artículo 158-3 del E.T. Por esa razón, es procedente la deducción especial respecto de tales bienes. Como se precisó, de acuerdo el artículo 158-3 del E.T., para que proceda la deducción especial de dicha norma debe demostrarse que los activos ingresaron al patrimonio del contribuyente en el año gravable en el que se pide la deducción, al margen de la modalidad de importación para la entrada al país. Dicho requisito se encuentra satisfecho en el caso concreto, pues de las facturas se advierte que en el año 2009 la demandante realizó el pago total de los activos para su adquisición. Por lo demás, la declaración de importación ordinaria o la declaración de cambio no fueron requisitos establecidos por el legislador para la procedencia de la deducción especial del artículo 158-3 del E.T cuando los bienes se importan de manera temporal. De otra parte, frente al rechazo por vinculación económica respecto de las **GRÚAS LINK BELT 840 T 7236 y LINK BELT 8670 T 7237**, la Sala precisa que de las facturas 200-981019 de 16 de julio de 2009 y 200-981055 de 16 de julio de 2009, se advierte que la actora adquirió esos activos del proveedor exterior *Grúas Krane Cranes & Equipaments, Inc. Y Ring Power Crane* y no de Transportes Montejo Ltda., como lo sostuvo la DIAN. Ahora, en lo atinente a la forma de depreciación del activo **BOOM T8269** se advierte que de acuerdo con el certificado del revisor fiscal de la demandante, cuya veracidad no fue controvertida, ese activo, adquirido por \$129.260.700, registró una depreciación en el año 2009, en la cuenta 7360 por valor de \$4.308.690. Lo anterior indica que el costo del activo (\$129.260.700) fue depreciado en línea recta, teniendo en cuenta la vida útil del mismo (10 años-120 meses), por lo que en la vigencia 2009 (...) se registró durante los meses de septiembre, octubre, noviembre y diciembre, por concepto de depreciación del **BOOM T8269**, la suma mensual de \$1,077.172. En línea con lo expuesto, no prospera el cargo de la apelación.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 158-3 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 158-3 PARÁGRAFO 1

**CORRECCIÓN DE OFICIO DE ERROR DE TRANSCRIPCIÓN EN LA SENTENCIA APELADA - Procedencia. Alcance de la anulación de los actos demandados**

[C]on fundamento en el artículo 286 del CGP debe corregirse, de oficio, el error de transcripción del numeral primero de la parte resolutive de la sentencia apelada, porque anula totalmente los actos demandados, a pesar de que la nulidad de estos fue parcial, pues se practicó nueva liquidación.



**FUENTE FORMAL:** LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 286

**CONDENA EN COSTAS - Reglas / CONDENA EN COSTAS – Improcedencia. Falta de prueba de su causación**

No procede la condena en costas en ninguna de las dos instancias, pues conforme con el artículo 188 del CPACA, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del C.G.P. incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”, requisito que no se cumple en este asunto.

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

## CONSEJO DE ESTADO

### SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

#### SECCION CUARTA

**Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA**

Bogotá D.C., veintinueve (29) de julio de dos mil veintiuno (2021)

**Radicación número: 25000-23-37-000-2014-01283-01(24492)**

**Actor: MONTEJO HEAVY LIFT S.A.**

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

## FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 25 de octubre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, mediante la cual se accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y no se pronunció sobre las costas<sup>1</sup>.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

**«PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 3224120130000201 de 26 de abril de 2013 y de la Resolución nro. 9003180**

<sup>1</sup> Folios 838- 873 c. p.



de 29 de mayo de 2014 proferidas por la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN- de acuerdo con las razones expuestas en la parte considerativa de este fallo.

**SEGUNDO:** Como consecuencia, a título de restablecimiento del derecho DECLÁRASE que la liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2009 a cargo de la sociedad MONTEJO HEAVY LIFT S.A corresponde a la inserta en la parte motiva de esta providencia.”

## ANTECEDENTES

MONTEJO HEAVY LIFT S.A se dedica, en general, al servicio público de transporte de carga, por vías terrestre, ferroviaria, aérea, marítima y fluvial tanto en el territorio nacional como fuera del país<sup>2</sup>.

El 23 de abril de 2010, MONTEJO HEAVY LIFT S.A presentó la declaración de renta por el año gravable 2009, en la que liquidó un saldo a favor de \$157.890.000<sup>3</sup>.

El 24 de julio de 2012, la DIAN expidió el Requerimiento Especial 322402012000138<sup>4</sup>, en el que propuso modificar la declaración de la demandante para rechazar deducciones por inversión en activos fijos reales productivos por \$4.215.495.000, porque respecto de algunos activos no se cumplieron los requisitos para la procedencia de la deducción. También propuso imponer sanción por inexactitud (art. 647 del E.T) por \$1.173.577.600 y sanción por rechazo o disminución de pérdidas (art. 647-1 del E.T) por \$964.162.000. En consecuencia, propuso un saldo a pagar por impuesto de \$575.596.000, un total sanciones de \$2.137.740.000 y un total saldo a pagar de \$2.713.336.000.

Previa respuesta al requerimiento especial, mediante Liquidación Oficial de Revisión 322412013000201 de 26 de abril de 2013<sup>5</sup>, la DIAN mantuvo las glosas propuestas en el requerimiento especial.

Por Resolución N° 900.180 de 29 de mayo de 2014<sup>6</sup>, la DIAN confirmó en reconsideración la liquidación oficial de revisión.

## DEMANDA

MONTEJO HEAVY LIFT S.A., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA., formuló las siguientes pretensiones<sup>7</sup>:

“a) Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412013000201 del 26 de abril de 2013 expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

<sup>2</sup> Según el objeto social descrito en el certificado de existencia y representación legal (folios 3-4 c.p.)

<sup>3</sup> Folio 258 c. p.

<sup>4</sup> Folios 298-318 c. p.

<sup>5</sup> Folios 649-666 c. p.

<sup>6</sup> Folios 649-666 c. p.

<sup>7</sup> Folio 106 c. p.



b) Que se declare la nulidad de la Resolución N°900.180 del 29 de mayo de 2014 expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

c) Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca en su derecho a MONTEJO HEAVY LIFT S.A NIT 900.069.712-8, declarando que esta sociedad no está obligada a pagar por las sumas liquidadas por concepto de mayor impuesto de renta del año gravable 2009 y sanción por inexactitud determinados por la DIAN en los actos administrativos demandados, y se declare la firmeza de la declaración privada presentada por mi representada el 11 de abril de 2012 mediante el formulario N° 109602606719 y adhesivo N° 91000132607893, en la cual se liquidó un saldo a favor de \$157.890.000» (...).”

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 150 numeral 12, 209, 338 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 127-1, 158-3, 563, 564, 565, 567, 568, 647, 647-1, 710, 711, 712, 714, 730, y 742 del Estatuto Tributario.
- Artículos 1, 2, 3 y 4 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004.

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

**Existe firmeza de la declaración de renta por el año gravable 2009, por indebida notificación de la liquidación oficial de revisión.**

El 26 de abril de 2013, la Administración envió por correo la liquidación oficial de revisión a una dirección diferente a la registrada en el RUT, pues omitió revisar la actualización de la dirección realizada el 5 de abril de 2013. Debido a lo anterior, el correo fue devuelto por la causal “destinatario se trasladó”.

Ante la devolución del correo y sin efectuar ninguna verificación, el 9 de mayo de 2013, la Administración notificó la liquidación oficial de revisión mediante aviso en la página web de la entidad, de forma extemporánea.

La DIAN estaba en la obligación de verificar la dirección de la contribuyente para su notificación y no acudir a la notificación por aviso, la cual es excepcional. Tener como válida la notificación por correo, que fue devuelta, constituye una indebida notificación, que permite que declaración privada adquiera firmeza, pues el término para notificar la liquidación oficial de revisión vencía el 27 de abril de 2013. Sin embargo, la notificación por aviso en la página web se surtió hasta el 9 de mayo siguiente.

**Procede la deducción especial por inversión en activos fijos porque se cumplen los requisitos legales.**

Respecto a los valores declarados como deducción por inversión en activos fijos reales productivos, informó que se cumplen los presupuestos previstos en el artículo 158-3 del E.T., así:

a) Que se trate de la adquisición de bienes tangibles: relacionó la maquinaria adquirida por la sociedad en el año 2009 (GRÚA T8269 DEMAG AC 1300, CILINDRO GRÚA DEMAG AC 300, GRUA 7317 LIEBHERR LTM 1400,

7



GRÚA GROOVE DDC 530 GMK 5275, TRAILER CAMABAJA R49760, MONTACARGA HYSTER M1999, MAN LIFT JLG NEGRO, CARROMACHO T7234, CARROMACHO T7235, CAMIÓN GRÚA STERLING MODELO LT7500, GRÚA 840 LINK BELT 8670 T7237 y BOOM T8296).

b) Que el bien adquirido o construido haga parte del patrimonio de la sociedad como activo fijo. Adujo que, conforme con el certificado del revisor fiscal de la empresa, las inversiones realizadas por la demandante se registraron contablemente en el año 2009 como activos en la cuenta N° 1512 "*Maquinaria y equipos en montaje*" y por lo tanto hacen parte del patrimonio de la misma.

c) Que el activo fijo se deprecie fiscalmente por el método de línea recta. Afirmó que se cumple con dicho requisito, como se prueba con el certificado expedido por el revisor fiscal que da cuenta de que los activos fueron depreciados por el método de línea recta.

d) Que el bien adquirido participe en la actividad productora de renta. Indicó que la actividad productora de la demandante es el «servicio público de transporte terrestre automotor de carga», por lo que, agregó, los activos adquiridos en el año 2009 corresponden a grúas, montacargas, camabajas, carromachos y tráileres, los cuales, tienen relación directa con la actividad productora de renta de la actora.

**La adquisición de activos mediante leasing suscrito por varios locatarios no impide acceder al total de la deducción solicitada (artículo 4 del Decreto 1766 de 2004).**

La Administración reconoció solamente el 50% de la deducción solicitada respecto de los activos GRÚA 7317 LIEBHERR LTM 1400, GRÚA GROOVE DDC 530 GMK 5275 y GRÚA T8269 DEMAG AC 1300, por cuanto los contratos de leasing se suscribieron por dos locatarios.

El artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 permite adquirir activos mediante leasing suscrito por varios locatarios y que el valor declarado proceda como deducción en un 100%, siempre y cuando se pacte la cláusula de opción irrevocable de compra, como en efecto sucedió en el caso concreto.

En la contabilidad de la demandante, los activos GRÚA 7317 LIEBHERR LTM 1400, GRÚA GROOVE DDC 530 GMK 5275 y GRÚA T8269 DEMAG AC 1300 se registraron en la cuenta 162535, correspondiente a "*Bienes recibidos en arrendamiento financiero (leasing)*" por el valor total de cada uno de los activos, contra los pasivos registrados por el mismo valor en la cuenta 212020 correspondiente a "*contratos de arrendamiento financiero leasing*" según lo establece el Plan Único de Cuentas.

A pesar de que en los contratos de leasing aparece más de un locatario, los activos que se rechazan, no se registraron en el patrimonio de ningún locatario distinto a la demandante. Por ende, no hicieron uso de la deducción establecida en el artículo 158-3 del E. T.



**Respecto de los bienes denominados “trailer camabaja” y “grúa groovet” la depreciación se realizó en línea recta y no acelerada.**

La demandante realizó una depreciación en línea recta del activo conformado por dos bienes registrados (trailer camabaja y grúa groovet), para un total mensual de \$7.370.886, hecho que se encuentra debidamente certificado por el revisor fiscal.

**La procedencia de las deducciones está debidamente acreditada.**

Para probar las deducciones registradas, la Administración exigió la presentación de contratos de leasing sobre activos que fueron adquiridos directamente por la demandante y facturas respecto de personas que no están obligadas a expedirlas.

La normativa aplicable no exige para la procedencia de la deducción que se aporte la declaración de cambio, como lo pretendió erradamente la Administración.

La demandante adquirió los activos nuevos a un proveedor extranjero y no a un vinculado económico nacional, como se prueba con las correspondientes facturas.

Por esa razón, no era procedente el rechazo por existir vinculación económica entre las partes que intervinieron en la adquisición de los activos.

**Falta de motivación del acto.**

En la liquidación oficial de revisión, la Administración rechazó \$334.000.326 registrados en el reglón 54 «deducción por inversión en activos fijos» sin ninguna explicación, lo que constituye una falta de motivación del acto demandado.

**Improcedencia de la sanción por inexactitud**

No es procedente la sanción por inexactitud impuesta a la actora (artículo 647 del E.T), pues no incluyó datos equivocados ni deducciones inexistentes.

A su vez, lo que existe es una diferencia de criterios entre la Administración y la demandante respecto al tratamiento de los valores declarados como deducciones.

**Improcedencia de la sanción por disminución de pérdidas**

El artículo 647-1 del Estatuto Tributario no tipifica un hecho sancionable con inexactitud, sino que contiene una ficción legal, según la cual, para efectos de las sanciones tributarias, la disminución de las pérdidas fiscales se considera como un menor saldo a favor, con el fin de establecer una base de sanción diferente a la contemplada en el artículo 647 ibídem.

Los actos administrativos demandados vulneran el principio del *non bis in ídem*, en la medida que con ocasión del rechazo de la deducción por inversión en activos fijos que dio lugar a la eliminación de la pérdida líquida del ejercicio declarada por la sociedad, se impusieron tanto la sanción prevista en el artículo 647 del E.T como la sanción del artículo 647-1 del Estatuto Tributario, como si se tratara de sanciones independientes con hechos sancionables diferentes.



La DIAN desconoció que el artículo 647-1 del Estatuto Tributario no establece una sanción independiente de la prevista en el artículo 647 de la misma normativa.

En sentencia C-910 de 2004, la Corte Constitucional declaró exequible el artículo 24 de la Ley 863 de 2003 ( que adicionó el artículo 647-1 del Estatuto Tributario) y aclaró en la parte motiva que la sanción prevista en esta disposición no constituye una sanción autónoma de la sanción de inexactitud ni de la sanción por corrección, sino el establecimiento de una base especial para la imposición de estas sanciones, en los casos en los cuales la disminución o el rechazo de una pérdida no genera un mayor saldo a pagar o un menor saldo a favor.

### CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, para lo cual sostuvo, en síntesis, lo siguiente<sup>8</sup>:

#### **La liquidación oficial de revisión fue notificada a la dirección informada por la actora en el proceso de fiscalización.**

De conformidad con el artículo 564 del Estatuto Tributario, si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, la Administración deberá hacerlo a dicha dirección.

En el caso concreto, el 26 de octubre de 2012, con la respuesta al requerimiento especial, la apoderada de la demandante registró como dirección procesal la Calle 93 Bis número 19-40 oficina 202 de Bogotá, por lo que la DIAN envió por correo, a esa dirección, la liquidación oficial de revisión. La actora no actualizó su dirección procesal en el curso del proceso de determinación.

#### **No son procedentes las deducciones de activos reales productivos, por no cumplir con los requisitos legales.**

De acuerdo con el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, en concordancia con el Decreto 1766 de 2004, el 40% del valor de la inversión efectiva en activos fijos reales productivos usados es deducible cuando se cumplan las condiciones que indican esas normas. En este caso, no se acreditó el requisito de tener la calidad de «*inversión efectiva*», es decir, que «*el bien a pesar de haber sido introducido al país bajo la modalidad de importación temporal, hubiere sido cancelado en su totalidad al proveedor del exterior y se encontrare probado tal hecho*».

El artículo 4 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004 estableció que cuando la inversión en activos fijos reales productivos se efectúe mediante el sistema de leasing, en todos los casos se deberá ejercer la opción irrevocable de compra, por lo cual los contratos de *retroarriendo* o *lease back*, por no corresponder a inversiones efectivamente realizadas en activos fijos reales productivos, no son susceptibles de la deducción fiscal. Para el efecto, dichos bienes solo pueden ser depreciados por el sistema de línea recta, aún bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra.

<sup>8</sup> Folios 753-763 c. p.



Respecto de los bienes declarados por la demandante, indicó lo siguiente:

- i) Frente a las GRÚAS T8269 y T7317, la deducción procede de forma proporcional a la inversión (50%), por cuanto los contratos de leasing se suscribieron por dos locatarios. No obstante, en relación con la GRÚA T8269 rechazó todo el valor solicitado como deducción (correspondiente al 40% del valor de adquisición de dicho activo), al considerar que el contrato de leasing fue suscrito en una vigencia distinta (2008) a la que se declara (2009).
- ii) Frente al CILINDRO GRÚA DEMAGH AC 1300, MAN LIFT JLG NEGRO, CARROMACHO T7234, CARROMACHO T7234 y CAMIÓN GRÚA STERLING MODELO LT7500 la deducción fue rechazada por corresponder a importaciones temporales, en las que no se aportó la declaración de cambio que pruebe la compra directa aducida por la demandante.
- iii) Respecto a la GRÚA GROVE DDC530 GMK5275 se reconoció la tercera parte de lo solicitado como deducción porque la factura de compra está suscrita por tres (3) sociedades, incluida la demandante.
- iv) La deducción por la GRÚA LINK BELT 840 T7236 y la GRÚA LINK BELT 8670 T7237 fue rechazada porque dichos bienes se adquirieron de TRANSPORTE MONTEJO LTDA, filial económica de la demandante.
- v) El rechazo de la deducción del TRAILER CAMABAJA R49760 obedece a que la depreciación no se hizo en línea recta, sino de forma acelerada y,
- vi) Del MONTACARGA HYSTER MODELO 1999 y BOOM T8269 no se acepta la deducción porque no se allegó factura de compra.

### **Sanción por inexactitud y sanción por disminución de pérdidas.**

En la declaración de renta del año gravable de 2009, la DIAN rechazó deducciones improcedentes y como consecuencia de ello, se eliminó la pérdida declarada por la sociedad y se determinó un mayor impuesto y un saldo a pagar. Entonces, con base en el artículo 647 del E.T debe liquidarse la sanción de inexactitud del 160% sobre la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el saldo declarado.

Adicionalmente, la DIAN liquidó sanción por rechazo o disminución de pérdidas. Lo anterior, con fundamento en el artículo 647-1 del E.T., que regula la sanción originada en la pérdida rechazada y el impuesto teórico que lo genera, que según lo permite la norma, debe adicionarse a las demás sanciones.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal anuló parcialmente la liquidación oficial de revisión demandada. Las razones fueron las siguientes<sup>9</sup>:

### **No existe firmeza de la declaración de renta**

<sup>9</sup> Folios 838-873 c. p.



Para la notificación de la liquidación oficial de revisión, el 26 de abril de 2013, la Administración el envió el acto por correo a la Calle 93 Bis número 19-40 oficina 202 de Bogotá, dirección que corresponde a la informada por la demandante en la respuesta al requerimiento especial. El correo fue devuelto por la causal «DESTINATARIO SE TRASLADÓ», razón por la cual la Administración procedió a notificar el acto oficial mediante aviso publicado el 9 de mayo de 2013 en la página web de la entidad, de conformidad con el artículo 568 del Estatuto Tributario.

Aunque el 5 de abril de 2013, la demandante actualizó el RUT, para la fecha en que la DIAN remitió el correo no habían transcurrido los tres meses para que pudiera presumirse que debió conocer dicha dirección, como lo prevé el artículo 563 del Estatuto Tributario. Además, existía una dirección previamente informada por la demandante, que el ente fiscal no podía desconocer.

La Administración tenía hasta el 28 de abril de 2013 para notificar a la demandante la liquidación oficial de revisión y de conformidad con el artículo 568 del Estatuto Tributario, cuando las notificaciones son devueltas por correo por cualquier causa, salvo dirección diferente a la informada en el RUT, la notificación se entenderá surtida, para efectos de los términos de la Administración, en la primera fecha de introducción al correo, lo cual, en este caso, acaeció el 26 de abril de 2013. Entonces, la notificación de la liquidación oficial de revisión fue oportuna (artículo 710 del Estatuto Tributario).

### **De la deducción por inversión en activos reales productivos**

De acuerdo con el artículo 158-3 de Estatuto Tributario, para tener derecho a la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, cuando la inversión en activos fijos reales productivos se efectúe mediante el sistema de leasing, es indispensable ejercer la opción irrevocable de compra y solicitar de manera oportuna la deducción.

Respecto de cada uno de los bienes cuya deducción fue objeto de rechazo por parte de la Administración, señaló lo siguiente:

**GRÚA T8269: valor activo \$3.661.984.443, valor rechazado \$1.464.793.777.** Si bien el 24 de septiembre de 2008 la demandante suscribió el contrato de leasing financiero N°. 0490-1000- 000000336, dio inicio y contabilizó el activo en la cuenta 162535 «bienes recibidos en arrendamiento financiero leasing» en el año gravable 2009, en el que se inició la ejecución del contrato y no la fecha en que lo suscribió, opción a la que se acogió al incorporar el bien tangible en su patrimonio, por lo que resulta procedente solicitar la deducción prevista en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario en ese año.

Por esa razón, reconoció la deducción registrada por la demandante en la suma de \$1.464.793.777, correspondiente al 40% del valor del activo denominado GRÚA T8269.

**GRÚA T7317 LIEBHERR LTM 1400** :(valor del activo: \$4.395.393.776, valor rechazado: \$879.078.755) y **GRÚA GROVE DDC 530 GMK5275** (valor del activo: \$2.504.476.588, valor rechazado: \$834.825.529): se encuentra probado que si bien los contratos de leasing financiero 180-59259 y 24366, referidos a las dos



grúas citadas, respectivamente, fueron suscritos por más de un locatario, en el año 2009, la actora registró en su contabilidad el 100% del valor de los activos y solicitó la deducción. De esta deducción no hicieron uso los demás locatarios. Por lo tanto, la demandante tenía derecho a solicitar la totalidad de la deducción por dicha inversión.

En consecuencia, aceptó la deducción por \$879.078.755 respecto a la GRÚA T7317 LIEBHERR LTM 1400 y por \$834.825.529, frente a la GRÚA GROVE DDC 530 GMK5275.

Procede la deducción especial por inversión en activos fijos respecto de bienes adquiridos en el exterior, introducidos al país bajo la modalidad de importación temporal, siempre y cuando el bien de capital haya sido adquirido mediante una inversión efectiva, entendida como la compra en su totalidad al proveedor en el exterior. En la verificación para el caso concreto, encontró lo siguiente:

ACTIVO	FACTURA	VALOR DEDUCCIÓN RECHAZADA	VALOR DEDUCCIÓN ACEPTADA (40% valor del activo)
CILINDRO DEMAGH AC 300	Sin factura	\$179.985.770	\$-
MAN LIFT JLG NEGRO	Factura Nro. 002 de 26 de marzo de 2012	\$27.200.000	\$-
<b>CARROMACHO T 7234</b>	Factura expedida por PROHIBID el 29 de abril de 2009	\$56.000.000	\$56.000.000
<b>CARROMACHO T7235</b>	Factura expedida por PROHIBID el 29 de abril de 2009	\$56.000.000	\$56.000.000
CAMIÓN GRÚA STERLINGMODELO LT 7500	Factura nro. 4424-191166 de 5 de diciembre de 2008	\$89.656.717	\$-
<b>GRÚA LINK BELT 840 T 7236</b>	Factura nro. 200-981019 de 16 de julio de 2009	\$65.151.000	\$65.151.000
<b>GRÚA LINK BELT 8670 T 7237</b>	Factura nro 200-981055 de 16 de julio de 2009	\$211.550.800	\$211.550.800
<b>BOOM T 8269</b>	Factura nro. 49C004631 de 31 de julio de 2009	\$51.704.280	\$51.704.280
<b>TOTAL</b>		<b>\$737.248.567</b>	<b>\$440.406.080</b>

De la anterior tabla se advierte que en relación con los activos denominados CARROMACHO T 7234, CARROMACHO T7235, GRÚA LINK BELT 840 T 7236, GRÚA LINK BELT 8670 T 7237 y BOOM T 8269 figuran las facturas de compra a los respectivos proveedores y son del año 2009, esto es, el período en el cual se solicitó la deducción. En consecuencia, resulta procedente aceptarla en la suma de \$438.055.080, respecto de dichos activos, pues, además, no es necesario allegar la declaración de cambio, como lo afirma la Administración.



En relación con los activos denominados CILINDRO GRÚA DEMAGH AC 300, MAN LIFT JLG NEGRO y CAMIÓN GRÚA STERLING MODELO LT 7500, indicó que respecto del primero no figura factura de compra y si bien aparecen las facturas de los restantes activos, son de períodos diferentes al 2009, en el que se solicitó la deducción, pues son de 2008 y 2012. Por tanto, se considera procedente el rechazo de la deducción respecto de estos activos.

### **Depreciación en línea recta en relación con el trailer camabaja R49760**

Se encuentra probado que la demandante adquirió el activo denominado TRAILER CAMABAJA R49760 con factura nro. 762 de 17 de febrero de 2009 por \$51.810.216.

Para que la demandante pudiera hacer uso de la deducción prevista en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario tenía que depreciar dicho activo por el método de línea recta, lo que significa que tenía que dividir el valor del activo (\$51.810.216) entre la vida útil del mismo (10 años- 120 meses), operación aritmética que arroja el valor de \$431.752, que corresponde a la depreciación que la demandante debía registrar mensualmente por el TRAILER CAMABAJA R49760.

Si bien respecto del TRAILER CAMABAJA R49760, en enero de 2009, la actora registró \$431.752 en el «libro auxiliar movimiento de activos» como valor de la depreciación de línea recta, en los meses siguientes registró un valor superior de \$7.370.886 por cada mes, lo que da un mayor valor de la depreciación en libros de \$74.140.612, frente al valor de adquisición del bien sujeto a la deducción, que se realizó por \$51.810.216, sin que la demandante logre desvirtuar las pruebas existentes en el expediente.

Por lo anterior, no es procedente aceptar la deducción solicitada respecto del activo denominado TRAILER CAMABAJA R49760.

### **No procede la deducción respecto del activo denominado Montacarga Hyster pues no se aportó la factura.**

El vendedor del activo denominado Montacarga Hyster, pertenecía al régimen común por lo que estaba en la obligación de expedir factura, para probar la compra por parte de la demandante. Como no se allegó tal factura, no es procedente la deducción.

### **La DIAN no rechazó la suma de \$344.000.326**

Contrario a lo afirmado por la demandante, la DIAN no rechazó la suma de \$344.000.326, por lo que no se evidencia la falta de motivación alegada.

En consecuencia, de los \$4.215.495.000, rechazados por la DIAN como deducción especial, el Tribunal aceptó \$3.616.753.141.

### **Aplicación del principio de favorabilidad en la determinación de la sanción por inexactitud.**



En este caso, debe imponerse la sanción por inexactitud frente a las deducciones improcedentes, pero por favorabilidad debe aplicarse la tarifa del 100%.

También procede la sanción de rechazo o disminución de pérdidas, conforme al artículo 647-1 del E.T.

En resumen, a título de restablecimiento del derecho, modificó los siguientes conceptos de la liquidación oficial de revisión practicada a la actora por el gravable 2009:

- Aceptó \$3.616.753.141 por concepto de deducción especial por activos fijos, por lo que fijó un total de \$5.057.557.000 en ese renglón.
- Liquidó la sanción por inexactitud en cero, pues calculó la base de la sanción teniendo en cuenta el saldo a pagar determinado (\$0) menos el saldo a pagar declarado por la actora (\$0) y tarifa del 100%.
- Determinó \$405.016.000 por sanción de rechazo o disminución de pérdidas. Dicha sanción la calculó teniendo en cuenta la pérdida determinada (\$1.227.322.000) multiplicada por la tarifa impuesto (33%), que arrojó una base de la sanción del \$405.016.260, a la cual se le aplicó un porcentaje de sanción del 100%.
- Liquidó un saldo a pagar de \$247.126.000, resultado del total impuesto a cargo (\$55.026.000), más sanciones (\$405.016.000), menos las retenciones del año gravable (\$212.916.000).

CONCEPTOS	LIQ.PRIVADA	LIQ.DIAN	LIQ.TRIB.
Deducción inversiones en activos fijos	5.656.299.000	1.440.804.000	5.057.557.000
Otras deducciones	2.060.875.000	2.060.875.000	2.060.875.000
TOTAL DEDUCCIONES	7.880.268.000	3.664.773.000	7.281.526.000
RENTA líquida de ejercicio	0	2.389.431.000	0
Rentas Gravables	0	0	0
O pérdida líquida	1.826.064.000	0	1.227.322.000
Compensaciones	0	0	0
RENTA LÍQUIDA		2.389.431.000	
Renta Presuntiva	166.745.000	166.745.000	166.745.000
Total Renta Exenta	0	0	0
Rentas Gravables	0	0	0
Renta Líquida Gravable	166.745.000	2.389.431.000	166.745.000
Impto. sobre renta gravable	55.026.000	788.512.000	55.026.000
Descuentos tributarios	0	0	0
Impuesto neto de renta	55.026.000	788.512.000	55.026.000
Impuesto de ganancias ocasionales	0	0	0
Impuesto de remesas	0	0	0
TOTAL IMPUESTO A CARGO	55.026.000	788.512.000	55.026.000
Anticipo por año gravable 2008	0	0	0
Saldo a favor sin devolución	0	0	0
Autorretenciones	0	0	0
Otras Retenciones	212.916.000	212.916.000	212.916.000
Total retenciones	212.916.000	212.916.000	212.916.000
Anticipo para el año siguiente	0	0	0
Saldo a pagar por Impuesto	0	575.596.000	0
Sanciones	0	2.137.740.000	405.016.000



Total saldo a pagar	0	2.713.336.000	247.126.000
Total saldo a favor	157.890.000	0	0

No se pronunció sobre las costas.

## RECURSO DE APELACIÓN

La demandada apeló. Frente a las deducciones rechazadas en los actos demandados, sostuvo lo siguiente<sup>10</sup>:

**GRÚA T8269** (valor del activo: \$3.661.984.433, valor rechazado oficialmente: \$1.464.793.777): Según el artículo 3° del Decreto 1766 de 2004, la deducción deberá efectuarse en el mismo periodo en que se realiza la inversión. El contrato de leasing BBVA N°. 0490-1000-00000336 fue suscrito el 24 de septiembre de 2008, es decir, en una vigencia distinta a la que se revisa, y los cánones de arrendamiento fueron cubiertos desde el 6 de agosto de 2009.

El Concepto DIAN 3958 de 25 de enero de 2005 indica que, en el caso de contratos de leasing con opción irrevocable de compra, la deducción especial del artículo 158-3 del E.T debe solicitarse por el arrendatario en el mismo período en el cual se haya celebrado el contrato. Lo anterior, de acuerdo con los artículos 3 y 4 del Decreto 1766 de 2004.

Además, el contrato se encuentra suscrito por dos locatarios: MONTEJO HEAVY LIFT S.A. la actora, y TRANSPORTES MONTEJO LTDA, lo que demuestra que la inversión de la demandante fue del 50% y eventualmente tendría derecho a la deducción solo en ese porcentaje, no en el 100%.

**GRÚA T7317 LIEBHERR LTM 1400:** (valor del activo: \$4.395.393.776, valor rechazado oficialmente: \$1.758.157.510): las normas aplicables no permiten llevar el 100% de la deducción, pues existen dos locatarios y la inversión del demandante solo fue del 50% del valor del activo fijo.

**GRÚA GROVE DDC 530 GMK5275** (valor del activo: \$2.504.476.588, valor rechazado oficialmente: 2/3 partes): la factura No. 159507 de 20 de mayo de 2009 y el contrato de leasing con Corficolombia No. 24366 de 26 de mayo de 2009, acreditan que existen tres (3) locatarios.

De acuerdo con lo anterior, la procedencia de la deducción por la inversión en el activo fijo está limitada a la tercera parte (33.33%), no al 100% como lo declaró la actora.

**CARROMACHO T7234** (valor del activo: \$140.000.000, valor rechazado oficialmente: \$56.000.000): no está probada la compra directa del activo en el exterior, precedida de la importación temporal. Esto, porque no se demostró la importación ordinaria que finalice la importación temporal.

Tampoco existe factura internacional de compraventa y menos declaración de cambio que determine la canalización oportuna de divisas en el exterior como contraprestación de la actora en la compraventa internacional.

<sup>10</sup> Folios 886-896 c.p.



**CARROMACHO T7235** (valor del activo: \$140.000.000, valor rechazado oficialmente: \$56.000.000): en sede administrativa la demandante informó que el bien se adquirió a través de leasing internacional con opción irrevocable de compra y no acreditó la relación contractual, ni los pagos periódicos al exterior. Luego, con la presentación del recurso de reconsideración, afirmó que es compra directa en el exterior, pero no aportó la declaración de cambio, ni la factura internacional de compraventa.

**GRÚA LINK BELT 840 T 7236** (valor del activo: \$162.877.000, valor rechazado oficialmente: \$62.800.000) La demandante manifestó que el bien fue adquirido por compra a TRANSPORTE MONTEJO LTDA.

El inciso 2° del artículo 158-3 del Estatuto Tributario, señala que la deducción por activos fijos reales productivos *“sólo podrá aplicarse con ocasión de aquellos activos fijos que no hayan sido objeto de transacción alguna entre las demás filiales o vinculadas accionariamente o con la misma composición mayoritaria de accionistas, y la declarante.”*

Transportes Montejo Ltda. Y Montejo Heavy Lift S. A., pertenecen al mismo grupo empresarial bajo el carácter de vinculados económicos, por lo que no procede la deducción.

**BOOM T 8269** (valor del activo: \$129.260.700, valor rechazado oficialmente: \$51.704.280): no se anexó contrato de leasing ni pago de la factura correspondiente a este activo. Además la depreciación no fue tomada en línea recta, como lo exige la norma.

Los documentos aportados como prueba se refieren a bienes y activos distintos al que se revisa, por lo que no demuestran la existencia del contrato de leasing y el método de depreciación.

Finalmente, la sentencia apelada desconoció que la maquinaria provenía del exterior y su adquisición debía atender el cumplimiento de todos los requisitos legales, atendiendo los procedimientos aduaneros y cambiarios establecidos para tal operación.

La DIAN no se pronunció sobre las sanciones que determinó el Tribunal.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** guardó silencio en esta etapa del proceso.

La **demandada** reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación <sup>11</sup>.

El **Ministerio Público** pidió modificar la sentencia apelada, con fundamento en lo siguiente<sup>12</sup>:

<sup>11</sup> Folios 515-521 c. p.

<sup>12</sup> Folios 522-525 c. p.



Respecto a la deducción de \$1.464.793.777 (40% del valor de la grúa T8269), señaló que la DIAN no desvirtuó la aplicación de la jurisprudencia según la cual es la fecha de inicio del contrato de leasing financiero la que se debe tener en cuenta para la incorporación al patrimonio del locatario y por lo tanto, para la deducción de la inversión correspondiente.

Así las cosas, procede la deducción. Sin embargo, como los locatarios son MONTEJO HEAVY LIFT S.A. y TRANSPORTES MONTEJO LTDA., en cabeza de la demandante solo procede la deducción por el 50% de \$1.464.793.777 (reconocido por el Tribunal), es decir por \$732.396.888,50.

Frente a la deducción de \$1.758.157.510 respecto de la grúa T7317, procede aceptar el 50%, es decir \$879.078.755, por ser dos locatarios y en cuanto a la deducción por la Grúa Grove DDC530 GMK 5275, es deducible la tercera parte, por ser tres locatarios. En consecuencia, la DIAN rechazó debidamente la deducción en estos casos.

En cuanto a los bienes objeto de importación temporal, la Administración no desvirtuó la existencia de las facturas de compra respecto de los siguientes bienes: CARROMACHO T7234, CARROMACHO T7253, GRÚA LINK BEL T 840 T7236, GRÚA LINK BEL T 8670 T7237 y BOOM T8269. En consecuencia, procede la deducción solicitada por la actora, pues según el artículo 158-3 del E.T para la procedencia de la deducción basta que estén las facturas de compra. En ningún momento, la norma supedita la deducción a los documentos exigidos por la DIAN, como la declaración de importación ordinaria que finalice la importación temporal y la declaración de cambio.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la DIAN, la Sala define si debe modificarse la sentencia impugnada en cuanto aceptó algunas de las deducciones por inversión en activos fijos reales productivos que llevó la demandante en su declaración de renta por el año gravable 2009 y que la demandada rechazó.

La Sala modifica la sentencia apelada, según el siguiente análisis:

#### **De la deducción por inversión en activos fijos productivos.**

El artículo 158-3 del E.T establece que los contribuyentes del impuesto sobre la renta podrán deducir el valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, a partir del 1º de enero de 2004.

El porcentaje de la deducción era del 30% para los años gravables 2004 a 2006 y del 40% a partir del 1 de enero de 2007<sup>13</sup>. Con la Ley 1430 de 2010 se prohibió hacer uso de esta deducción a partir del año gravable 2011<sup>14</sup>.

El artículo 158-3 del ET fue reglamentado por el Decreto 1766 del 2004, norma

<sup>13</sup> Artículo 8 de la Ley 1111 de 2006.

<sup>14</sup> Artículo 1 de la Ley 1430 de 2010.



que señaló que los activos fijos reales productivos son *“los bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente”* [art. 2]. Respecto a la oportunidad para solicitar la deducción, dispuso que *“deberá solicitar en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión, y la base de su cálculo corresponde al costo de adquisición del bien”* [art. 3].

Por su parte, el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 dispone que *“cuando la inversión en activos fijos reales productivos se efectúe mediante el sistema de leasing, en todos los casos se deberá ejercer la opción irrevocable de compra. El arrendatario podrá deducir de la renta del período en el cual se suscribe el contrato el treinta por ciento (30%<sup>15</sup>) del costo del activo fijo real productivo objeto del contrato, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 6° del presente decreto.[...].”*

Del total de la deducción de activos fijos reales productivos solicitada por la demandante en la declaración de renta de 2009 (\$5.656.299.000), la DIAN aceptó \$1.440.804.000 y rechazó \$4.215.495.000. De esa suma, el Tribunal aceptó \$3.616.753.141.

En relación con los activos respecto de los cuales el Tribunal aceptó la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, la Sala precisa lo siguiente:

### **1. Respecto a la GRÚA T8269.**

Del valor del activo (\$3.661.984.433), la DIAN rechazó \$1.464.793.777 y el Tribunal aceptó la deducción por ese valor porque la demandante registró el activo en la cuenta 162535 «bienes recibidos en arrendamiento financiero leasing» en el año gravable 2009, en el que se inició la ejecución del contrato.

En la apelación, la DIAN insiste en que la deducción solo es procedente en el año en que se suscribió el contrato de leasing (2008) y que no podía aceptarse que la actora solicitara el 100% de la deducción, sino el 50%, pues había dos locatarios.

Al analizar la legalidad de algunos apartes del artículo 2 del Decreto 1766 de 2004, relativo a la definición de activo real productivo, además de hacer la distinción entre el leasing operativo y el leasing financiero, esta Sección estableció que a los contratos de leasing financiero debe darse el tratamiento tributario y contable del artículo 127-1 numeral 2 literal a) del Estatuto Tributario y señaló que ese tratamiento es compatible con la deducción especial del artículo 158-3 de la misma normativa<sup>16</sup>.

Así, al regular la deducción especial por inversión en activos fijos, el artículo 158-3 del Estatuto Tributario se refiere al leasing financiero y no al operativo, lo que implica que desde el inicio del contrato de leasing el bien hace parte del patrimonio

<sup>15</sup> De acuerdo con el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006, el porcentaje de la deducción, para el periodo que se discute -2009- era del 40%.

<sup>16</sup> Sentencia de 14 de agosto de 2019, exp 22671, C.P. Milton Chaves García que reitera la sentencia de 4 de noviembre de 2015. Exp. 17001233100020120014901 (21151), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



del arrendatario para los fines contables y tributarios, pues, de lo contrario, no sería una inversión sino un gasto<sup>17</sup>.

De esta manera, solo es posible la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos si los bienes se registran como un activo del contribuyente<sup>18</sup>. En lo pertinente, en sentencia de 4 de noviembre de 2015 esta Sección precisó lo siguiente<sup>19</sup>:

“[...] Por tanto, para efectos de la deducción especial debe tenerse en cuenta el tratamiento establecido en el artículo 127-1 numeral 2 literal a) del Estatuto Tributario pues solo los contratos de leasing allí previstos son considerados como inversión efectiva que da derecho a la deducción especial del artículo 158-3 del E.T.

Conforme con lo anterior, a partir del momento en que los bienes adquiridos mediante leasing financiero ingresan al patrimonio del arrendatario, esto es, al inicio del contrato, debe entenderse realizada la inversión.

El artículo 12 del Decreto 2649 de 1993<sup>20</sup> establece que solo pueden reconocerse hechos económicos realizados.

[...]

Es por ello que el artículo 3 Decreto 1766 de 2004 estableció que la deducción especial del artículo 158-3 del E.T **debe** solicitarse en la declaración del impuesto de renta correspondiente al año gravable en el cual se **realiza la inversión**.

Por su parte, el artículo 4 del mismo decreto previó que “*Cuando la inversión en activos fijos reales productivos se efectúe mediante el sistema de leasing, en todos los casos se deberá ejercer la opción irrevocable de compra*” Y que “*El arrendatario **podrá** deducir de la renta del período **en el cual se suscribe el contrato** el treinta por ciento (30%) del costo del activo fijo real productivo objeto del contrato.*”

Es de anotar que el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004 constituye la regla general sobre la oportunidad en que debe solicitarse la deducción especial del artículo 158-3 del Estatuto Tributario. Por ende, todos los contribuyentes que deseen acogerse a la deducción especial en mención **deben solicitar la deducción en la declaración de renta del periodo en el cual se realiza la inversión**.

Esta regla cubre tanto a los bienes que se adquieren de manera directa como a los que se adquieren bajo la modalidad de leasing financiero. Sin embargo, cuando la inversión se hace mediante leasing financiero, el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 establece, además, **la opción o posibilidad** de que el contribuyente (locatario) solicite la deducción especial en la declaración de renta del periodo **en el que suscribió o firmó el contrato**.

<sup>17</sup>Ibídem.

<sup>18</sup> Ibídem

<sup>19</sup> Exp. 17001233100020120014901 (21151), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada, entre otras, en sentencia de 14 de agosto de 2019, exp 22671, C.P. Milton Chaves García.

<sup>20</sup> Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia



Lo anterior significa que el locatario en un contrato de leasing financiero puede pedir la deducción especial del artículo 158-1 (sic) del Estatuto Tributario **en el periodo gravable en el que hace la inversión** (que es cuando se da inicio al contrato y se registra el activo en su patrimonio) **o en el año gravable en el que suscribe el contrato.**

Ello, por cuanto no necesariamente la suscripción del contrato de leasing financiero coincide con la iniciación de este, pues, por lo general, se pacta como fecha de inicio del contrato la del inicio del plazo para el pago del canon. Y, se reitera, es **la fecha de inicio** la que determina los efectos tributarios y contables del contrato de leasing financiero, por cuanto es a partir de ese momento que la ley tributaria (artículo 127-1 numeral 2 literal a) del E.T), permite que los activos se incorporen al patrimonio del locatario, sin ser dueño, debido a que le da el tratamiento de inversión.” [Negrilla original]

De esa manera, el locatario en un contrato de leasing financiero puede pedir la deducción especial del artículo 158-3 del Estatuto Tributario **en el periodo gravable en el que hace la inversión** (que es cuando se da inicio al contrato y se registra el activo en su patrimonio) **o en el año gravable en el que suscribe el contrato.** En similar sentido se pronunció la Sala en sentencia de 10 de junio de 2021<sup>21</sup>.

En el caso concreto, se encuentra probado que el 24 de septiembre de 2008 la demandante y Transportes Montejo Ltda, como locatarios, suscribieron el contrato de leasing N° 0490-1000-000000336 con BBVA Leasing S.A., sobre el bien denominado Grúa T8269<sup>22</sup>, con un valor financiado de \$3.651.984.433 (fl. 301 c.p)

En el anexo del contrato de arrendamiento financiero figura como fecha de iniciación el 6 de agosto de 2009 y fecha de terminación el 6 de agosto de 2014.<sup>23</sup>

Como quedó demostrado, en el presente asunto el contrato de leasing financiero fue suscrito en el año gravable 2008. En consecuencia, la demandante podía solicitar la deducción por inversión en activos fijos reales productivos en la declaración de renta de dicho periodo gravable, pues el artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 le otorga esa facultad.

No obstante, de conformidad con el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004, la actora también podía solicitar la deducción especial en la declaración de renta del periodo gravable 2009, como lo hizo en este caso.

Lo anterior, porque el contrato inició en el año gravable 2009, pues en ese año se entiende realizada la inversión ya que es al inicio del contrato cuando los bienes se deben registrar en el patrimonio del contribuyente, de acuerdo con el artículo 127-1 numeral 2 literal a) del E.T.

Ahora bien, frente al argumento del apelante en el sentido de que no procede reconocer a la actora el total de la deducción sino el 50% de esta porque el contrato de leasing fue suscrito por dos locatarios, la Sala precisa que en los casos en que el contrato de leasing sea suscrito por más de un locatario, la

<sup>21</sup> Expediente 24283, C.P Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>22</sup> Folios 284-299 c.p.

<sup>23</sup> Folio 301 c.p.



deducción prevista en el artículo 158-3 del ET., procede en forma proporcional a la inversión hecha por cada uno de ellos. Lo anterior, teniendo en cuenta que la base del cálculo de la deducción es el costo de adquisición del bien (art 4 Decreto 1766 de 2004) y si son varios los que adquieren el bien, dicho costo se entiende asumido, en la misma proporción, por quienes hacen la inversión, a menos que el contrato de leasing disponga lo contrario.

En el caso concreto, se encuentra probado que el contrato de leasing N° 0490-1000-000000336 con BBVA Leasing S.A., de 24 de septiembre de 2008, sobre el activo Grúa T8269<sup>24</sup>, fue suscrito por **Montejo Heavy Lift S.A.** y **Transportes Montejo Ltda**, como locatarios y no se discute que la inversión de cada locatario se hizo por partes iguales, pues el contrato de leasing no indica lo contrario.

Por esa razón, el valor que tiene derecho a deducir la demandante, es del 50%, o sea, \$732.396.888 y no \$1.464.793.777 (que equivale al 40% del valor del activo), como lo dispuso el Tribunal.

Si bien solo la demandante registró el total del activo en su contabilidad y el otro locatario decidió no registrarlo<sup>25</sup>, es una decisión que tiene efectos únicamente entre los locatarios y no resulta oponible a la Administración. Como se indicó, el beneficio debe ser proporcional a la inversión, sin perjuicio del manejo contable dado al bien.

No existe norma tributaria que habilite a uno de los locatarios para tomar el 100% de la deducción en los casos en que los demás locatarios no hagan uso de la misma o cuando en los contratos de leasing existen varios locatarios.

En consecuencia, procede parcialmente el cargo de apelación y se acepta como deducción la suma de \$732.396.888.

## 2. En relación con la GRÚA T7317 LIEBHERR LTM 1400 y la GRÚA GROVE DDC 530 GMK5275.

La DIAN aceptó parcialmente la procedencia de la deducción. Del valor del activo **GRÚA T7317 LIEBHERR LTM 1400** (\$4.395.393.776), la DIAN aceptó \$879.079.000 correspondiente al 50% de la deducción solicitada (\$1.758.157.510), y en relación con el valor del activo **GRÚA GROVE DDC 530 GMK5275** (\$2.504.476.588), la DIAN aceptó la suma de \$333.930 correspondiente al 33% de la deducción solicitada (\$1.001.790.635).

Lo anterior, al considerar que la demandante solicitó el 100% de la deducción, a pesar de que los contratos de leasing fueron suscritos varios locatarios.

El Tribunal aceptó toda la deducción porque si bien los contratos de leasing

<sup>24</sup> Folios 281- 301c.p.

<sup>25</sup> Para acreditar el hecho, se aportó el certificado de revisor fiscal de la demandante en el que se informa que, en el año 2009, registró en las cuentas contables 15200501 y 16253500 -bienes recibidos en arrendamiento financiero leasing-, el 100% del valor del activo objeto del contrato de leasing 0490-1000-000000336 ( \$3.661.984.443 folios 120-121 c.p.) y el certificado del revisor fiscal de Transportes Montejo Ltda, en el que hace constar que esa sociedad no registró dentro de su patrimonio la Grúa T8269 DEMAG AC 1300- Folios 148 c.p.



financiero fueron suscritos por más de un locatario, en el año 2009, la actora registró en su contabilidad el 100% del valor de los activos adquiridos. Además, se probó que los demás locatarios no hicieron uso de la deducción.

La DIAN insiste en que las normas aplicables no permiten llevar el 100% de la deducción, teniendo en cuenta que la inversión del demandante solo fue del 50% o 33% del valor del activo fijo.

Sobre el particular, la Sala reitera que en los casos en que el contrato de leasing sea suscrito por más de un locatario, la deducción prevista en el artículo 158-3 del ET., procede en forma proporcional a la inversión hecha por cada uno de ellos y que esa proporción será en partes iguales, salvo que en el contrato de leasing se pacte lo contrario.

En este caso, está probado que respecto de los activos denominados GRÚA T7317 LIEBHERR LTM 1400 y GRÚA GROVE DDC 530 GMK5275 se suscribieron contratos de leasing en los que intervinieron más de un locatario, así:

- El 13 de abril de 2009 se suscribió contrato de leasing N°. 180-59259 entre LEASING DE OCCIDENTE y los locatarios MONTEJO HEAVY LIFT S.A. y TRANSPORTES MONTEJO LTDA, sobre el activo denominado GRÚA T7317 LIEBHERR LTM 1400.<sup>26</sup>
- El 26 de mayo de 2009, se suscribió contrato de leasing N°. 24366 entre LEASING CORFICOLOMBIA y los locatarios MONTEJO HEAVY LIFT S.A., Luis Fernando Montejo Riaño y Transportes Montejo LTDA respecto del activo denominado GRÚA GROVE DDC 530 GMK5275.<sup>27</sup>

También se encuentra probado que la demandante declaró el 100% de la deducción teniendo en cuenta que registró el total de los activos en su contabilidad<sup>28</sup>.

Sin embargo, se reitera que a pesar de que la demandante registró en su contabilidad el total de los activos y los demás locatarios no lo registraron en sus contabilidades, esa decisión solo tiene efectos entre los locatarios y no frente a la DIAN. Ello, por cuanto el beneficio debe ser proporcional a la inversión, sin perjuicio del manejo contable dado al bien.

Se reitera, también, que no existe norma tributaria que permita a uno de los locatarios para tomar el 100 % de la deducción en los casos en que los demás locatarios no hagan uso de la misma o cuando en los contratos de leasing existen varios locatarios.

De esa manera, en el caso concreto, el valor procedente por concepto de la deducción por activo fijo se calcula en atención al porcentaje de participación de la demandante como locatario dentro del contrato de leasing, así:

<sup>26</sup> Folios 322-334 c.p.

<sup>27</sup> Folios 339-352 c.p.

<sup>28</sup> Así se demuestra con el certificado de revisor fiscal de la actora en el que consta que en el año 2009, registró en las cuentas contables 15200501 y 16253500 -bienes recibidos en arrendamiento financiero leasing-, el 100% de los activos objeto de los contratos de leasing financiero N°. 180-59259 y 24366 y que los demás locatarios no registraron el activo en sus contabilidades. (Folios 120-121 c.p).



**GRÚA T7317 LIEBHERR LTM 1400**

Valor del activo: \$4.395.393.776

Valor deducción (40% vr del activo): \$1.758.157.510

**Valor procedente (50% de la deducción): \$879.078.755**

**GRÚA GROVE DDC 530 GMK5275**

Valor del activo: \$2.504.476.588

Valor deducción (40% vr del activo): \$ 1.001.790.635

**Valor procedente (33,3% de la deducción): \$333.930.211**

Además, en los contratos de leasing no consta que los locatarios tengan una inversión en un porcentaje diferente a los ya precisados.

Por lo expuesto, procede el cargo de apelación frente a los activos indicados y se limita la deducción a los valores indicados, como lo hizo la DIAN en los actos demandados.

**3. Respecto de los activos CARROMACHO T 7234, CARROMACHO T7235, GRÚA LINK BELT 840 T 7236, GRÚA LINK BELT 8670 T 7237 y BOOM T8269**

En relación con estos activos, la DIAN rechazó la deducción especial del artículo 158-3 del E.T, al considerar que se trata de una importación temporal, en la cual no se aportaron los soportes respectivos de la compra al proveedor, que den cuenta que el activo es de propiedad del contribuyente. Los bienes fueron los siguientes:

	Valor del activo	Valor solicitado por la demandante	Valor rechazado
<b>CARROMACHO T 7234</b>	140.000.000	56.000.000	56.000.000
<b>CARROMACHO T7235</b>	140.000.000	56.000.000	56.000.000
<b>GRÚA LINK BELT 840 T 7236</b>	162.877.000	65.150.800	62.800.000
<b>GRÚA LINK BELT 8670 T 7237</b>	528.877.000	211.550.800	211.550.800
<b>BOOM T8269</b>	129.260.700	51.704.280	51.704.280
			<b>438.055.080</b>

El Tribunal aceptó la deducción especial respecto de estos activos porque dentro del expediente figuran las facturas de compra a los respectivos proveedores y son del año 2009, esto es, el período en el cual se solicitó la deducción.

Y la DIAN insiste en que no está probada la compra directa del activo en el exterior, precedida de la importación temporal.

De acuerdo con el alcance dado por esta Sección al concepto de «activos fijos



*reales productivos»<sup>29</sup> para que proceda la deducción especial del artículo 158-3 del E.T. debe acreditarse, entre otros, que los bienes entran a formar parte del patrimonio del contribuyente y que se deprecian o amortizan fiscalmente.*

El párrafo primero del artículo 158-3 del E.T. indica que *“los contribuyentes que adquieran activos fijos depreciables a partir del 1º de enero de 2007 y utilicen la deducción aquí establecida, sólo podrán depreciar dichos activos por el sistema de línea recta de conformidad con lo establecido en este Estatuto.”*

Respecto a los activos que se cuestionan en este punto se encuentra probado lo siguiente:

**CARROMACHO T 7234:** existe declaración de importación temporal a largo plazo N° 48009000177385- 6 del 11 de agosto de 2009 y factura expedida por *PROXIBID* el 29 de abril de 2009<sup>30</sup>.

**CARROMACHO T7235:** existen declaración de importación temporal a largo plazo N° 482009000177396 -7 del 11 de agosto de 2009 y factura expedida por *PROXIBID* el 29 de abril de 2009<sup>31</sup>.

**GRÚA LINK BELT 840 T 7236:** existen declaración de importación temporal a corto plazo No. 48200900018813- 40 del 22 de agosto de 2009 y factura nro. 200-981019 de 16 de julio de 2009<sup>32</sup> expedida por *Gruas Krane Cranes & Equipaments, Inc.*

**GRÚA LINK BELT 8670 T 7237:** existen declaración de importación temporal a corto plazo No. 48200900018811- 1 del 24 de agosto de 2009 y factura nro. 200-981055 de 16 de julio de 2009<sup>33</sup> expedida por *Gruas Krane Cranes & Equipaments, Inc.*

**BOOM T8269:** existen declaración de importación temporal a corto plazo 872009000116572 -9 del 20 de agosto de 2009 y factura nro. 49C004631 de 31 de julio de 2009<sup>34</sup> expedida por *Ring Power Crane.*

De acuerdo con lo probado, en relación a los activos **CARROMACHO T 7234**, **CARROMACHO T7235**, **GRÚA LINK BELT 840 T 7236**, **GRÚA LINK BELT 8670 T 7237** y **BOOM T8269**, en el año gravable 2009 existió una importación temporal, esto es, que en ese año ingresaron los activos al país para el desarrollo de la actividad productora de renta de la demandante.

Además, con las facturas de compra, la demandante demostró que los bienes entraron a formar parte de su patrimonio, tal como lo exige el artículo 158-3 del

<sup>29</sup> Sentencias del 14 de agosto de 2019, radicación número: 19001-23-33-000-2013-00248-01(22671), C.P. Milton Chaves García; sentencia del 23 de marzo de 2006, expediente 15086, CP: Ligia López Díaz; del 26 de abril de 2007, expediente 15153, CP: María Inés Ortiz Barbosa; del 24 de mayo de 2007, expediente 14898, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié; del 05 de julio 2007, expediente 15400, CP: Ligia López Díaz; y 24 de octubre del 2007, expediente 15396, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié; del 31 de octubre de 2018, expediente 20809, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez

<sup>30</sup> Folio 210.220 c.p.

<sup>31</sup> Folios 210-220 c.p.

<sup>32</sup> Folios 243 y 244 c.p.

<sup>33</sup> Folios 245 a 246 c.p.

<sup>34</sup> Folio 241 c.p.



E.T. Por esa razón, es procedente la deducción especial respecto de tales bienes.

Como se precisó, de acuerdo el artículo 158-3 del E.T., para que proceda la deducción especial de dicha norma debe demostrarse que los activos ingresaron al patrimonio del contribuyente en el año gravable en el que se pide la deducción, al margen de la modalidad de importación para la entrada al país<sup>35</sup>. Dicho requisito se encuentra satisfecho en el caso concreto, pues de las facturas se advierte que en el año 2009 la demandante realizó el pago total de los activos para su adquisición<sup>36</sup>.

Por lo demás, la declaración de importación ordinaria o la declaración de cambio no fueron requisitos establecidos por el legislador para la procedencia de la deducción especial del artículo 158-3 del E.T cuando los bienes se importan de manera temporal.

De otra parte, frente al rechazo por vinculación económica respecto de las GRÚAS **LINK BELT 840 T 7236 y LINK BELT 8670 T 7237**, la Sala precisa que de las facturas 200-981019 de 16 de julio de 2009<sup>37</sup> y 200-981055 de 16 de julio de 2009<sup>38</sup>, se advierte que la actora adquirió esos activos del proveedor exterior *Grúas Krane Cranes & Equipaments, Inc. Y Ring Power Crane* y no de Transportes Montejo Ltda., como lo sostuvo la DIAN.

Ahora, en lo atinente a la forma de depreciación del activo BOOM T8269 se advierte que de acuerdo con el certificado del revisor fiscal de la demandante<sup>39</sup>, cuya veracidad no fue controvertida, ese activo, adquirido por \$129.260.700, registró una depreciación en el año 2009, en la cuenta 7360 por valor de \$4.308.690. Lo anterior indica que el costo del activo (\$129.260.700) fue depreciado en línea recta, teniendo en cuenta la vida útil del mismo (10 años-120 meses), por lo que en la vigencia 2009 (fl 163-243 c.p) se registró durante los meses de septiembre, octubre, noviembre y diciembre<sup>40</sup>, por concepto de

<sup>35</sup> En similar sentido, ver sentencia de 22 de abril de 2021, exp 24122 C.P Stella Jeannette Carvajal.

<sup>36</sup> **CARROMACHO T 7234:** Importación temporal a largo plazo N° 48009000177385- 6 del 11 de agosto de 2009.

Factura 002 expedida por *PROXIBID* el 29 de abril de 2009 (Folio 210.220 c.p.).

Recibos de consignación para la compra de los activos **CARROMACHO T 7234** y **CARROMACHO T7235** por las sumas de \$80.000.000 (N° 98457823), \$100.000.000 (N° 98457844), \$100.000.000 (N° 103235513).( Folio 211 -216 c.p)

**CARROMACHO T7235:** Importación temporal a largo plazo N° 482009000177396 -7 del 11 de agosto de 2009.

Factura expedida por *PROXIBID* el 29 de abril de 2009 (Folios 210-220 c.p)

Recibos de consignación para la compra de los activos **CARROMACHO T 7234** y **CARROMACHO T7235** por las sumas de \$80.000.000 (N° 98457823), \$100.000.000 (N° 98457844), \$100.000.000 (N° 103235513).( Folio 211 -216 c.p.)

**GRUA LINK BELT 840 T 7236:**

Factura nro. 200-981019 de 16 de julio de 2009 (Folios 243 y244 c.p.) expedida por *Gruas Krane Cranes & Equipaments, Inc.* que da cuenta de un valor de compra del activo de US\$90.000.000

**GRUA LINK BELT 8670 T 7237:**

Factura nro. 200-981055 de 16 de julio de 2009 (Folios 245 a 246 c.p.) expedida por *Gruas Krane Cranes & Equipaments, Inc.*, que da cuenta de un valor de compra del activo de US\$290.000.000

**BOOM T8269:**

Factura nro. 49C004631 de 31 de julio de 2009<sup>36</sup> expedida por *Ring Power Crane*, que da cuenta de un valor de compra del activo de US\$63.054,00 (Folio 241 c.p.).

<sup>37</sup> Folios 243y244 c.p.

<sup>38</sup> Folios 245 a 246 c.p.

<sup>39</sup> Folio 121 c.p

<sup>40</sup> El registro contable se realizó a partir del mes de septiembre, teniendo en cuenta que la declaración de importación temporal a corto plazo 872009000116572 es de fecha 9 del 20 de agosto de 2009.



depreciación del BOOM T8269, la suma mensual de \$1,077.172.<sup>41</sup>

En línea con lo expuesto, no prospera el cargo de la apelación.

Por las razones anteriores, como lo dispuso el Tribunal, es procedente la deducción especial de los activos denominados **CARROMACHO T 7234, CARROMACHO T7235, GRÚA LINK BELT 840 T 7236, GRÚA LINK BELT 8670 T 7237 y BOOM T8269.**

También procede la deducción especial del artículo 158-3 del E.T frente al activo **GRÚA T8269** pero por \$732.396.888, no por el total, como lo dispuso el Tribunal. Respecto de los activos **GRÚA T7317 LIEBHERR LTM 1400** pero por \$879.078.755 y **GRÚA GROVE DDC 530 GMK5275** pero por \$333.930.211, como lo había aceptado la DIAN.

En consecuencia, del valor aceptado por el Tribunal en el renglón 54, por concepto de deducción especial por inversión en activos fijos (\$5.057.557.000) hay lugar a excluir \$2.279.336.006, correspondientes al 50% del beneficio reconocido por los activos **GRÚA T8269** (\$732.396.888) y **GRÚA T7317 LIEBHERR LTM 1400** (\$879.078.755) y al 66,6% (2/3 partes) del beneficio reconocido por la **GRÚA GROVE DDC 530 GMK5275** (\$ 667.860.423).

Por lo anterior, se modifica el restablecimiento del derecho y se practica nueva liquidación teniendo en cuenta lo dispuesto en esta providencia.

Por no haber sido objeto de apelación, no se analiza la procedencia ni la liquidación de la sanción por inexactitud fijada por el Tribunal (la sanción se fijó en cero).

Como tampoco se apeló la sanción por disminución de pérdidas ni la fórmula para su liquidación, se reliquida dicha sanción para lo cual se utilizará la misma fórmula que empleó el Tribunal.

Por lo anterior, la liquidación del impuesto de renta del año 2009 a cargo de la demandante es la siguiente:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA -AÑO 2009-					
CONCEPTO		LIQ. PRIVADA	L.O.R.	TRIBUNAL	C. DE E.
Total gastos de nómina	30	1,034,451,000	1,034,451,000	1,034,451,000	1,034,451,000
Aportes a seguridad social	31	205,017,000	205,017,000	205,017,000	205,017,000
Aportes al SENA, ICBF, Cajas de Comp	32	68,643,000	68,643,000	68,643,000	68,643,000
Efectivo, bancos, cts. De ahorro	33	13,288,000	13,288,000	13,288,000	13,288,000
Cuentas por cobrar	34	2,371,004,000	2,371,004,000	2,371,004,000	2,371,004,000
Acciones y aportes Sociedades	35	0	0	0	0
Inventarios	36	0	0	0	0
Activos fijos	37	9,542,216,000	9,542,216,000	9,542,216,000	9,542,216,000

<sup>41</sup> La suma de \$1,077.172 resulta de dividir el valor del activo (\$129.260.700) entre 120 meses (vida útil del activo).



Otros activos	38	15,006,632,00 0	15,006,632,000	15,006,632,000	15,006,632,00 0
<b>Total patrimonio bruto</b>	<b>39</b>	<b>26,933,140,00 0</b>	<b>26,933,140,000</b>	<b>26,933,140,000</b>	<b>26,933,140,00 0</b>
Pasivos	40	18,548,701,00 0	18,548,701,000	18,548,701,000	18,548,701,00 0
<b>Total patrimonio líquido</b>	<b>41</b>	<b>8,384,439,000</b>	<b>8,384,439,000</b>	<b>8,384,439,000</b>	<b>8,384,439,000</b>
Ingresos brutos operacionales	42	12,084,082,00 0	12,084,082,000	12,084,082,000	12,084,082,00 0
Ingresos brutos no operacionales	43	664,522,000	664,522,000	664,522,000	664,522,000
Intereses y rendimientos financieros	44	38,011,000	38,011,000	38,011,000	38,011,000
<b>Total ingresos brutos</b>	<b>45</b>	<b>12,786,615,00 0</b>	<b>12,786,615,000</b>	<b>12,786,615,000</b>	<b>12,786,615,00 0</b>
Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas	46	0	0	0	0
Ingresos no constitutivos de renta ni G.O.	47	0	0	0	0
<b>Total ingresos netos</b>	<b>48</b>	<b>12,786,615,00 0</b>	<b>12,786,615,000</b>	<b>12,786,615,000</b>	<b>12,786,615,00 0</b>
Costo de ventas	49	6,732,411,000	6,732,411,000	6,732,411,000	6,732,411,000
Otros costos	50	0	0	0	0
<b>Total costos</b>	<b>51</b>	<b>6,732,411,000</b>	<b>6,732,411,000</b>	<b>6,732,411,000</b>	<b>6,732,411,000</b>
Gastos operacionales de administración	52	163,094,000	163,094,000	163,094,000	163,094,000
Gastos operacionales de ventas	53	0	0	0	0
<b>Deducción inversiones en activos fijos</b>	<b>54</b>	<b>5,656,299,000</b>	<b>1,440,804,000</b>	<b>5.057.557.000</b>	<b>2,778,221,000</b>
Otras deducciones	55	2,060,875,000	2,060,875,000	2.060.875.000	2,060,875,000
<b>Total deducciones</b>	<b>56</b>	<b>7,880,268,000</b>	<b>3,664,773,000</b>	<b>7.281.526.000</b>	<b>5,002,190,000</b>
<b>Renta líquida del ejercicio</b>	<b>57</b>	<b>0</b>	<b>2,389,431,000</b>	<b>0</b>	<b>1,052,014,000</b>
<b>Perdida líquida de ejercicio</b>	<b>58</b>	<b>1,826,064,000</b>	<b>0</b>	<b>1.227.322.00</b>	<b>0</b>
<b>Compensaciones</b>	<b>59</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>RENTA LIQUIDA</b>	<b>60</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1,052,014,000</b>
<b>Renta Presuntiva</b>	<b>61</b>	<b>166,745,000</b>	<b>166,745,000</b>	<b>166,745,000</b>	<b>166,745,000</b>
<b>Renta Exenta</b>	<b>62</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Rentas Gravables</b>	<b>63</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Renta líquida gravable</b>	<b>64</b>	<b>166,745,000</b>	<b>166,745,000</b>	<b>166.745.000</b>	<b>1,052,014,000</b>
<b>Ingresos/Ganancias Ocasionales</b>	<b>65</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Costos y Deducciones por G.Ocasional</b>	<b>66</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>G.Ocasionales no gravadas y exentas</b>	<b>67</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Imppto. Sobre renta gravable</b>	<b>69</b>	<b>55,026,000</b>	<b>788,512,000</b>	<b>55.026.000</b>	<b>347,165,000</b>
<b>Descuentos tributarios</b>	<b>70</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Impuesto neto de renta</b>	<b>71</b>	<b>55,026,000</b>	<b>788,512,000</b>	<b>55.026.000</b>	<b>347,165,000</b>
<b>Impuesto de ganancias ocasionales</b>	<b>72</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Impuesto de remesas</b>	<b>73</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>TOTAL IMPUESTO A CARGO</b>	<b>74</b>	<b>55,026,000</b>	<b>788,512,000</b>	<b>55.026.000</b>	<b>347,165,000</b>
<b>Anticipo para año</b>	<b>75</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>



<b>gravable 2009</b>					
<b>Saldo a favor sin Devolución</b>	<b>76</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Autorretenciones</b>	<b>77</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Otras Retenciones</b>	<b>78</b>	212,916,000	212,916,000	212.916.000	212,916,000
<b>Total retenciones</b>	<b>79</b>	212,916,000	212,916,000	212.916.000	212,916,000
<b>Anticipo para el año 2010</b>	<b>80</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Saldo a pagar por Impuesto</b>	<b>81</b>	<b>0</b>	<b>575,596,000</b>	<b>0</b>	<b>134,249,000</b>
<b>SANCIÓNES</b>	<b>82</b>	<b>0</b>	<b>2.137.740.000</b>	<b>405.016.000</b>	<b>602.601.000</b>
<b>Total saldo a pagar</b>	<b>83</b>	<b>0</b>	<b>2.713.336.000</b>	<b>247.126.000</b>	<b>736,849,622</b>
<b>Saldo a favor</b>	<b>84</b>	<b>157,890,000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

<b>SANCIÓN DE RECHAZO O DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS</b>		
<b>Art. 647-1<sup>42</sup></b>		
	<b>DIAN</b>	<b>C.E</b>
Pérdida Declarada/rechazada	1.826.064.000	1.826.064.000
Tarifa impuesto para la sanción	33%	33%
Valor base de la Sanción de Inexactitud Deducción Inv. Adquisición de Activos fijos productivos	602.601.000	602.601.000
Porcentaje sanción	160%	100%
Sanción por rechazo o disminución de perdidas	964.161.600	<b>602.601.000</b>

Además, con fundamento en el artículo 286 del CGP debe corregirse, de oficio, el error de transcripción del numeral primero de la parte resolutive de la sentencia apelada, porque anula totalmente los actos demandados, a pesar de que la nulidad de estos fue parcial, pues se practicó nueva liquidación.

En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

### Condena en costas

No procede la condena en costas en ninguna de las dos instancias, pues conforme con el artículo 188 del CPACA<sup>43</sup>, en los procesos ante esta jurisdicción,

<sup>42</sup> Artículo 647-1.Rechazo o disminución de pérdidas. La disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente, mediante liquidaciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas, se considera para efectos de todas las sanciones tributarias como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección. Dicha cuantía constituirá la base para determinar la sanción, la cual se adicionará al valor de las demás sanciones que legalmente deban aplicarse.

Las razones y procedimientos para eximir de las sanciones de inexactitud o por corrección, serán aplicables cuando las mismas procedan por disminución de pérdidas."

Parágrafo 1°.Las correcciones a las declaraciones del impuesto sobre la renta que incluyan un incremento del valor de las pérdidas, deberán realizarse de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 589.

Parágrafo 2°.La sanción prevista en el presente artículo no se aplicará, cuando el contribuyente corrija voluntariamente su declaración antes de la notificación del emplazamiento para corregir o del auto que ordena inspección tributaria, y la pérdida no haya sido compensada.

<sup>43</sup> CPACA. Art. 188. Condena en costas. "Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil".



la condena en costas, que según el artículo 361 del C.G.P. incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”, requisito que no se cumple en este asunto.

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

### FALLA

1. De oficio, **CORREGIR** el error de transcripción del numeral primero de la sentencia apelada, que, en consecuencia, queda así:

**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 3224120130000201 de 26 de abril de 2013 y de la Resolución nro. 9003180 de 29 de mayo de 2014 proferidas por la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN- de acuerdo con las razones expuestas en la parte considerativa de este fallo.

2. **MODIFICAR** el numeral **SEGUNDO** de la sentencia apelada, que, en consecuencia, queda así:

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que el saldo a pagar por la actora por el impuesto de renta del año gravable 2009 es de **\$736.849.622**, de acuerdo con la liquidación practicada en esta providencia.

3. En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.
4. Sin condena en costas.

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

(Con firma electrónica)

**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Presidente de la Sección

(Con firma electrónica)

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Con firma electrónica)

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Salvo parcialmente el voto

(Con firma electrónica)

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**



**SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO / DEDUCCIÓN DE INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS ADQUIRIDOS MEDIANTE LEASING EN LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Oportunidad / DEDUCCIÓN DE INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS ADQUIRIDOS MEDIANTE LEASING EN LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Alcance de la expresión *podrá* del artículo 4 del Decreto 1766 de 2004 / DEDUCCIÓN DE INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS ADQUIRIDOS MEDIANTE LEASING EN LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Período gravable de aplicación del beneficio. Correspondía al año en el que se hubiera suscrito el correspondiente contrato de leasing y no al año siguiente, como lo consideró la sala**

Para el año 2009, época de los hechos, la oportunidad para tomar el beneficio por inversión en activos fijos reales productivos adquiridos mediante leasing, se encontraba expresamente regulada en el Decreto Reglamentario 1766 de 2004 y correspondía al año gravable en el que se suscribiera el contrato de Leasing. Concreta y literalmente señalaba esta norma reglamentaria en su artículo 4º que, “cuando la inversión en activos fijos reales productivos se efectúe mediante el sistema de **leasing**, en todos los casos se deberá ejercer la opción irrevocable de compra. **El arrendatario podrá deducir de la renta del período en el cual se suscribe el contrato** el treinta por ciento (30%) del costo del activo fijo real productivo objeto del contrato” No consagró la norma reglamentaria una opción respecto del año gravable. La expresión “podrá” se encontraba referida a la posibilidad de tomar o no el beneficio, lo que dependía de las particulares condiciones de cada contribuyente, mas no al período gravable de ejercicio de la opción. Era perentorio que, si se optaba por ese tratamiento, la deducción se tomara en el período gravable en el cual se hubiera suscrito el correspondiente contrato de leasing. Por tanto, considero que haber tomado el beneficio en el año siguiente a aquel en que había sido suscrito el contrato de leasing (2008) no era procedente y, es por esta razón que me aparto de la decisión de la Sala.

**FUENTE FORMAL: DECRETO 1766 DE 2004 – ARTÍCULO 4**

## **CONSEJO DE ESTADO**

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

#### **SECCION CUARTA**

**Consejera: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

### **SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO**

Bogotá D.C., veintinueve (29) de julio de dos mil veintiuno (2021)

**Radicación número: 25000-23-37-000-2014-01283-01(24492)**

**Actor: MONTEJO HEAVY LIFT S.A.**



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

### **SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO**

Con mi acostumbrado respeto por la decisión mayoritaria, salvo parcialmente el voto en la providencia del proceso en referencia, en cuanto aceptó la deducción por activos fijos reales productivos adquiridos mediante leasing en un período diferente al de suscripción del contrato.

Para el año 2009, época de los hechos, la oportunidad para tomar el beneficio por inversión en activos fijos reales productivos adquiridos mediante leasing, se encontraba expresamente regulada en el Decreto Reglamentario 1766 de 2004 y correspondía al año gravable en el que se suscribiera el contrato de Leasing.

Concreta y literalmente señalaba esta norma reglamentaria en su artículo 4º que, “cuando la inversión en activos fijos reales productivos se efectúe mediante el sistema de **leasing**, en todos los casos se deberá ejercer la opción irrevocable de compra. **El arrendatario podrá deducir de la renta del período en el cual se suscribe el contrato** el treinta por ciento (30%) del costo del activo fijo real productivo objeto del contrato”

No consagró la norma reglamentaria una opción respecto del año gravable. La expresión “podrá” se encontraba referida a la posibilidad de tomar o no el beneficio, lo que dependía de las particulares condiciones de cada contribuyente, mas no al período gravable de ejercicio de la opción.

Era perentorio que, si se optaba por ese tratamiento, la deducción se tomara en el período gravable en el cual se hubiera suscrito el correspondiente contrato de leasing. Por tanto, considero que haber tomado el beneficio en el año siguiente a aquel en que había sido suscrito el contrato de leasing (2008) no era procedente y, es por esta razón que me aparto de la decisión de la Sala.

Atentamente,

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**