

**CARGOS DIFERIDOS - Concepto / INVERSIONES NECESARIAS AMORTIZABLES - Definición / GASTOS DE VENTAS - Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta y por tanto deben ser diferidos**

Los activos clasificados como diferidos son aquellos que corresponden a gastos pagados por anticipado y a cargos diferidos, tal como lo establece el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 que reglamenta la contabilidad mercantil y demás normas concordantes. Los cargos diferidos representan bienes o servicios recibidos de los cuales se espera obtener beneficios económicos en otros períodos, razón por la cual pueden registrarse dentro de este concepto los costos y gastos en que incurre el ente económico en las etapas de organización, exploración, instalación, montaje y de puesta en marcha, así como de otros activos con las características de la obtención de un beneficio económico para la sociedad en un futuro. El artículo 55 ibídem, dispone que se registran como costo o gastos diferido aquellas partidas que inciden en un ingreso futuro y se amortizarán hasta que el beneficio económico esté total o parcialmente consumido o perdido. Conforme al artículo 142 del Estatuto Tributario, son inversiones necesarias amortizables, “los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban registrarse como activos, para su amortización en más de un año o período gravable; o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo. Teniendo en cuenta que los desembolsos que efectúa la demandante como gastos de ventas son el antecedente necesario e indispensable que se genera en el desarrollo del objeto social y de los cuales obtiene los beneficios económicos en otros períodos, obligado es concluir que tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta y por lo tanto deben ser tratados como diferidos; ello es así porque, de no hacerlo implicaría una flagrante violación a las normas que consagran la obligación para los comerciantes de utilizar procedimientos contables que reflejen, en forma fidedigna, el estado de sus negocios, es decir, los artículos 48 del Código de Comercio y 13 del Decreto 2649 de 1993.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 142; DECRETO 2644 DE 1993 - ARTICULO 136**

**LIBROS DE CONTABILIDAD - La no presentación al momento que lo solicite la DIAN es indicio en contra del contribuyente / DEMANDA DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO - Es obligación del demandante incluir todas las pruebas que pretenda hacer valer / RETENCION EN LA FUENTE - Se pueden demostrar a través de la prueba pericial decretada de oficio**

De conformidad con el artículo 781 del Estatuto Tributario el contribuyente no puede invocar posteriormente como prueba a su favor los documentos que no exhibió; el desconocimiento de las partidas allí indicadas procede, salvo si las acredita plenamente, es decir que no se convierte en rechazo absoluto de las mismas. Del contenido del precepto anterior, se desprende que uno de los deberes del demandante es incluir en la demanda las pruebas que se pretenden hacer valer y su admisibilidad, no tiene limitación distinta a la conducencia y pertinencia de la prueba y al principio de lealtad procesal, que impone a las partes la obligación de mostrar desde la iniciación del proceso las pruebas con las cuales pretenden defender su derecho, pidiéndolas o presentándolas, con el escrito de la demanda o en la contestación a ésta.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 781; CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 137 [5]**

**PROVISIONES DEDUCIBLES - Son taxativas / OBJETO SOCIAL - Dentro de las actividades debe incluir la inversión para aceptarla como deducción / PROVISION POR INVERSION - Debe constar en el certificado de existencia y representación legal para deducirla / PROVISION POR PERDIDAS - Para aceptarla debe probarse la fuerza mayor, imprevisibilidad e irresistibilidad / CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR - Para aceptar su ocurrencia debe demostrarse sus dos elementos: imprevisibilidad e irresistibilidad / LIQUIDACION DE UNA ENTIDAD FINANCIERA - Configura una causa legal de fuerza mayor pero no conlleva la declaratoria de la pérdida de las obligaciones a cargo de las sociedades intervenidas**

En materia tributaria las provisiones aceptables son las señaladas en los artículos 112 para pago de futuras pensiones, 145 provisión individual o general de deudas de difícil cobro, y 146 deudas manifiestamente perdidas. Igualmente son deducibles las pérdidas sufridas durante el año o período gravable, concernientes a los bienes usados en el negocio o actividad productora de la renta, siempre que hubieren ocurrido por una fuerza mayor durante el año o período gravable, según regulación del artículo 148 del Estatuto Tributario. Al respecto, se observa que dentro del objeto de la sociedad no se incluye ser inversionista, razón por la cual no puede aceptarse la deducción de la provisión solicitada. Ahora bien, si se consideraran que son activos productores de renta, para su aceptación es indispensable que la pérdida ocurra por fuerza mayor, y por lo tanto para que el mismo tenga cabida, debe apreciarse concretamente, si se cumplen con sus dos elementos esenciales, la imprevisibilidad y la irresistibilidad. La Sala en sentencia de fecha 27 de mayo de 2004 dijo que para que pueda tenerse a un hecho como caso fortuito o fuerza mayor, el juez debe valorar una serie de elementos de juicio, que lo lleven al convencimiento de que tiene en realidad esas connotaciones, pues un determinado acontecimiento no puede calificarse indefectiblemente por sí mismo como fuerza mayor, sino que es indispensable ponderar todas las circunstancias que lo rodearon. En efecto, la toma de posesión de los bienes, haberes y negocios con fines de liquidación de una entidad financiera, es un acto de autoridad, ejercido por funcionario público y, configura una causal legal de fuerza mayor, para la entidad financiera, la cual no conlleva la declaratoria de pérdida de las obligaciones a cargo de las sociedades intervenidas.

**NOTA DE RELATORIA: Sobre fuerza mayor ver sentencia CE, S4, Rad. 13610, 2004/05/27, MP Juan Ángel Palacio Hincapié**

**PROVISION POR DEUDAS DE DIFICIL COBRO - Para que sea deducible deben demostrarse los requisitos del artículo 145 del Estatuto Tributario**

En cuanto a la provisión por deudas manifiestamente perdidas o sin valor de que trata el art. 145 del Estatuto Tributario, debe tenerse en cuenta los requisitos que la norma exige entre los cuales está que “correspondan a cartera vencida” y en el caso de autos los pagarés tenían por fecha de vencimiento 1999, es decir, no correspondía al período de discusión (1998).

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 145**

**SANCION POR INEXACTITUD - Es procedente cuando las deducciones carecen de soporte**

Al mantenerse la glosa por las deducciones efectuadas por la “pérdida de activos” hay lugar a la sanción por inexactitud en razón a que el contribuyente realizó la deducción alegando la fuerza mayor en el hecho de la intervención de las entidades financieras, situación que ocurrió en el año 1997 y no en 1998, como lo hizo la demandante; circunstancia ésta entonces, que permite establecer que el error no se originó por diferencia de criterios entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

### **CONSEJO DE ESTADO**

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

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de marzo de dos mil nueve (2009)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2003-01108-01(16095)**

**Actor: CIRCULO DE VIAJES UNIVERSAL S.A**

**Demandado: ADMINISTRACION DE IMPUESTOS DE BOGOTA**

### **FALLO**

Se decide el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia del 27 de abril de 2006 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra los actos administrativos que determinaron el impuesto de renta del año gravable 1998.

### **ANTECEDENTES**

Círculo de Viajes Universal S.A., presentó la declaración de renta del año gravable 1998, con un saldo a favor de \$509.978.000.

La Administración de Impuestos de Bogotá, previo requerimiento especial, profirió la Liquidación Oficial de Revisión 900008 del 14 de marzo de 2002, que determinó un valor a pagar de \$2.258.835.000, al desconocer los gastos diferidos de periodos anteriores, originados en la captación de ahorro por concepto de cuotas anticipadas para servicios turísticos; \$235.692.000 como deducción por pérdida en inversiones y acreencias contenidas en dos pagarés; \$292.735.000 por retenciones en la fuente, al tiempo que adicionó ingresos provenientes de rendimientos financieros por \$203.249.000 e impuso sanción por inexactitud por \$1.704.015.000.

Con ocasión del recurso de reconsideración, la Administración determinó en \$191.165.000 el desconocimiento de retenciones en la fuente y confirmó las demás glosas mediante Resolución 900001 del 11 de abril de 2003.

### **LA DEMANDA**

La actora demandó la nulidad de la Liquidación de Revisión 900008 del 14 de marzo de 2002 y de la Resolución 900001 del 11 de abril de 2003 y a título de restablecimiento del derecho pidió se declare la firmeza de la declaración privada correspondiente al impuesto de renta del año gravable de 1998.

Invocó como disposiciones vulneradas los artículos: 93 de la Ley 300 de 1996; 48 del Código de Comercio; 34, 13, 67, 55 y 136 del Decreto 2649 de 1993; 142, 143, 107, 144, 148, 381, 746, 647, 667 y 774 del Estatuto Tributario; 84, 85 y 86 de la Ley 222 de 1995; 6 de la Constitución Política; 42, 18 y 20 del Decreto 700 de 1997; 175, 187 y 179 del Código de Procedimiento Civil; 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo; 35 del Decreto 2649 de 1993 y 1 de la Ley 95 de 1980.

En el concepto de la violación expuso:

De acuerdo con el objeto social de la empresa para poder vender los servicios turísticos se originan gastos de venta y recaudo, que son diferidos en aplicación de las normas contables y tributarias vigentes.

Los recaudos son ingresos para la sociedad por el cumplimiento de la condición suspensiva del ahorrador, solo en este evento las cuotas percibidas se contabilizan como un pasivo; los otros ingresos son los provenientes de los rendimientos financieros que producen los dineros colocados en ahorro de los clientes.

Con base en el concepto técnico contable, el método de la igualdad de los saldos de las cuentas diferido y la cuenta "Pasivo Eventual" utilizado para determinar la cuota anual de amortización de los activos diferidos por el año 1998, es técnico y objetivo, porque permite obtener el cómputo de la utilidad del ejercicio y el patrimonio social al 31 de diciembre de 1998.

La Superintendencia de Sociedades avaló los procedimientos contables de Círculo de Viajes y aceptó el tratamiento de los gastos de venta y recaudos.

En virtud del artículo 42 del Decreto 400 de 1993 no se requiere del certificado para imputar la retención de manera inmediata. Se presentaron errores en las certificaciones enviadas por los terceros en relación con la cuantía de los ingresos percibidos por la sociedad demandante. La DIAN incurrió en una errónea apreciación de las pruebas.

Algunos de los acreedores de Círculo de Viajes fueron intervenidos como consecuencia de la crisis del sector financiero, lo que originó disminución en el valor de las inversiones por una causal de fuerza mayor como un hecho imprevisible y tratado como deducción para efectos del impuesto de renta conforme al artículo 148 del Estatuto Tributario.

Para la aplicación de la sanción por inexactitud, se requiere que la Administración demuestre que el contribuyente incurrió en maniobras fraudulentas en la información contenida en las declaraciones tributarias.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La demandada se opuso a las pretensiones con los siguientes fundamentos:

El Decreto 2649 de 1993 y el Estatuto Tributario incluyen dentro de los activos diferidos: las inversiones, cuentas y documentos por cobrar, inventarios, activos agotables, activos intangibles, etc.

Los ingresos derivados de los contratos no dependen de un futuro incierto que impida en cada período gravable hacer una asociación entre los ingresos que recibe y los gastos de ventas y recaudos a ellos atribuibles.

Las sumas que los ahorradores no reciben pasan a la sociedad como ingresos y de ellas percibe rendimientos financieros derivados de la inversión.

Las retenciones no fueron reportadas mediante información exógena obligatoria por las entidades financieras. Previa investigación en Bogotá, Cali y Medellín sobre la procedencia de las retenciones, se probó cuáles se podían aceptar.

Existen diferencias en la información suministrada por la sociedad y la de los terceros, sobre inversión y rendimientos que originó una adición de ingresos de \$258.539.097.

Conforme al artículo 148 del Estatuto Tributario para la deducción de los activos se requiere que sean productores de renta y ocurra la pérdida por fuerza mayor.

Los activos no pueden tener un doble tratamiento: como pasivos, a fin de efectuar las deducciones por amortización de diferidos y como activos fijos, para la pérdida.

El artículo 35 del Decreto 2649 de 1993 no autoriza que un pasivo se convierta en activo por el hecho de que el deudor lo invierta. Además el artículo 148 del Estatuto Tributario, no incluye las inversiones dentro de los activos que al perderse originen la deducción.

## **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos acusados y levantó la sanción por inexactitud, previas las siguientes consideraciones:

La objeción por error grave al dictamen pericial presentado por la demandada alegando que se está emitiendo juicios de valor por la perito y que no aporta elementos nuevos al proceso; no es de recibo, toda vez que las argumentaciones son examinadas por el juez dentro de la facultad discrecional que tiene para decidir sobre las conclusiones de éstos.

### **I. AMORTIZACIÓN DE DIFERIDOS**

La sociedad actora tiene como actividad el recaudo anticipado de servicios de turismo, razón por la cual las cuotas mensuales que cancelan los clientes no tienen la naturaleza de ingreso sino de cuentas por pagar (pasivos), de ahí que se acepte que los egresos se puedan diferir para cuando se realice o cause el ingreso.

## II. PROVISIONES

A partir de la toma de posesión de la Compañía de Financiamiento Comercial LEASING CAPITAL S.A. y de la CAJA POPULAR COOPERATIVA, quedan impedidas legalmente para cumplir con el pago de las acreencias a su cargo; en consecuencia se dan los elementos de la fuerza mayor, ante la irresistibilidad e imprevisibilidad de la medida adoptada por el Estado, que hizo que los dineros de la sociedad, no fueran devueltos.

En el evento de que el liquidador designado le reconozca a la actora el pago de suma alguna, ésta debe ser tenida en cuenta en su declaración de renta como un ingreso por recuperación de deducciones.

Finalmente, y en lo que tiene que ver con el gasto por provisión de los pagarés 2138 y 2144; son deudas de dudoso o difícil cobro; por lo que no es acertado el rechazo de esta deducción.

## III. RETENCIÓN EN LA FUENTE POR RENDIMIENTOS FINANCIEROS

Con base en el experticio la suma a desestimar por este concepto es de \$12.571.716 por no estar justificados.

## IV.- INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS

Al examinar el dictamen pericial se advierte que contiene los fundamentos técnico-científicos tenidos en cuenta para las conclusiones y en consecuencia, la Sala le otorga el valor de prueba suficiente, razón por la cual se debe adicionar a los ingresos percibidos por la contribuyente en el año 1998, renglón 23 \$5.011.916, por no haber justificado de AV VILLAS (\$4.139.532)., CORFINSURA (\$803.287) y ACCIONES DE COLOMBIA (\$69.097).

## V. SANCIÓN POR INEXACTITUD

La diferencia probatoria en las glosas que se mantienen justifica el levantamiento de la sanción por inexactitud.

## **APELACIÓN**

La demandada solicitó revocar la sentencia, con base en los siguientes razonamientos:

**DIFERIMIENTO DE GASTOS.** De acuerdo con el artículo 136 del Decreto 2649 de 1993, no son oponibles los conceptos y directrices que en materia contable emitan otros organismos como la Superintendencia de Sociedades.

**RETENCIONES EN LA FUENTE POR RENDIMIENTOS FINANCIEROS.** El rechazo obedeció a falta de soportes, de conformidad con el artículo 781 del E.T., no permite que puedan invocarlos posteriormente a su favor.

DEDUCCIÓN DE PROVISIONES. La deducción solicitada respecto de las inversiones efectuadas no puede equipararse a la pérdida de un bien de que trata el artículo 148 E.T. En el análisis de la fuerza mayor no se tuvo en cuenta las disposiciones que respecto del proceso de toma de posesión establece el E.O.S.F.

Por otra parte, el Tribunal realiza una aplicación inadecuada de la jurisprudencia en consonancia con el artículo 60 del E.T., referente a activos enajenados, lo cual no guarda relación con lo que se pretende probar pues no se trata de activos enajenados, sino de inversiones respecto de las cuales surgiría, con ocasión de la toma de posesión una cuenta por cobrar.

Igual apreciación debe hacerse respecto de los dineros depositados en la cuenta de ahorros de la CAJA POPULAR COOPERATIVA, además, el proceso de disolución y liquidación se decretó mediante Resolución 0780 de mayo de 2002 de la Superintendencia Bancaria y el período investigado es 1998.

Los arts. 145, 112 del E.T. establecen las provisiones deducibles. El artículo 148 ibídem, no tiene aplicación, porque no se refiere a una provisión por posible pérdida sino a una pérdida efectiva.

La fecha de vencimiento de los pagarés 2138 y 2144, 21 de marzo y 30 de octubre de 1999, respectivamente, es posterior a la del período gravable en discusión; por lo tanto no se cumple con el requisito conforme al cual la respectiva deuda se haya hecho exigible con más de un año de anterioridad para justificar su carácter de dudoso o difícil cobro.

ADICIÓN DE INGRESOS POR RENDIMIENTOS FINANCIEROS. El Tribunal adopta el dictamen pericial sin apreciación concordante con las nuevas pruebas que éste aporta, que no fueron objeto de debate en vía gubernativa y que no desvirtúan los fundamentos de hecho y de derecho esgrimidos por la Administración.

#### SANCIÓN POR INEXACTITUD

La diferencia de criterio se aplica cuando el contribuyente y la DIAN discrepan sobre la interpretación de una misma norma, más no cuando el contribuyente aplica una norma diferente a la que lo obliga realmente, para efectos de conveniencias de carácter tributario.

#### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **actora** se remitió a los argumentos expuestos en la demanda y agregó:

No hay diferencias entre las normas contables y tributarias. El Estatuto Tributario, remite en materia de cargos diferidos a las disposiciones contables para definir cuándo una erogación debe recibir tal tratamiento y la forma en que se debe proveer su amortización.

En cuanto a las deducciones por provisiones, se desconoce que tanto la Caja Popular Cooperativa como Leasing Capital, fueron intervenidas en el año 1997.

Antes del dictamen pericial, se aportó las pruebas que evidencian que los mayores valores planteados por la administración obedecieron a: i) errores en las certificaciones enviadas por terceros en relación con la cuantía de los ingresos percibidos por la sociedad demandante; ii) errores de apreciación de la DIAN al

momento de cotejar la información en medios magnéticos remitida por dicha sociedad con la que aparece en su declaración de renta y iii) errores de la DIAN en la apreciación de las pruebas enviadas por terceros.

La **demandada** reiteró los fundamentos de la apelación.

El **Ministerio Público**, solicita revocar parcialmente la sentencia apelada en el sentido de no levantar la glosa relacionada con la deducción por pérdidas y aplicar a la sociedad contribuyente proporcionalmente la sanción por inexactitud en razón a que la no aplicación de la deducción de activos, no corresponde a una diferencia de criterio.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde decidir sobre la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales se modificó la liquidación privada del impuesto de renta, año gravable 1998, presentada por CÍRCULO DE VIAJES UNIVERSAL S.A.

Del objeto social de la demandante se establece que se trata de una actividad de captación de dineros para entregar al final, servicios turísticos regulados por la Ley 300 de 1996 que también puede consistir en servicios turísticos prepagados cuando “se reciben pagos con cargo a programas turísticos que el usuario podrá definir en el futuro”.

Al respecto se observa:

#### DIFERIMIENTO DE GASTOS:

Para la actora, los gastos en que se incurren (erogaciones de venta y recaudo) no se causan en la anualidad, sino en la medida que va surgiendo el ingreso, toda vez que éstos se obtienen en el momento del pago de las cuotas mensuales de quienes suscribían los contratos de servicios turísticos, es decir, se consolidan en el futuro.

Los activos clasificados como diferidos son aquellos que corresponden a gastos pagados por anticipado y a cargos diferidos, tal como lo establece el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 que reglamenta la contabilidad mercantil y demás normas concordantes.

Los cargos diferidos representan bienes o servicios recibidos de los cuales se espera obtener beneficios económicos en otros períodos, razón por la cual pueden registrarse dentro de este concepto los costos y gastos en que incurre el ente económico en las etapas de organización, exploración, instalación, montaje y de puesta en marcha, así como de otros activos con las características de la obtención de un beneficio económico para la sociedad en un futuro.

El artículo 55 ibídem, dispone que se registran como costo o gastos diferido aquellas partidas que inciden en un ingreso futuro y se amortizarán hasta que el beneficio económico esté total o parcialmente consumido o perdido.

Conforme al artículo 142 del Estatuto Tributario, son inversiones necesarias amortizables, “los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito y que, **de acuerdo con la técnica contable, deban registrarse como activos**, para su amortización en más de un

año o período gravable; o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo”.

Ahora bien, la demandada argumenta en su escrito de apelación que conforme al artículo 136 del Decreto 2649 de 1993 cuando existe incompatibilidad entre las normas contables y las fiscales deben primar éstas últimas.

Al respecto se advierte que según el artículo transcrito en el párrafo precedente, son deducibles los desembolsos que de acuerdo con la técnica contable deben tratarse como diferidos, por lo tanto no se puede concluir que para el caso sub-judice exista conflicto entre las normas contables y tributarias para el tratamiento dado a los gastos en que incurrió la sociedad para la venta de los planes y recaudo de las cuotas.

Teniendo en cuenta que los desembolsos que efectúa la demandante como gastos de ventas son el antecedente necesario e indispensable que se genera en el desarrollo del objeto social y de los cuales obtiene los beneficios económicos en otros períodos, obligado es concluir que tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta y por lo tanto deben ser tratados como diferidos; ello es así porque, de no hacerlo implicaría una flagrante violación a las normas que consagran la obligación para los comerciantes de utilizar procedimientos contables que reflejen, en forma fidedigna, el estado de sus negocios, es decir, los artículos 48 del Código de Comercio y 13 del Decreto 2649 de 1993.

#### **RETENCIONES EN LA FUENTE POR RENDIMIENTOS FINANCIEROS**

De conformidad con el artículo 781 del Estatuto Tributario el contribuyente no puede invocar posteriormente como prueba a su favor los documentos que no exhibió; el desconocimiento de las partidas allí indicadas procede, salvo si las acredita plenamente, es decir que no se convierte en rechazo absoluto de las mismas.

Por su parte, el artículo 137 [5] del Código Contencioso Administrativo, permite que en la jurisdicción contenciosa el afectado allegue y solicite las pruebas que considere procedentes, para desvirtuar la legalidad de las decisiones administrativas demandadas.

Del contenido del precepto anterior, se desprende que uno de los deberes del demandante es incluir en la demanda las pruebas que se pretenden hacer valer y su admisibilidad, no tiene limitación distinta a la conducencia y pertinencia de la prueba y al principio de lealtad procesal, que impone a las partes la obligación de mostrar desde la iniciación del proceso las pruebas con las cuales pretenden defender su derecho, pidiéndolas o presentándolas, con el escrito de la demanda o en la contestación a ésta<sup>1</sup>.

Así las cosas, al haberse comprobado las retenciones en la fuente a través de la prueba pericial decretada de oficio, la cual se sustentó en la contabilización y las certificaciones aportadas para el experticio y, teniendo en cuenta que la objeción del dictamen presentada por la demandada no prosperó, pues solo argumentó que no aportaba hechos nuevos, se rechaza el argumento de la apelación.

#### **DEDUCCIÓN DE PROVISIONES**

La Administración fundamentó la improcedencia de la deducción por pérdida de valor de las inversiones, por incumplimiento de los supuestos de hecho previstos en el artículo 148 del Estatuto Tributario,

<sup>1</sup> Sentencia 6 de octubre de 2005, Exp: 14635, C.P. Ligia López Díaz.



que regula la deducción por pérdida de activos, como quiera que considera que las inversiones no constituyen activos fijos de la compañía.

Igualmente desconoció las deudas de los pagarés 2138 de 21 de marzo de 1997 y 2144 de 30 de abril del mismo año, por insolvencia de los deudores.

En materia tributaria las provisiones aceptables son las señaladas en los artículos 112 para pago de futuras pensiones, 145 provisión individual o general de deudas de difícil cobro, y 146 deudas manifiestamente perdidas.

Igualmente son deducibles las pérdidas sufridas durante el año o período gravable, concernientes a los bienes usados en **el negocio o actividad productora de la renta**, siempre que hubieren ocurrido por una fuerza mayor durante el año o período gravable, según regulación del artículo 148 del Estatuto Tributario.

Al respecto, se observa que dentro del objeto de la sociedad no se incluye ser inversionista, razón por la cual no puede aceptarse la deducción de la provisión solicitada.

Ahora bien, si se consideraran que son activos productores de renta, para su aceptación es indispensable que la pérdida ocurra por fuerza mayor, y por lo tanto para que el mismo tenga cabida, debe apreciarse concretamente, si se cumplen con sus dos elementos esenciales, la imprevisibilidad y la irresistibilidad.

La Sala en sentencia de fecha 27 de mayo de 2004<sup>2</sup> dijo que para que pueda tenerse a un hecho como caso fortuito o fuerza mayor, el juez debe valorar una serie de elementos de juicio, que lo lleven al convencimiento de que tiene en realidad esas connotaciones, pues un determinado acontecimiento no puede calificarse indefectiblemente por sí mismo como fuerza mayor, sino que es indispensable ponderar todas las circunstancias que lo rodearon.

Entonces quien alega una fuerza mayor o caso fortuito debe demostrar la concurrencia de estos dos elementos, es decir, que el hecho fue intempestivo, súbito, emergente, esto es, imprevisible, y que fue insuperable, que ante las medidas tomadas fue imposible evitar que el hecho se presentara, esto es, irresistible.

La demandante con fundamento en el artículo 148 del Estatuto Tributario, realizó las deducciones por pérdidas en activos representados en inversiones, alegando fuerza mayor originada en la declaratoria de insolvencia de las entidades receptoras originadas en la crisis del sector financiero de 1998.

En efecto, la toma de posesión de los bienes, haberes y negocios con fines de liquidación de una entidad financiera, es un acto de autoridad, ejercido por funcionario público y, configura una causal legal de fuerza mayor, para la entidad financiera, la cual no conlleva la declaratoria de pérdida de las obligaciones a cargo de las sociedades intervenidas.

De otro lado, si en gracia de discusión resultara procedente la deducción con base en la norma citada, debió efectuarse en el mismo año gravable de la ocurrencia de los hechos, es decir en 1997; además de probar los elementos citados en párrafos precedentes para que se configure la fuerza mayor.

---

<sup>2</sup> Exp: 13610, C.P. Dr. Juan Angel Palacio Hincapié

En cuanto a la provisión por deudas manifiestamente perdidas o sin valor de que trata el art. 145 del Estatuto Tributario, debe tenerse en cuenta los requisitos que la norma exige entre los cuales está que “correspondan a cartera vencida” y en el caso de autos los pagarés tenían por fecha de vencimiento 1999, es decir, no correspondía al período de discusión (1998).

En consecuencia, deberá revocarse en este sentido la sentencia apelada y confirmarse la glosa que determinó la Administración.

### **ADICIÓN DE INGRESOS POR RENDIMIENTOS FINANCIEROS**

Teniendo en cuenta que los argumentos de la apelación se sustentan en las pruebas presentadas en el dictamen pericial, debe reiterarse las consideraciones expuestas en el cargo de la glosa efectuada por la Administración al desconocer las retenciones practicadas a la actora por falta de certificados.

De otro lado, de conformidad con los artículos 179 y 233 del Código de Procedimiento Civil, el juez puede decretar de oficio las pruebas que considere útiles para la verificación de los hechos relacionados con las alegaciones de las partes y a su vez la demandada puede objetarlo por error grave; situación ésta que si bien se dio no desvirtuó las conclusiones a las que llegó el perito.

En consecuencia, comparte esta Sala la decisión tomada por el Tribunal en relación con esta glosa.

### **SANCIÓN POR INEXACTITUD**

Al mantenerse la glosa por las deducciones efectuadas por la “*pérdida de activos*” hay lugar a la sanción por inexactitud en razón a que el contribuyente realizó la deducción alegando la fuerza mayor en el hecho de la intervención de las entidades financieras, situación que ocurrió en el año 1997 y no en 1998, como lo hizo la demandante; circunstancia ésta entonces, que permite establecer que el error no se originó por diferencia de criterios entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

Así las cosas, se impone revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anularán los actos acusados y se practicará a CÍRCULO DE VIAJES UNIVERSAL S.A nueva liquidación que incluya las decisiones tomadas en relación con la declaración de RENTA DE 1998.

Por lo tanto, se mantendrá la glosa de la deducción por pérdidas y se aplicará proporcionalmente la sanción por inexactitud.

La nueva liquidación quedará así:

### **CÍRCULO DE VIAJES UNIVERSAL S.A DECLARACIÓN DE RENTA AÑO 1998**

<b>INGRESOS</b>					
26	TOTAL INGRESOS BRUTOS	IV	11.347.069.000	11.550.318.000	11.352.081.000
28	Dividendos y participaciones	IU	19.432.000	19.432.000	19.432.000
31	TOTAL INGRESOS NETOS	IG	11.327.637.000	11.530.886.000	11.332.649.000
<b>DEDUCCIONES</b>					
41	Honorarios, comisiones y servicios	CE	962.939.000	962.939.000	962.939.000
42	Salarios y prestaciones y otros conceptos	DC	5.846.126.000	5.846.126.000	5.846.126.000
43	Intereses y demás gastos financieros	DF	30.088.000	30.088.000	30.088.000

45	Depreciación, amortización y agotamiento	DP	1.698.075.000	605.021.000	1.698.075.000
47	Deducción de pérdidas	DL	15.877.000	11.865.000	11.865.000
48	Otras deducciones	CX	2.211.184.000	1.287.163.000	1.975.492.000
50	TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES	CI	10.764.289.000	8.743.202.000	10.524.585.000
51	RENTA LIQUIDA	RA	563.348.000	2.787.684.000	808.064.000
56	TOTAL RENTAS EXENTAS	ED	4.736.000	4.736.000	4.736.000
57	RENTA LÍQUIDA GRAVABLE	RE	558.612.000	2.782.948.000	803.328.000
59	IMPUESTO SOBRE LA RENTA GRAVAB.	LA	195.514.000	974.032.000	281.165.000
<b>DESCUENTOS TRIBUTARIOS</b>					
60	Iva por bienes de capital	DI	54.481.000	54.481.000	54.481.000
63	IMPUESTO NETO DE RENTA	LC	141.033.000	919.551.000	226.684.000
68	TOTAL IMPUESTO A CARGO	FU	141.033.000	919.551.000	226.684.000
<b>MENOS RETENCIONES QUE LE PRACTICARON EN 1998</b>					
70	Rendimientos financieros	MC	359.079.000	167.914.000	346.507.000
71	Honorarios, comisiones y servicios	MY	43.616.000	43.616.000	43.616.000
76	TOTAL RETENCIONES AÑO 1998	GR	402.695.000	211.530.000	390.123.000
77	Menos saldo a favor año 1977	GN	248.446.000	248.446.000	248.446.000
80	Más sanciones	VS	130.000	1.551.415.000	157.079.000
81	TOTAL SALDO A PAGAR	HA	0	2.010.990.000	
82	TOTAL SALDO A FAVOR	HB	509.978.000	0	254.806.000

Sanción por inexactitud:

Saldo a favor según contribuyente: \$ 509.978.000

Saldo a favor determinado: \$ 411.885.000

Base sanción inexactitud: \$ 98.093.000

Tarifa 160%

\$ 156.949.000

Sanción inicial \$ 130.000

Total \$ 157.079.000

Sanción de inexactitud:

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

**REVÓCASE** la sentencia apelada. En su lugar se dispone:

**DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 900008 de 14 de marzo de 2002 y de la Resolución 900001 de 11 de abril de 2003, actos administrativos mediante los cuales la Administración de Impuestos determinó el impuesto de renta a cargo de CÍRCULOS DE VIAJES UNIVERSAL S.A., año gravable 1998.

**DECLÁRASE**, a título de restablecimiento del derecho, que la liquidación del impuesto de renta, a cargo de la demandante es la que aparece consignada en la parte motiva de esta providencia.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA  
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ