

DEDUCCION POR AMORTIZACION DE INVERSIONES – Procedimiento / INVERSION AMORTIZABLE – Debe registrarse como activo, diferido o costo / NORMA CONTABLE PARA AMORTIZACION DE INVERSIONES – Se aplica la señalada en el artículo 143 del Estatuto Tributario

Las normas transcritas regulan el procedimiento tributario aplicable a la amortización de inversiones realizadas para fines del negocio. En la primera de ellas se define el concepto de inversión amortizable, aclarando que, para que dichas erogaciones sean deducibles, “de acuerdo con la técnica contable deben registrarse como activos para ser amortizados en más de un año, o tratarse como diferidos”. Sin embargo no es, como lo afirma la administración tributaria, que la aludida norma adjudique a la técnica contable toda la regulación referente a la amortización, incluida la forma, término y procedimiento para efectuarla, por cuanto el texto normativo claramente hace alusión a la técnica contable únicamente para señalar que solo es amortizable la inversión, cuando se registre contablemente como activo, diferido o costo, pero en ningún momento remite a la contabilidad las condiciones requeridas para su amortización, las cuales puntualmente señala el artículo 143 *Ibidem*. Luego, al existir dentro de la normativa tributaria una reglamentación exacta sobre la forma y exigencias requeridas para hacer deducible la amortización de inversiones, no es procedente la aplicación de normas contables, de acuerdo con lo estipulado por el artículo 136 del Decreto 2649 de 1993 y en aplicación de la especialidad normativa que se aplica de preferencia a las normas generales.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 142 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 143

AMORTIZACION GENERAL – No se le aplica las normas de la amortización especial

Tampoco se ajusta a derecho, que la entidad fiscal pretenda exigir para el evento en estudio, la aplicación de un método legal específico para la amortización, ni menos autorización de la Subdirección de Fiscalización de la DIAN, cuando el artículo 143 E.T. contiene, en forma perfectamente independiente y separada, los requisitos para la amortización de cada una de las situaciones allí expuestas. Es así como en el inciso 1° hace alusión a las inversiones descritas en el artículo 142 y, respecto de estas, ordena que “pueden amortizarse en un término no inferior a cinco (5) años, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización deba hacerse en un plazo inferior”. Expone luego, en los incisos 2° y 3° casos especiales de amortización diferentes al general, para los cuales determina requerimientos particulares. En el inciso 2° se refiere a cuando se pretenda amortizar “Costos de adquisición o exploración y explotación de recursos naturales no renovables”, evento para el cual, la amortización podrá hacerse “con base en el sistema de estimación técnica de costo de unidades de operación o por el de amortización en línea recta, en un término no inferior a cinco (5) años”; y el inciso 3° se refiere concretamente a “los contratos donde el contribuyente aporte bienes, obras, instalaciones u otros activos..como los contratos de concesión, riesgo compartido o “joint venture”, caso para el cual, el término para amortizar se circunscribe a la duración del contrato hasta el momento de la transferencia, y, para éste sí, ordena que la amortización se lleve a cabo “por los métodos de línea recta o reducción de saldos, o mediante otro de reconocido valor técnico autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales”. Como es obvio, del contexto de la norma en cuestión, no es dable inferir que las exigencias requeridas para los casos especiales contenidos en los incisos segundo y tercero, sean aplicables también a las inversiones generales efectuadas para los fines del negocio de que

trata el inciso primero, el que en lugar alguno exige la aplicación de un método específico, ni tampoco la utilización de una alícuota de amortización uniforme durante el término amortizable.

CONCEPTOS DE LA DIAN – Los contribuyentes pueden acogerse a ellos siempre que estén escritos. Es obligatorio para los funcionarios / PUBLICACION DE CONCEPTOS – Sólo es obligatorio para aquellos que revalúen la posición plasmada en el que haya sido utilizado

No considera la Sala acertada la intervención del ente fiscal, por cuanto si bien el artículo 43 C.C.A. ordena que los actos no serán obligatorios para los particulares si no están publicados, para el evento en estudio no es que el Concepto tenga el carácter de obligatorio para el contribuyente, es precisamente que la ley les otorgó la facultad de acogerse a lo dicho en ellos, con la única condición de que se trate de Conceptos escritos, y cuando el particular decida ampararse en su contenido, la misma norma limita a la entidad oficial para cuestionarle lo actuado y, solo contempla la exigencia, en este caso para la DIAN, de publicar el que revalúe la posición plasmada en el que haya sido utilizado. En cuanto a la Sentencia citada en lugar alguno habla de publicación, antes bien, se refiere únicamente a Conceptos expedidos por la DIAN y concluye que estos son “obligatorios para los funcionarios en cuanto con ellos no se desconozca flagrantemente el ordenamiento jurídico superior”, de forma que, en tanto el Concepto aplicado se ciña a la normativa vigente, como en este caso en que puntualmente se refiere a lo estipulado por los artículos 142 y 143 E.T, su acatamiento es obligatorio por parte de los funcionarios de la entidad. Tampoco encuentra asidero jurídico el argumento de la DIAN en cuanto a la vigencia y el tema del Concepto en estudio, ya que respecto de lo primero afirma que debe aplicarse “el vigente al momento de la actuación tributaria, es decir la presentación de la declaración...”. Tenemos frente a esto, que el Concepto 24002 fue expedido el 15 de marzo de 1996, en tanto la declaración por la vigencia gravable 2001 se presentó el 9 de abril de 2002, o sea con posterioridad a la expedición del acto cuestionado y, sin que hasta la fecha de la presentación del denuncia rentístico hubiera sido revocado o sustituido por otro de diferente posición jurídica.

DEDUCCION POR AMORTIZACION DEL SOFTWARE ADQUIRIDO – Se le aplica la norma general de la amortización de inversiones

Ignora la Sala el propósito de la DIAN al realizar la anterior disertación, por cuanto la inversión efectuada por MISIÓN TEMPORAL, parte de cuya amortización se solicita como deducible en el año 2001, no está representada en acciones, sino en una Plataforma Tecnológica (Software) adquirido para los fines del objeto social que desarrolla la actora, cuyo sistema de amortización no vulnera ninguna de las normas que regulan la deducción por amortización de inversiones, vale decir, los artículos 142 y 143 E.T, los cuales no disponen ninguna distribución proporcional para la deducción, sino solo estableció un mínimo de cinco años para amortizar lo invertido.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: Dra MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C, diecinueve (19) de agosto de dos mil diez (2010)

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-00817-01(17010)

Actor: MISION TEMPORAL LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la Sentencia del 11 de octubre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub-sección B, la cual, respecto de la demanda instaurada por la sociedad MISIÓN TEMPORAL LTDA, contra los actos administrativos que le modificaron la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2001, en su parte resolutive dispuso:

*“**Primero:** Declárase la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642004000176 del 15 de diciembre de 2004, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá y de la Resolución N° 310662005000074 de 17 de noviembre de 2005, proferida por la División Jurídica de la misma Administración.*

A título de Restablecimiento del Derecho, declárase dejar en firme la liquidación privada del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2001 N° 90000016601231 con fecha de presentación el 22 de junio de 2004, visible a folio 682 del cuaderno de antecedentes.

***Segundo:** Devuélvase los antecedentes administrativos a la oficina de origen.*

***Tercero:** Archívase el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previstas las desanotaciones de rigor. “*

ANTECEDENTES

La demandante presentó el 9 de abril de 2002 vía electrónica la declaración de renta por la vigencia fiscal 2001 con un saldo a favor de \$391.549.000 el que fue objeto de devolución el 5 de agosto de 2002.

La Administración de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá notificó Requerimiento Especial No. 310632004000006 el 23 de marzo de 2004. La contribuyente con la respuesta presentada el 22 de junio de 2004 adjuntó la liquidación de corrección N° 90000016601231, que redujo el saldo a favor a \$ 373.014.000.

El 15 de diciembre de 2004, la División de Liquidación de los Grandes Contribuyentes, profiere la Liquidación Oficial de Revisión N°310642004000176,

notificada el 16 del mismo mes y año, en la que incorpora la corrección presentada, desconoce la suma de \$976.888.000 por amortización de inversiones e impone sanción por inexactitud en cuantía de \$552.354.000.

El contribuyente presenta recurso de reconsideración contra el acto administrativo anterior, decidido por medio de la Resolución 310662005000074 del 17 de noviembre de 2007, para confirmar el acto impugnado.

LA DEMANDA

Invocó como normas violadas los artículos 136 del Decreto 2649 de 1993; 142, 143 y 647 del Estatuto Tributario Nacional, 264 de la Ley 223 de 1995 y 43 del Código Contencioso Administrativo.

El actor argumenta que al haberse amparado en los Conceptos DIAN N° 24002 del 15 de marzo de 1996 y N° 88032 del 14 de diciembre del mismo año, el ente fiscal no podía objetar su actuación independientemente de que dichos conceptos se encuentren publicados o no.

La Administración, durante toda la vía gubernativa, soporta el hecho de no aceptar que el contribuyente se ampare en Conceptos proferidos por la DIAN, en que estos no fueron publicados en el Diario Oficial.

La posición del ente fiscal riñe con el texto del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, ya que dicha norma prohíbe a las autoridades tributarias objetar las actuaciones de los contribuyentes efectuadas al amparo de la doctrina vigente emitida por la DIAN, con el único requisito de que el concepto sea escrito, sin requerir en lugar alguno su publicación.

Por otra parte, invoca la violación de los artículos 142 y siguientes E.T. y el artículo 136 del Decreto 2649 de 1993, por cuanto no es cierto que en materia de amortización de intangibles la ley fiscal se remita a la técnica contable, ya que en el campo tributario solo se exige que la amortización se lleve a cabo en un término mínimo de cinco (5) años, salvo que el contribuyente demuestre que por las características del negocio se puede hacer en un tiempo inferior.

Los artículos 143 y 144 E.T. son normas especiales por lo que los principios de proporcionalidad y razonabilidad no son aplicables al gasto generado, ya que, si bien es cierto en términos generales la contabilidad es soporte para determinar los ingresos y los gastos fiscales, a dicha regla la limita la misma normativa tributaria. Por tanto, a pesar de que las cifras contables y las tributarias deben guardar relación, son distintas e independientes, guardando primacía las normas tributarias sobre los principios contables, principio que aparece en el artículo 136 del Decreto 2649 de 1993 .

Partiendo de lo antedicho, es indispensable avocar el estudio del punto a la luz de la legislación tributaria, la cual solo exige, en general, que las inversiones se amorticen en un término no inferior a cinco años, como se lee claramente en el inciso primero del artículo 143 E.T. Es diferente la situación que regulan los incisos segundo y tercero de la misma norma, que se refieren concretamente a amortizaciones del sector de hidrocarburos y a contratos "*Joint venture*".

Por tanto es insostenible la actuación de la DIAN que pretende aplicar los principios de "razonabilidad" y "proporcionalidad" para definir la alícuota de

amortización, cuando la ley solo establece una premisa: que se descargue totalmente en un término de cinco años.

A lo anterior hay que agregarle que la actuación de la sociedad no genera ningún perjuicio a la Administración Tributaria ni al fisco y, en lo que hace a la sanción por inexactitud, esta tampoco procede por existir una clara diferencia de criterio.

CONTESTACIÓN

La DIAN argumenta su oposición de la siguiente manera:

Parte de los mismos artículos 142 y 143 E.T, los cuales transcribe, para argumentar que son requisitos para la procedencia de la deducción por amortización que esta se sujete a la técnica contable y que se realice en un término mínimo de cinco años, salvo que por la naturaleza del negocio deba hacerse en término inferior.

Aduce que si bien la adquisición de acciones constituye una inversión temporal o permanente que, de acuerdo con la contabilidad, hace parte del activo de la empresa, la misma no es amortizable para efectos fiscales porque no cumple los requisitos del artículo 142 E.T., por cuanto la inversión en acciones no representa un gasto necesario para los fines del negocio, ni un activo susceptible de demérito.

Por lo anterior, la inversión que realizó la actora en la adquisición de un software implica para el contribuyente el poder usufructuar el bien adquirido en varios períodos, debiendo amortizar una cifra razonable y proporcional, por tanto, no es aceptable que la actora sustraiga el 89% de la inversión en una sola anualidad.

Por otra parte, la sociedad sustenta su aserto en el Concepto 24002 de marzo 15 de 1996 que exigía como único requisito el que se amortizara mínimo en cinco años, pudiendo determinar libremente el método y la alícuota de amortización, en aplicación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Afirma que es requisito para la obligatoriedad de los Conceptos, que estos hayan sido publicados en la forma establecida en los artículos 143 C.C.A. y 1°, 3° y 4° de la Ley 57.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal anula los actos demandados, con los siguientes argumentos:

Analiza el *a quo* en primer lugar la aplicabilidad de los principios de proporcionalidad y congruencia, así como de la técnica contable y la obligatoriedad de los conceptos de la DIAN, para aceptar la deducción por amortización de intangibles. Parte, para esto, de las condiciones necesarias para aceptar las deducciones, entre ellas los presupuestos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad, para lo cual transcribe el Concepto DIAN 74532 del 2 de noviembre de 2004 que define cada uno de ellos.

Transcribe los artículos 142 y 143 E.T. para concluir que solo para los casos específicos de los párrafos 1° y 2° del último artículo señalado, se indica el método de amortización aplicable, de donde, en los demás casos cualquier método de escogencia de alícuotas de amortización pueden hacerse a elección del contribuyente, sin exigir que la cuota se establezca en partes iguales.

Dado lo anterior, encuentra desacertada la interpretación del ente fiscal al exigir un requisito no fijado por la norma, ya que esta solo requiere que se amortice en un término no inferior a cinco años. Por tanto la sociedad al amortizar el 89% de la inversión en su declaración tributaria del año 2001, 8% en el 2002 y en los años restantes el 1% anual para completar un término de 5 años no vulnera las normas que regulan la amortización de intangibles, sino que cumple la condición para la procedencia de las mismas.

EL RECURSO DE APELACION

La parte demandada apela el fallo de primera instancia, con los siguientes argumentos:

Del contenido del artículo 143 E.T. se desprende que son requisitos para la procedencia de la deducción solicitada que se sujete a la técnica contable y que se realice en un término mínimo de cinco años. Además, ninguno de los métodos que la ley señala fijan alícuotas superiores al 80% en un solo año.

Expone que no se incluyen dentro de los intangibles las acciones y demás títulos valores ya que estos se califican expresamente como inversiones y efectúa toda una disertación sobre el crédito mercantil que se adiciona al valor de las acciones no como intangible sino como inversión, ya que los únicos intangibles amortizables son los susceptibles de demérito, condición que no cumple el crédito mercantil.

Cuestiona luego que la sociedad se acoja al Concepto DIAN 24002 de marzo 15 de 1996 en aplicación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, para lo cual transcribe apartes de la Sentencia C-487 del 26 de septiembre de 1996 para concluir que dichos documentos no son obligatorios pues *“Cuando el concepto se produce a instancia de un interesado, este queda en libertad de acogerlo o no, y, en principio, su emisión no compromete la responsabilidad de las entidades públicas que los expiden, ni las obliga a su cumplimiento o ejecución”*.

A continuación transcribe el artículo 43 C.C.A. y concluye que se debe tener en cuenta el concepto vigente al momento de presentar la declaración y no cuando se consolidó el periodo gravable por lo que no existió aplicación retroactiva en los citados por la Administración.

Finaliza tratando el tema de la diferencia de criterio respecto de la sanción por inexactitud.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

Solicita confirmar la sentencia de primera instancia, con base en los siguientes planteamientos:

Del contenido del artículo 142 E.T. se advierte que al definir las inversiones amortizables, la sujeción a la técnica contable está referida a que los desembolsos que las constituyen deben registrarse como “activos”, “diferidos” o “costos”, pero no que la deducción en sí misma dependa de aplicar los criterios propios de la contabilidad, puesto que no es a partir de estos que procede su reconocimiento en materia fiscal.

No es, por tanto, procedente exigir como requisitos adicionales a los contenidos en los artículos 142 y 143 E.T. los criterios de contabilización, porque dichas normas no fija tal alcance en materia fiscal.

Para el caso tratado se encontró que la inversión efectuada consistió en la adquisición de un software que a juicio de la administración procuraba ingresos futuros, razón por la cual el gasto se debía amortizar en forma proporcional y por ello se aceptó solo el 20% de la deducción solicitada. El contribuyente aceptó que la amortización debía efectuarse en un término no inferior a cinco años de acuerdo con la norma, pero como esta no señala ningún porcentaje, decidió amortizarla, para el año discutido.

Se observa que, en efecto, el artículo 143 E.T. no dispuso ninguna distribución proporcional para la deducción de inversiones, sino solo un mínimo de cinco años para efectuar toda la amortización, por tanto, no le era dable a la administración disponer un porcentaje no previsto por el legislador, razón para mantener la nulidad del acto demandado.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez manifestó su impedimento para conocer del proceso por estar incurso en la causal contemplada en el artículo 150-5 C.P.C. La Sala encuentra infundado el impedimento manifestado por no cumplirse el presupuesto para que se configure la causal invocada¹.

Corresponde a esta Corporación decidir sobre la legalidad de la liquidación de revisión por medio de la cual la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios por la vigencia gravable 2001, a cargo de la sociedad MISIÓN TEMPORAL LTDA, y de la Resolución que decidió el recurso instaurado contra la misma.

En los términos del recurso de apelación instaurado por la parte demandada, se debe precisar si es procedente o no la deducción solicitada por amortización del software adquirido por un total de \$1.382.659.151, de los cuales el contribuyente amortizó el 89% en el año 2001, 8% en el año 2002 y 1% anual en los restantes tres años para un término total de 5 años en los que se amortizó el 100%.

La actora soporta su actuación en lo dispuesto por los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario que en su orden establecen:

*“Artículo 142 E.T. **Deducción por Amortización de Inversiones**-.Son deducibles, en la proporción que se indica en el artículo siguiente, las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad, si no lo fueran de acuerdo con otros artículos de este capítulo y distintas de las inversiones en terrenos.*

Se entiende por inversiones necesarias amortizables por este sistema, 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 una año o período gravable; o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo; o costos de adquisición o explotación de minas y de exploración

¹ En la actualidad la Magistrada Auxiliar del Despacho de la Dra. Ortiz ya no es apoderada de la DIAN, pues dejó de ejercer ese cargo con la posesión como empleada judicial de esta Corporación.

y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales.

Artículo 143-. (Modificado Ley 223 de 1995 artículo 91) **Término para la amortización de Inversiones**-. Las inversiones a que se refiere el artículo precedente pueden amortizarse en un término no inferior a cinco (5) años, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización debe hacerse en un plazo inferior. En el año o periodo gravable en que se termine el negocio o actividad, pueden hacerse los ajustes pertinentes, a fin de amortizar la totalidad de la inversión.

Inc. 2°- Cuando se trate de los costos de adquisición o exploración y explotación de recursos naturales no renovables, la amortización podrá hacerse con base en el sistema de estimación técnica de costo de unidades de operación o por el de amortización en línea recta en un término no inferior a cinco (5) años. Cuando las inversiones realizadas en exploración resulten infructuosas, su monto podrá ser amortizado en el año en que se determine tal condición y en todo caso a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes.

Para los casos diferentes de los previstos en el inciso precedente, en los contratos donde el contribuyente aporte bienes, obras, instalaciones u otros activos los cuales se obligue a transferir durante el convenio o al final del mismo, como en el caso de los contratos de concesión, riesgo compartido o "joint venture", el valor de tales inversiones deberá ser amortizado durante el término del respectivo contrato, hasta el momento de la transferencia. La amortización se hará por los métodos de línea recta o reducción de saldos, o mediante otro de reconocido valor técnico autorizado pro la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales. En lo relacionado con el contrato de concesión para infraestructura, el sistema de amortización aquí previsto rige solamente para los que se suscriban a partir de la vigencia de la presente Ley."

Las normas transcritas regulan el procedimiento tributario aplicable a la amortización de inversiones realizadas para fines del negocio. En la primera de ellas se define el concepto de inversión amortizable, aclarando que, para que dichas erogaciones sean deducibles, "de acuerdo con la técnica contable deben registrarse como activos para ser amortizados en más de un año, o tratarse como diferidos".

Sin embargo no es, como lo afirma la administración tributaria, que la aludida norma adjudique a la técnica contable toda la regulación referente a la amortización, incluida la forma, término y procedimiento para efectuarla, por cuanto el texto normativo claramente hace alusión a la técnica contable únicamente para señalar que solo es amortizable la inversión, cuando se registre contablemente como activo, diferido o costo, pero en ningún momento remite a la contabilidad las condiciones requeridas para su amortización, las cuales puntualmente señala el artículo 143 *Ibídem*.

Luego, al existir dentro de la normativa tributaria una reglamentación exacta sobre la forma y exigencias requeridas para hacer deducible la amortización de inversiones, no es procedente la aplicación de normas contables, de acuerdo con lo estipulado por el artículo 136 del Decreto 2649 de 1993² y en aplicación de la especialidad normativa que se aplica de preferencia a las normas generales.

Tampoco se ajusta a derecho, que la entidad fiscal pretenda exigir para el evento en estudio, la aplicación de un método legal específico para la amortización, ni menos autorización de la Subdirección de Fiscalización de la DIAN, cuando el artículo 143 E.T. contiene, en forma perfectamente independiente y separada, los requisitos para la amortización de cada una de las situaciones allí expuestas. Es así como en el inciso 1° hace alusión a las inversiones descritas en el artículo 142 y, respecto de estas, ordena que *“pueden amortizarse en un término no inferior a cinco (5) años, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización deba hacerse en un plazo inferior”*.

Expone luego, en los incisos 2° y 3° casos especiales de amortización diferentes al general, para los cuales determina requerimientos particulares. En el inciso 2° se refiere a cuando se pretenda amortizar *“Costos de adquisición o exploración y explotación de recursos naturales no renovables”*, evento para el cual, la amortización podrá hacerse *“con base en el sistema de estimación técnica de costo de unidades de operación o por el de amortización en línea recta, en un término no inferior a cinco (5) años”*; y el inciso 3° se refiere concretamente a *“los contratos donde el contribuyente aporte bienes, obras, instalaciones u otros activos..como los contratos de concesión, riesgo compartido o “joint venture”, caso para el cual, el término para amortizar se circunscribe a la duración del contrato hasta el momento de la transferencia, y, para éste sí, ordena que la amortización se lleve a cabo “por los métodos de línea recta o reducción de saldos, o mediante otro de reconocido valor técnico autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales”*.

Como es obvio, del contexto de la norma en cuestión, no es dable inferir que las exigencias requeridas para los casos especiales contenidos en los incisos segundo y tercero, sean aplicables también a las inversiones generales efectuadas para los fines del negocio de que trata el inciso primero, el que en lugar alguno exige la aplicación de un método específico, ni tampoco la utilización de una alícuota de amortización uniforme durante el término amortizable.

Para el evento en estudio, como ya se explicó, la sociedad adquirió una plataforma tecnológica con el fin de implementar la actualización informática requerida y, registró contablemente el valor de la inversión como “Activo” para su amortización fiscal, la cual, inicialmente efectuó en dos años, y posteriormente corrigió con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, a los cinco (5) años estipulados por la Ley como término, pero sin aplicar para cada período una alícuota porcentual igual, por no existir norma alguna que estableciera dicha condición para su procedencia fiscal.

Por otra parte, el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 dispone:

“Los contribuyentes que actúen con base en Conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y

² Artículo 136 Decreto 2649 de 1993 **“Para efectos y fines fiscales, las disposiciones tributarias se aplican de preferencia frente a las disposiciones contables”**

*Aduanas nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. **Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias.** Cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella, deberá publicarlo”.*

Con base en la antedicha facultad, la actora sustenta su petición tributaria, además de la normativa transcrita, en lo dispuesto por el Concepto DIAN N° 24002 del 15 de marzo de 1996, vigente para la época de los hechos, el cual expone:

*“De conformidad con los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, **la amortización de inversiones puede hacerse en un término no inferior a cinco (5) años**, salvo que por la duración o la naturaleza del negocio, deba hacerse en un plazo inferior. Del texto aludido se infiere que corresponde al contribuyente determinar la forma y el término para amortizar las inversiones susceptibles de dicho beneficio, el cual puede ser utilizado máximo en cinco años. De esta forma, **la norma permite que el contribuyente tome esta deducción según sus conveniencias fiscales**, sin necesidad de acudir a autorización de la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales. *Podrá hacerlo en un término inferior, sin requerir previamente autorización de la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales DIAN, si demuestra que por la naturaleza o duración del negocio así debe hacerse”.**

La demandada objeta la aplicación del Concepto en cuestión con el argumento de que no había sido publicado, y pretende desvirtuar su efecto invocando lo dispuesto por el artículo 43 del Código Contencioso Administrativo³ y la Sentencia del Consejo de Estado de fecha 22 de enero de 1999⁴, además aduce que *“Al verificar cual era el concepto aplicable, se tiene en cuenta aquel vigente el momento de la actuación tributaria, es decir, la presentación de la declaración y no al momento en que se consolidó el periodo gravable en que se consolidó la obligación sustancial...”* y que *“El tema analizado en el Concepto 24002 no corresponde al tema aquí tratado, cual es la forma de realizar la amortización de manera fiscal y contable...”*

No considera la Sala acertada la intervención del ente fiscal, por cuanto si bien el artículo 43 C.C.A. ordena que los actos no serán **obligatorios** para los particulares si no están publicados, para el evento en estudio no es que el Concepto tenga el carácter de obligatorio para el contribuyente, es precisamente que la ley les otorgó la facultad de acogerse a lo dicho en ellos, con la única

³ Artículo 43 C.C.A. **“Deber y Forma de Publicación:** Los actos administrativos de carácter general **no serán obligatorios para los particulares mientras no hayan sido publicados** en el Diario Oficial, o en el diario, gaceta o boletín que las autoridades destinen en el territorio donde sea competente quien expide el acto...”

⁴ **Sentencia C. de E. del 22 de enero de 1999:** “Cabe precisar entonces, que los conceptos que en ejercicio de las funciones expide la División de Doctrina Tributaria de la Dirección de Impuestos Nacionales, **constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la entidad.** Así mismo, que mediante los referidos conceptos no es posible crear, modificar o extinguir obligaciones tributarias, y por ende en nada pueden afectar el régimen legal. Están dirigidos única y exclusivamente a facilitar la gestión de administración y aplicación de los tributos, **y son obligatorios para los funcionarios en cuanto con ellos no se desconozca en forma flagrante el ordenamiento jurídico superior**, pues es un hecho cierto e indiscutible, que solo el legislador puede interpretar con autoridad la ley...”

condición de que se trate de Conceptos escritos, y cuando el particular decida ampararse en su contenido, la misma norma limita a la entidad oficial para cuestionarle lo actuado y, solo contempla la exigencia, en este caso para la DIAN, de publicar el que revalúe la posición plasmada en el que haya sido utilizado.

En cuanto a la Sentencia citada en lugar alguno habla de publicación, antes bien, se refiere únicamente a Conceptos expedidos por la DIAN y concluye que estos son “obligatorios para los funcionarios en cuanto con ellos no se desconozca flagrantemente el ordenamiento jurídico superior”, de forma que, en tanto el Concepto aplicado se ciña a la normativa vigente, como en este caso en que puntualmente se refiere a lo estipulado por los artículos 142 y 143 E.T, su acatamiento es obligatorio por parte de los funcionarios de la entidad.

Tampoco encuentra asidero jurídico el argumento de la DIAN en cuanto a la vigencia y el tema del Concepto en estudio, ya que respecto de lo primero afirma que debe aplicarse *“el vigente al momento de la actuación tributaria, es decir la presentación de la declaración...”*. Tenemos frente a esto, que el Concepto 24002 fue expedido el 15 de marzo de 1996, en tanto la declaración por la vigencia gravable 2001 se presentó el 9 de abril de 2002, o sea con posterioridad a la expedición del acto cuestionado y, sin que hasta la fecha de la presentación del denuncia rentístico hubiera sido revocado o sustituido por otro de diferente posición jurídica.

Menos aún es razonable aseverar que el Concepto en cuestión no versa sobre el tema objeto de discusión, por cuanto exactamente se refiere al término mínimo de cinco años para amortizar las inversiones y concluye que la norma permite que el contribuyente, dentro de dicho plazo, tome la deducción de acuerdo con sus conveniencias fiscales, es decir, trata precisamente el tema que se analiza.

Finalmente, la demandada en la Apelación argumenta que *“La amortización del costo de los intangibles susceptibles de demérito autorizada en inciso tercero del mismo artículo 142 del Estatuto Tributario, no puede entenderse referida a las acciones en razón a la definición de intangibles que, para efectos contables y tributarios, consagran las normas legales”*, y posteriormente efectúa todo un estudio concerniente a las acciones y el crédito mercantil como componente de la inversión.

Ignora la Sala el propósito de la DIAN al realizar la anterior disertación, por cuanto la inversión efectuada por MISIÓN TEMPORAL, parte de cuya amortización se solicita como deducible en el año 2001, no está representada en acciones, sino en una Plataforma Tecnológica (Software) adquirido para los fines del objeto social que desarrolla la actora, cuyo sistema de amortización no vulnera ninguna de las normas que regulan la deducción por amortización de inversiones, vale decir, los artículos 142 y 143 E.T, los cuales no disponen ninguna distribución proporcional para la deducción, sino solo estableció un mínimo de cinco años para amortizar lo invertido.

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:

CONFÍRMASE la sentencia de fecha 11 de octubre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

RECONÓCESE personería para actuar a nombre de la entidad demandada a la doctora AMPARO MERIZALDE DE MARTÍNEZ en los términos del poder que obra en el informativo.

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

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

M ARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ