

**ACTIVO FIJO - La variación de la vida útil legal requiere autorización del director de la DIAN / VIDA UTIL – Su modificación requiere autorización sin importar si el motivo es la obsolescencia del bien**

Cada inciso del artículo 138 contempla un caso diferente de vida útil de los bienes usados en las actividades productoras de renta de un contribuyente, así: a. La variación de la vida útil del bien por razones de su naturaleza y desde que se adquiere o durante su uso, pues, se evidencia que el bien no tiene una vida útil igual a la del reglamento, caso en el cual se exige la autorización previa del Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, con base en conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico; por ejemplo, si considera que un determinado mueble no tiene una vida útil de 10 años, sino menos de acuerdo al caso particular. b. La variación de la vida útil efectiva por obsolescencia u otro motivo imprevisto. Si se trata de obsolescencia, se debe acudir al concepto del artículo 129 ibídem, según el cual, ocurridas las circunstancias de desuso, etc., “se determina clara y evidentemente la necesidad de abandonarlo por inadecuado, en una época anterior al vencimiento de su vida útil probable” caso en el cual, el inciso 2 del artículo 138 citado dispone que el contribuyente “puede aumentar su deducción por depreciación durante el período que le queda de vida útil al bien, aduciendo las explicaciones pertinentes” y, c. Cuando la vida útil efectiva resulta superior a la autorizada por el reglamento, caso en el cual el contribuyente puede distribuir en el lapso faltante el saldo amortizable o disminuir su deducción de acuerdo con la vida útil efectiva. Los dos últimos eventos se refieren a vida útil efectiva, es decir a la que en realidad ha resultado del uso de los bienes y si ha sido menor por obsolescencia, no debe exigirse la autorización del director, sino proceder como se indica en la norma, con las pruebas y explicaciones del caso.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 138 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 129

**DEDUCCION POR OBOLESCENCIA - Procede cuando se demuestra que el activo fijo entra en desuso por cambio de tecnología**

Las pruebas que aportó la parte actora, tanto en vía gubernativa, como en esta instancia, muestran la procedencia de la deducción solicitada por la demandante, porque corresponde a la obsolescencia de bienes utilizados durante la vigencia de 2002, específicamente equipos de comunicación usados en la actividad productora de renta de la Empresa. Asimismo, para la Sala resultan suficientes las explicaciones técnicas sobre el cambio de tecnología que los hizo entrar en desuso, razón por la que correspondía a la DIAN evaluar tales documentos a la luz de lo preceptuado en los artículos 128 y 129 del E.T., y no negar la deducción con fundamento en los artículos 130 y 148 del E.T., toda vez que la deducción discutida no corresponde a la procedencia de un mayor gasto fiscal por depreciación (art. 130 E.T.), ni a una deducción por pérdida de activos fijos (art. 148 ib.), como equivocadamente lo consideró la DIAN, sino a una depreciación por obsolescencia, regulada en los arts. 128 y 129 ibídem.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 128 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 129 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 130 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 148

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá, D.C., diez (10) de febrero de dos mil once (2011).

**Radicación número: 25000-23-27-000-2005-90856-01(17069)**

**Actor: IMPSAT S.A.**

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

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. DIAN contra la sentencia del 25 de octubre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que dispuso lo siguiente:

***"PRIMERO.** Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No 310642005000020 de 24 de febrero de 2005, expedida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Santa Fe de Bogotá DIAN.*

*En consecuencia y como restablecimiento acéptese la deducción por concepto de obsolescencia de activos fijos por valor de \$ 8.751.916.000, por lo tanto la liquidación oficial quedará así:*

*(...)"*

**1. ANTECEDENTES PROCESALES**

**A) LA DEMANDA**

La sociedad IMPSAT S.A., a través de apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

***"PRIMERO.-** Que se declare la nulidad de la "Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000020 de 24 de febrero de 2005, expedida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Santa Fe de Bogotá" – DIAN –, junto con el Requerimiento Especial No. 310632004000312 de 1 de junio de 2004, de la División de Fiscalización de esa Administración, en cuanto con dicho acto administrativo se modificó la declaración de renta y complementarios de IMPSAT S.A., por el año gravable 2002, desconociendo deducciones a las que tiene derecho mi representada en cuantía de \$ 9.138.317.000, cifra esta que corresponde a la diferencia en cambio sobre costos en el exterior por valor de \$ 386.401.000 y al retiro ocurrido por la obsolescencia de activos productores de renta, cuyo valor asciende a \$ 8.751.916.000, partidas que fueron declaradas por la Sociedad en los renglones 47DH "Gastos Efectuados en el Exterior" y 49 CX "Otras deducciones", cuyo rechazo da*

*lugar a que la pérdida líquida amortizable en cinco años- se reduzca de \$23.283.274.000 a \$ 14.144.957.000, haciendo así más gravosa su situación tributaria.*

*SEGUNDA.- Que, a título de restablecimiento del derecho, se ordene el reconocimiento de las sumas rechazadas como deducción, se confirme la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por la Sociedad por el año gravable 2002 y, en consecuencia, se autorice a IMPSAT S.A. a compensar el total de las pérdidas líquidas declaradas en el renglón 54RB, con las rentas líquidas gravables de los períodos siguientes a aquel (sic) en que quede en firme la decisión judicial definitiva, cuyos efectos deberán ser acatados por la Administración de Impuestos, independientemente de que para ese entonces se hubiere vencido el término de cinco (5) años a que se refiere el artículo 147 del Estatuto Tributario.*

*Esta acción deberá adelantarse con citación y audiencia del señor Agente del Ministerio Público y del Director General de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, o su delegado, en representación de la Nación-, Entidad (sic) a la cual señalo como parte demandada.”*

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 80, 120, 124-1, 128, 129, 130, 138, 148, 287, parágrafo único y 711 del Estatuto Tributario y,
- Artículos 39 y 102 del Decreto 2649 de 1993.

En síntesis, los cargos de violación propuestos por la demandante son los siguientes:

#### **1) Deducción por obsolescencia de activos fijos**

Dijo que con fundamento en el artículo 128 del E.T. y en sus registros contables y declaración de renta, la empresa solicitó la deducción del 100% del gasto incurrido por obsolescencia de activos fijos usados en el negocio o actividad productora de renta, más no por depreciación de los mismos.

Indicó que la DIAN aplicó indebidamente el artículo 130 del E.T., ya que consideró que IMPSAT debió constituir la reserva de que trata dicho artículo, pasando por alto el hecho que ella misma reconoció, consistente en que *“IMPSAT S.A. no realizó el registro de la depreciación en las cuentas de depreciación, sino que registró dicho gasto como una deducción”*.

Consideró que al solicitarse la deducción por obsolescencia, retiro y destrucción de los bienes usados en el negocio, mal podría la empresa haber registrado el gasto bajo el concepto de depreciación o haberlo solicitado fiscalmente como tal, porque esa situación no corresponde a la realidad contable, jurídica y tributaria de la empresa.

Señaló que demostrada la obsolescencia de unos activos fijos o bienes usados en el negocio, así como su abandono o retiro contable por inadecuados, antes del vencimiento de su vida útil, sólo resta aplicar los artículos 128 y 129 del E.T., que consagran el derecho a la deducción por obsolescencia.

Añadió que el motivo por el que la DIAN solicitó la corrección de la declaración consistió en que no se cumplía con los requisitos de fuerza mayor y caso fortuito, para obtener la pérdida de activos. Que el motivo de rechazo esgrimido en el requerimiento especial fue la destrucción o castigo de inventarios por obsolescencia, situación que no tiene nada que ver con la deducción solicitada por la actora.

*Afirmó que “ [e]n la etapa de liquidación, el fundamento de rechazo ya no es el artículo 148 del Estatuto Tributario ni la destrucción o castigo de inventarios por obsolescencia, pues la Administración resuelve cambiar nuevamente su fundamentación legal, como si se tratara de un mayor gasto por depreciación, situación jurídica que no tiene nada que ver con la fáctica que nos ocupa, además de que la Sociedad jamás invocó el artículo 130 del Estatuto Tributario en su defensa, como afirma la Administración, apartándose de la verdad, porque el derecho a la deducción solicitada se fundamenta en los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario, (...)”*

Dijo que la DIAN se apartó de lo dispuesto en los artículos 128 y 129 E.T., al afirmar que en caso de obsolescencia debe solicitarse la reducción de la vida útil al tenor del artículo 138, depreciar en ese menor tiempo hasta agotar la vida útil y constituir una reserva en los términos del artículo 130.

Agregó que el desuso u obsolescencia de los bienes está probada con el Acta de Verificación Técnica de los equipos y con los contratos de prestación de servicios de comunicaciones suscritas entre IMPSAT S.A. y algunos de sus clientes, que se aportan con la demanda.

*Dijo que “[c]omo la deducción solicitada por la Sociedad no fue analizada ni rechazada a la luz del incumplimiento de las circunstancias previstas en el artículo 129, sino que bien por el contrario, en la actuación se reconoce la obsolescencia y destrucción de los bienes, al igual que su registro contable en pérdidas y ganancias, resulta clara la violación de este artículo por haberlo dejado de aplicar, al igual que la de los artículos 128, 130, 138 y 148 del Estatuto Tributario, por haberse interpretado en forma errónea.”*

Consideró vulnerado el artículo 683 del E.T., porque la DIAN no aplicó los artículos 128 y 129 del mismo ordenamiento, porque no tuvo en cuenta los hechos probados y porque prescindió del espíritu de justicia que enseña que al contribuyente no se le debe exigir más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.

Transcribió apartes de una sentencia proferida por esta Corporación, en la que, a su juicio, en un caso similar se inaplicaron los artículos 128 y 129 del E.T., en relación con la deducción por obsolescencia de bienes dados de baja.<sup>1</sup>

## **2) Deducción de la diferencia en cambio**

Explicó que los artículos 80 y 120 del E.T., al referirse a la deducción de ajustes por diferencia en cambio, señalan que los costos incurridos en divisas y los pagos hechos en moneda extranjera se estiman por el precio de adquisición de éstos en moneda colombiana. De tal manera que, agregó, al existir deudas por conceptos de costos o deducciones que deban ser pagadas en moneda extranjera, los saldos

---

<sup>1</sup> Sentencia del 12 de mayo de 2000, expediente 9793, CP. Julio E. Correa Restrepo.

pendientes de pago en el último día del año o período gravable se ajustan por pérdidas y ganancias, y la cuenta por pagar al tipo oficial de cambio.

Consideró que la DIAN *“aplicó en forma indebida el artículo 124-1 del Estatuto Tributario y dejó de aplicar el 287 ibídem, además de que se transgredieron – por haberlos dejado de aplicar – los (sic) 80, 120 y 287 – Parágrafo Único – del Estatuto Tributario, así como el 39 y 102 del Decreto 2649 de 1993, puesto que reconocido el Costo por los servicios de telecomunicaciones en el exterior, como en efecto está reconocido en la liquidación oficial de revisión y tratándose de un costo en divisas, resulta evidente la procedencia de la deducción por la diferencia en cambio para la estimación del mismo en pesos colombianos, según estipulación expresa de dichos artículos.”*

Indicó que la diferencia en cambio por \$ 386.401.301, generada por la variación en la tasa de cambio entre la fecha de realización del costo y su cancelación efectiva, debió ser aceptada como un gasto financiero deducible del impuesto de renta, toda vez que se trata del ajuste del pasivo a pesos colombianos y no de una deuda contraída con la casa matriz o vinculadas de IMPSAT S.A., que pueda relacionarse con otros pagos no deducibles, aspecto al que alude el artículo 124-1 del E.T., el cual pretende aplicar la DIAN con una interpretación errada del mismo.

## **B) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN- se opuso a las pretensiones de la demandante, por las siguientes razones:

**Frente al rechazo de la deducción por obsolescencia de activos fijos usados en el negocio**, aclaró que los artículos 128, 129, 131, 131-1, 133, 134, 135, 136, 137, 139, 140 y 141 del E.T. regulan lo relativo a la deducción por depreciación, y que el artículo 138 del mismo ordenamiento prevé que cuando el contribuyente considere que la vida útil fijada en el reglamento no corresponde a la realidad de su caso particular, puede fijar una vida útil distinta, con base en conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico, previa autorización del Director de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Explicó que, conforme a los artículos 128 y 130 del E.T., es procedente un gasto fiscal por concepto de depreciación por obsolescencia de los bienes integrantes del activo fijo, siempre que los mismos hayan prestado servicio a la actividad productora de renta en el año y equivalente a la alícuota o suma necesaria para amortizar el ciento por ciento de su costo durante la vida útil.

Dijo que si la deducción solicitada por la demandante correspondía a circunstancias de obsolescencia de los bienes o al abandono material de los mismos por inadecuados, en una época anterior al vencimiento de su vida útil, IMPSAT S.A. debió aplicar lo establecido en el artículo 130 E.T.

Con fundamento en el Concepto DIAN 014541 de 1999, explicó que cuando la depreciación contable es inferior a la depreciación fiscalmente procedente, el artículo 130 E.T. ordena la constitución de una reserva no distribuible correspondiente al 70% del mayor valor deducido. En cambio, si la depreciación fiscalmente solicitada es inferior a la contable, se puede liberar de la reserva una suma equivalente al 70% del menor valor deducido, sin que dicha suma constituya ingreso constitutivo de renta.

Agregó que la demandante no realizó el registro de la depreciación en las cuentas correspondientes, sino que registró dicho gasto como una deducción.

Dijo que dentro de las pruebas allegadas por la demandante no se encuentra probada la obsolescencia alegada, toda vez que IMPSAT allegó un documento denominado "Acta de Verificación Técnica de Equipos", de fecha 20 de junio de 2002, en la que se señaló que los equipos no reunían las características técnicas mínimas necesarias para trabajar en redes actuales, la cual, a su juicio, no es un concepto técnico que permita determinar las razones para considerar obsoletos los bienes.

Manifestó que si bien el acta de destrucción y los registros contables dan fe del retiro de los equipos, la demandante aplicó indebidamente los artículos invocados, al entender que por el sólo hecho de calificar como obsoletos parte de sus bienes podía solicitar la depreciación restante como deducción.

**En cuanto al rechazo de la diferencia en cambio** por \$ 386.401.000o, concluyó que no es procedente, por no reunir los requisitos del artículo 124-1 del E.T.

Precisó que se trata de una diferencia originada en el endeudamiento con compañías vinculadas, derivada de servicios prestados en conexión con el exterior, con el objeto de subcontratar la solución de conectividad local y de transporte hasta la casa del cliente en dicho país.

Dijo que la vinculación económica de IMPSAT S.A. con las compañías del exterior se demuestra con los estados financieros y anexos presentados ante la DIAN, como información relativa a deudas con la Casa Matriz y Filiales, las cuales se encuentran declaradas en el renglón 15 "Cuentas por pagar a compañías vinculadas", así como en las notas a los estados financieros.

Explicó que conforme con el artículo 124-1 E.T., no son deducibles los intereses y gastos financieros, incluida la diferencia en cambio, cuando es producto de deudas con la casa matriz o agencias, sucursales o filiales con domicilio en el exterior. Por tanto, agregó, al no comprobarse que se encontraban dentro de las excepciones que la misma norma claramente señala, no le asistía la razón a la actora.

Aclaró que no es procedente que dentro del costo del servicio reflejado en pesos colombianos se deba incluir la diferencia en cambio aludida por la demandante, ya que para la deducción de la misma se requeriría que los servicios de conexión constituyeran materia prima para la prestación del servicio de telecomunicaciones.

Explicó que cuando se habla de materias primas, como lo hace el párrafo del artículo 124-1 ibídem, se trata de elementos materiales, es decir, aquellos que poseen masa, susceptibles en algunos casos de transformarse, y que constituyen parte física de los artículos. Por tanto, dijo, al ser la corresponsalía la prestación de un servicio de interconexión de redes en el exterior, no cabe la connotación de materia prima en la prestación de este servicio, para que la demandante solicite como deducibles la diferencia en cambio por las deudas con sus vinculadas.

Con base en los artículos 27 y 28 del C.C., 743 del E.T., 177 del C. de P.C., 48, 50 y 51 del C. de Co. y 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993, concluyó que la demandante no aportó prueba alguna que apoye sus argumentos, aparte de las que reposan en el expediente, las que fueron evaluadas por la Administración.

### **C) LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad parcial de los actos acusados, porque consideró procedente la deducción por concepto de obsolescencia de activos fijos por valor de \$ 8.751.916.000, y confirmó el rechazo de la deducción por concepto de diferencia en cambio por \$ 386.401.000.

Por otra parte, omitió inhibirse de emitir pronunciamiento respecto de la solicitud de nulidad del requerimiento especial.

Respecto de la **deducción por diferencia en cambio** adujo que para que un gasto sea deducible del impuesto de renta y complementarios, éste debe efectuarse dentro de la vigencia fiscal correspondiente y debe reunir los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad, conforme al artículo 107 E.T.

Que en el caso se encuentra probado que los pagos que hizo la demandante a sus vinculadas, filiales y casa matriz, por servicios de conexión prestados en el exterior, se encuentran cobijados por la prohibición de deducibilidad consagrada en el artículo 124-1 E.T. Por tanto, concluyó que la deducción por diferencia en cambio originada en dichos pagos no era procedente.

Sobre la **deducción por concepto de obsolescencia de activos fijos**, después de explicar el concepto y los alcances de la depreciación y de la obsolescencia, consideró que el acta de destrucción de equipos aportada por la demandante explica claramente las razones que originaron la baja por obsolescencia de los activos fijos. Por tanto, consideró que le asistía razón a la demandante y que era procedente la deducción solicitada.

La Magistrada Beatriz Martínez Quintero aclaró su voto, en relación con el cargo sobre la congruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, que fue excluido de la sentencia por decisión mayoritaria de la Sala.

#### **D) RECURSO DE APELACIÓN**

La U.A.E. DIAN interpuso recurso de apelación contra la decisión del Tribunal, que decidió aceptar la deducción por obsolescencia de activos fijos, con el fin de que se revoque y se nieguen las pretensiones de la demanda. Para el efecto precisó:

Que conforme al artículo 138 del E.T., la vida útil de los bienes puede variar, según las circunstancias particulares en que se encuentre el bien. Que si la vida útil efectiva resulta superior a la fijada en el reglamento, la deducción por depreciación puede distribuirse dentro del lapso faltante, de conformidad con el término de vida útil efectiva calculado.

Que de acuerdo con los artículos 128 y 130 del E.T., existe la posibilidad de un gasto fiscal por concepto de depreciación por obsolescencia de los activos fijos, siempre que los mismos se hayan utilizado en la actividad productora de renta en el año, y equivalente a la alícuota o suma necesaria para amortizar el 100% de su costo durante la vida útil.

Que, conforme al artículo 130 ibídem, para que sea procedente un mayor gasto fiscal por depreciación, la demandante debió destinar de las utilidades del respectivo año gravable como reserva no distribuible, una suma equivalente al 70% del mayor valor solicitado.

Que como la demandante careció de utilidades en el año 2002, no es posible establecer la reserva. Que revisado el balance general de la sociedad y las notas a los estados financieros, se observó que las reservas a 31 de diciembre de 2002 representan un saldo igual al del año 2001, y en el estado de resultados la sociedad, por el año terminado a 31 de diciembre de 2002, no arrojó utilidades sino una pérdida antes de impuestos de \$ 29.629.000.000.

Que si bien es cierto que tanto el acta de destrucción, como los registros contables, dan fe del retiro de los equipos, también lo es la indebida aplicación de la norma por parte de la demandante, al entender que por el sólo hecho de calificar de obsoletos parte de sus bienes, podía solicitar la depreciación restante como deducción.

#### **E) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**IMPSAT S.A.** solicitó confirmar la sentencia apelada, para lo cual reiteró los argumentos de la demanda.

La **U.A.E. DIAN** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y del recurso interpuesto.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada. Consideró acertados los argumentos del a quo respecto del requerimiento especial.

Con respecto al cargo del rechazo de la deducción por obsolescencia de activos fijos, dijo que los conceptos de depreciación y obsolescencia tienen connotaciones distintas, a pesar de estar regulados en una misma norma.

Precisó que cuando el artículo 128 E.T. hace referencia a la depreciación causada por desgaste o deterioro normal, alude al deterioro gradual del activo, como consecuencia de su uso durante su vida útil.

Que el concepto de obsolescencia hace relación *“al desuso o falta de adaptación de un bien a su función propia, o la inutilidad que pueda preverse como resultado de un cambio de condiciones o circunstancias físicas o económicas, que determinen clara y evidentemente la necesidad de abandono por inadecuado, en una época anterior al vencimiento de su vida útil probable”, a la luz de lo que dispone el artículo 129 id., es decir, que se interrumpe abruptamente la vida útil del bien de que se trate, por el surgimiento de las circunstancias a que hace referencia la norma.”*

Señaló que el artículo 130 E.T. consagra dos eventos para la constitución de reservas *“(…) en dos circunstancias distintas que tienen que ver con el fenómeno de la depreciación de activos, que no, de la figura de la obsolescencia, por cuya consecuencia, hemos de concluir que a la apelante no le asiste razón al pretender que en el sub examine debió dársele aplicación al artículo 130 id., cuando lo que pretendió la actora fue el reconocimiento de la deducción por obsolescencia de activos fijos, que como hemos visto, se encuentra consagrada en los artículos 128 y 129 id., normas a las que se acertadamente se acogió.”*

Transcribió un aparte de la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, del 12 de mayo de 2000, expediente 1300123310009917019793, CP. Julio Enrique Correa Restrepo, relacionada con la deducción por obsolescencia o inutilidad de activos fijos.

## 2. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. DIAN, la Sala debe resolver si es procedente la deducción por obsolescencia de activos fijos, por valor de \$ 8.751.915.998, registrada por IMPSAT S.A. en la declaración de renta del año gravable 2002.

Para el efecto, la Sala parte de los siguientes hechos:

- IMPSAT S.A. presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2002, vía electrónica, el día 9 de abril de 2003.

- El 1º de junio de 2004, la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes expidió el Requerimiento Especial No. 310632004000312, en el que propuso modificar, entre otros, el renglón 49CX "Otras deducciones" en el sentido de desconocer \$ 8.751.915.998, por concepto de retiro de propiedad, planta y equipo, entre otros.

- Previa respuesta al requerimiento especial, la DIAN, mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000020 del 24 de febrero de 2005<sup>2</sup>, desconoció la deducción por concepto de retiro, propiedad, planta y equipo, por valor de \$ 8.751.916.000, entre otras, porque consideró que si la deducción solicitada correspondía a circunstancias de obsolescencia de los bienes o del abandono material de los mismos, por inadecuados, en una época anterior al vencimiento de su vida útil probable, debió destinar, de las utilidades del respectivo año gravable como reserva distribuible, una suma equivalente al 70% del mayor valor solicitado, conforme al artículo 130 del E.T.

También consideró que en el caso de la demandante, no era posible establecer dicha reserva, porque conforme al balance general de la sociedad y las notas a los estados financieros, las reservas a 31 de diciembre de 2002 presentaron un saldo igual al del año 2001, y porque en el estado de resultados del año 2002, no arrojó utilidades sino una pérdida antes de impuestos de \$ 29.629.000.000.

Asimismo, en dicho acto afirmó que *"no está probada la obsolescencia de los activos, toda vez que la sociedad allego (sic) un documento denominado "Acta de Verificación Técnica de Equipos" de fecha 20 de junio de 2002, (...) pero que en su esencia no es un concepto técnico que nos lleve a determinar las razones para considerarlos obsoletos."* Además, que *"[s]i bien es cierto que tanto el acta de destrucción como los registros contables dan fé (sic) del retiro de los equipos, también lo es la indebida aplicación por parte de la sociedad de la norma fiscal, al entender que por el sólo hecho de calificar obsoletos parte de sus bienes podía solicitar la depreciación restante como deducción, y creerlo procedente a la luz del ordenamiento tributario."*

### **DE LA IMPROCEDENCIA DE LA DEDUCCIÓN POR OBSOLESCENCIA DE BIENES POR \$ 8.751.915.998**

De acuerdo con el artículo 128 del E.T., son deducibles por la depreciación causada por el desgaste o el deterioro normal, o por obsolescencia, cantidades razonables de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta, equivalentes a la alícuota o suma necesaria para amortizar el 100% de su costo

---

<sup>2</sup> Folios 22 a 57 del cuaderno principal.

durante la vida útil de dichos bienes, siempre que éstos hayan prestado servicio en el año o período gravable de que se trate.

Por su parte, el artículo 129 define el concepto de obsolescencia como el desuso o falta de adaptación de un bien a su función propia, o la inutilidad que pueda preverse como resultado de un cambio de condiciones o circunstancias físicas o económicas que determinen, clara y evidentemente, la necesidad de abandonarlo por inadecuado, en una época anterior al vencimiento de su vida útil probable.

De acuerdo con lo anterior, la depreciación de los bienes usados en actividades productoras de renta la causa el desgaste o deterioro normal por el uso de un bien y atiende a la necesidad de reconocer racionalmente y en forma sistemática el costo del activo utilizado en la actividad productora de renta. Por lo tanto, los activos destinados al negocio son depreciables durante su vida útil.

Luego, el artículo 137 E.T. señala que la vida útil de los bienes depreciables se determina conforme a las normas que señale el reglamento, las cuales contemplarán vidas útiles entre 3 y 25 años, atendiendo a la actividad en que se utiliza el bien, a los turnos normales de la actividad respectiva, a la calidad de mantenimiento disponible en el país y a las posibilidades de obsolescencia.

Concordante con lo anterior, el artículo 138 del E.T. establece la posibilidad de utilizar una vida útil diferente así:

*“Si el contribuyente considera que la vida útil fijada en el reglamento no corresponde a la realidad de su caso particular, puede, previa autorización del Director de Impuestos Nacionales, fijar una vida útil distinta, con base en conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico.*

*Si la vida útil efectiva resulta menor que la autorizada, por razones de obsolescencia u otro motivo imprevisto, el contribuyente puede aumentar su deducción por depreciación durante el período que le queda de vida útil al bien, aduciendo las explicaciones pertinentes.*

*Si la vida útil efectiva resulta superior a la autorizada por el reglamento, el contribuyente puede distribuir, dentro del lapso faltante, el saldo amortizable, o puede disminuir su deducción de acuerdo con la vida útil efectiva”.*

De manera que si en el caso de la maquinaria, el reglamento establece una vida útil de 10 años, la depreciación del bien se efectúa durante su vida útil<sup>3</sup>.

Ahora bien, cada inciso del artículo 138 contempla un caso diferente de vida útil de los bienes usados en las actividades productoras de renta de un contribuyente, así:

---

<sup>3</sup> Decreto 3019 de 1989, artículo 2. La vida útil de los activos fijos depreciables, adquiridos a partir de 1989 será la siguiente:

Inmuebles (incluidos los oleoductos)	20 años
Barcos, trenes, aviones, maquinaria, equipo y bienes muebles	10 años
Vehículos automotores y computadores	5 años

a. La variación de la vida útil del bien por razones de su naturaleza y desde que se adquiere o durante su uso, pues, se evidencia que el bien no tiene una vida útil igual a la del reglamento, caso en el cual se exige la autorización previa del Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, con base en conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico; por ejemplo, si considera que un determinado mueble no tiene una vida útil de 10 años, sino menos de acuerdo al caso particular.

b. La variación de la *vida útil efectiva* por obsolescencia u otro motivo imprevisto. Si se trata de obsolescencia, se debe acudir al concepto del artículo 129 ibídem, según el cual, ocurridas las circunstancias de desuso, etc., “se determina clara y evidentemente la necesidad de abandonarlo por inadecuado, en una época anterior al vencimiento de su vida útil probable” caso en el cual, el inciso 2 del artículo 138 citado dispone que el contribuyente “puede aumentar su deducción por depreciación durante el período que le queda de vida útil al bien, aduciendo las explicaciones pertinentes” y,

c. Cuando la *vida útil efectiva* resulta superior a la autorizada por el reglamento, caso en el cual el contribuyente puede distribuir en el lapso faltante el saldo amortizable o disminuir su deducción de acuerdo con la vida útil efectiva.

Los dos últimos eventos se refieren a vida útil efectiva, es decir a la que en realidad ha resultado del uso de los bienes y si ha sido menor por obsolescencia, no debe exigirse la autorización del director, sino proceder como se indica en la norma, con las pruebas y explicaciones del caso.<sup>4</sup>

En el caso in examine, la demandante afirmó que la deducción solicitada en la declaración del impuesto de renta del año gravable 2002, correspondió a la obsolescencia de activos fijos dados de baja, que venían siendo objeto de depreciación, por valor de \$ 8.751.915.998<sup>5</sup>, y que esa deducción tiene fundamento en los artículos 128 y 129 del E.T. Para sustentar su dicho, IMPSAT aportó los siguientes documentos:

- **Acta de Verificación Técnica de Equipo, realizada entre el 20 de junio y el 8 de julio de 2002<sup>6</sup>**

Este documento contiene las razones que condujeron a establecer que los equipos que fueron dados de baja eran obsoletos para la prestación de los servicios que ofrece IMPSAT. “*Se trata de equipos de comunicaciones que han sido usados en el desarrollo de las actividades de la empresa, para prestar sus servicios de valor agregado en las áreas satelitales, internetworking y radio microondas, descontinuados, los cuales han sido reemplazados por nuevas tecnologías de tal forma que no son operativos en la Red de IMPSAR S.A., además de que resultan completamente inadecuados para el funcionamiento en la Red que soporta la Empresa.*”

En el acta, además, se consignaron las razones de su obsolescencia, así:

<sup>4</sup> Sobre el mismo tema ver sentencia del 7 de mayo de 2009, expediente 250002327000200301112-01 (16125), CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>5</sup> La relación de los equipos dados de baja se encuentra en los folios 87 y 88 del cuaderno de antecedentes. Igualmente, se evidencia que los \$ 8.751.915.998 fueron contabilizados en la cuenta 531030 “Retiro de propiedad, planta y equipo”, según el Balance a 31 de diciembre de 2002 (folio 107 cuaderno de antecedentes).

<sup>6</sup> Folios 126 a 128 del cuaderno principal.

*“Elementos Comunes de obsolescencia a todas las Tecnologías:*

*Los equipos detallados en la relación anexa a la citada “Acta de Verificación” han sido calificados como obsoletos por cuanto son fabricados con elementos discretos (transistores, condensadores, resistencias, integrados de baja escala, microprocesadores lentos de baja capacidad de procesamiento y de administración de memoria; etc.) que los hacen lentos (aumentan el retardo percibido por los clientes en sus redes), muy grandes y generadores de calor en exceso; lo que hace que se requieran grandes espacios para su instalación, sistemas de aires acondicionados muy robustos y que consuman altas cantidades de energía de muy alta calidad. Factores todos estos que imposibilitan la prestación de servicios de telecomunicaciones y de valor agregado en condiciones de calidad y costo aceptables tanto para el cliente como para el operador del servicio.*

*Se trata de tecnología de punta que constantemente es superada por nuevos desarrollos tecnológicos.*

*Elementos de obsolescencia en Equipos Satelitales:*

*Estos equipos (módems satelitales, unidades de rf, amplificadores de bajo ruido-LNA´s, unidades Vsat) resultan inadecuados para la prestación de los servicios de IMPSAT S.A., en el año 2002, por ser ineficientes en el uso del ancho de banda satelital ya que no permiten la utilización de las técnicas de modulación de uso actual (tales como 8PSK y 16QAM). Esta limitante unida a su escasa capacidad de potencia, no permite su uso en los enlaces de alta capacidad requeridos hoy por los clientes. Adicionalmente, estos productos ya han sido reemplazados por los fabricantes por otros modelos que poseen nuevas y mejores características de operación; los proveedores y fabricantes tampoco soportan ya su operación, mantenimiento y reparación lo que los hace operativamente ineficaces de mantener.*

*Igualmente los equipos incluidos en este proceso no pueden operar (ya que no son compatibles técnicamente) en las nuevas plataformas de backphone (Red Central) satelital que hoy opera IMSAPT COLOMBIA S.A. Su uso no garantiza los estándares de calidad para el manejo de los diferentes tipos de aplicaciones requeridos hoy en día (datos, voz, video).*

*Factores de Obsolescencia en Equipos Internetworking:*

*Se trata de equipos, multiplexores, tarjetas de línea, módems sincrónicos, módems conmutados, routers, y adaptadores que ya no se adaptan a las soluciones que solicitan los clientes por diversas razones técnicas y de calidad como:*

- Manejo ineficiente del ancho de banda o propietario que no se integra con las redes multiplataforma, multiservicios de hoy.*
- Esquemas de modulación y compresión de la voz ineficientes y propietarios distintos a los estándares G711, G729, G723, etc.*
- Inadecuados parámetros de calidad que no prestan las disponibilidades exigidas en las soluciones de IMPSAT.*
- Baja inteligibilidad de la voz por fuera de las soluciones Carrier Class.*
- Manejo de distancias inadecuado para la calidad requerida o consumo excesivo de hilos de cobre.*

- *Módems de línea con esquemas de modulación que ya no son utilizados por los clientes en sus soluciones.*
- *Interfaces que ya no se adaptan a los equipos CPE de los clientes.*
- *Equipos que utilizan protocolos que ya no se usan como X.25, poll select, etc.*
- *Inexistencia de repuestos en el mercado.*

*Factores de Obsolescencia en Equipos de Radio:*

*Los equipos de radio que se dieron de baja en el año 2002, no podían adaptarse a las funciones propias requeridas para la prestación de los servicios en IMPSAT S.A., entre otras razones, porque no contaban con la precisión necesaria de estabilidad de frecuencias, capacidad de transmisión, interfaces a usuarios apropiadas, inadecuado set de parámetros de operación ni el mercado ofrecía las piezas y accesorios requeridos para su reutilización y/o reparación.*

*Alta obsolescencia Tecnológica: La imposibilidad de prestar servicios con los equipos de radio relacionados, es una conclusión que se deriva de los requerimientos de la tecnología en el uso del espectro y consumo de energía para su gestión y operación actualizada.”*

El acta fue suscrita por los Ingenieros Juan David Yepes, Jaime Mejía, Arturo Miranda, Javier Anillo y Germán López.

**- Acta de destrucción de equipos<sup>7</sup>**

Este documento da constancia de que los señores Ricardo Muñoz, Coordinador de Logística IMPSAT; Luis Fernando Cortés, Ingeniero de Logística IMPSAT; Carlos Murillo, Coordinador Laboratorio IMPSAT; José Luis Rondón, Director de Logística ALMACENAR y, Claudia Liliana Montoya, Revisor Fiscal, se reunieron el día 20 de julio de 2002 con el *“fin de comprobar y verificar la destrucción por obsolescencia de los activos fijos indicados en anexo separado, que forma parte integral de esta acta, representados en equipos de comunicación usados en actividades productoras de renta de la Empresa, cuyo concepto técnico señala que su estado de deterioro y condiciones físicas actuales los hacen inadaptables a su función propia, circunstancias estas que determinan clara y evidentemente la necesidad de abandonarlos por inadecuados e irreparables en una época anterior al vencimiento de su vida útil probable.”*

Por su parte, la DIAN consideró que las pruebas aportadas por IMPSAT no eran suficientes para establecer qué equipos habían sido destruidos. Asimismo, consideró que en lugar de destruir y solicitar el 100% de saldo del gasto por obsolescencia, lo que ha debido hacer es aumentar la deducción por depreciación y distribuirla en la “vida útil” que le queda o le resta para depreciar totalmente los bienes.

También, la DIAN consideró que la deducción solicitada sólo procede cuando las pérdidas de activos se generan por situaciones imprevisibles e irresistibles y, que si la deducción no correspondía a pérdidas de activos, sino a un mayor gasto fiscal de la depreciación causada en el año, IMPSAT debió aplicar lo establecido para el efecto en el artículo 130 del E.T.; es decir, haber destinado de las utilidades del

---

<sup>7</sup> Folio 730 del cuaderno de antecedentes.

respectivo año gravable como reserva no distribuible, una suma equivalente al 70% del mayor valor solicitado.

Para la Sala, las pruebas que aportó la parte actora, tanto en vía gubernativa, como en esta instancia, muestran la procedencia de la deducción solicitada por la demandante, porque corresponde a la obsolescencia de bienes utilizados durante la vigencia de 2002, específicamente equipos de comunicación usados en la actividad productora de renta de la Empresa.<sup>8</sup>

Asimismo, para la Sala resultan suficientes las explicaciones técnicas sobre el cambio de tecnología que los hizo entrar en desuso, razón por la que correspondía a la DIAN evaluar tales documentos a la luz de lo preceptuado en los artículos 128 y 129 del E.T., y no negar la deducción con fundamento en los artículos 130 y 148 del E.T., toda vez que la deducción discutida no corresponde a la procedencia de un mayor gasto fiscal por depreciación (art. 130 E.T.), ni a una deducción por pérdida de activos fijos (art. 148 ib.), como equivocadamente lo consideró la DIAN, sino a una depreciación por obsolescencia, regulada en los arts. 128 y 129 ibídem.

En ese orden de ideas, el cargo de apelación no prospera.

Por último, habida cuenta de que la parte actora no apeló lo referente a la glosa de la deducción por diferencia en cambio, la Sala no se pronunciará sobre el particular.

Así mismo, como el a quo se inhibió para pronunciarse sobre la petición de nulidad del requerimiento especial, pero no lo declaró así en la parte resolutive del fallo, la Sala adicionará la sentencia en ese sentido.

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**

1. **ADICIÓNASE** la sentencia apelada en el siguiente sentido:

**INHÍBESE** de pronunciarse sobre la solicitud de nulidad del Requerimiento Especial No. 310632004000312 del 1º de junio de 2004.

2. En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

3. **RECONÓCESE** personería a la doctora BIVIANA NAYIBE JIMÉNEZ GALEANO, como apoderada de la U.A.E. DIAN, en los términos del poder conferido.

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

---

<sup>8</sup> Conforme al certificado de existencia y representación legal visible en los folios 245 a 261 del cuaderno principal, el objeto social de la empresa es "(...) la prestación de servicios en el área de las telecomunicaciones y particularmente, la administración, promoción, explotación y prestación de servicios de telecomunicaciones de valor agregado de cubrimiento nacional y en conexión con el extranjero, denominado servicio de telecomunicaciones empresariales, etc."

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**