

ENVASES - Aunque se traten contablemente como activos fijos son activos móviles / ACTIVOS MOVILES - Definición / ACTIVOS FIJOS O INMOVILIZADOS - Definición / ACTIVOS FIJOS - Diferencia con activos móviles

Sobre el aspecto discutido la Sección se ha pronunciado en el sentido de que los envases ya sean retornables o no, y aun cuando su tratamiento contable sea el de activos fijos, por la prelación de las normas fiscales se clasifican como “activos móviles”, lo que hace improcedente el descuento del IVA en bienes de capital. En efecto, el artículo 60 del Estatuto Tributario clasifica los activos enajenados en móviles o fijos y señala que “son activos móviles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable. Y, los activos fijos o inmovilizados son aquellos bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente”. Es posición jurisprudencial de la Sala que la diferencia fundamental entre activos fijos y móviles radica en la destinación o no a la enajenación dentro del giro de los negocios del contribuyente, de manera que si un bien se vende dentro del giro mercantil tiene el carácter de activo móvil, pero si no está destinado a ser enajenado en desarrollo de la actividad ordinaria de la empresa, es un activo fijo o inmovilizado. El artículo 15 del Decreto 2650 de 1993, indica la dinámica que debe dársele a las diferentes cuentas contables. En el aparte de CLASE 1 sobre propiedad, planta y equipo, (activos fijos), incluye la cuenta de envases y empaques. El inciso 6 del artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, consagra la posibilidad de reconocer en los resultados del ejercicio del ente económico, la contribución que esos envases aportan a la generación del ingreso. La Sala ha precisado que la permanencia del activo en el patrimonio de la empresa o su contabilización como activo fijo, son circunstancias que no modifican el carácter de activos móviles de los bienes que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios, porque el carácter de activo fijo no lo da el término de posesión del bien dentro del patrimonio sino su destinación específica, además las normas tributarias prevalecen sobre las contables.

ENVASES - No constituyen activo fijo sino mueble al enajenarse con el líquido dentro del giro ordinario del ente económico / ENVASE RETORNABLE O NO RETORNABLE - Son activos móviles al enajenar junto con el líquido

En el caso concreto, el objeto social principal de la actora es “la elaboración, producción, embotellado, distribución y venta de toda clase de bebidas no alcohólicas, tales como bebidas gaseosas, refrescos, sodas, jugos, bebidas de jugo, aguas minerales y aguas naturales...”, frente a lo cual ha sido reiterado el criterio de la Sala respecto a la naturaleza de los activos representados en los envases, en donde “(...) el envase no constituye un activo fijo, toda vez que en la entrega de la bebida se presenta la enajenación del líquido y de la botella en la cual va envasado, enajenación que ocurre dentro del giro ordinario de la actividad de la empresa productora, sin que el hecho de la permanencia en stock o en existencias, o la contabilización como activos fijos, modifique su carácter de activos móviles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios de la empresa, ya que los mismos se van utilizando gradualmente a lo largo del proceso productivo y se venden conjuntamente con el líquido.”. La anterior posición si bien se ha expuesto en procesos donde lo discutido es la procedencia del IVA descontable por la compra de envases y la deducción de gastos en el impuesto de industria y comercio, resulta aplicable al impuesto de renta, habida consideración

de que el objeto social de la demandante es la producción, distribución y venta de gaseosas, en la cual la entrega del envase al momento de la enajenación de la bebida se hace imprescindible, por lo menos en las ventas iniciales a los distribuidores. Es decir, los envases sean “retornables” o “no retornables” son enajenados con el líquido en el giro ordinario de la actividad de la empresa productora, ya que el consumidor en el momento de la compra adquiere la propiedad del envase, y queda en libertad de retornarlo o no para su reutilización por la empresa y, según sea el caso, obtener el producto a un menor costo.

ENVASES - Activos movibles / ACTIVOS MOVIBLES - Envases / IRRETROACTIVIDAD DE LEYES TRIBUTARIAS - Norma posterior a la vigencia discutida / ENVASES RETORNABLES - Improcedencia del descuento tributario de IVA al no constituir bienes de capital generador de renta

De otra parte, los certificados allegados por algunos clientes de la demandante, no permiten dar certeza sobre la calidad de los envases, pues sólo se infiere que contablemente se registraba el precio del líquido, sin embargo, no se establece si los envases eran devueltos nuevamente a la sociedad actora, incluso la sociedad Cabot Colombiana S.A. afirmó que “los envases eran propiedad de la compañía adquiridos en años anteriores y registrados en la contabilidad.”. Respecto a las canastas la demandante no desarrolló ningún tipo de actividad probatoria tendiente a demostrar su calidad de activos fijos, como quiera que simplemente expresó que las tenía registradas contablemente bajo esa modalidad. Es más, toda su argumentación giró en torno a los “envases retornables”, tan es así que el dictamen pericial solicitado en primera instancia versó en ellos y no en establecer la calidad de “activos fijos” de las canastas, ni se aportó ningún tipo de prueba al respecto. En cuanto a la aplicación del Decreto Reglamentario 3730 de octubre 20 de 2005, mediante el cual se reguló el tratamiento tributario de los envases retornables como activo fijos, por ser una norma posterior a la vigencia discutida [1997], no es posible darle un alcance retroactivo en atención a la prohibición constitucional contemplada en el artículo 363, al mencionar la “irretroactividad de las leyes tributarias”. Así las cosas, es improcedente conceder el descuento tributario de IVA cancelado en la adquisición de bienes de capital, porque en virtud del artículo 258-1 del Estatuto Tributario, éste sólo procede respecto de los bienes de capital generadores de renta, característica que no cumplen ni los envases retornables, ni las canastas de la demandante. En consecuencia, se rechaza el cargo.

BENEFICIOS FISCALES CONCURRENTES - Prohibición a partir del año gravable de 1998: deducción y descuento / DONACION - Beneficios fiscales concurrentes para 1997

La Ley 383 de 1997 en la disposición mencionada dispuso: "Artículo 23. Beneficios fiscales concurrentes. Interpretase con autoridad a partir de la vigencia de la presente ley, que un mismo hecho económico no podrá generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente." La expresión “Interpretase con autoridad” fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional en sentencia C-806 de 1 de agosto de 2001, y declaró executable las expresiones contenidas en el inciso primero de la disposición “bajo la condición de que se entienda que para su aplicación debe darse cumplimiento a lo dispuesto en el inciso final del artículo 338 de la Constitución Política” es decir, para el período fiscal siguiente. La Corte consideró que de no precisarse su aplicación, la medida tributaria implicaba una alteración general en el cálculo de las bases gravables de los impuestos de período, como el de renta, que se generaron en el año fiscal que estaba corriendo

cuando entró en vigencia la Ley 383 de 1997. En consecuencia, sólo a partir del año gravable de 1998 no son concurrentes los beneficios fiscales para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios. De todas maneras, vale la pena señalar que la Sección ha precisado que antes de la Ley en comento, era posible que sobre un mismo hecho económico se solicitaran concurrentemente los beneficios fiscales, pues sólo a partir de su vigencia quedaron prohibidos, de manera que debe aceptarse que para los años anteriores existía el derecho a aplicar la deducción y el descuento tributario, con fundamento en una misma donación, siempre y cuando se cumplan con todos los presupuestos previstos legalmente. Por ello era viable que la sociedad actora en el año gravable de 1997 aprovechara la suma donada bajo la modalidad de descuento y de deducción, sin perjuicio de comprobar el cumplimiento de los requisitos de orden legal para su aceptación.

DONACIONES A UNIVERSIDADES - Requisitos de procedencia del descuento / DESCUENTO POR DONACIONES - Requisitos de procedencia; falta de prueba sobre el fondo patrimonial da lugar a su rechazo

Hechas las anteriores precisiones, la Sala observa que el artículo 249 del Estatuto Tributario en la versión reemplazada por el artículo 87 de la Ley 223 de 1995, vigente para la época, exigía para la procedencia del descuento en el impuesto de renta del 70% de la donación, que la entidad receptora fuera una universidad pública o privada, aprobada por el ICFES y sin ánimo de lucro, lo que descarta cualquier otro tipo de establecimiento educativo. Que con los recursos obtenidos de la donación, las universidades constituyeran un Fondo Patrimonial cuyos rendimientos se destinaran exclusivamente a financiar las matrículas de estudiantes de bajos ingresos, cuyos padres demostraran que no tenían ingresos superiores a 4 salarios mínimos mensuales vigentes, y a proyectos de educación, ciencia y tecnología. El descuento no podía exceder del 30% del impuesto básico de renta del respectivo año gravable. Por el carácter excepcional del beneficio tributario, compete al contribuyente cumplir estrictamente con todos los presupuestos legales, con la carga probatoria tendiente a su demostración, razón por la cual la Sala abordará el estudio de las certificaciones que obran en el proceso para determinar su procedencia (...). Para la Sala las certificaciones no acreditan el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 249 del Estatuto Tributario para aceptar el descuento tributario, por cuanto omite dar cuenta de la destinación de los recursos obtenidos con las donaciones mediante la efectiva existencia y constitución de un fondo patrimonial acreditable con acta del respectivo organismo de dirección de la entidad educativa, el margen de rendimiento esperado y la forma como se subvencionarían a los estudiantes de bajos ingresos. Es más, en las constancias en estudio se señaló que el producto de las donaciones se dirigiría no solamente a un fondo patrimonial para el apoyo de estudiantes de menores recursos, sino que simultáneamente irían para proyectos de educación, ciencia y tecnología, e incluso que los ingresos por donaciones se manejan en depósitos en establecimientos bancarios, por lo que resultan confusas y ambiguas, sin que den certeza del hecho que pretende demostrarse. En tales circunstancias no es posible establecer a través de las aludidas certificaciones, el destino específico de la donación a los fines a los que legalmente se encuentra vinculada para ser tratada como descuento tributario, como lo exige el artículo 249 del Estatuto Tributario, de manera que no se comprobó por parte de la sociedad contribuyente el cumplimiento de los requisitos que la ley señala para su aceptación, lo que da lugar a rechazarlas tal como en su momento lo hizo el ente fiscal.

VALOR DE LAS DONACIONES - Para 1997 se admitía como deducible el costo de los equipos mas ajustes por inflación / DONACIONES - Requisitos de procedencia de la deducción; falta de prueba conduce a la legalidad del rechazo

De tal forma que para el año gravable de 1997, la suma que se tomaba como valor de los bienes donados correspondía al costo de adquisición más los ajustes integrales por inflación, por lo que en este aspecto le asiste razón a la demandante en el sentido de llevar como deducible por concepto de donaciones el costo de los equipos donados más ajustes integrales por inflación, independientemente de que haya separado en el denuncia fiscal el costo neto y la depreciación, pues a la larga el resultado matemático va ser el mismo. No obstante, para determinar la procedencia de la deducción en discusión, es necesario dar cumplimiento a los presupuestos señalados en los artículos 125, 125 -1, 125-2 y 125-3 del Estatuto Tributario, tal como se advirtió en el acto oficial de revisión, sin que se trate de un hecho nuevo aducido en la resolución que agotó la vía gubernativa, como equivocadamente lo entendió la accionante. El artículo 125 del Estatuto Tributario, vigente para el año 1997, regulaba la deducción por donaciones así: (...). Igualmente, el artículo 125-1 ib. señaló los requisitos de los beneficiarios de las donaciones, previstos en el artículo 125 [2]; el 125-2 las modalidades de las mismas (en dinero o en bienes), y el 125-3 ib., los parámetros para reconocer la deducción (certificación de la donataria, firmada por revisor fiscal o contador, en donde conste la forma y monto de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas en las normas anteriores). Del análisis de los documentos aportados por la libelista tanto en vía gubernativa, como los decretados como prueba en primera instancia, la Sala advierte que ninguno cumple con las exigencias establecidas por el legislador tributario para la procedencia de la deducción por donaciones, tal como se precisa en el siguiente cuadro: (...). Como se aprecia la gran mayoría de las certificaciones expedidas por los establecimientos educativos aportadas por la sociedad para acreditar la deducción por donaciones adolece de la firma de contador público o revisor fiscal, no discrimina fechas de presentación de declaración de ingresos y patrimonio o renta liquidados en el año inmediatamente anterior a la donación (1996), que por demás en el acto oficial de revisión se advirtió que varias de las instituciones educativas no aparecían en los sistemas informáticos de la DIAN como declarantes, ni identifica los establecimientos financieros donde maneja los depósitos o inversiones de los ingresos por donaciones y es imprecisa en la destinación de la donación. En síntesis, los medios de prueba allegados no dan cuenta exacta de las operaciones económicas relacionadas con el destino específico de las donaciones a los fines que legalmente se encuentran vinculadas, sino que se limitan a hacer una remisión genérica de los requisitos tanto del artículo 125 y 249 del Estatuto Tributario.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA

Bogotá, D.C., cuatro (4) de septiembre de dos mil ocho (2008)

Radicación número: 25000-23-27-000-2002-01177-01

Actor: EMBOTELLADORA ROMAN S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Referencia: APELACION SENTENCIA

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por la parte demandante y demandada contra la sentencia de agosto 31 de 2006 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca - Sección Cuarta - Subsección "B", parcialmente estimatoria de las súplicas de la demanda contra los actos administrativos que modificaron la declaración de renta y complementarios del año gravable de 1997.

ANTECEDENTES

La sociedad EMBOTELLADORA ROMAN S.A. presentó el 16 de abril de 1998 declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios por la vigencia fiscal de 1997, con un saldo a favor de \$337.338.000.

El 19 de agosto de 1998 solicitó la devolución del saldo a favor declarado, la cual fue reconocida mediante Resolución No. 01200 del 30 de septiembre de 1998.

El 6 de junio de 2000 la Administración de Impuestos Nacionales de Grandes Contribuyentes de Bogotá expidió el Requerimiento Especial No. 310632000000203, donde propuso la modificación de la liquidación privada, en el sentido de rechazar otros costos de \$165.379.000 como pérdida por retiro de activos fijos donados, desconocer en el renglón 72 "Otras Deducciones" la suma de \$247.393.000 por concepto de deducción por donaciones de computadores, valor que corresponde a la depreciación acumulada y ajustada por inflación de los activos fijos donados en años gravables anteriores y adionarla como renta líquida por recuperación de deducciones; rechazar el valor de \$288.940.000 referente a la totalidad de los descuentos tributarios por donaciones a instituciones de educación superior y \$13.462.880 solicitada como IVA de obras en proceso, sanción por inexactitud de \$1.505.157.000, para un total saldo a pagar de \$2.108.542.000.

En respuesta al requerimiento especial, la sociedad contribuyente allegó corrección de la declaración de renta radicada el 6 de septiembre de 2000, en donde acepta parcialmente las glosas propuestas referidas al rechazo de “otras deducciones” en cuantía de \$95.953.000, “Otros descuentos tributarios” por \$110.782.000, aumento de los descuentos tributarios en el renglón 88 “IVA por bienes de capital” en \$144.365.000.

Una vez evaluados los argumentos aducidos en la respuesta mencionada junto con la modificación de la privada, se expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642001000052 de marzo 2 de 2001, en la cual reversa lo referente a la renta líquida por recuperación de deducciones y mantiene las demás modificaciones, por lo que disminuye la sanción por inexactitud a \$1.366.618.000, para un total saldo a pagar de \$1.883.416.000.

Mediante la Resolución No. 622-900.021 de marzo 18 de 2002 se decidió el recurso de reconsideración interpuesto por la actora, en el sentido de confirmar el acto oficial de revisión.

DEMANDA

Ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca la actora solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que la confirmó. Como restablecimiento del derecho pidió que se declare en firme la declaración privada.

Invocó como normas violadas los artículos 29 y 228 de la Constitución Política; 60, 125, 249, 258-1, 683, 765 y 772 del Estatuto Tributario; 264 Ley 223 de 1995; 64 del Decreto 2649 y 15 del Decreto 2650, ambos de 1993.

El concepto de violación se sintetiza así:

1. Calidad de activos fijos de los envases retornables

El impuesto sobre las ventas pagado durante la vigencia de 1997 por la adquisición de envases retornables constituía un descuento tributario en la declaración de renta, al ostentar la calidad de activos fijos.

La Administración calificó los envases referidos como activos movibles, porque en la entrega de las bebidas gaseosas se presenta también la enajenación del envase, con fundamento a lo señalado por el Consejo de Estado al estudiar el tema los “envases no retornables” en donde determinó que eran activos movibles.

De acuerdo con el artículo 746 del Estatuto Tributario el ente fiscal tenía la obligación de desvirtuar la veracidad de los datos declarados, por lo que le competía la carga de probar que eran activos fijos los envases retornables, aspecto omitido en el debate gubernativo.

La Ley contable señala que los envases retornables son activos fijos dado que no se enajenan dentro del giro ordinario del objeto social, pues son bienes que se ponen al alcance del público.

La Administración olvida que el elemento determinante para dar la calidad de activo fijo o movable es la destinación que efectúe la Compañía del mismo para un fin específico, y dentro de su actividad económica los envases son tratados como inmovilizados. Por ende, contable y fiscalmente son activos fijos productores de renta, en la medida que se utilizan para cumplir el objeto societario.

La actuación demandada desconoció el valor probatorio de la contabilidad de la sociedad, que por disposición de los Decretos 2649 y 2650 de 1993, los envases retornables se clasifican en activos fijos, porque no se venden dentro del giro ordinario de los negocios.

Con el ánimo de comprobar la calidad de activo fijo que ostenta el envase retornable es pertinente oficiar a los más grandes distribuidores del producto, además de decretarse una prueba pericial para que en la contabilidad de la sociedad se determine su naturaleza y como se destinan únicamente a la distribución del producto.

2. IVA por bienes de capital

Hecha la precisión referente a que los envases retornables son activos fijos, es procedente el descuento tributario del IVA en bienes de capital [art. 258-1 del E.T.], dado que se solicitó sobre aquellos que permanecen en propiedad de la

Compañía, con una utilización diaria para envasar un gran porcentaje de las bebidas gaseosas que comercializa.

Antes de la Ley 488 de 1998 la Sociedad tenía derecho a tomar el IVA pagado por la adquisición del envase retornable como descontable en impuesto sobre la renta, siempre y cuando se tratara de compras efectuadas hasta el 31 de diciembre de 1998, porque a partir de 1999, el IVA por compras de bienes de capital, como lo son los envases referidos pasó a ser deducción.

En síntesis, bajo lo expuesto en los conceptos números 011729 de febrero 11 de 2000 y 086042 de septiembre 8 de 2000 emitidos por la Oficina Jurídica de la DIAN, se reconoce y acepta que los envases retornables usados por la actora en sus operaciones son activos fijos de su propiedad, lo que le otorga el derecho al descuento tributario.

3. IVA en obras en proceso

En relación con el IVA en obras en proceso en cuantía de \$13.463.000, esta partida debe revocarse al violarse la Ley por falta de motivación, como lo prevé el artículo 35 del C.C.A., porque el ente administrativo al momento de determinar el impuesto no expresó las razones de hecho ni de derecho que le sirvieron para sustentar la glosa.

En la respuesta al requerimiento especial se expresó que la sociedad incurrió en un error involuntario al dar respuesta al requerimiento ordinario pues relacionó IVA por obras en proceso como descontables en el impuesto de renta por la suma discutida que nunca fueron llevados a la declaración como tales, sino que correspondían a compras de envases retornables a CONALVIDRIOS, circunstancia probada al momento de contestar el requerimiento especial con certificación de revisor fiscal.

4. IVA por bienes de capital solicitado con ocasión de la respuesta al requerimiento especial en cuantía de \$144.365.000.

La Administración debió aceptar la corrección efectuada al reglón 88 al momento de responder el requerimiento especial, referente al descuento del IVA pagado en la adquisición de bienes de capital, que en la declaración inicial lo cuantificó en

\$706.548.000 y en la modificación se registró en \$850.913.000, lo cual arrojó una diferencia de \$144.365.000, como crédito pendiente a favor de la sociedad y como cuenta por cobrar al Estado.

La tesis de la DIAN según la cual no es procedente la modificación de una declaración para incluir aspectos no contemplados en el requerimiento especial, se aparta de la verdadera intención de la sociedad, dado que no incluyó cuantías nuevas en la medida en que si bien se dejaron de tomar en la declaración inicial, ello obedeció a que por mandato del artículo 259 del Estatuto Tributario en ningún caso los descuentos pueden exceder el valor del impuesto básico de renta, pero desaparecida la limitante es procedente el mayor valor.

Si bien la Ley condicionó la corrección a los hechos propuestos en las actuaciones administrativas contempladas en los artículos 709 y 713 del Estatuto Tributario, esa limitante no opera para las correcciones que impliquen la inclusión de hechos o factores existentes al momento de la presentación del denuncia tributario, que se omitieron al acatar las normas legales.

5. Rechazo de costos y deducciones por valor de \$316.819.000

El registro en el renglón 59 "Otros costos" acató lo establecido en el instructivo oficial expedido para el diligenciamiento de la declaración de renta por la vigencia fiscal de 1997, según el cual allí debía incluirse el costo fiscal de los activos fijos enajenados, y así ese valor hubiese aparecido en el renglón 72 otras deducciones, el efecto económico es el mismo.

En la glosa inicial se formuló que el valor deducible por concepto de donaciones es el costo neto de los bienes, sin embargo, la DIAN modifica su interpretación al agotar la vía gubernativa al afirmar que el valor de la deducción es equivalente al costo de adquisición más ajustes por inflación efectuados hasta la fecha de la donación, con el argumento de falta de prueba de lo donado, circunstancia que constituye un hecho nuevo que genera su nulidad porque durante todo el debate el rechazo de basó en haberse declarado como costo.

Es necesario resaltar que el valor de la depreciación acumulada y ajustada por inflación por valor de \$151.440.000 del renglón 72, más el costo fiscal de los bienes donados de \$165.379.000 en el renglón 59, da como resultado el costo

bruto de los bienes donados, es decir, la suma de \$316.819.000, cifra que coincide con el valor de la deducción por donaciones consagrada en el artículo 87 de la Ley 223 de 1995.

El costo bruto en cuantía de \$316.819.000 disminuido de los ingresos declarados, una parte a título de costo y otra como deducción es procedente a la luz del Ordenamiento Tributario, lo que es plenamente acreditable al oficiar a los revisores fiscales y/o contadores de las universidades.

6. Desconocimiento de otros descuentos tributarios

En vigencia de la Ley 223 de 1995 un mismo hecho económico como es la donación, podía ser tratado como deducción y descuento tributario al preverlo así la normatividad, siempre y cuando se probara el beneficio fiscal de acuerdo con lo señalado en la Ley.

El doble beneficio para aplicar la deducción tributaria y el descuento tributario, era procedente para realizarlos en la declaración de acuerdo con lo estipulado en el artículo 125 y 249 del Estatuto Tributario.

Es errado que la Administración entienda que antes de la vigencia de la Ley 383 de 1997, la normatividad vigente en ese entonces no permitía que un mismo hecho económico generara beneficios fiscales concurrentes, puesto que el propósito del legislador fue el de derogar este tipo de prerrogativas al expedir el artículo 23 de la citada Ley, norma que entró en vigencia a partir del año gravable de 1998, como lo ratificó la Corte Constitucional en la sentencia C-806 de agosto 1° de 2001.

Hasta 1997 el efecto de donar le daba derecho a EMBOTELLADORA ROMAN S.A. de tomar la deducción y el descuento tributario, máxime cuando los beneficiarios tenían la naturaleza de entidades dedicadas a la educación y con los recursos obtenidos por la actora debían constituir un fondo patrimonial, operación que de ejecutarse implicaba per-se el desarrollo de su objeto social propio.

7. Improcedencia de la sanción por inexactitud

No es procedente la sanción por inexactitud impuesta, toda vez que la sociedad no actuó dolosamente o en forma fraudulenta, sino que dio cumplimiento a los preceptos legales, y en todo caso cualquier apreciación tiene origen en una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable.

OPOSICION

La apoderada de la entidad demandada se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

(i) En cuanto al rechazo de \$407.263.000 correspondiente al descuento tributario del impuesto sobre las ventas por la adquisición de envases registrado en la declaración de renta presentada en el año de 1997, el beneficio fiscal opera únicamente cuando los bienes se utilizan en desarrollo de una actividad productora de renta, lo que hace que no se extienda a los que se enajenan dentro del giro ordinario del negocio como sucede con los activos movibles.

Los envases y canastas no constituyen un activo fijo al tratarse de activos que necesariamente deben ser entregados en el momento de la enajenación del líquido o producto final, en el desarrollo de la actividad de la sociedad.

La sola posibilidad de ser recuperados los envases por el productor en calidad de retornables, no los convierte en activos fijos, ya que por ellos se cobra un valor, constituyéndose en activos movibles, de ahí que no se cumplan las exigencias del artículo 258-1 del Estatuto Tributario para incentivar la economía.

No es idónea la prueba pericial solicitada en la medida que los contadores no pueden determinar la naturaleza del envase.

(ii) Frente a la improcedencia del rechazo del descuento tributario del IVA pagado en obras en proceso en cuantía de \$13.463.000, en los actos demandados se plasmaron los fundamentos probatorios y jurídicos para el desconocimiento, dado que a la luz del artículo 3° del Decreto 2076 de 1992 los activos deben encontrarse en condiciones de utilización.

Ahora si lo pretendido por la actora es descontarlo por la compra de envases retornables a CONALVIDRIOS, en la liquidación de revisión y en el acto que decidió el recurso, además de tratarse de un hecho que no se encuentra probado,

al no cumplir con el presupuesto de ser activos fijos, se aparta de los requisitos del artículo 258-1 del Estatuto Tributario.

(iii) En relación con la procedencia de aumentar los descuentos tributarios en \$144.365.000 al corregirse la declaración en respuesta al requerimiento especial, si bien el contribuyente puede corregir voluntariamente sus declaraciones para solicitar mayores valores que correspondan a hechos económicos reales y se ajusten a lo registrado contablemente, también lo es, que después de que la Administración Tributaria profiere requerimiento especial, sólo caben correcciones provocadas para aceptar las modificaciones propuestas, como lo señaló la DIAN en el concepto No. 039151 de abril 25 de 2000.

(iv) En lo referente al desconocimiento de costos por \$165.379.000 solicitados en el renglón 59 de la privada por donación de equipos de computador y de las deducciones por \$151.440.000 registrados en el renglón 72 como depreciación acumulada y ajustada por inflación de los activos donados, el desconocimiento se basó en que a la luz del numeral 2° del artículo 125 -2 del E.T. solamente se puede llevar el costo de adquisición más los ajustes por inflación.

De manera que los \$247.393.000 no podía llevarse como deducción por depreciación acumulada y ajustada por inflación de los bienes donados, al haberse solicitado en periodos gravables anteriores, mientras que la suma de \$151.440.000 analizados los certificados de donación no cumplían los presupuestos establecidos en el artículo 125-1 del Estatuto Tributario, puntos que se dilucidaron tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial. De ahí que sea desacertado sostener que solo se tocó al decidirse el recurso gubernativo.

(v) Respecto a la procedencia del descuento y deducción por donaciones, en la investigación tributaria se estableció que las entidades donatarias no habían presentado declaración de ingresos y patrimonio e incluso los certificados omitían la firma del contador público o revisor fiscal, por lo que se incumplía con lo normado en el numeral 2° del artículo 125 ib.

El descuento tributario de \$178.158.000 no cumplía con lo estipulado en el artículo 249 del Estatuto Tributario, pues en los certificados no se demostraba que la

entidad donataria hubiese constituido un fondo patrimonial cuyos recursos financiaran a estudiantes de menores recursos.

Por ende, si bien en los actos se hizo referencia a lo previsto en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, en realidad no fue por ser beneficios concurrentes que se rechazó, sino porque se incumplieron los presupuestos legales para que la donación se aceptara como deducción y descuento tributario.

(vi) La sanción por inexactitud impuesta es procedente al declararse voluntariamente descuentos y costos inexistentes que originaron un menor valor a pagar, sin que se configure ningún tipo de diferencia de criterios.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante sentencia de agosto 31 de 2006 anuló parcialmente los actos demandados, y como restablecimiento del derecho declaró que la sociedad actora no está obligada al pago de suma alguna por concepto de sanción por inexactitud.

Calidad de activos fijos de los envases retornables

Del resultado del dictamen pericial se concluye que la sociedad demandante no enajena los envases retornables de las bebidas gaseosas sino que éstos son de propiedad de la compañía y tienen un tratamiento de activos fijos.

El perito encontró que la sociedad manejó contablemente el IVA de las compras de envases retornables durante la vigencia fiscal de 1997, para ser descontado del impuesto liquidado en las declaraciones de renta.

La contabilidad es un medio de prueba consagrado en el artículo 772 y siguientes del Estatuto Tributario, el cual permite determinar el movimiento diario de ventas y compras, lo cual indica que el perito al verificar la información pertinente en los libros oficiales de contabilidad pudo establecer que los envases retornables no eran enajenados, sino que eran devueltos a la planta de la sociedad al finalizar la operación de distribución y venta, de ahí que sean “activos fijos” según la clasificación contemplada en el Estatuto Tributario.

Igualmente con las certificaciones de las distribuidoras allegadas al proceso, la actora logró demostrar que las ventas efectuadas durante el año gravable de 1997 era solamente del líquido, ya que existía la obligación de reintegrar posteriormente el envase retornable.

La clasificación de activos fijos regulada por los artículos 60 y 491 de Estatuto Tributario fue reglamentada por el Decreto 3730 de 20 de octubre de 2005, el cual determinó que los envases retornables ostentan esa calidad, siempre y cuando no sean enajenados dentro del giro ordinario del negocio.

Por lo anterior, para efectos del impuesto de renta y complementarios los envases retornables de gaseosas son activos fijos.

IVA pagado en obras en proceso

Se encuentra totalmente fundamentado el desconocimiento por parte de la DIAN de la cifra solicitada por la sociedad como descuento tributario, al no cumplir cabalmente con lo dispuesto en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario, en concordancia con el 3 del Decreto 2076 de 1992, pero por tratarse de IVA pagado por la adquisición de envases retornables, le son aplicables los descuentos en el impuesto de renta y complementarios, debido a que son activos fijos. No prospera el cargo.

IVA por bienes de capital, solicitado con ocasión de la respuesta al requerimiento especial.

Respecto al aumento del descuento del IVA por este concepto en cuantía de \$144.365.000, los contribuyentes pueden corregir voluntariamente sus declaraciones [arts. 588 y 589 del E.T.], pero una vez proferido el requerimiento especial sólo caben las modificaciones provocadas sin solicitar mayores deducciones, costos o descuentos, razón por la cual no se pueden solicitar beneficios que no fueron registrados en la declaración privada. No prospera el cargo.

Rechazo de costos y deducciones

En lo referente a los costos y deducciones originados por la donación de equipos de cómputo, las entidades beneficiarias remitieron los certificados en donde acreditaron tal donación, por tal razón la sociedad podía solicitar la erogación correspondiente.

Ahora, la suma correspondiente a costos provino de la estimación de la adquisición de los activos donados más los ajustes por inflación, que dio como resultado el costo bruto de los bienes donados, por lo cual es procedente incluir dicha suma dentro del renglón correspondiente a costos. Prospera el cargo.

Desconocimiento de otros descuentos tributarios

Si bien solo a partir de la Ley 383 de 1997 quedaron prohibidos los beneficios fiscales concurrentes en materia de donaciones, para el año de 1996 (sic) no existía expresa autorización que fundamente el derecho a aplicar la deducción y descuento tributario. En consecuencia no prospera el cargo.

Sanción por inexactitud

Los valores declarados por la sociedad contribuyente fueron presentados de manera real y completa, su aplicación equívoca a la hora de liquidar el impuesto se debió a un error de interpretación, por lo que debe levantarse la sanción por inexactitud impuesta.

SALVAMENTO DE VOTO

El Doctor Fabio O. Castiblanco Calixto se apartó de la posición mayoritaria al considerar que de acuerdo con jurisprudencia del Consejo de Estado [sentencias de diciembre 3 de 2001 y de febrero 22 de 2002, expedientes 12373 y 12574, recientemente de marzo 3 de 2005] los envases son activos movibles.

APELACION

Inconforme con lo decidido en primera instancia las partes señalaron:

La demandada manifiesta que según la jurisprudencia en varias oportunidades se ha reiterado que los envases retornables no son activos fijos sino movibles, toda

vez que la entrega de la bebida representa la enajenación del envase, lo cual ha sido aplicado en el impuesto de renta.

No puede prosperar el cargo referente al IVA pagado en obras en proceso, teniendo en cuenta que los envases son activos movibles, ya que los fundamentos del a quo partieron de considerar los envases como activos fijos.

En cuanto al rechazo de costos y deducciones por donaciones, el Tribunal tuvo como único fundamento que mediante pruebas solicitadas en la demanda y consistentes en certificados aportados por las entidades beneficiarias se acreditaron las donaciones de manera efectiva y olvidó que el desconocimiento efectuado por la Administración obedeció a falta de soportes, es decir, que se habían pedido documentos necesarios para que demostrara las donaciones en mención y fueron omitidos, por ello según lo establecido por el artículo 781 del Estatuto Tributario no pueden ser invocados a su favor.

Respecto a la sanción por inexactitud, la conducta de la sociedad se enmarca dentro de las previsiones del artículo 647 del Estatuto Tributario, al incluirse costos, deducciones o descuentos inexistentes, y en general datos o factores falsos, equivocados o incompletos de los que derivó un menor impuesto.

La demandante manifestó que desde el debate gubernativo la actora incluyó unos IVAs en el renglón 88 de la declaración de corrección del año gravable de 1997, presentada con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, los cuales fueron pagados por la sociedad en la adquisición de bienes de capital, lo que le permitía tomarlos como descuentos por ser créditos a su favor, pero que no los incluyó en la declaración inicial porque el artículo 259 del Estatuto Tributario no permite que los “descuentos” excedan el impuesto básico de renta.

De manera que al ser rechazados los descuentos por donaciones, la limitante legal desapareció, y se procedió a incluir en la corrección de la declaración los saldos pendientes de IVA, sin que implicara un aumento en el impuesto a cargo o una disminución en el saldo a favor debido a la confusión de obligaciones por la situación fáctica y jurídica al concurrir en cabeza de la sociedad la calidad de deudor y acreedor.

En relación con el desconocimiento de otros descuentos tributarios [renglón 90] de la declaración de renta, si se mira detenidamente la sentencia del 26 de abril de 2006 citada por el a quo sobre la prohibición de beneficios fiscales concurrentes en la Ley 383 de 1997, se advierte que en ella se permitía para la vigencia discutida (1997) utilizar doblemente la prerrogativa fiscal descrita en los artículos 125 y 249 del Estatuto Tributario.

De todas maneras durante el debate probatorio se demostró con las certificaciones expedidas por los donatarios el cumplimiento de los requisitos para la procedencia del descuento tributario, por lo que antes de la vigencia de la ley mencionada era procedente tomar el doble beneficio.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La parte demandante reiteró los argumentos de la apelación y resaltó que de conformidad con el dictamen pericial que obra en el expediente, en el momento que se compran los envases retornables por la sociedad se registran como activos fijos, razón por la cual la intención manifiesta desde el momento en que se adquieren es tenerlos y registrarlos dentro del rubro de propiedades y equipo y no como inventarios. Indicó que la calidad de activos fijos o movibles se debe determinar por la destinación dada en su adquisición y nunca en la venta.

Se debe aplicar el Decreto Reglamentario 3730 de octubre 20 de 2005, mediante el cual se reguló el tratamiento tributario que debe darse a los envases retornables, porque su alcance se remite desde que se profirieron los artículos 60 y 491 del Estatuto Tributario y no desde la fecha de su publicación.

La parte demandada insistió en que el fallo apelado no tuvo en cuenta la línea jurisprudencial, la cual ha sido única e invariable y ha establecido que la naturaleza de los activos fijos se deriva de la realidad de las operaciones, es decir, si se enajena o no el bien dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, de forma que en el caso concreto los envases retornables son activos movibles.

MINISTERIO PUBLICO

La Procuradora Sexta Delegada ante la Corporación estimó que los actos administrativos cuestionados se encuentran ajustados a la legalidad, salvo lo relacionado con la aplicación de la sanción de inexactitud, por lo que debía modificarse la sentencia apelada. En resumen expresó:

La sola posibilidad de que los envases sean recuperados por el productor, no los convierte en activos fijos, toda vez que en la entrega de la bebida se presenta la enajenación del líquido y de la botella en la cual va envasado, de ahí que el contribuyente no demostró el carácter de bienes de capital o de producción, de acuerdo a lo establecido por el artículo 258 -1 del Estatuto Tributario. Por esas mismas razones es improcedente el descuento solicitado por la sociedad respecto al IVA cancelado en obras en proceso.

El aumento del descuento tributario que la sociedad solicitó con ocasión de la respuesta al Requerimiento Especial, no es procedente por incluir otros factores distintos a los relacionados en ese acto, pues de ser así, se está frente a una corrección voluntaria extemporánea.

La sociedad no cumplió con los requisitos establecidos en el artículo 125-1 del Estatuto Tributario para la deducción por donaciones, debido a que varias de las instituciones beneficiarias en los certificados expedidos no precisaron el monto y la forma como fueron realizadas.

Reiteradamente el Consejo de Estado ha indicado¹ que un mismo hecho económico no puede generar más de un beneficio tributario. No obstante, solo con la entrada en vigencia de la Ley 383 de 1997, se determinó que a partir del año 1998 no es posible aplicar la deducción y el descuento tributario con fundamento en una misma donación.

Se comparte la decisión del Tribunal en cuanto señaló que no hubo una conducta inexacta sancionable, sino una diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

¹ Sentencia de 9 de octubre 2003, exp. 13260 M. P. Juan Ángel Palacio Hincapié

Cuestión Previa

Encontrándose el expediente en turno para proferir sentencia el apoderado de la sociedad demandante con fundamento en el artículo 169 del Código Contencioso Administrativo, solicita que se decrete de oficio “*la práctica de un dictamen pericial, por parte de un perito contador público, con el objeto de verificar la veracidad de los hechos de carácter técnico, contable y fiscal...*”.

Al respecto se advierte que la práctica de *pruebas de oficio* en segunda instancia dentro del proceso contencioso administrativo esta previsto en el artículo 169 del C.C.A. que establece tal posibilidad cuando el proceso se encuentre pendiente de proferir fallo, como ocurre en el presente caso, y que las pruebas sean necesarias para esclarecer puntos oscuros o dudosos del debate, para lo cual el juez de segunda instancia puede dictar un auto para mejor proveer.

De lo anterior se infiere que cuando el juez entra a estudiar de fondo el asunto discutido, en caso de duda, decreta las pruebas necesarias, lo cual procede no a *petición de parte*, sino por la voluntad de aquél y cuando evidencie la necesidad de tal decisión.

Así las cosas, se advierte que la solicitud de la actora corresponde a una *prueba a petición de parte* la cual de conformidad con el artículo 212 del C.C.A., es procedente dentro del término de ejecutoria del auto que admita el recurso de apelación, en los casos previstos en el artículo 214 íb. y no en este momento procesal. Además se observa de la revisión del expediente que en primera instancia mediante auto de 17 de julio de 2003 (fls. 237-239) se decretó la práctica de la prueba pericial solicitada en el numeral 2 del acápite de *VII. PRUEBAS* de la demanda, para el efecto se designó a un contador, quien rindió dictamen relacionado con el manejo técnico, contable y fiscal de los “envases retornables” por parte de la sociedad actora, lo cual coincide en términos generales con el objeto de la prueba que ahora se solicita.

Así las cosas, se reitera que la petición de parte de la prueba pericial no resulta oportuna de conformidad con el artículo 214 del C.C.A.

Asunto de Fondo.

Lo primero que advierte la Sala es que revisada la sentencia de primera instancia, si bien el a quo dio prosperidad a varios cargos de la demanda y levantó la sanción por inexactitud, omitió en el restablecimiento del derecho realizar una nueva liquidación del impuesto en congruencia con lo expuesto en la parte motiva de la providencia.

Aclarado lo anterior, corresponde a la Sala decidir los recursos de apelación incoados por las partes demandante y demandada contra los actos administrativos que modificaron la declaración de renta y complementarios del año gravable de 1997. Los cargos objeto de estudio son:

Descuento tributario de IVA en bienes de capital

En este punto la sociedad demandante reclama el reconocimiento del descuento tributario del Impuesto sobre las Ventas consagrado en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario por la adquisición de canastas plásticas y envases retornables en cuantía de \$407.263.000, al igual que la suma de \$13.463.000, que por un error involuntario en respuesta al requerimiento ordinario solicitó como IVA en obras en proceso, sin que lo hubiese llevado por ese concepto al denuncia fiscal, ya que en realidad corresponde a compras de “*envases retornables*” a la sociedad CONALVIDRIOS durante 1997, para un total de \$420.726.000.

Sostiene que tales envases son “activos fijos” en la medida en que no se enajenan dentro del giro de los negocios de la compañía, que aparecen registrados contablemente en esa calidad en cumplimiento de lo establecido en los Decretos 2649 y 2650 de 1993, de ahí que sean bienes de capital productores de renta utilizados para el cumplimiento del objeto social.

Sobre el aspecto discutido la Sección se ha pronunciado² en el sentido de que los envases ya sean retornables o no, y aun cuando su tratamiento contable sea el de

² Sentencias de octubre 10 de 2007, expediente 15930, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, de octubre 3 del mismo año, expediente 15908, C.P. Dra. Ligia López Díaz, entre otras.

activos fijos, por la prelación de las normas fiscales se clasifican como “activos movibles”, lo que hace improcedente el descuento del IVA en bienes de capital.

En efecto, el artículo 60 del Estatuto Tributario clasifica los activos enajenados en movibles o fijos y señala que “son activos movibles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable. Y, los activos fijos o inmovilizados son aquellos bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente”.

Es posición jurisprudencial de la Sala que la diferencia fundamental entre activos fijos y móviles radica en la destinación o no a la enajenación dentro del giro de los negocios del contribuyente, de manera que si un bien se vende dentro del giro mercantil tiene el carácter de activo movable, pero si no está destinado a ser enajenado en desarrollo de la actividad ordinaria de la empresa, es un activo fijo o inmovilizado³.

El artículo 15 del Decreto 2650 de 1993, indica la dinámica que debe dársele a las diferentes cuentas contables. En el aparte de CLASE 1 sobre propiedad, planta y equipo, (activos fijos), incluye la cuenta de envases y empaques. El inciso 6 del artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, consagra la posibilidad de reconocer en los resultados del ejercicio del ente económico, la contribución que esos envases aportan a la generación del ingreso.

La Sala ha precisado que la permanencia del activo en el patrimonio de la empresa o su contabilización como activo fijo, son circunstancias que no modifican el carácter de activos movibles de los bienes que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios, porque el carácter de activo fijo no lo da el término de posesión del bien dentro del patrimonio sino su destinación específica, además las normas tributarias prevalecen sobre las contables⁴. Por ende, es necesario

³ Sentencias de 3 de marzo de 2005, M.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa, exp. 14281; 31 de marzo de 2005, M.P. doctor Juan Ángel Palacio Hincapié, exp. 14045 y 3 de diciembre de 2001, exp. 12373, M.P. doctora Ligia López Díaz.

⁴ Sentencias de 21 de junio de 1991, exp. 2901 M.P. doctora Consuelo Sarria Olcos; 25 de octubre de 1991, exp.3517 M.P. doctor Guillermo Chahín Lizcano; 18 de junio de 1993, exp.4002, M.P. doctor Delio Gómez Leyva y 1 de diciembre de 2000, exp.10867 M.P. doctor Juan Ángel Palacio Hincapié.

verificar en cada caso la destinación de los bienes y que corresponda al giro ordinario de los negocios de la entidad social.

En el caso concreto, el objeto social principal de la actora es “la elaboración, producción, embotellado, distribución y venta de toda clase de bebidas no alcohólicas, tales como bebidas gaseosas, refrescos, sodas, jugos, bebidas de jugo, aguas minerales y aguas naturales...” (fl. 42 anverso e.), frente a lo cual ha sido reiterado el criterio de la Sala respecto a la naturaleza de los activos representados en los envases, en donde *“(...) el envase no constituye un activo fijo, toda vez que en la entrega de la bebida se presenta la enajenación del líquido y de la botella en la cual va envasado, enajenación que ocurre dentro del giro ordinario de la actividad de la empresa productora, sin que el hecho de la permanencia en stock o en existencias, o la contabilización como activos fijos, modifique su carácter de activos movibles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios de la empresa, ya que los mismos se van utilizando gradualmente a lo largo del proceso productivo y se venden conjuntamente con el líquido.”*⁵

La anterior posición si bien se ha expuesto en procesos donde lo discutido es la procedencia del IVA descontable por la compra de envases y la deducción de gastos en el impuesto de industria y comercio, resulta aplicable al impuesto de renta, habida consideración de que el objeto social de la demandante es la producción, distribución y venta de gaseosas, en la cual la entrega del envase al momento de la enajenación de la bebida se hace imprescindible, por lo menos en las ventas iniciales a los distribuidores. Es decir, los envases sean “retornables” o “no retornables” son enajenados con el líquido en el giro ordinario de la actividad de la empresa productora, ya que el consumidor en el momento de la compra adquiere la propiedad del envase, y queda en libertad de retornarlo o no para su reutilización por la empresa y, según sea el caso, obtener el producto a un menor costo⁶.

En consecuencia, la enajenación del envase, independientemente de que sea retornable o no, se presenta cuando el productor vende al distribuidor, y en este

⁵ Sentencia 25 de julio de 1997, exp. 8350, M.P. Dra. Consuelo Sarria Olcos

⁶ Sentencias de 3 de 2005, M.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa, exp. 14281; 31 de marzo de 2005, M.P. doctor Juan Ángel Palacio Hincapié, exp. 14045 y 3 de diciembre de 2001, exp. 12373, M.P. doctora Ligia López Díaz.

caso, esa compraventa está comprendida dentro del objeto social de la empresa y encuadra en el giro ordinario de los negocios de la misma.

Por tanto, no resulta válido afirmar que los envases que produce la demandante no están destinados a ser enajenados junto con el líquido, porque, al margen de la distinción simplemente conceptual entre envases “retornables”, y “no retornables” a la que se hizo alusión, en ambos casos se cumple el presupuesto de la enajenación dentro del giro ordinario de los negocios de la empresa productora, ya que precisamente una de las características de los activos movibles es la compra y venta regular de los mismos y su incorporación gradual al desarrollo de la actividad productora.

Ahora bien, en el dictamen pericial (fls. 307 a 311e.) se clasificaron los envases como activos fijos, calificación que no es de competencia de los peritos, sin que se tuviera en cuenta el negocio jurídico que se presenta entre EMBOTELLADORA ROMAN S.A. y sus distribuidores, el cual implica la enajenación del envase. Además, se remitió a la contabilidad de la sociedad, desestimada por la Administración al no encontrar que las circunstancias que originan su registro, lleven por sí mismas a demostrar su carácter de activos fijos.

De otra parte, los certificados allegados por algunos clientes de la demandante (fls. 260 a 263), no permiten dar certeza sobre la calidad de los envases, pues sólo se infiere que contablemente se registraba el precio del líquido, sin embargo, no se establece si los envases eran devueltos nuevamente a la sociedad actora, incluso la sociedad Cabot Colombiana S.A. afirmó que *“los envases eran propiedad de la compañía adquiridos en años anteriores y registrados en la contabilidad.”*(fl.632 ib)

Respecto a las canastas la demandante no desarrolló ningún tipo de actividad probatoria tendiente a demostrar su calidad de activos fijos, como quiera que simplemente expresó que las tenía registradas contablemente bajo esa modalidad. Es más, toda su argumentación giró en torno a los “envases retornables”, tan es así que el dictamen pericial solicitado en primera instancia versó en ellos y no en establecer la calidad de “activos fijos” de las canastas, ni se aportó ningún tipo de prueba al respecto.

En cuanto a la aplicación del Decreto Reglamentario 3730 de octubre 20 de 2005, mediante el cual se reguló el tratamiento tributario de los envases retornables

como activo fijos, por ser una norma posterior a la vigencia discutida [1997], no es posible darle un alcance retroactivo en atención a la prohibición constitucional contemplada en el artículo 363, al mencionar la “irretroactividad de las leyes tributarias”.

Así las cosas, es improcedente conceder el descuento tributario de IVA cancelado en la adquisición de bienes de capital, porque en virtud del artículo 258-1 del Estatuto Tributario, éste sólo procede respecto de los bienes de capital generadores de renta, característica que no cumplen ni los envases retornables, ni las canastas de la demandante. En consecuencia, se rechaza el cargo.

- IVA por bienes de capital solicitado con ocasión de la respuesta al Requerimiento Especial en cuantía de \$144.365.000.

Adujo la accionante que con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, presentó corrección de la declaración de renta de 1997 [6 de septiembre de 2000] que además de aceptar parcialmente las glosas propuestas por la Administración [disminuyó el valor solicitado como deducción y descuento tributario por donaciones] , aumentó el rubro referente al Impuesto sobre las Ventas pagado en la adquisición de bienes de capital (envases no retornables), que en la inicial consignó en \$706.548.000 y en la modificación registró en \$850.913.000, lo que refleja un aumento de \$144.365.000, al considerar que los artículos 709 y 713 no contemplan prohibición alguna, máxime que si no se consignaron en la primer denuncia rentística ello obedeció a que por mandato del artículo 259 del E.T. en ningún caso los descuentos tributarios pueden exceder el impuesto básico de renta, de manera que al desaparecer la limitante es procedente el mayor valor.

La Sala advierte que la suma pretendida de \$144.365.000 se refiere a compras de envases retornables, que si bien tendrían íntima relación con las modificaciones sugeridas por el ente fiscal, de todas maneras como se explicó en el ítem anterior carecen de la calidad de activos fijos al formar parte del movimiento comercial de la sociedad, lo que les da la categoría de “movibles” y por ende, ajenos al requisito de bienes de capital para la viabilidad del descuento de IVA en materia de renta. Lo anterior da lugar a que el argumento no tenga vocación de prosperidad.

Desconocimiento de otros descuentos tributarios

La Sala observa que según el certificado de revisor fiscal (fl. 364 c.a. #1), la sociedad Embotelladora Roman S.A. durante el año gravable de 1997 donó equipos de cómputo a las universidades por \$412.771.731, valor que corresponde al costo de adquisición más ajustes por inflación, de los cuales el 70% equivalente a \$288.940.000 solicitó como descuento tributario en la declaración inicial de renta [abril 16 de 1998], y que posteriormente redujo a \$178.158.000 con ocasión de la corrección [sep. 6 de 2000] presentada en respuesta al requerimiento especial, por efecto de la aceptación parcial del rechazo de \$110.782.000.

Igualmente, de la suma de \$412.771.731 llevó en el denuncia rentístico en otros costos (renglón 59) \$165.379.000 [utilidad contable que resulta de la diferencia del valor de adquisición ajustado por inflación menos la depreciación ajustada] y en otras deducciones (renglón 72) \$247.393.000 [total depreciación acumulada más ajustes].

Frente a este punto, sostuvo la demandante que con anterioridad a la vigencia de la Ley 383 de 1997, es decir, para el año gravable de 1997, era posible que el contribuyente utilizara concurrentemente la deducción y el descuento tributario sobre bienes donados a organismos de educación superior, de tal forma que era viable aprovechar el doble beneficio tributario sobre el valor donado de \$412.771.731.

Y en cuanto al cumplimiento de los requisitos para la procedencia de dicho descuento, señaló la accionante que en vía gubernativa allegó certificaciones de los establecimientos de educación, a más de decretarse como prueba en primera instancia.

Por su parte, la DIAN considera que para 1997 no proceden beneficios fiscales concurrentes derivados de una donación, porque incluso con anterioridad a la entrada en vigencia del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, los presupuestos de los artículos 125 y 249 del Estatuto Tributario hacían incompatible la concurrencia de las prerrogativas fiscales.

La Ley 383 de 1997 en la disposición mencionada dispuso:

"Artículo 23. Beneficios fiscales concurrentes. Interpretase con autoridad a partir de la vigencia de la presente ley, que un mismo hecho económico no podrá generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente."

La expresión "Interpretase con autoridad" fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional en sentencia C-806 de 1 de agosto de 2001, y declaró executable las expresiones contenidas en el inciso primero de la disposición "bajo la condición de que se entienda que para su aplicación debe darse cumplimiento a lo dispuesto en el inciso final del artículo 338 de la Constitución Política" es decir, para el período fiscal siguiente.

La Corte consideró que de no precisarse su aplicación, la medida tributaria implicaba una alteración general en el cálculo de las bases gravables de los impuestos de período, como el de renta, que se generaron en el año fiscal que estaba corriendo cuando entró en vigencia la Ley 383 de 1997.

En consecuencia, sólo a partir del año gravable de 1998 no son concurrentes los beneficios fiscales para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios⁷.

De todas maneras, vale la pena señalar que la Sección ha precisado que antes de la Ley en comento, era posible que sobre un mismo hecho económico se solicitaran concurrentemente los beneficios fiscales, pues sólo a partir de su vigencia quedaron prohibidos, de manera que debe aceptarse que para los años anteriores existía el derecho a aplicar la deducción y el descuento tributario, con fundamento en una misma donación, siempre y cuando se cumplan con todos los presupuestos previstos legalmente⁸.

Por ello era viable que la sociedad actora en el año gravable de 1997 aprovechara la suma donada bajo la modalidad de descuento y de deducción, sin perjuicio de comprobar el cumplimiento de los requisitos de orden legal para su aceptación.

⁷ Ver en este sentido sentencia de agosto 2 de 2007, expediente 14473, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

⁸ Sección Cuarta, entre otras, sentencias de 1 de febrero de 2002, Expediente 12.522 C.P. Germán Ayala Mantilla, 23 de mayo de 2002, Expediente 12609 C.P. Ligia López Díaz, 10 de octubre de 2002, Expediente 12835, C.P. María Inés Ortiz Barbosa y 9 de octubre de 2003, Expediente 13474, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Hechas las anteriores precisiones, la Sala observa que el artículo 249 del Estatuto Tributario en la versión reemplazada por el artículo 87 de la Ley 223 de 1995, vigente para la época, exigía para la procedencia del descuento en el impuesto de renta del 70% de la donación, que la entidad receptora fuera una universidad pública o privada, aprobada por el ICFES y sin ánimo de lucro, lo que descarta cualquier otro tipo de establecimiento educativo. Que con los recursos obtenidos de la donación, las universidades constituyeran un Fondo Patrimonial cuyos rendimientos se destinaran exclusivamente a financiar las matrículas de estudiantes de bajos ingresos, cuyos padres demostraran que no tenían ingresos superiores a 4 salarios mínimos mensuales vigentes, y a proyectos de educación, ciencia y tecnología⁹. El descuento no podía exceder del 30% del impuesto básico de renta del respectivo año gravable.

Por el carácter excepcional del beneficio tributario, compete al contribuyente cumplir estrictamente con todos los presupuestos legales, con la carga probatoria tendiente a su demostración, razón por la cual la Sala abordará el estudio de las certificaciones que obran en el proceso para determinar su procedencia.

Entidad	Valor	Antec. ¹⁰	Prim. Inst.	Req. omitidos 249 E.T)
Corporación Universitaria Tecnológica De Bolívar	\$103.087.96 6	Fol. 650. c.a # 2	Fol. 274 e.	En sede administrativa menciona que la donación es para la constitución de un fondo patrimonial y en la jurisdicción indicó que constituyó un fondo de rendimientos (contradictoria)
Universidad Simón Bolívar	\$22.200.987	Fol. 649 c.a. # 2	Fol. 289 e.	Menciona constitución futura de un fondo patrimonial y en la

⁹ El artículo 249 del Estatuto Tributario fue derogado por el artículo 118 de la Ley 788 de 2000 y adicionado nuevamente por el artículo 14 de la Ley 1111 de 2006, para el descuento por inversión en acciones en sociedades agropecuarias.

¹⁰ Documentos allegados con ocasión de respuesta al Requerimiento Especial y Requerimiento Ordinario.

				jurisdicción enuncia que ya lo constituyó de acuerdo a la expresión sacramental de la norma.
Universidad Del Atlántico	\$16.386.434	Fol. 648 c.a # 2	Fol. 296 y 299 e.	Igual falencia a la anotada.
Universidad De Córdoba	105.016.270	Fol. 640 c.a # 2	Fol. 264 e.	En la DIAN la certificación mencionó la constitución futura de un fondo patrimonial y en vía contenciosa la Jefe de la Oficina Jurídica omite mencionar ese requerimiento e incluso niega el manejo de recursos financieros provenientes de donaciones.
Universidad Autónoma Del Caribe	19.126.703	Fol. 157 C.A 1		Menciona constitución futura de fondo patrimonial. No menciona el NIT No indica personería jurídica. No aparece firmada por contador público ni revisor fiscal.

Para la Sala las certificaciones no acreditan el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 249 del Estatuto Tributario para aceptar el descuento tributario, por cuanto omite dar cuenta de la destinación de los recursos obtenidos con las donaciones mediante la efectiva existencia y constitución de un fondo patrimonial acreditable con acta del respectivo organismo de dirección de la entidad educativa, el margen de rendimiento esperado y la forma como se subvencionarían a los estudiantes de bajos ingresos.

En efecto, de la lectura de tales certificaciones se aprecia que en las expedidas y allegadas en vía gubernativa se menciona que se constituirá un fondo patrimonial de acuerdo con el texto sacramental de la disposición legal (art. 249 E.T.), mientras que en sede contenciosa se afirma que ya está constituido, lo que evidencia su inexistencia al momento en que se pretende hacer valer el beneficio y el incumplimiento de la finalidad perseguida por el legislador al conceder este tipo de prerrogativa tributaria.

Es más, en las constancias en estudio se señaló que el producto de las donaciones se dirigiría no solamente a un fondo patrimonial para el apoyo de estudiantes de menores recursos, sino que simultáneamente irían para proyectos de educación, ciencia y tecnología, e incluso que los ingresos por donaciones se manejan en depósitos en establecimientos bancarios, por lo que resultan confusas y ambiguas, sin que den certeza del hecho que pretende demostrarse.

En tales circunstancias no es posible establecer a través de las aludidas certificaciones, el destino específico de la donación a los fines a los que legalmente se encuentra vinculada para ser tratada como descuento tributario, como lo exige el artículo 249 del Estatuto Tributario, de manera que no se comprobó por parte de la sociedad contribuyente el cumplimiento de los requisitos que la ley señala para su aceptación, lo que da lugar a rechazarlas tal como en su momento lo hizo el ente fiscal.

Rechazo de costos y deducciones por valor de \$136.819.000

Como se precisó en el punto anterior, la sociedad realizó donaciones en el año gravable de 1997 por valor de \$412.771.731 (fl. 364 c.a. según lo certificado por el revisor fiscal), cifra que corresponde al valor de adquisición más ajustes integrales por inflación, discriminados así:

V/r. Adquis.	Ajustes Inflac.	V/r. Adquis. + ajustes	Deprec. Acumul.	Ajustes Inflac.	Deprec. + Ajust.	Utilidad o pérdida contable
246.841.4	165.930.	412.771.	131.911.	115.481.	247.392.	165.379.
20	311	731	142	324	466	265

Los actos oficiales demandados (fl.771 c.a. #2) dan cuenta que una vez realizada la conciliación de la utilidad contable y fiscal (fl. 255 ib.) la sociedad contribuyente llevó como costo fiscal por ventas y retiros de activos fijos (renglón 59 otros costos), la suma de \$1.230.064.000, que incluye el costo neto de los computadores donados, es decir, lo denominado como “utilidad o pérdida contable” de \$165.379.000, mientras que en el renglón 72 Otras deducciones incluyó como deducible el “retiro de computadores donados” de \$247.393.000 que corresponde a la “depreciación acumulada ajustada por inflación”, cifras sumadas que arrojan como resultado \$412.772.000, o sea el valor de adquisición más ajustes por inflación.

De lo anotado se infiere que la sociedad dividió el rubro de la deducción por donación en dos: A título de costo consignó \$165.379.000 y como deducción \$247.393.000, partidas que totalizan \$412.772.000.

La Administración indicó en la actuación cuestionada que lo llevado como costo [\$165.379.000] debía haberse incluido en el aparte referente a deducciones, además de desconocer el valor de los activos fijos donados conforme al artículo 125 numeral segundo del Estatuto Tributario, mientras que lo consignado en otras deducciones [\$247.393.000], incumplía los requisitos legales para su aceptación.

La sociedad actora al responder el requerimiento especial aceptó parcialmente la glosa propuesta oficialmente con la corrección de la declaración de renta del año gravable de 1997, en la cual disminuyó el monto registrado en el renglón 72 (CX) Otras deducciones a \$151.440.000 [depreciación acumulada y ajustada], por lo que sostiene que dicho valor sumado al costo fiscal de los bienes donados de \$165.379.000 liquidado en el renglón 59, da como resultado su costo bruto de \$316.819.000, cifra que se ajusta al valor de la deducción por donaciones consagrada en el artículo 87 de la Ley 223 de 1995, de ahí que el efecto económico sea el mismo a pesar de haberla disgregado.

Al respecto la Sala encuentra que el artículo 125 -2 del Ordenamiento Tributario Nacional, en la versión contenida por la disposición mencionada por la accionante (art. 87 de la Ley 223 de 1995) y antes de la sustitución realizada por el artículo 27

de la Ley 383 de 1997¹¹, al referirse a las modalidades de las donaciones expresaba que *“Cuando se donen bienes, se tomará como valor el costo de adquisición vigente en la fecha de la donación, más los ajustes por inflación declarados hasta esa misma fecha”*.

De tal forma que para el año gravable de 1997, la suma que se tomaba como valor de los bienes donados correspondía al costo de adquisición más los ajustes integrales por inflación, por lo que en este aspecto le asiste razón a la demandante en el sentido de llevar como deducible por concepto de donaciones el costo de los equipos donados más ajustes integrales por inflación, independientemente de que haya separado en el denuncia fiscal el costo neto y la depreciación, pues a la larga el resultado matemático va ser el mismo.

No obstante, para determinar la procedencia de la deducción en discusión, es necesario dar cumplimiento a los presupuestos señalados en los artículos 125, 125 -1, 125-2 y 125-3 del Estatuto Tributario, tal como se advirtió en el acto oficial de revisión [fl.64 e.], sin que se trate de un hecho nuevo aducido en la resolución que agotó la vía gubernativa, como equivocadamente lo entendió la accionante.

El artículo 125 del Estatuto Tributario¹², vigente para el año 1997, regulaba la deducción por donaciones así:

Artículo 125. Deducción por donaciones. Modificado Ley 6 de 1992, art. 3. Los contribuyentes del impuesto de renta que estén obligados a presentar declaración de renta y complementarios dentro del país, tienen derecho a deducir de la renta el valor de las donaciones efectuadas, durante el año o período gravable, a:

1. Las entidades señaladas en el artículo 22, y
2. Las asociaciones, corporaciones y fundaciones, sin ánimo de lucro, cuyo objeto social y actividad correspondan al desarrollo de la salud, la educación, la cultura, la religión, el deporte, la investigación científica y tecnológica, la ecología y

¹¹ Artículo 27. El numeral 2 del artículo 125-2 del Estatuto Tributario quedara así: "2) Cuando se donen títulos valores, se estimaran a precios de mercado de acuerdo con el procedimiento establecido por la Superintendencia de Valores. Cuando se donen otros activos, su valor se estimara por el costo de adquisición más los ajustes por inflación efectuados hasta la fecha de la donación, menos las depreciaciones acumuladas hasta esa misma fecha".

¹² El artículo 125 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 31 de la Ley 488 de 1998.

protección ambiental, o de programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general. (Numeral Modificado Ley 223/95, art. 86)

El valor a deducir por este concepto, en ningún caso podrá ser superior al treinta por ciento (30%) de la renta líquida del contribuyente, determinada antes de restar el valor de la donación. Esta limitación no será aplicable en el caso de las donaciones que se efectúen a los fondos mixtos de promoción de la cultura, el deporte y las artes que se creen en los niveles departamental, municipal y distrital, al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF- para el cumplimiento de sus programas de servicio al menor y a la familia, ni en el caso de las donaciones a las instituciones de educación superior, centros de investigación y de altos estudios para financiar programas de investigación en innovaciones científicas, tecnológicas, de ciencias sociales y mejoramiento de la productividad, previa aprobación de estos programas por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología.

“

Igualmente, el artículo 125-1 ib. señaló los requisitos de los beneficiarios de las donaciones, previstos en el artículo 125 [2]¹³; el 125-2 las modalidades de las mismas (en dinero o en bienes), y el 125-3 ib., los parámetros para reconocer la deducción (certificación de la donataria, firmada por revisor fiscal o contador, en donde conste la forma y monto de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas en las normas anteriores).

Es así como el artículo 125 [2] del Estatuto Tributario vigente para 1997, permitía llevar como deducción el valor de las donaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro, “cuyo objeto social y actividad correspondan al desarrollo de la [...] educación [...] o de programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general”.

Cuando se trataba de estas donatarias, la deducción no podía ser superior al 30% de la renta líquida del contribuyente, determinada antes de restar el valor de la donación. Sin embargo, no existe límite si la donación se efectúa, entre otras entidades, a las instituciones de educación superior, para financiar programas de investigación en innovaciones científicas, tecnológicas, de ciencias sociales y

¹³ El artículo 125-1, del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 3 de la Ley 6 de 1992, señala que si el donatario es alguna de las entidades del artículo 125 [2] ibídem, debe reunir las siguientes condiciones: 1. Haber sido reconocido como persona jurídica sin ánimo de lucro y estar sometido a vigilancia oficial; 2. Haber declarado renta o ingresos y patrimonio por el año anterior al de la donación; 3. Manejar los ingresos por donaciones en depósitos o inversiones en establecimientos financieros autorizados.

mejoramiento de la productividad, previa aprobación de estos programas por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología.

En consecuencia, tanto los programas de investigación como la aprobación previa de los mismos por el Consejo en mención, son necesarios sólo si el contribuyente hace uso de la deducción por encima del tope del 30% de la renta líquida, pues, en caso contrario, la deducción se rige por los requisitos generales del artículo 125 [2] del Estatuto, en concordancia con los artículos 125-1 a 125-4 ib.

Del análisis de los documentos aportados por la libelista tanto en vía gubernativa, como los decretados como prueba en primera instancia, la Sala advierte que ninguno cumple con las exigencias establecidas por el legislador tributario para la procedencia de la deducción por donaciones, tal como se precisa en el siguiente cuadro:

Entidad	Valor	Antec.	Req. Omitidos (125 -1-2-3 E.T)	Prim. Inst.
Bachillerat o Técnico Comercial Mixto	\$5.424.376	Fol. 672 c.a # 2	i) No discrimina fechas de presentación de declaración de renta ingresos y patrimonio o renta liquidados en el año inmediatamente anterior a la donación. ii) No identifica los establecimientos financieros en donde maneja los depósitos provenientes de donaciones. iii) No menciona el número de identificación tributaria NIT. iv) No precisa la	

destinación dada a la donación.

Centro de Educación Básica No. 85	\$7.567.883	Fol. 671 c.a # 2	i) No discrimina fechas de presentación de declaración de renta ingresos y patrimonio o renta liquidados en el año inmediatamente anterior a la donación (1996). ii) No identifica los establecimientos financieros en donde maneja los depósitos provenientes de donaciones. iii) No menciona el número de identificación tributaria NIT. iv) No precisa la destinación que le dio a la donación.	Fol. 272 e. i) Certificación firmada por el Director de la Institución. ii) No coincide con el valor donado, iii) Es confusa la destinación de la donación.
-----------------------------------	-------------	------------------	---	--

Colegio Latino Americano De La Costa	\$2.787.833	Fol.670 c.a # 2	i) Personería jurídica en trámite. ii) No menciona el NIT. iii) No precisa la destinación de la donación. iv) No identifica los establecimientos financieros en donde maneja los depósitos provenientes de donaciones.	
--------------------------------------	-------------	-----------------	---	--

Colegio	\$2.982.349	Fol. 664	Adolece de las mismas	
---------	-------------	----------	-----------------------	--

Tecn. De		c.a. #2	falencias mencionadas en	
Rebolo			el anterior.	
Corp.	\$16.269.36	Fol. 662		Fol. 291 e.
Instituto	8	c.a. #2	En iguales condiciones	No
de Artes y			que las anteriores.	determina
Ciencias				forma y
Ciac				monto de la
				donación, y
				la destina
				indiscriminad
				amente a un
				fondo
				patrimonial y
				a proyectos
				de
				educación,
				ciencia y
				tecnología.

Instituto	\$16.729.99	Fol. 661	i) Carece de la resolución
Atlántico	8	c.a. #2	de reconocimiento de
			personería jurídica.
			ii) No menciona el NIT.
			iii)No identifica los
			establecimientos
			financieros donde maneja
			los depósitos o
			inversiones de los
			ingresos por donaciones.
			iv)No discrimina la
			presentación de la
			declaración de ingresos y
			patrimonio o de renta del
			año inmediatamente
			anterior.
			v) No precisa destinación

			de la donación.	
			vi) Falta firma de contador o revisor fiscal	
Colegio Ceb No. 44	\$2.673.426	Fol. 656 c.a. #2	i) Carece de NIT. ii) Ni discrimina la presentación de la declaración de ingresos y patrimonio ni de renta del año inmediatamente anterior. iii) No precisa destinación de la donación. iv) Falta firma de contador o revisor fiscal	
Externado Nacional	\$2.782.974	Fol 651. c.a. # 2	Iguals falencias a las anotadas en puntos anteriores	
Corp. Univ. Tecn. de Bolívar	\$103.087.966	Fol. 650. c.a. # 2	i) Falta discriminar fechas de presentación de declaración ingresos y patrimonio o renta liquidados en el año inmediatamente anterior a la donación. ii) No identifica los establecimientos financieros donde maneja los depósitos o inversiones de los ingresos por donaciones. III) No precisa destinación de la donación.	Fol. 275 e. i) No precisa establecimientos financieros donde maneja las donaciones. ii) Menciona la constitución de un fondo de rendimientos con las donaciones.
Univ. Simón	\$22.200.987	Fol.649. C.A 2	Adolece de las mismas falencias anotadas en el	Fol. 289 e. No

Bolívar			item. anterior y además no menciona el Nit.	especifica forma y monto de la donación, destina indiscriminadamente a fondo patrimonial y a proyectos de ciencia y tecnología.
Univ. del Atlántico	\$16.386.43 4	Fol. 648. c.a #2	<p>i) No menciona el NIT.</p> <p>ii) Falta discriminar fechas de presentación de declaración de ingresos y patrimonio o renta liquidados en el año inmediatamente anterior a la donación.</p> <p>iii) No identifica los establecimientos financieros donde maneja los depósitos o inversiones de los ingresos por donaciones.</p> <p>iv) No precisa destinación de la donación.</p>	Fol. 296 e. Iguales falencias que en el anterior.
Univ. de Córdoba	\$105.016.2 70	Fol. 640. c.a. # 2	<p>i) No menciona la resolución de reconocimiento de personería jurídica.</p> <p>ii) Sin firma de contador público o revisor fiscal.</p> <p>iii) No discrimina fechas de presentación</p>	FOLIO 264 y 293e. i) Certificación firmada por Jefe de Oficina de Jurídica.

declaración de ingresos y patrimonio o renta del año inmediatamente anterior a la donación.
 ii) Menciona que no maneja recursos financieros provenientes de donaciones.

Colegio Mixto Rufino José Cuervo	\$2.345.099	Fol. 181 c.a # 1	i) No menciona Nit. ii) Sin firma de contador público o revisor fiscal. iii) No discrimina fechas de presentación de declaración de ingresos y patrimonio o renta liquidados en el año inmediatamente anterior a la donación. iii) No identifica los establecimientos financieros donde maneja los depósitos o inversiones de los ingresos por donaciones. iv) No precisa destinación de la donación.
----------------------------------	-------------	------------------	---

Univ. Autónoma del Caribe	\$19.126.703	Fol.157. c.a. # 1	Con las mismas omisiones mencionadas en el punto anterior.
---------------------------	--------------	-------------------	--

Como se aprecia la gran mayoría de las certificaciones expedidas por los establecimientos educativos aportadas por la sociedad para acreditar la deducción por donaciones adolece de la firma de contador público o revisor fiscal, no discrimina fechas de presentación de declaración de ingresos y patrimonio o renta liquidados en el año inmediatamente anterior a la donación (1996), que por demás en el acto oficial de revisión (fl. 64 e.) se advirtió que varias de las instituciones

educativas [como los Colegios C.E.B., Bachillerato Técnico Comercial Mixto, Latino Americano de la Costa, entre otros] no aparecían en los sistemas informáticos de la DIAN como declarantes, ni identifica los establecimientos financieros donde maneja los depósitos o inversiones de los ingresos por donaciones y es imprecisa en la destinación de la donación.

Es más, si bien en algunas de ellas se menciona la constitución de un fondo patrimonial para financiar las matriculas de los estudiantes de bajos ingresos, no identifica la forma y destinación de tales donaciones, dado que omite la referencia a las actas del organismo directivo para el cumplimiento de ese presupuesto, y no se señalan los soportes internos y externos que las respaldan.

Incluso en varias de las allegadas en primera instancia como prueba como la de la Universidad de Córdoba, Universidad Simón Bolívar y Corporación Instituto de Artes y Ciencias (fls. 289, 291 y 293 e.) la donación de destina indiscriminadamente a la constitución de un fondo patrimonial para apoyar estudiantes de menores ingresos, al mismo tiempo se dirige a proyectos de ciencia y tecnología, y además se maneja en cuentas de establecimientos financieros.

En síntesis, los medios de prueba allegados no dan cuenta exacta de las operaciones económicas relacionadas con el destino específico de las donaciones a los fines que legalmente se encuentran vinculadas, sino que se limitan a hacer una remisión genérica de los requisitos tanto del artículo 125 y 249 del Estatuto Tributario.

Por todo lo anterior, se rechaza el cargo.

- *Sanción de Inexactitud.*

En relación con la sanción por inexactitud impuesta a la demandante en cuantía de \$1.366.618.000, la Sala considera procedente su exoneración, pues de una parte se presentó una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable en relación con el beneficio concurrente de deducción y descuento tributario en donaciones, y de otro lado, es evidente que el rechazo obedeció a las deficiencias probatorias anotadas, lo cual, como lo ha dicho la Sala en anteriores oportunidades no constituye inexactitud sancionable en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, de conformidad con las razones antes expuestas, la Sala revocará la sentencia proferida por el a quo y procede a practicar una nueva liquidación que refleja la decisión adoptada por esta Corporación frente al impuesto de renta y complementarios año gravable 1997 de la sociedad EMBOTELLADORA ROMAN S.A.:

EMBOTELLADORA ROMAN S.A.

AÑO GRAVABLE 1997

DECLARACION DE RENTA

Total ingresos netos	116.199.223.000
R-61 Otros Costos (CG)	1.064.685.000
R-63 Total Costos(CT)	55.612.478.000
Deducciones diferentes a otras Deducciones	37.650.794.000
R-72 Otras deducciones	18.767.500.000
Total deducciones	56.418.294.000
R-74 Total Costos y Deducciones	112.030.772.000
R-76 Renta Líquida	4.168.451.000
R-83 Renta Líquida Gravable	4.168.451.000
R-87 Impuesto sobre la renta (35%)	1.458.958.000

R-88	Descuento IVA por Bienes de Capital	285.822.000
R-89	Descuentos Tributarios Zona del Rio Páez	319.000.000
R-90	Impuesto neto de renta	854.136.000
R-96	Total impuesto a cargo	854.136.000
R-105	Total retenciones	337.338.000
R-109	Sanciones (se levanta sanción por inexactitud)	0
R-110	Total saldo a pagar	516.798.000

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

F A L L A:

REVOCASE la sentencia apelada, y en su lugar se dispone:

2. ANULANSE parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642001000052 de marzo 2 del 2001 y la Resolución 622-900.021 de marzo 18 del 2002 mediante las cuales se determinó oficialmente el impuesto de renta y complementarios año gravable 1997 a la sociedad EMBOTELLADORA ROMAN S.A.

3. FIJESE a título de restablecimiento del derecho, como valor a pagar por concepto del impuesto de renta y complementarios año gravable 1997, a cargo de la sociedad mencionada, la suma de QUINIENTOS DIECISEIS MILLONES SETECIENTOS NOVENTA Y OCHO MIL PESOS M/CTE. (\$516.798.000)

4. RECONOCESE personería para actuar a nombre de la entidad demandada a la Dra. BIVIANA NAYIBE JIMENEZ GALEANO en los términos del poder conferido.

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

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

MARIA INES ORTIZ BARBOSA

Presidente de la Sección

LIGIA LOPEZ DIAZ

HECTOR J. ROMERO DIAZ

