



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOYACÁ
SALA DE DECISIÓN No. 5
MAGISTRADO PONENTE: OSCAR ALFONSO GRANADOS NARANJO

Tunja, **13 FEB 2019**

Demandante	Empresa de Energía de Boyacá
Demandado	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Expediente	15001-23-33-000-2015-00392-00
Medio de control	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Asunto	Sentencia de primera instancia que accede parcialmente a las pretensiones

Procede la Sala a proferir sentencia de primera instancia dentro del Medio de Control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, adelantado a través de apoderado judicial por la Empresa de Energía de Boyacá, en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

I. ANTECEDENTES

1. LA DEMANDA

A través de apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, la Empresa de Energía de Boyacá, presentó demanda en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, con el objeto que se declare la nulidad del acto administrativo contenido en la Liquidación Oficial de Revisión No 202412014000014 del 24 de diciembre de 2014 (fls.2 a 20 y 50 a 57).

Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho solicitó se declare que no hay lugar a la determinación de un mayor impuesto de renta para el año gravable 2010 y en consecuencia, no hay lugar a la imposición de sanción por inexactitud. Así mismo, solicitó se declare la firmeza de la declaración de renta año gravable



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

2010, ordenando el archivo del expediente que por este asunto se haya abierto en contra del contribuyente.

Que se declare que no son de cargo de la EBSA, las costas en las que haya incurrido la DIAN, con relación a la actuación administrativa, ni las del proceso de la referencia.

1.1. Hechos

Los supuestos fácticos en que se fundamenta la demanda son, en síntesis, los siguientes:

La EBSA presentó su declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2010 determinando en ella un valor a pagar de \$1.858.695.000, y con ocasión a la fiscalización adelantada por la DIAN a dicha declaración, el 31 de marzo de 2014, dicha entidad profirió el requerimiento especial N° 202382013000021, requerimiento que fue respondido en su oportunidad por la EBSA.

El 29 de diciembre de 2014, la EBSA se notificó de la liquidación oficial de revisión N° 202412014000014 del 24 de diciembre de 2014 en la cual se confirmó la discusión respecto de la inclusión de algunas partidas en la base de deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, tales como activos que en opinión de la DIAN no son productivos, compras que en opinión de la DIAN no se hicieron en el año 2010, y, mejoramiento en activos fijos existentes.

Los cuestionamientos de la DIAN se traducen en una menor deducción especial de \$1.379.952, un mayor impuesto de \$455.384.000 y una sanción por inexactitud de \$728.614.000.

Los artículos 17 y 18 de la Ley 142 de 1994 exigen que las empresas de servicios públicos tengan un objeto social único y no pueden dedicarse al ejercicio de actividades distintas, por lo que siendo su objeto social único y restringido, la EBSA no pudo haber realizado inversiones en actividades distintas al ejercicio de lo contemplado en su objeto social.



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00 ;
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

1.2. Normas violadas y concepto de la violación

La demandante concretó los cargos, en lo que respecta a normas conculcadas y concepto de violación en la forma que se reseña seguidamente:

Constitucionales: artículos 29 y 95.

Legales: artículos 104, 105, 158-3 y 647 del Estatuto Tributario; artículo 197 de la Ley 1607 de 2012; artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y artículos 2 y 3 del Decreto 1766 de 2004.

Al efecto, refirió que el acto acusado se encuentra falsamente motivado, como quiera que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales pretende que la EBSA pague más de aquello que le corresponde a título de impuesto sobre la renta del año 2010, basándose en una indebida interpretación de las normas tributarias que regulan la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos.

Sostuvo que los actos enjuiciados son nulos porque desconocieron las normas superiores en que debieron fundarse y además se profirieron con desconocimiento del precedente jurisprudencial del Consejo de Estado y de la doctrina oficial de la misma autoridad tributaria.

Frente a la procedencia de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, indicó que conforme a lo establecido en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, y demás normas concordantes, la Empresa de Energía de Boyacá, cumplía con todos los requisitos y condiciones establecidas, a efecto de la procedencia de la deducción especial.

Lo anterior, teniendo en consideración que la cualidad de “productivos” que señala la norma, implica que entre lo producido y los bienes empleados para ello, debe existir una relación directa y permanente, de suerte que sean indispensables para su ejecución. Señaló que frente a la inversión realizada en el Centro Integral de Servicios de Tunja, contrario a lo afirmado por la DIAN, dicha deducción era procedente, toda vez que dentro del objeto social de la empresa, se encuentra atender las quejas, reclamos y peticiones de los usuarios, siendo claro que tal



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

actividad tiene una participación directa en la producción de renta de la empresa.

En relación con la inversión realizada en los laboratorios de medidores, señaló que el laboratorio es un instrumento para la realización del programa de recuperación de pérdidas de energía de que trata el Decreto No 387 de 2007. luego existe una directa incidencia de dicha inversión con la actividad productora de renta de la EBSA.

Frente a la inversión de construcción de bodega para chatarra, indicó que la misma es procedente, toda vez que en el sector eléctrico se involucran elementos que de no ser dispuestos en forma adecuada, pueden ser riesgosos para el ambiente y la salud. En particular, cuando esos residuos son tóxicos, razón por la cual, la EBSA debió realizar tal inversión a efecto de mitigar el impacto ambiental de la disposición de residuos, siendo evidente que la inversión aludida tiene participación directa en la actividad productora de renta.

Respecto de la inversión de compra de vehículos, adujo que tal inversión es indispensable para operar, mantener y reparar los activos de la empresa.

Frente a la inversión realizada en el centro de procesamiento de datos, indicó que la operación de la EBSA, se soporta en equipos de cómputo, y software, que aseguran el adecuado control y administración del proceso de distribución de energía, así como del proceso de lectura de consumos y de facturación. En consecuencia, es evidente que la inversión en mención, está directamente relacionada en la actividad productora de renta.

Finalmente, frente a la inversión de equipo de corte y manejo de cable eléctrico, refirió que son indispensables para el mantenimiento preventivo y reparación de los activos empleados en la actividad productora de renta de la compañía.



*Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia*

2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Dentro del término de traslado de la demanda y a través de apoderada judicial, la entidad demandada contestó la demanda manifestando que se opone a todas y cada una de las pretensiones de la misma.

Al referirse a los hechos de la demanda, señaló que efectivamente, el 20 de abril de 2011, la EBSA presentó declaración privada de renta liquidando un saldo a pagar por la suma de \$8.923.231.000, no como se señaló por ella misma en el hecho uno de la demanda.

Indicó que dicha declaración inicial fue corregida por solicitud de corrección presentada por la EBSA mediante la liquidación oficial N° 202412012000024 del 28 de mayo de 2012, en la cual se modificó el saldo a pagar y se indicó que sería la suma de \$1.858.695.000.

Aseveró que efectivamente se profirió requerimiento especial por parte de la DIAN, pero en el mismo se propuso modificar no la declaración privada, sino la liquidación oficial de corrección N°202412012000024.

Adujo que la liquidación oficial de revisión le fue notificada a la empresa demandante y en ella se excluyó de la base de deducción especial por inversión en activos fijos reales, los siguientes: activos fijos no productivos por la suma de \$2.494.927.888, compra de materiales no realizadas en el año 2010 por la suma de \$1.703.032.995, el mejoramiento de activos fijos existentes por un valor de \$115.609.197 y otros conceptos por un valor de \$403.133.129, los cuales se encuentran detallados en el acto demandado.

Señaló que ello condujo a que la base de deducción llevada por el contribuyente a la suma de \$11.282.073.162, disminuyera a una base de \$6.682.234.387 y consiguientemente, el valor del 30% del porcentaje de deducción se modificó de \$3.384.622.000 a \$2.004.670.316.

Como argumentos de su defensa señaló que los actos administrativos enjuiciados se profirieron con especial sujeción de la normatividad consagrada en el Estatuto Tributario que regula la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos.



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

Señaló que una vez verificados los presupuestos que la ley dispone para legitimar la deducción declarada por el contribuyente, se determinó que las obras realizadas a través de los contratos que allega la entidad demandante a efecto de validar la deducción aplicada, corresponden a construcción o mejoramiento en la sede administrativa, aumento del parque automotor, compra de herramientas y equipos de seguridad para el personal del área de distribución.

Sostuvo que dichas inversiones no pueden considerarse como bienes que se encuentren relacionados directa y permanentemente con la ejecución de la actividad del contribuyente, ya sea ésta, generación, captación, o distribución. Por tal motivo, no es posible aceptar en el denuncia rentístico, deducciones a las cuales no se tiene derecho, toda vez que para que un gasto sea deducible, se requiere que tenga relación de causalidad con la actividad productora de renta.

En virtud de ello, indicó que los bienes respecto de los cuales se solicitó el beneficio fiscal del artículo 158-3, no cumplían con la totalidad de los requisitos exigidos por la ley, y en consecuencia, no debían ser incluidos en la base de deducción, toda vez que dicha deducción se previó con carácter general para todo tipo de bienes que cumplían la condición de ser activos fijos reales productivos y que, en esa medida, sean aptos para la actividad productora de renta del contribuyente y la generación de sus ingresos gravables, lo cual no fue demostrado por el contribuyente.

Aseveró que la exclusión de las deducciones aplicadas por el contribuyente, obedecieron a la correcta aplicación de las normas tributarias que regulan el tema, realizándose una adecuada valoración de las pruebas aportadas por el contribuyente, sin que se pueda alegar que los actos administrativos acusados se expidieron con indebida motivación o sin observancia de las garantías fundamentales del debido proceso y derecho de defensa.

Finalmente, respecto de la sanción por inexactitud, indicó que constituye inexactitud sancionable, entre otros hechos, la inclusión de deducciones improcedentes. Por tanto, al declararse una deducción improcedente, se generó un menor saldo a pagar para el contribuyente,



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

causándose una inexactitud en la deducción por activos fijos, siendo procedente entonces, la imposición de la sanción.

3. TRÁMITE DEL MEDIO DE CONTROL

La demanda fue presentada para reparto el 28 de abril de 2015 (fl. 37), correspondiendo su conocimiento al Despacho No 004 de este Tribunal, el cual, mediante auto del 7 de mayo de 2015 dispuso su remisión a los despachos de descongestión para que fuera repartido entre ellos (fl. 39).

El conocimiento del proceso correspondió al Despacho N° 705 Oral de Descongestión, el cual mediante proveído del 25 de septiembre de 2015, dispuso su inadmisión (fls. 45 y 46).

Una vez subsanada la demanda (fls. 50 a 57) y ante la supresión de los despachos de descongestión mediante el Acuerdo PSAA15-10413 del 30 de noviembre de 2015, el conocimiento del proceso le correspondió al Despacho N° 6 del Tribunal, presidido por el ponente de esta decisión, el cual mediante auto del 19 de abril de 2016 dispuso la admisión de la demanda (fls. 68 y 69).

La notificación personal de la demanda a la demandada, se surtió el 2 de mayo de 2016 (fls. 75 a 77), por lo que el traslado para contestar la demanda vencía el 25 de julio de 2016, término dentro del cual, la entidad demandada la contestó (fls. 81 a 90).

El término de traslado de las excepciones propuestas se corrió entre el 11 de y el 16 de agosto de 2016 (fl. 104), vencido el cual, este Despacho dispuso fijar fecha y hora para llevar a cabo audiencia inicial de que trata el artículo 180 del CPACA (fl. 110).

Dicha audiencia se llevó a cabo el día 30 de junio de 2017, adelantándose las etapas de saneamiento del proceso, decisión de las excepciones previas, fijación del litigio, conciliación y decreto de pruebas (fls. 125 a 127), resolviéndose fijar fecha y hora para llevar a cabo audiencia de pruebas.



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 11001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

La audiencia de pruebas tuvo lugar el 21 de septiembre de 2017, corriéndose traslado a las partes para presentar sus alegaciones finales (fls. 144 a 146).

4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

4.1. Parte demandante

Dentro del término procesal correspondiente, presentó alegatos de conclusión, reiterando los argumentos expuestos en la demanda y solicitando se acceda a las pretensiones. Adicionalmente, solicitó que en caso de ser negadas total o parcialmente, se inaplique la sanción por inexactitud del 100%, prevista en la Ley 1819 de 2016. Ello, en atención al principio de favorabilidad (fls. 150 a 157).

4.2. Parte demandada

Dentro del término procesal correspondiente, presentó alegatos de conclusión solicitando se nieguen las pretensiones del libelo, como quiera que las inversiones realizadas por el contribuyente son obras que no participan de manera directa y permanente en la actividad productora de la empresa. Es decir, dichas inversiones no eran necesarias para la generación de los ingresos gravables del contribuyente (fls. 158 a 160).

Finalmente, con relación a la imposición de la sanción por inexactitud, refirió que la misma es procedente, como quiera que en el caso bajo estudio no se presenta diferencia de criterios entre la DIAN y la EBSA sobre la interpretación del derecho aplicable, toda vez que no existe oscuridad en las normas que regulan el presente caso. Ello, por cuanto lo que se presenta es una omisión de requisitos legales para la procedencia de un beneficio fiscal.

II. CONSIDERACIONES

1. PROBLEMAS JURÍDICOS

De acuerdo con la fijación del litigio que se hiciera en la audiencia inicial, la Sala concreta los siguientes problemas jurídicos a resolver en el presente asunto:



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

- ¿Es nula la Liquidación Oficial de Revisión No 202412014000014 del 24 de diciembre de 2014, efectuada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la cual se determinó como mayor valor a pagar por concepto de impuesto sobre la renta, la suma de \$2.314.079.000, más la suma de \$728.614.000, por concepto de sanción por inexactitud, a cargo de la Empresa de Energía de Boyacá S. A?
- ¿Hay lugar a la determinación de un mayor impuesto de renta a cargo de la Empresa de Energía de Boyacá por el año gravable 2010, y a la imposición de la sanción por inexactitud?

2. TESIS ARGUMENTATIVAS DEL CASO SUB EXÁMINE

2.1. Tesis argumentativa de la parte demandante

Considera que se debe declarar la nulidad de los actos administrativos demandados, como quiera que el acto acusado se encuentra falsamente motivado, pues la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales pretende que la EBSA pague más de aquello que le corresponde a título de impuesto sobre la renta del año 2010, basándose en una indebida interpretación de las normas tributarias que regulan la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos. Ello, en atención a que las inversiones realizadas por la EBSA, conforme lo establece en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, y demás normas concordantes, cumplen con todos los requisitos y condiciones a efecto de que proceda la deducción especial.

2.2. Tesis argumentativa de la parte demandada

Considera que se deben negar las pretensiones de la demanda, como quiera que las inversiones respecto de las cuales el contribuyente solicitó el beneficio fiscal del artículo 158-3, no cumplen con la totalidad de los requisitos exigidos por la ley, y, en consecuencia, no deben ser incluidas en la base de deducción, toda vez que dicha deducción se previó con carácter general para todo tipo de bienes que cumplan la condición de ser activos fijos reales productivos y en esa medida, sean aptos para la actividad productora de renta del contribuyente y la



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

generación de sus ingresos gravables, lo cual no fue demostrado en el caso bajo estudio.

Por lo anterior, indicó que la exclusión de las deducciones aplicadas por el contribuyente, obedeció a la correcta aplicación de las normas tributarias que regulan el tema, realizándose una adecuada valoración de las pruebas aportadas por el contribuyente, sin que se pueda alegar que los actos administrativos acusados se expidieron con indebida motivación o sin observancia de las garantías fundamentales del debido proceso y derecho de defensa.

Finalmente, respecto de la sanción por inexactitud, indicó que constituye inexactitud sancionable, entre otros hechos, la inclusión de deducciones improcedentes. Por tanto, al declararse una deducción improcedente, se generó un menor saldo a pagar para el contribuyente, causándose una inexactitud en la deducción por activos fijos, siendo entonces ajustada la imposición de la sanción.

2.3. Tesis argumentativa propuesta por la Sala

Esta Sala accederá parcialmente a las pretensiones de la demanda, como quiera que una vez verificadas las inversiones reportadas por la Empresa de Energía de Boyacá, como activos fijos reales productivos, en la declaración de renta año gravable 2010, se pudo determinar que es procedente aceptar la deducción especial por inversión en activos fijos por valor de **\$234.036.219.**

Lo anterior, teniendo en cuenta que el objeto del contrato N° 7600000416 por valor de **\$118.427.022** participa de manera directa y permanente en la actividad productora de renta de la EBSA, de conformidad con las condiciones establecidas en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, a efecto de proceder a su deducción.

De otro lado, aun cuando el tercer aspecto que fue objeto de debate fue la inversión en la realización de obras de remodelación de las redes eléctricas y no en la adquisición de estas redes, dado que el mantenimiento del tendido eléctrico y su optimización, a través de equipamiento nuevo, requería ser instalado por personal experto y



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

dotado de los elementos adecuados de trabajo, la inversión referida era indispensable para la generación de renta de la actora y en tal sentido, debe aceptarse dicha deducción por valor de **\$115.609.197**.

Para desatar el problema jurídico planteado, procederá la Sala a analizar los siguientes aspectos, *i*) Marco Normativo de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, y, *ii*) El caso concreto.

3. MARCO NORMATIVO DE LA DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS

Sea lo primero indicar que los tributos constituyen la principal fuente de financiación para el Estado. Por lo mismo, a través de la historia se han venido desarrollando una serie de políticas económicas a efecto de lograr el recaudo de los recursos necesarios para el funcionamiento del Estado.

Como consecuencia de ello, se creó el Impuesto sobre la Renta, el cual es una contribución que grava los ingresos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio que ha obtenido un determinado contribuyente en el año, convirtiéndose en el principal impuesto directo existente en la legislación tributaria colombiana.

Ahora bien, para determinar los ingresos que son objeto de gravamen, es necesario realizar un proceso de depuración, el cual consiste en tomar los ingresos brutos (ordinarios y extraordinarios), y restarle las devoluciones, rebajas y descuentos, por un lado, y los ingresos no constitutivos de renta, por otro lado, para así obtener los ingresos netos. De estos ingresos netos, se restan los costos (que tengan relación con dichos ingresos), para obtener la renta bruta. **Finalmente, de la renta bruta se restan las deducciones, para obtener la renta líquida que, salvo excepciones legales, es aquella sobre la que se calcula el impuesto.**

En tal sentido, se puede establecer que las deducciones se constituyen como un conjunto de tratamientos preferenciales que reducen la base gravable del impuesto en diferentes proporciones. Por tanto, se definen



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00

Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

como un beneficio tributario concedido a los contribuyentes del impuesto sobre la renta, a efecto de incentivar la economía del país.

Así las cosas, con el objeto de crear las condiciones necesarias para el crecimiento económico del país, el gobierno ha establecido diversos mecanismos de estímulo a la modernización del sector industrial y al crecimiento de la capacidad productiva de las empresas.

Algunos de estos incentivos se dirigen a inversionistas que destinen recursos hacia la producción. En virtud de ello, el Gobierno Nacional a través de la Ley 863 del 29 de diciembre de 2003, en su artículo 68, adicionó el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, mediante el cual previó la deducción por inversión en activos fijos reales productivos en los siguientes términos:

“Artículo 158-3. Las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, a partir del 1º de enero de 2004. Esta deducción solo podrá utilizarse por los años gravables 2004 a 2007 inclusive. Los contribuyentes que hagan uso de esta deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1. La DIAN deberá informar semestralmente al Congreso sobre los resultados de este artículo.

El Gobierno Nacional reglamentará la deducción contemplada en este artículo

(...)”

De la disposición referida, es dable establecer que el propósito del legislador al implementar la deducción por activos fijos reales productivos, fue estimular la adquisición de bienes tangibles que participaran de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente.

Aunado a lo anterior, es necesario precisar que la norma referida fue reglamentada por el Decreto 1766 del 2004 que, en los artículos 1 a 4, dispuso:

*“Artículo 1º. **Deducción especial.** Las personas naturales y jurídicas contribuyentes del Impuesto sobre la renta, podrán deducir en la determinación del Impuesto sobre la renta de los años gravables de 2004 a 2007, inclusive, por una sola vez en el período fiscal en el cual se adquiera,*



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivamente realizadas en la adquisición de activos fijos reales productivos que se efectúen entre el 1º de enero de 2004 y el 31 de diciembre del año 2007. Esta deducción igualmente procederá, cuando los activos fijos reales productivos se adquieran bajo el sistema leasing con opción irrevocable de compra.

Artículo 2º. Definición de activo fijo real productivo. Para efectos de la deducción de que trata el presente decreto, son activos fijos reales productivos, los bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente.

Artículo 3. Oportunidad de la deducción. La deducción se deberá solicitar en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión, y la base de su cálculo corresponde al costo de adquisición del bien.

Si el activo fijo real productivo se deja de utilizar en la actividad productora de renta o se enajena, antes del vencimiento del término de depreciación o amortización del bien, el contribuyente deberá incorporar el valor proporcional de la deducción solicitada como renta líquida gravable en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del periodo fiscal en que ello ocurra, teniendo en cuenta la vida útil pendiente de depreciar o amortizar según la naturaleza del bien.

Artículo 4º. Deducción especial en la adquisición de activos fijos reales productivos con leasing. Cuando la inversión en activos fijos reales productivos se efectúe mediante el sistema de leasing, en todos los casos se deberá ejercer la opción irrevocable de compra. El arrendatario podrá deducir de la renta del periodo en el cual se suscribe el contrato el treinta por ciento (30%) del costo del activo fijo real productivo objeto del contrato, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 6º del presente decreto.”

Posteriormente, el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006, modificó la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, determinando que dicho beneficio pasaría a ser indefinido, e incrementando su porcentaje en un 10%, quedando en el 40%, de la siguiente manera:

“ARTÍCULO 158-3. A partir del 10 de enero de 2007, las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el cuarenta por ciento (40%)* del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 10001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

productivos adquiridos, aún bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional. Los contribuyentes que hagan uso de esta deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1 de este Estatuto.

La utilización de esta deducción no genera utilidad gravada en cabeza de los socios o accionistas.

La deducción por inversión en activos fijos sólo podrá aplicarse con ocasión de aquellos activos fijos adquiridos que no hayan sido objeto de transacción alguna entre las demás empresas filiales o vinculadas accionariamente o con la misma composición mayoritaria de accionistas, y la declarante, en el evento en que las hubiere.

PARÁGRAFO. Los contribuyentes que adquieran activos fijos depreciables a partir del 10 de enero de 2007 y utilicen la deducción aquí establecida, sólo podrán depreciar dichos activos por el sistema de línea recta de conformidad con lo establecido en este Estatuto.”

No obstante, para el año 2009 el gobierno nacional buscando incrementar el recaudo, decidió en la ley 1370 reducir el porcentaje a deducir de la inversión para el año gravable 2010 y siguientes. Finalmente, el artículo 2º de esta ley adicionó un parágrafo en el que se estableció que la deducción por inversión en activos fijos reales productivos sería del 30%, porcentaje con el que inició la deducción en el año 2004.

De conformidad con el recuento normativo realizado en precedencia, se tiene que los contribuyentes del impuesto sobre la renta tienen derecho a deducir el 30% del valor de las inversiones efectivas realizadas en activos fijos reales productivos adquiridos.

En virtud de lo anterior, se debe precisar que cuando el legislador especificó que la deducción sólo recaía en la adquisición de “activos fijos reales productivos”, realizó una distinción clara frente a los bienes respecto de los cuales procedía la deducción, toda vez que excluyó del beneficio aquellos activos que no son fijos reales o productivos.

Ahora bien, a efecto de tener claridad frente a las condiciones que debe reunir un activo fijo real productivo, para que proceda la deducción contemplada en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, es necesario en primera medida, determinar de manera clara, el concepto de activo fijo,



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho ¹ **1ª instancia**

el cual, conforme lo determina el artículo 6o del Estatuto Tributario, se entiende conformado por aquellos bienes corporales muebles e inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente. Por tanto, se encuentran excluidos de dicha definición, aquellos activos móviles.

De lo anterior se desprende que para calificar un activo como fijo o movable no basta con verificar la forma en que se contabiliza, sino que también debe tenerse en cuenta la intención o el propósito para el que fue adquirido. Así, serán activos móviles los que hayan sido adquiridos para ser enajenados dentro del giro ordinario o corriente de los negocios. En tanto que, si la intención es que permanezcan en el patrimonio de la entidad, serán activos fijos. **Por tanto, el carácter de activo fijo de un bien también dependerá del objeto social de la entidad, pues es este el que determina el giro ordinario de los negocios.**

En igual sentido, frente a la definición de bienes reales - tangibles, es preciso traer a colación la definición establecida en el artículo 653 del Código Civil¹, que determina que los bienes corporales son aquellos que tienen un ser real y pueden ser percibidos por los sentidos. En consecuencia, atendiendo la definición establecida en el Código Civil, es preciso determinar que frente a la deducción por inversión en activos fijos reales, quedan excluidos los bienes intangibles, así lo ha precisado el Consejo de Estado² al señalar lo siguiente:

“Ahora bien, la segunda condición es que se trate de activos reales, lo cual conforme a la definición que se acaba de transcribir, es una característica que solamente se predica de los “bienes corporales”, éstos son, los bienes tangibles y quedan excluidos por tanto los bienes intangibles.

En efecto, aunque, los bienes incorporales o intangibles, tales como ciertos derechos, propiedades intelectuales o informáticas o sistemas técnicos, forman parte del patrimonio, tienen la calidad de ser activos fijos y de igual manera, participar en la realización del proceso productivo de la empresa, lo cierto, es que el legislador

¹ El artículo 653 del Código Civil, señala que “Los bienes consisten en cosas corporales o incorporales. Corporales son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro. Incorporales las que consisten en meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas”.

² Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 24 de mayo de 2007.C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

fue claro al especificar concretamente el tipo de activos sobre los cuales recae la deducción, al señalar que se trataba de activos reales.

Por ello, en cuanto a la condición de ser bienes tangibles, el reglamento no contradice ni limita el precepto legal. Por el contrario, se encuentra conforme con la particularidad que de activos fijos efectuó el legislador y, aunque no se haga una distinción expresa en el texto legal, tal singularidad excluye aquellos conceptos que no participen de la misma.”

Aunado a ello, frente a la condición de “productivos” señalada en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, frente a los bienes que se pretenden tomar como activos fijos a efecto de la deducción contemplada en la disposición en mención, se debe precisar que estos necesariamente deben tener relación directa y permanente en el proceso productivo de renta del contribuyente, de tal suerte, que sean indispensables para su ejecución.

De lo anterior, se puede colegir que se entienden excluidos los activos fijos que participan de manera indirecta en el proceso productivo, como son los muebles y equipos destinados a la parte administrativa y gerencial.

Finalmente, frente a la expresión “adquiridos”, se debe indicar que dicho término hace alusión a la “*compra, adquisición o apropiamiento por operación de traslación de dominio, de los bienes tangibles incorporados al patrimonio del contribuyente e incorporados a la actividad productora de renta*”. Ello, según lo indicado por el Consejo de Estado en sentencia del 13 de septiembre de 2012³, así:

“(…) Puntual se presenta la voluntad legislativa al precisar que los bienes objeto de la inversión deducible no son otros distintos a los “adquiridos” en el interregno de tiempo que establece la norma, entendiéndose que la adquisición, como tal, refiere a la compra, adquisición o apropiamiento por operación de traslación de dominio, de los bienes tangibles incorporados al patrimonio del contribuyente e incorporados a la actividad productora de renta

(…)”

³ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 13 de septiembre de 2012. C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

Corolario de lo anteriormente expuesto, es dable establecer que para efecto de realizar la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, los bienes que se adquieran, deben reunir las siguientes condiciones: **i)** que se trate de activos fijos, **ii)** que los bienes sean tangibles, **iii)** que se adquieran para formar parte del patrimonio del contribuyente, **iv)** que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta, y, **v)** que se deprecien o amorticen fiscalmente.

Así las cosas, no todo activo fijo que se adquiera tiene la condición de generar el beneficio como quiera que la voluntad del legislador fue limitar el tipo de bienes que se debían adquirir para poder acceder a la referida deducción tributaria, imponiendo la condición de que los mismos se utilizaran de manera directa y permanente en las actividades productoras de renta del contribuyente.

4. HECHOS PROBADOS

De las pruebas obrantes en el plenario es posible establecer lo siguiente:

- El 20 de abril del año 2011, la Empresa de Energía de Boyacá S.A, presentó declaración de renta por el año gravable 2010, en la que liquidó un impuesto a pagar por valor de \$8.933.231.0000 (fl. 6 A).
- El 30 de noviembre de 2012, la DIAN determinó iniciar investigación frente a la Empresa de Energía de Boyacá por el periodo gravable 2010 y el programa de “deducción inversión activos fijos” (fl. 8 A).
- En la misma fecha, la DIAN efectuó requerimiento ordinario N° 202382012000159 a la EBSA, concediéndole un término de 15 días para responder el mismo (fl. 10 A), al cual se le dio respuesta por esta el 4 de enero de 2013 (fl. 13 A).
- El 28 de mayo de 2012, mediante Liquidación Oficial de Corrección No 202412012000024, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, modificó la declaración privada de Impuesto de Renta y complementarios del año gravable 2010, liquidando un impuesto a pagar por valor de \$ 1.858.695.000 (fls. 42 y 43 A).



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

- El 25 de febrero de 2013, las funcionarias encargadas por la DIAN efectuaron visita a la EBSA con el fin de verificar los activos fijos productivos solicitados por la empresa en su declaración de renta para el año gravable 2010 (fls. 51 a 55A).
- El 12 de septiembre de 2013, la DIAN efectuó a la EBSA, emplazamiento para corregir N° 202382013000003, requiriéndolo para que en el término de 1 mes procediera a corregir la declaración tributaria (fl. 114 a 116 A), el cual fue respondido efectivamente por la empresa demandante (fls. 120 a 122 A).
- El 31 de marzo de 2014, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, profirió requerimiento especial No 202382013000021, en el cual propuso rechazar la suma de \$1.630.342.848, de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos registrada en el renglón 54 de la declaración de renta del año gravable 2010 (fls. 158 a 165 A).
- Contestado el requerimiento especial, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Corrección No 202412012000024 en la que determinó como valor del impuesto la suma de \$2.314.079.000, más una sanción por inexactitud por la suma de \$728.614.000, para un total por pagar de \$3.042.693.000 (fls. 187 y 188 A).

5. CASO CONCRETO

Corresponde a la Sala determinar la legalidad del acto administrativo contenido en la Liquidación Oficial de Revisión No 202382014000014, mediante la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por la Empresa de Energía de Boyacá, por el año gravable 2010, en el sentido de desconocer la suma de \$1.379.952, por concepto de deducción por inversión en activos fijos.

En tal sentido, debe verificar la Sala, si las inversiones reportadas por la Empresa de Energía de Boyacá como activos fijos reales productivos, en la declaración de renta año gravable 2010, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, a



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
 Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
 Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

efecto de proceder a su deducción, para lo cual resulta importante traer a colación las razones de la DIAN para desconocer algunos montos como activos fijos reales.

5.1. Argumentos de la DIAN para desconocer los montos señalados por la EBSA como activos fijos reales

Así las cosas, se tiene que en el caso sub examine, de conformidad con el anexo explicativo de la Liquidación Oficial de Revisión aquí demandada, la DIAN efectuó la modificación del renglón N° 54 de la declaración privada de renta, correspondiente al monto sobre el cual la EBSA hizo la deducción del 30% por activos fijos, indicando que deben desconocerse los siguientes contratos que sumados arrojan un valor de \$2.494'927.888, así (fls. 192 a 195 A):

Contrato	Concepto	valor	Motivo de desconocimiento
7500000095	Suministro e instalación de planta eléctrica telefónica y del cableado estructurado del edificio administrativo de la zona centro EBSA en Tunja.	426.388.456	No participa de manera directa y permanente en la actividad productora de renta.
7600000368	Suministro e instalación del cielo-raso en el edificio de la zona centro.	206.978.668	No participa de manera directa y permanente en la actividad productora de renta.
7600000416	Construcción patio de maniobras laboratorio de medidores y vía de acceso patio de postería de EBSA en Tunja.	118.427.022	No participa de manera directa y permanente en la actividad productora de renta.
7600000419	Construcción bodega para chatarra en el almacén general de Tunja.	102.125.582	No participa de manera directa y permanente en la actividad productora de renta.
7500000102	Compra de vehículos con destino operación técnica de la EBSA, para la movilización de cuadrillas y equipos a zonas de influencia de la compañía.	926.700.800	No participa de manera directa y permanente en la actividad productora de renta.
7600000424	Suministro e instalación de servidor blades para el área de sistemas	118.611.101	No es una compra de un activo real productivo.
7600000339	Adquisición de herramientas y equipos para áreas de distribución.	116.058.000	No es una compra de un activo real productivo.
7600000451	Compra de vehículos con destino al parque automotor.	78.000.000	No es una compra de un activo real productivo.
7600000484	Compra de herramientas y equipos de seguridad para el personal del área de distribución.	146.798.000	No es una compra de un activo real productivo.
7600000381	Compra, diseño, fabricación pruebas e instalación en bodegas de EBSA de todos los equipos necesarios para el manejo y corte de retal de cable eléctrico.	62.176.000	No es una compra de un activo real productivo.
7600000491	Compra, instalación, mantenimiento, soporte y licenciamiento de cuatro kioscos interactivos para los centros de servicio al cliente.	69.407.440	No participa de manera directa y permanente en la actividad productora de renta.
7600000511	Suministro e instalación de una solución de aire acondicionado Inrow del datacenter de la EBSA.	52.666.819	No participa de manera directa y permanente en la actividad productora de renta.
Total		\$2.494.927.888	

Al efecto, señaló la DIAN que el monto de estos contratos no se acepta en razón a que no se ajustan a la exigencia del artículo 158-3 del Estatuto Tributario y al artículo 2º del decreto 1766 de 2004, pues el activo fijo no participa de manera directa y permanente en la actividad generadora de renta.

De igual forma, determinó que debían desconocerse algunas compras realizadas por la EBSA, las cuales se hicieron con anterioridad al año 2010, por valor de \$1.703'032.995 y que se relacionan a continuación:



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
 Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
 Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

No.	PEDIDO	PROYECTO	TERCERO	FACTURA	VALOR	MATERIALES EBSA	TOTAL	MAT. RECHAZADO
1	7600000333	SUMINISTRO E INSTALACION DE MANDOS MOTORIZADOS PARA SECCIONADORES DE 115 KV, EN LA SUBESTACIONES DE HIGUERA Y SAN ANTONIO	A.T.I ASISTENCIA TECNICA INDUSTRIAL LTDA	40000894	175.032.246	316.435.200	491.467.446	316.435.200
2	7600000385	CONSTRUCCION RED DE 34.5 KV Y REPOTENCIADORES RED 13.2 KV SECTORES TERMOPAIPA GENSA A EL BARNE, MUNICIPIO DE PAIPA Y COMBITA	DISCON LTDA	40001811	130.443.043	495.106.244	625.549.287	173.991.557
3	7600000337	CONSTRUCCION RED SUBTERRANEA MEDIA Y BAJA TENSION, CALLE 17, ENTRE CARRERAS 14 Y 18 DEL MUNICIPIO DE DUITAMA	MOLANO ALDERON JOSE ARMANDO	40001042	110.208.834	379.495.190	489.704.024	295.536.885
4	7600000480	CONSTRUCCION VARIANTE 34.5 KV Y AMPLIACION RED MEDI Y BAJA TENSION URBANIZACION LA ESTANCIA DEL ROBLE PRIMERA ETAPA, MUNICIPIO DE TUNJA	FALLA VANEGAS LUIS EDUARDO	40001773	98.340.080	95.995.037	194.335.117	36.951.519
5	7600000446	REPOTENCIACION Y CONSTRUCCION RED MEDIA Y BAJA TENSION SUBTERRANEA CARRERA 5 ENTRE CALLES 6 Y 11 DEL MUNICIPIO DE TASCO	CONSTRUCC Y MONTAJES ELECTRIC. MOR	40001613	90.960.750	71.467.297	162.428.047	50.035.546
6	7600000453	CONSTRUCCION Y REPOTENCIACION REDES MEDIA Y BAJA TENSION VEREDAS VARIAS MUNICIPIO DEL PAZ DEL RIO	DISCON LTDA	40001274	75.077.095	118.066.150	193.143.245	24.672.694
7	7600000479	CONSTRUCCION Y REPOTENCIACION REDES BAJA TENSION VEREDAS SIATOCA, EL MORAL, RICAYA Y PUENTEZUELAS, MUNICIPIO DE CHIVATA	0 ACERO COLMENAR ES FLOR ALICIA	40002117	65.645.369	77.109.750	142.755.119	7.201.038
8	7600000379	CONSTRUCCION REDES ELECTRICAS MEDIA Y BAJA TENSION VEREDAS Y SECTORES EL MORAL, EL PUERTA POTRERO GRANDE, CHIPA BETEL, EL RODEO, CENTRO DIAZ EL MANZANAL, VICHACUA, QUICHUA, MUNICIPIO DE CHITA	APONTE CORREA PEDRO REY	40000287	62.316.502	148.764.048	211.080.550	16.940.472
9	7600000404	CONSTRUCCION RED SUBTERRANEA	TORRES PISTANCH CARMEN JULIO	40001407	65.732.331	68.641.690	134.374.021	44.178.258
10	7600000469	EXPANSION FIBRA OPTICA	GAMMA GENEROS SA	40001217	93.470.936	30.180.872	123.651.808	30.180.872
11	7600000330	REMODELACION REDES MEDIA Y BAJA TENSION	CALLEJAS MENDOZA LUIS	40000094	50.260.554	60.815.839	111.076.393	60.815.839



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nullidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

		CASCO URBANO. SAN LUIS DE GACENO. SE AMPLIA EL PLAZO EN 60 DIAS MAS CON SOLICITUD DE FECHA 9 DE FEBRERO DE 2010	ORLANDO					
12	7600000422	CONSTRUCCION REDES MEDIA Y BAJA TENSION VEREDAS TRES LLANOS, LAS VEGAS, GUTTOQUE, GACHANTIVA, HATILLO Y MORTIÑAL DEL MUNICIPIO DE HACHANTIVA. PLAZO 90 DIAS	COELMA LTDA	40000928	48.680.690	154.017.560	202.698.250	34.712.521
13	7600000384	CONSTRUCCION REDES ELECTRICAS MEDIA Y BAJA TENSION VEREDA EL OSO DEL MUNICIPIO DE SOCOT	CAMARGO GARRIDO LUIS ENRIQUE	40000732	48.647.553	436.024.911	484.672.464	63.072.654
14	7600000418	CONSTRUCCION REDES MEDIA Y BAJA TENSION VEREDAS VARIAS MUNICIPIO DE IZA. PLAZO 90 DIAS	FALLA VANEGAS LUIS EDUARDO	40000716	40.417.964	83.034.811	123.452.775	10.487.323
15	7600000478	CONSTRUCCION Y REPOTENCIACION RED 34.5 KV Y 13.2 KV SECTOR RURAL MUNICIPIOS DE SOATA Y TIPACOQUE	VARGAS AVELLA JORGE ENRIQUE	40001504	40.062.726	171.909.818	211.972.544	114.198.768
16	7700000140	CONSTRUCCION Y ADECUACION DE CIRCUITOS DE 34.5 KV Y 13.2 KV DE LA SUBESTACION GARAGOA	GUERRERO ARCOS YIMID	40001409	31.766.953	100.599.431	132.366.384	71.965.786
17	7700000214	CONSTRUCCION Y REPOTENCIACION REDES MEDIA Y BAJA TENSION VEREDA LA ESPERANZA, SECTOR CASA TEJA, MUNICIPIO DE ZETAQUIRA	TRISTANCH O LUIS ALBERTO	40001880	31.136.024	31.854.738	64.990.762	7.657.446
18	7700000215	CONSTRUCCION REDES MEDIA Y BAJA TENSION, VEREDA SAN JOSE MUNICIPIO DE CAMPOHERMOSO	CASALLAS TRIANA CARLOS IRALDO	40001604	28.332.808	39.062.429	67.395.237	8.949.443
19	7700000200	CONSTRUCCION Y REPOTENCIACION REDES MEDIA Y BAJA TENSION VEREDAS VARIAS MUNICIPIO DE MOTAVITA	TRISTANCH O LUIS ALBERTO	40000809	27.153.623	77.292.467	104.446.090	10.458.136
20	7600000481	CONSTRUCCION REDES MEDIA Y BAJA TENSION VEREDA FAVITA, SECTOR MIRADOR, MUNICIPIO DE GAMBITA	SANCHEZ RATIVA JAVIER	40002069	25.407.065	47.704.467	73.111.532	47.704.467
21	7800002874	CONSTRUCCION REDES MT Y BT VEREDAS TUATE BAJO, TUATE ALTO. DONACION Y EL BOSQUE SECTORES VARIOS DEL MUNICIPIO DE BELEN	HOLGUIN VEGA SEGUNDO LEON	40001111	23.183.102	53.000.211	51.883.313	22.356.409
22	7700000198	CONSTRUCCION REDES MEDIA Y BAJA TENSION VEREDAS SAN IGNACIO, HATO, DESAGÜADERO Y EL TOBAL DEL MUNICIPIO DE SUSACON. PLAZO	CELY HERNANDEZ OCTAVIO	40000622	22.281.308	56.073.519	78.894.917	1.905.995



*Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
 Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
 Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
 Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia*

		90 DIAS						
23	7800003323	MONTAJE DE LOS SECCIONADORES DE 115 KV DE LINEA. TRANSFERENCIA Y PUESTA A TIERRA. INSTALACION DE VIGA EN ANGULO Y PLATINAS GALVANIZADAS EN CALIENTE DE 12 METROS PARA EL SECCIONADOR DE LINEA	A.T.I ASISTENCIA TECNICA INDUSTRIAL	40001978	22.210.246	383.305.236	405.515.482	65.070.590
24	7700000221	CONSTRUCCION Y REPOTENCIACION REDES MEDIA Y BAJA TENSION VEREDA TOCAVTA. SECTOR CUATRO ESQUINAS. MUNICIPIO DE SIACHOQUE	SANA PEÑA REINALDO	40001890	16.917.608	29.249.024	46.166.632	8.640.519
25	7800003081	CONSTRUCCION VARIANTE 13.2 KV CIRCUITO RURAL VILLA DE LEYVA - HACHANTIVA SECTOR HIPODROMO MUNICIPIO DE VILLA DE LEYVA	APONTE CORREA PEDRO REY	40001594	16.478.404	25.900.461	42.378.865	5.615.441
26	7700000199	CONSTRUCCION REDES MEDIA Y BAJA TENSION Y REPOTENCIACION RED BAJA TENSION CORREGIMIENTO MORCOTE. MUNICIPIO DE PAYA. PLAZO 90 DIAS	BARAJAS BARRERA DAVID	40001633	31.115.535	125.506.487	156.622.022	57.523.482
27	7800003118	CONSTRUCCION Y REPOTENCIACION RED MT Y BT ANTIFRAUDE VEREDAS COSCATIVA Y EL ALTO DE LOS MUNICIPIOS DE SOCOTA Y SOCHA. VALOR DEL ANEXO 2 \$70.469.520 EL ANEXO 2 SE DISMINUYE A UN VALOR DE \$70.444.500	ACERO COLMENAR ES FLOR ALICIA	40002126	15.424.350	38.549.565	53.973.915	29.755.670
28	7800003014	CONSTRUCCION Y REPOTENCIACION RED MT Y BT SUBTERRANEA BARRIO ALCALA REAL MUNICIPIO DE TUNJA	CONSTRUCTORA SOLAR LTDA	40001930	14.978.128	45.166.227	60.144.355	29.489.265
29	7800002729	CONSTRUCCION RED MEDIA TENSION SUBTERRANEA NUEVO DENTRO DE CARGA SECTOR IPS SALUD INTEGRAL POZO DE DONATO. MUNICIPIO DE TUNJA. PLAZO 45 DIAS	ELECTRO VALBUENA LTDA	40000840	13.825.752	31.573.246	45.398.998	31.011.924
30	7800002744	CONSTRUCCION RED BAJA TENSION ANTIFRAUDE. PARQUE EL BOSQUE Y BARRIO LIBERTADOR. MUNICIPIO DE TUNJA. PLAZO 30 DIAS	CASAS OCHOA ALVARO	40000943	12.765.826	30.095.308	42.861.134	11.569.577
31	7800002717	CONSTRUCCION Y REPOTENCIACION REDES MEDIA Y BAJA TENSION. VEREDAS TORTUR Y CANTINO. MUNICIPIO DE COPIER	RIVERA WILLIAM	40001295	5.675.673	35.283.136	40.958.809	4.342.573



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
 Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
 Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

32	7600000420	CONSTRUCCION Y REPOTENCIACION REDES MEDIA Y BJA TENSION VEREDAS PUERTA CHIQUITA Y EL TINTAL, MUNICIPIO DE PESCA. PLAZO 90 DIAS	CARO LOPEZ MARCO ANTONIO	40000865	54 547 114	70 673 661	125 220 775	9 605 126
TOTAL PROYECTOS							5.494.690.312	1.073.032.995

Por otra parte, la DIAN consideró apropiado desconocer la operación de mejoramiento en activos fijos por valor de \$115.609.197, al considerar que este corresponde no a una inversión de un activo fijo real productivo, sino al mejoramiento de las redes rurales y cambio de postes de madera por postes de concreto, labor realizada en el Municipio de Jericó. Ello por considerar que son mejoras a un activo ya existente y no una adquisición nueva.

Finalmente, consideró del caso desconocer la suma de \$403.133.129 correspondiente a los contratos N° 7600000384 y 7600000469.

Como consecuencia de tales apreciaciones, concluyó lo siguiente: “La sociedad contribuyente llevó en su solicitud de corrección de la declaración de Renta del año 2010, una base para la deducibilidad por la suma de \$11.282.073.162 lo que en términos porcentuales (30%) para la deducibilidad es la suma de \$3.384.622.000. Realizada la investigación por parte de la División de Gestión de Fiscalización, se determinó desconocer una base de \$5.434.476.161 y aceptada una base de \$5.847.597.001, cuyo 30% sería la suma de \$1.754.279.100

Pero, revisado nuevamente la totalidad de los contratos y los soportes anexados a la respuesta al Requerimiento Especial, se tiene que puede ser aceptada la cuantía de \$834.637.386 correspondiente a los soportes, por lo cual, la base para la deducibilidad es la suma de \$6.682.234.387”

5.2. Análisis de la Sala

De conformidad con el anexo explicativo de la Liquidación Oficial de Renta efectuada por la DIAN y cuya nulidad se demanda, los aspectos analizados por dicha entidad para afectar la base de deducción por inversión en activos fijos y que hoy se discuten por la EBSA, se reduce a los siguientes ítems, así:

- Activos que en opinión de la DIAN no son productivos



*Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00*
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

- Compras que no fueron realizadas en el año 2010
- Mejoramiento en activos fijos existentes
- Otros conceptos

A efecto de establecer si como lo indica la EBSA, tales asuntos constituyen activos fijos que pueden deducirse de su declaración de renta para el año 2010, o si, como lo señala la DIAN, se trata de aspectos que no se avienen a las disposiciones del artículo 158-3 del Estatuto Tributario para ser considerados como activos fijos deducibles, la Sala procederá al análisis de cada uno de ellos en el mismo orden en que fueron citados por la parte demandante en el libelo introductorio.

Para tal efecto, la Sala tendrá como elementos probatorios los documentos debidamente allegados por las partes dentro de la oportunidad procesal y que fueran incorporados al plenario, a los cuales se les dará el valor suficiente como quiera que no han sufrido tacha alguna por ninguna de las partes.

De igual forma, se tendrán en cuenta las declaraciones de los señores **HUGO EMIRO VEGA ANGULO** y **ALFONSO MARÍA SAAVEDRA**, puesto que si bien, al momento de su recepción la apoderada de la entidad demandada efectuó la tacha de los mismos por considerar que estos tienen un interés en las resultas del proceso dada su vinculación laboral con la empresa demandante y ello afecta la imparcialidad del testimonio, la jurisprudencia del Consejo de Estado⁴, concordante con la de la Corte Constitucional⁵ ha señalado que en este tipo de casos, la tacha no implica que la recepción y valoración de la prueba se torne improcedente, sino que exige del juez un análisis más severo para determinar el grado de credibilidad que ofrecen y cerciorarse de su eficacia probatoria.

Lo que si debe advertirse por la Sala es que dentro del expediente administrativo allegado por la DIAN al momento de contestar la demanda, no aparece copia de los diferentes contratos celebrados por la EBSA y que son objeto de debate en este asunto, como tampoco, de los

⁴ Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, sentencia del 17 de enero de 2012, Rad. No. 110010315000 2011006150, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁵ Corte Constitucional, Sala Plena, sentencia C-790 del 20 de septiembre de 2006, Exp. N° D-6219, M.P. Dr. Álvaro Tafur Galvis.



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

documentos que soportan los objetos contratados, por lo que la Sala se atenderá al análisis únicamente de los documentos que fueron allegados por las partes dentro de la oportunidad procesal.

Ahora bien, a efectos de realizar el análisis de los contratos que la DIAN excluyó del beneficio de deducibilidad, debe atenderse que conforme lo determina el artículo 60 del Estatuto Tributario, se entiende por activos fijos aquellos bienes corporales muebles e inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.

Así, para realizar la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, los bienes que se adquieran, deben reunir las siguientes condiciones: *i)* que se trate de activos fijos, *ii)* que los bienes sean tangibles, *iii)* que se adquieran para formar parte del patrimonio del contribuyente, *iv)* que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta, y, *v)* que se deprecien o amorticen fiscalmente.

Como se observa, constituye un aspecto importante para la deducibilidad de tales activos, el hecho que los mismos **participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta**, por lo cual resulta pertinente traer a colación el objeto social de la Empresa de Energía de Boyacá, con el fin de identificar cuál es la actividad productora de renta de la misma y de esta forma establecer si los elementos adquiridos mediante los contratos excluidos por la DIAN contribuyen o no a la producción de renta.

En tal contexto, es pertinente indicar que según consta en el certificado de existencia y representación legal de la EBSA (fls. 21 a 24), el objeto social de la misma **es la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica y sus actividades complementarias de generación, transmisión, distribución, comercialización de energía eléctrica y todos los servicios públicos de telecomunicaciones, así como la prestación de servicios conexos o relacionados con la actividad de servicios públicos y la comercialización de su desarrollo tecnológico, de acuerdo con el marco regulatorio aplicable.**



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

Se procede entonces a efectuar el análisis correspondiente, así:

5.2.1. Activos fijos no productivos

Se trata de 7 contratos que en sentir de la DIAN no participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta, tales como los contratos 7500000095, 7600000368, 7600000416, 7600000419, 7500000102, 7600000491 y 7600000511, así como 5 contratos que en sentir de la DIAN no corresponden a compras de activos reales productivos, tales como los contratos N° 7600000424, 7600000339, 7600000451, 7600000484 y 7600000381.

Se procede al análisis de los mencionados contratos en el orden señalado por la parte demanda en su libelo (fls. 7 a 15), así:

a) Contratos No 7500000095, 7600000368 y 7600000491

Contrato	Objeto	Valor
7500000095	Suministro e instalación de planta eléctrica telefónica y del cableado estructurado del Centro Integral de Servicios de la Empresa de Energía de Boyacá en la ciudad de Tunja.	\$426.388.456
7600000368	Suministro e instalación de cielo raso en el Centro Integral de Servicios de la Empresa de Energía de Boyacá en la ciudad de Tunja.	\$206.978.668
7600000491	Compra, instalación, mantenimiento, soporte y licenciamiento, de cuatro (04) Kioskos interactivos para los centros de servicio al cliente.	\$69.407.440

Se analizan estos contratos en conjunto, por cuanto, tal como se extracta del objeto de cada uno de ellos, se trata de adquisiciones efectuadas para remodelación de activos fijos de la empresa. La administración tributaria rechazó la inversión indicando que la misma no es procedente por cuanto se trata de activos que no participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta. Es decir, no se está discutiendo que no sean activos fijos, ni que no sean tangibles o que no se deprecian o amortizan fiscalmente, sino que **no participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta**, requisito al cual se referirá este análisis.

Frente a ellos, la empresa demandante señala que sin los elementos suministrados, la óptima atención de peticiones, quejas y recursos que



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

impone la ley, no habría sido posible, exponiéndola a sanciones que podían llegar hasta la suspensión de su actividad. Argumenta que conforme al artículo 152 de la Ley 142 de 1994, es de la esencia del contrato de servicios públicos que el suscriptor o usuario pueda presentar peticiones, quejas y recursos relativos al contrato de servicios.

Adiciona que el artículo 153 ibídem impone a las empresas de servicios públicos la obligación de atender quejas, peticiones, reclamos y recursos de sus usuarios en oficinas establecidas para tal propósito, lo cual, en el caso de la EBSA se hace en el Centro Integral de Servicios y los kioscos interactivos. Señala que conforme a los numerales 4º del artículo 80 y 3º del artículo 81 de la Ley 142 de 1994, la Superintendencia de Servicios Públicos tiene como función sancionar a las empresas que no respondan en forma oportuna y adecuada las quejas de los usuarios, siendo una de tales sanciones la suspensión inmediata de todas o algunas de las actividades del infractor y el cierre de los inmuebles utilizados para desarrollarlas.

Como se observa, las actividades relacionadas en los contratos que la DIAN resolvió no tener como deducibles, se encuentran relacionadas con la adecuación del edificio central de la empresa demandante, específicamente en cuanto a la instalación del cielo raso y de la planta eléctrica telefónica, así como la adecuación de los centros integrados de servicios para atención a los usuarios.

En relación con las adecuaciones al edificio central de la EBSA, resulta oportuno insistir en que el beneficio tributario previsto en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario procede tanto para la adquisición de activos fijos reales productivos como para los casos en los que se realicen inversiones en activos fijos que ya posee la empresa, en el entendido que estos contribuyan para que no disminuya la producción de la renta ni se paralice la actividad de la empresa, es decir, es indispensable que esas adquisiciones sean necesarias y favorezcan la generación de la renta.

Sin embargo, en casos como el presente, no todas las adecuaciones que se realizan en un bien inmueble, en el que ya está funcionando una sucursal de la entidad financiera, necesariamente dan derecho al



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 5001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

beneficio consagrado en la norma en cita porque existirán algunas que no participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta, toda vez que no resultan ser indispensables para continuar con la ejecución de la actividad.

Situación diferente ocurre cuando la entidad adquiere un activo que además de cumplir con las condiciones previstas en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario y su norma reglamentaria, necesita de adecuaciones para ponerlos en uso dentro del proceso productivo de renta, o cuando realiza inversiones en activos que ya posee a fin de poder ejercer la actividad productora de renta, siempre y cuando *“exista una estrecha relación o vinculación directa entre los activos fijos y la actividad productiva del contribuyente, de tal suerte, que su incorporación incida en forma inmediata en las actividades productoras de renta y por ende en el caudal de ingresos sometidos al tributo”*⁶.

Por lo tanto, para determinar si existe o no esa relación directa con la actividad productiva de renta *“no basta con analizar, en abstracto, la naturaleza del activo fijo al cual se refiere la inversión, sino que en cada caso se debe vincular la naturaleza del activo con la actividad empresarial que desarrolla el contribuyente. Puede ocurrir que un bien sea fundamental en la actividad productiva de renta de una empresa determinada, y que ese mismo bien sea secundario, desde el punto de vista de la producción de ingresos, en otra empresa”*⁷.

En este aspecto, resulta ilustrativo lo señalado por el Consejo de Estado⁸ en un asunto similar, así:

“En esas condiciones y con fundamento en la jurisprudencia, la Sala advierte que la ampliación o modificación de las oficinas donde se desarrolla la parte administrativa de la sociedad y de sus subordinadas, aspecto no controvertido por la demandante, no cumple con el requisito de tener una incidencia o participación directa en la actividad productora de renta que, en este caso, es el servicio de transporte, ni que resulten indispensables para la ejecución del proceso productivo.

⁶ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 13 de septiembre de 2013, radicado No. 18473, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 24 de octubre de 2013, radicado No. 18375, C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁸ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 5 de abril de 2018, Rad. N° 05001-23-33-000-2012-00293-01(20241), C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

La Sala no desconoce que, como lo plantea la actora, para la realización de ciertas actividades, el personal de la empresa deba contar con oficinas o espacios adecuados para el cumplimiento de sus funciones, sin embargo, para este caso, tal participación en la actividad productora de renta sería indirecta y no cumple con la finalidad de la deducción prevista en el artículo 158-3 E.T., a la cual se ha hecho referencia, pues, se insiste, no existe una relación directa entre la inversión objeto de análisis y la actividad de transporte propiamente dicha.

La inversión objeto de examen tampoco podría encuadrarse como una mejora de aquellas que impiden que la producción se paralice o que se disminuya la capacidad productiva de la empresa para hacer procedente la deducción del artículo 158-3 E.T., pues esta recae sobre las oficinas donde se desarrolla la parte administrativa y gerencial y no sobre los equipos o servicios directamente relacionados con el transporte de personas y/o cosas que corresponde a la actividad que desarrolla la actora.”

Con fundamento en ello, debe señalarse que la parte demandante no comprobó que las adecuaciones realizadas en el cielo – raso, así como la instalación de la plata eléctrica telefónica en el edificio administrativo del centro de Tunja, inciden de manera inmediata y directa en la actividad productora de renta, motivo por el cual, para la Sala no procede el argumento de la EBSA en tal sentido.

De otro lado, frente a la compra de kioscos interactivos, se encuentra que su adquisición se hizo con el fin de poner en funcionamiento los mismos en el centro integrado de servicios, el cual, según lo declarado por el señor ALFONSO MARÍA SAAVEDRA, se encuentra ubicado en la avenida norte de la ciudad de Tunja, donde también funcionan otras dependencias de la empresa como el almacén general y otras oficinas, así como cubículos diseñados para la atención de clientes que presentan sus reclamos por facturación, prestación del servicio o solicitud de nuevos servicios.

De las declaraciones recepcionadas se infiere a su vez que los kioscos interactivos son un mecanismo que permite que los usuarios puedan acceder a la información de su cuenta, su información comercial relacionada con la compañía, y, que se tratan de un elemento necesario para el cumplimiento por parte de la empresa de su obligación de



facilitar los canales de comunicación y recepción de quejas o consultas que los usuarios tienen debido a la prestación del servicio.

No obstante, la Sala no encuentra demostrado en qué medida participan estos en la actividad productora de renta, pues no son utilizados específicamente para la prestación del servicio público de energía eléctrica, ni para sus actividades complementarias de generación, transmisión, distribución y comercialización de energía, sino para la atención de quejas presentadas por los usuarios, actividad que no constituye propiamente el objeto social de la EBSA.

En esta medida, para la Sala no resulta viable la deducción por la adquisición de los activos fijos reales acabados de mencionar.

b) Contrato No 7600000416

Contrato	Objeto	Valor
7600000416	Construcción patio de maniobras laboratorio de medidores y vía de acceso patio de postería de EBSA en Tunja	\$118.427.022

La DIAN desconoce la deducción porque la inversión no cumple el requisito de participación de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente.

Por su parte, la EBSA señala que el laboratorio de medidores funciona desde 1989 y atiende la calibración de equipos de medición. Indica que es un instrumento para la realización del programa de recuperación de pérdidas de energía de que trata el Decreto N° 387 de 2007 y que además en el año 2010 en ese laboratorio se prestaban servicios a otras empresas de servicios públicos (Santander, Casanare y Arauca), lo cual implica que hay una directa incidencia de esa inversión en la actividad productora de renta de la EBSA.

No obstante, los argumentos de la empresa demandante para que proceda la deducción por activos fijos en este caso, no se encuentran soportados pues al plenario no se allegó prueba alguna de la prestación de servicios a otras empresas y la única prueba obrante sobre la



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

importancia de tales elementos es la declaración del señor ALFONSO MARÍA SAAVEDRA, quien señaló que se trata de una construcción donde se realiza la verificación de todos los equipos de energía que ingresan a ese laboratorio, que específicamente son en su mayoría, equipos de medida que se tienen instalados en cada uno de los inmuebles de los clientes, siendo su función específica la de hacer la verificación del funcionamiento de los medidores.

Ahora bien, de lo expuesto en precedencia, se debe indicar que, la función de un patio de maniobras de calibración y laboratorio de medidores, es la verificación de Medidores de Energía Eléctrica, de diferentes clases de exactitud. En este proceso se emite un Informe de Ensayo, necesario para que el medidor de energía pueda ser instalado en los empalmes o puntos de lectura y facturación de consumos de las empresas concesionarias de distribución eléctrica.

Entre los beneficios de la calibración de medidores de energía eléctrica, se encuentran una mejor exactitud en la medición de energía eléctrica, la reducción de pérdidas de energía eléctrica, la disminución de pérdidas monetarias, mayor rentabilidad en las empresas, entre otras⁹.

En ese orden, teniendo en cuenta el objeto social del contribuyente, el cual se reitera, es la prestación del servicio público domiciliario de energía eléctrica, no cabe duda que la construcción de un patio maniobras de calibración y laboratorio de medidores, es de vital importancia en el desarrollo de la actividad productora de renta del contribuyente, pues permite efectuar un control de reducción de las pérdidas de energía eléctrica, lo cual conduce a que se disminuyan las pérdidas monetarias y haya una mayor rentabilidad en las empresas.

Bajo estos parámetros, para la Sala, la inversión en este hace procedente la deducción especial solicitada por la empresa demandante.

c) Contrato No 7600000419

Contrato	Objeto	Valor
7600000419	Construcción bodega para chatarra en el almacén general de	\$102.125.582

⁹ <https://www.metriclaboratorio.com/servicios/>



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

	Tunja	
--	-------	--

La administración tributaria rechazó la inversión indicando que la misma no es procedente por cuanto se trata de activos que no participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta. Es decir, no se está discutiendo que no sean activos fijos, ni que sean tangibles o que no se deprecian o amortizan fiscalmente, sino que **no participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta**, requisito al cual se referirá este análisis.

Frente a esto, tal como lo afirmó el señor HUGO EMIRO VEGA ANGULO al rendir su declaración, la empresa demandante, señala que en la actividad que le genera ingresos, es su deber acatar la legislación ambiental y eso fue lo que se hizo al invertir en el cumplimiento de la reglamentación sobre prevención y manejo de residuos y desechos peligrosos, pues lo contrario la habría expuesto a la imposición de sanciones.

En este punto, debe señalarse que la parte demandante no comprobó que la construcción de dicha bodega resulte de vital importancia para la producción de la renta, pues para la Sala, una cosa es que dentro del ejercicio de su actividad social, la empresa deba cumplir determinadas obligaciones como la de efectuar un adecuado manejo de los residuos sólidos y desechos peligrosos, y otra cosa es que el cumplimiento de dicho deber incida de manera decisiva en la producción de la renta, como lo pretende hacer ver la demandante.

Así las cosas, la Sala no encuentra demostrado en qué medida participa la construcción de dicha bodega en la actividad productora de renta, pues la misma no es utilizada específicamente para la prestación del servicio público de energía eléctrica, ni para sus actividades complementarias de generación, transmisión, distribución y comercialización de energía, sino para el manejo de los residuos y desechos peligrosos.

En esa medida, para la Sala no procede la deducción así solicitada por la empresa demandante.



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

d) Contratos No 7500000102 y 7500000451

Contrato	Objeto	Valor
7500000102	Compra de vehículos con destino a operación técnica de la EBSA, para la movilización de cuadrillas y equipos a zonas de influencia de la compañía.	\$926.700.800
7500000451	Compra de vehículos con destino al parque automotor	\$ 78.000.000

En el caso de la primera compra, la Administración desconoce la deducción porque la inversión no cumple el requisito de participación de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente. En relación con la segunda, la desconoce por no constituir una compra de un activo real productivo.

En contraposición a ello, la parte demandante señala que las cuadrillas y equipos que deben ser empleados en el mantenimiento preventivo o en la reparación de las redes eléctricas y en general, de los activos vinculados a la operación eléctrica, deben movilizarse. Señala que para ello, la empresa debía asegurarse de contar con los medios necesarios y que estos resultan necesarios para operar, mantener y reparar los activos de donde la EBSA obtiene sus ingresos.

Dicha afirmación resulta coincidente con lo señalado en la audiencia de pruebas por los declarantes HUGO EMIRO VEGA ANGULO y ALFONSO MARÍA SAAVEDRA, quienes manifestaron que tales vehículos son indispensables para el desplazamiento del personal de la empresa que va a realizar cualquier tipo de revisión técnica o de emergencia, que se presente en la prestación del servicio, así como para el transporte de materiales de arreglo y construcción de daños que se presenten sobre las redes, siendo un elemento necesario que permite la prestación del servicio oportunamente.

A pesar de que en principio, la afirmación efectuada por la empresa y las declaraciones rendidas llevan a la Sala a considerar que los vehículos adquiridos tienen incidencia en la producción de la renta al estar enfocados a efectuar las mejoras necesarias para la correcta prestación del servicio de energía, para la Sala, tal situación no se encuentra suficientemente probada pues se echa de menos en el plenario, los



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

contratos celebrados para tal efecto y no se identifica con precisión qué tipo de vehículos fueron adquiridos. Ello con el fin de corroborar si son los óptimos para el transporte de materiales requeridos al momento de efectuar adecuaciones en las redes.

Al efecto y en relación con la necesidad de la prueba en este tipo de asuntos, resulta pertinente citar lo señalado por el Consejo de Estado¹⁰, así:

“No obstante, esta Sala ha resaltado que, para el caso de aquellos contribuyentes cuya actividad es la prestación de un servicio, la deducción del artículo 158-3 ET impone establecer si el mobiliario objeto de la inversión participa de manera directa en la actividad productora de renta del contribuyente prestador del servicio, al punto que sin él esa prestación no sería efectiva”.

Lo anterior, porque lo normal es que el mobiliario de las oficinas también se destine a áreas de la empresa que sólo cumplen funciones administrativas, de manera que quien pretende la deducción debe probar que tales bienes se destinan al área que tiene a su cargo la parte productiva de la empresa. Así lo precisó la Sala en sentencia del 15 de noviembre de 2017, Exp. 21042, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, al señalar: «Como la dificultad surge, precisamente, en la verificación de la relación directa a la que se ha hecho alusión, es indispensable que el contribuyente aporte los elementos de juicio que lleven al convencimiento de tal hecho, de manera objetiva».”

Como se anotó, la demandante no hizo precisión alguna en relación con el tipo de vehículos adquiridos y el tipo de materiales que se transporta en los mismos, de la cual pudiera inferirse que la compra tiene una relación directa con la actividad productora de renta.

Por tales razones, la Sala considera acertada la decisión de la DIAN de excluir dichas compras de la deducción especial solicitada.

e) Contratos No 7600000424 y 7600000511

Contrato	Objeto	Valor
7600000424	Suministro e instalación de servidor blades para el área de sistemas	\$188.611.101

¹⁰ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 5 de abril de 2018, Rad. N° 05001-23-33-000-2012-00293-01(20241), C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹¹ Sentencia del 9 de marzo del 2017, Exp. 20636, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00.
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

7600000511	Suministro e instalación de una solución de aire acondicionado Inrow del datacenter de la EBSA	\$ 52.666.819
------------	--	---------------

La administración tributaria desconoció la primera de tales inversiones por no ser compra de un activo real productivo, y, la segunda de ellas fue rechazada por no cumplir el requisito de participación directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente.

La parte demandante señala que la operación de la EBSA se soporta en equipos de cómputo y software que aseguran el adecuado control y administración del proceso de distribución de energía, así como del proceso de lectura de consumos y de facturación. Indica que los equipos empleados en las funciones mencionadas están localizados en un edificio que requiere unas condiciones especiales de control de la temperatura, de acometidas eléctricas, etc.

Al efecto, en relación con el primer contrato, debe indicarse que un servidor blade, es una clase de computadora diseñada para economizar espacio y reducir consumo de materiales y energía, especialmente empleada en grandes centros de procesamiento de datos, lo cual puede deducirse también de la declaración del señor ALFONSO MARÍA SAAVEDRA.

Frente al segundo de los elementos adquiridos, es decir, el aire acondicionado Inrow, el declarante HUGO EMIRO VEGA ANGULO señaló que los equipos de almacenamiento de información requieren una temperatura estable. Por ende, estos equipos donde se guarda la información, son fundamentales para la prestación del servicio. La empresa está en la obligación de hacer reportes a la Superintendencia, por tanto, garantizar el buen estado de los equipos a través del aire acondicionado es una condición técnica para que esos equipos que preservan la información estén en buenas condiciones.

De igual forma, el señor ALFONSO MARÍA SAAVEDRA señaló que por norma técnica los equipos que están a disposición dentro de esos recintos, deben trabajar a unas temperaturas que están definidas por las normas técnicas. En el caso de los data center, se desarrolla un alto grado de temperatura dentro de los mismos, lo cual hace que se



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

requiera específicamente para el sitio donde se encuentra ubicado, la instalación de un aire acondicionado que garantice que la temperatura del data center, esté dentro de los rangos que establece la norma.

Frente a este segundo elemento, debe precisarse que un Data Center, es un Centro de Procesamiento de Datos, cuyo objeto es concentrar servidores, equipos de procesamiento y almacenamiento de datos y sistemas de activos de red. Por ello, es considerado el sistema nervioso de las empresas. Dicha herramienta, requiere de un sistema de enfriamiento para mantener la temperatura estable.

A pesar de la descripción efectuada por los declarantes, la Sala pone de presente que con la descripción general aportada por la actora y los declarantes, no es posible establecer su relación directa con la actividad productora de renta, por lo que se requería que la EBSA brindara información más detallada al respecto, aportando los contratos celebrados para la adquisición de estos servicios, los estudios efectuados para su compra, la ubicación del lugar en el cual se utilizan y la prueba eficiente de su uso, pues para efectos de la procedencia de la deducción en estudio, se deben aportar las pruebas que permitan tener certeza de su participación de manera directa en la actividad productora de renta, de tal forma que no haya lugar a juicios subjetivos.

En este orden, para la Sala tampoco resulta factible efectuar la deducción solicitada.

f) Contratos No 7600000339, 7600000484 y 7600000381

Contrato	Objeto	Valor
7600000339	Adquisición de herramientas y equipos para áreas de distribución	\$116.058.000
7600000484	Compra de herramientas y equipos de seguridad para el personal del área de distribución	\$146.798.000
7600000381	Compra, diseño, fabricación pruebas e instalación en bodegas de EBSA de todos los equipos necesarios para el manejo y corte de retal de cable eléctrico	\$ 62.176.000

La administración tributaria rechazó dichas deducciones por considerar que se trata de compras que no constituyen un activo real productivo.



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

La empresa demandante considera que dicha deducción si es procedente por cuanto se trata de herramientas y equipos, y facilidades para su instalación y operación, directamente vinculadas con la actividad productora de renta de la Compañía, que sin su participación no podría llevarse a cabo.

En consonancia con la posición de la parte demandante, de las declaraciones de los señores HUGO EMIRO VEGA ANGULO y ALFONSO MARÍA SAAVEDRA se desprende que las herramientas y equipos para el manejo y corte de cable eléctrico, se requieren para el mantenimiento de redes eléctricas o para el levantamiento de nuevos tendidos eléctricos.

La Sala es consciente de la importancia que tiene el uso de herramientas para la instalación de redes eléctricas y el manejo de los problemas técnicos que puedan presentarse en su uso normal; sin embargo, se reitera, que para efectos de la procedencia de la deducción en estudio, se deben aportar las pruebas que permitan tener certeza de su participación de manera directa en la actividad productora de renta, de tal forma que no haya lugar a juicios subjetivos.

Si se observa bien el objeto de los tres contratos, se denota que los mismos se encuentran enfocados a la adquisición de “HERRAMIENTAS” y “EQUIPOS” necesarios para seguridad y distribución, sin otra especificación. No es posible para la Sala tener certeza sobre qué tipo de herramientas son, pues no es lo mismo la compra de herramientas para la instalación de redes, que para el arreglo de edificios u otros bienes de la empresa, como sucede también con los equipos, de los cuales además no se sabe ni la cantidad, ni las especificaciones relativas a la función que cumplen. Por ende, no se llega a certeza de la relación directa que pueda tener con la actividad productora de renta en el periodo en discusión, pues las afirmaciones de la empresa y de los declarantes que por demás son trabajadores de la misma, no se encuentran soportados en ningún otro elemento probatorio (contratos de compra, facturas, documentos de pago, estudios de necesidad).

En efecto, no es suficiente que se indique que para la prestación del servicio se requiere de unas “**herramientas y unos equipos**”, porque



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

en casos como el presente, habrán algunos elementos que participen de manera directa en la actividad productora de renta; sin embargo, también habrán otros que a pesar de ser usados en las labores de la empresa, no cumplen con el citado requisito. Por esta razón, el contribuyente es el llamado a probar la relación directa de dichos bienes con la actividad productora de renta y al no haber cumplido con tal labor, resulta inviable acceder a su deducción.

5.2.2. Contratos ejecutados en el año 2009 y pagados en el año 2010

Otro de los puntos en que se enfocó el rechazo de la DIAN frente a contratos cuya deducción se solicitó por la demandante, fue el relacionado con la compra de materiales no efectuada en el año 2010. Al efecto señaló la entidad que dentro del proceso de auditoría realizado por las funcionarias de la División de Gestión de Fiscalización se observó que los materiales adquiridos mediante los contratos relacionados en los folios 134 a 136 del expediente, se realizaron no en el periodo objeto de investigación, sino en otros años, por lo cual no puede aceptarse la procedencia de esta base para la deducción especial. Ello por cuanto no está acorde a lo estipulado en el artículo 3º del Decreto 1766 de 2004.

Seguidamente, hizo la relación de tales contratos que corresponden a 32, celebrados por una totalidad de \$5.494.690.312, monto sobre el cual no se aceptó la deducción por la suma de \$1.703.032.995, tal como se relacionó en el cuadro transcrito en líneas anteriores.

En defensa de la procedencia de la deducción solicitada, la parte demandante señaló que en el análisis efectuado por la DIAN en la liquidación oficial claramente no hay ningún tipo de valoración respecto de las explicaciones ofrecidas al responder el requerimiento especial. Al efecto señaló que lo que se hizo por la empresa fue comprar materiales por lotes de productos que fue cargando al mayor valor del inventario, de acuerdo con la norma contable aplicable, toda vez que ahí debía registrarse el valor de los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de que sean comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal.

De otro lado, señaló que a pesar que la compra de los bienes se haya realizado en años anteriores, la oportunidad legal de tomar la deducción quedó sujeta a una condición suspensiva hasta el año 2010, año en que se realizó efectivamente el costo del material en la medida que contablemente se ejecutó y soportó la legalización del consumo mediante el traslado de las cuentas de inventarios a la cuenta del activo definitivo, donde efectivamente serían sometidos a depreciación o amortización.

Finalizó señalando que de acuerdo con la postura del Consejo de Estado, cuando se está en presencia de verdaderas condiciones suspensivas, los derechos nacen cuando se realizó efectivamente el costo del material, en la medida que contablemente se ejecutó y soportó la legalización del consumo mediante el traslado de las cuentas de inventarios a las cuentas del activo definitivo, se está ante una inversión susceptible de ser tenida en cuenta en la base del beneficio que es objeto de cuestionamiento, tal como lo hizo la empresa.

En el presente caso, debe resaltarse que la controversia entre la Administración y la contribuyente se concretó en el periodo gravable en que la demandante solicitó la deducción objeto de análisis. La discusión consiste, pues, en si la deducción debe solicitarse en el año gravable en que se adquirió el bien o si debe hacerse en el año o años gravables durante los cuales se pagó.

Al respecto, dice la demandante, debe tenerse en cuenta lo dispuesto por el Decreto 1766 de 2004, cuyo artículo 3º dispone que la deducción se debe solicitar en la declaración del impuesto correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión y que la base de cálculo es el costo de adquisición del bien.

La norma en comento señala lo siguiente:

***“Artículo 3º. Oportunidad de la deducción.** La deducción se deberá solicitar en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión, y la base de su cálculo corresponde al costo de adquisición del bien.*



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

Cuando se realicen obras de infraestructura para el montaje o puesta en funcionamiento de los activos fijos reales productivos y tales obras deban ser activadas para ser depreciadas o amortizadas de acuerdo con la técnica contable, el costo de las mismas hará parte de la base para calcular la deducción del treinta por ciento (30%).

Cuando tales obras tomen más de un período gravable para su confección o construcción, la deducción se aplicará sobre la base de la inversión efectuada en cada año gravable”.

Lo primero que debe señalarse es que la discusión gira en torno a cuál es el momento en que debe aplicarse la deducción de que trata el artículo 158-3 del Estatuto Tributario. La discusión es pertinente ya que cuando el contribuyente hace una inversión en activos fijos reales productivos, se producen diferentes acciones en diferentes momentos. El primero es la celebración del contrato mediante el cual el contribuyente adquiere o se obliga a adquirir el activo. Al mismo tiempo o con posterioridad, se expiden las facturas mediante las cuales se documenta la compra de los bienes. Otro es el momento del pago efectivo al vendedor o proveedor de los bienes adquiridos o por adquirir, pago que puede ser concomitante a la celebración del contrato o que puede diferirse en el tiempo. Finalmente, la entrega física de los bienes al contribuyente.

El artículo 158-3 del Estatuto Tributario no dice cuál es la oportunidad de la deducción, ni qué debe entenderse por “inversión efectivamente realizada”. En cambio, como se señaló anteriormente, el Decreto 1766 de 2004 sí reguló el tema de la oportunidad de la deducción. Así, el artículo 1º de dicho decreto dijo que **la deducción se podía solicitar por una sola vez “en el período fiscal en el cual se adquiriera” el activo fijo.** Por su parte, el artículo 3º del mismo decreto dispuso que la deducción se debe solicitar **“en la declaración... correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión, y la base de su cálculo corresponde al costo de adquisición del bien”.**

Frente a tal aparente contradicción contenida en la misma norma, el Consejo de Estado¹² en sentencia del 28 de agosto de 2013, posición

¹² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 28 de agosto de 2013, Rad. N° 08001-23-31-000-2009-00639-01(18983), C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

reiterada en sentencia posterior del 1º de agosto de 2016¹³, señaló lo siguiente:

*“Como se puede apreciar, entre el artículo 1 y el 3 del Decreto 1766 de 2004 existe una contradicción aparente, ya que mientras que el artículo 1 dice que la deducción debe solicitarse en el año de **adquisición del bien**, el artículo 3 dice que la deducción procede en el año en que se **realice la inversión**.*

En realidad, la deducción a que se refiere el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, puede adoptar dos modalidades diferentes. Una, es aquella referida a la adquisición de activos fijos reales productivos para que empiecen a contribuir de manera inmediata en la producción de renta, que pueden ser objeto de depreciación. La otra modalidad es aquella en que la empresa hace inversiones dirigidas a construir obras de infraestructura para el montaje o puesta en funcionamiento de los activos fijos reales productivos que igualmente deben contribuir a la producción de la renta y que pueden ser objeto de amortización. En el primer caso, se trata de una adquisición que se produce de manera instantánea, al paso que en el segundo dicha adquisición se va haciendo paulatinamente, a medida que va avanzando la obra o la construcción respectiva. De lo anterior se deduce que cuando se trata de la adquisición de activos fijos reales productivos, es relativamente fácil identificar el momento en que se produce la inversión, para efectos de determinar el periodo gravable en el cual se puede solicitar la deducción correspondiente.

En materia tributaria, la regla general para la realización, es el sistema de caja (art. 27, E.T.), según el cual se entiende realizado un ingreso cuando se recibe efectivamente, en dinero o en especie, o cuando se extingue el derecho a exigirlo; y se entiende realizada una deducción cuando se pague efectivamente en dinero o en especie, o se extinga su exigibilidad por cualquier modo que equivalga al pago.

Sin embargo, se prevé la excepción para aquellos contribuyentes que están obligados a llevar contabilidad (como es el caso presente), a quienes se aplica el sistema de causación y, por ende, las deducciones se entienden realizadas en el periodo en que se causen, independientemente de cuándo se produzca el pago. Es lo que ocurre, por ejemplo, con las ventas a plazo, en las que la obligación nace en el mismo momento en que se suscribe el contrato de compraventa, pero su exigibilidad es posterior. En estos casos, la deducción se entiende realizada desde el momento en que nace la obligación, aunque el pago se haga con posterioridad.”

¹³ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 1º de agosto de 2016, Rad. N° 250002327000200900124-02, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

Conforme se extracta de los documentos allegados al plenario y la contestación de la demanda, algunos contratos celebrados durante el año 2010 contaban con aporte de la EBSA, concretamente en materiales para su ejecución, por lo cual la DIAN señala que no pueden hacer parte de la deducción especial del año 2010, dado que la oportunidad para solicitar la deducción es en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en que se realiza la inversión.

Examinado el expediente administrativo, la Sala observa a folios 28 a 40 del mismo, documento denominado “Relación de proyectos de inversión en activos productivos – año 2010”, en el cual, la EBSA relaciona uno a uno los contratos ejecutados en el año gravable 2010, así como los pagos efectuados frente a cada uno de ellos, documento que contrastado con el Anexo de la Liquidación oficial de Revisión, permite deducir que en efecto, la DIAN aceptó como deducibles las sumas que fueron pagadas por la EBSA y se soportaron en facturas del año 2010.

Sin embargo, en relación con los montos que fueran rechazados por la DIAN frente a los 32 contratos allí relacionados, la EBSA no allegó soporte alguno que permita inferir que se trata de inversiones efectuadas en el año gravable 2010. Los argumentos de la demanda simplemente se enfocan a señalar que se trata de pagos efectuados en el año 2010 pero no allegó al plenario, prueba alguna que así lo demuestre, ni de la forma en que se efectuó la contabilidad de dichos pagos, o que los materiales suministrados por la EBSA hayan sido adquiridos en el año 2010.

Bajo estas circunstancias, para la Sala, la EBSA no logró demostrar la ilegalidad de la decisión de la DIAN de no tener como deducibles los montos relacionados frente a los 32 contratos precitados, por lo que debe mantenerse lo así decidido.

5.2.3. Mejoramiento en activos fijos existentes

Frente a este concepto, la DIAN señaló que el desconocimiento de este rubro asciende a la suma de \$115.609.197, por cuanto corresponde no a una inversión de un activo fijo real productivo, sino al mejoramiento de las redes rurales y cambio de postes de madera por postes de concreto,



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

labor realizada en el Municipio de Jericó. Señaló que se trata de mejoras a un activo ya existente y por ello no puede reconocerse esta inversión.

La postura de la parte demandante se encaminó a señalar que en el caso de los postes, contrario a lo señalado por la DIAN, no se mejoró un activo, sino que se adquirió uno nuevo para sustituir uno anterior, pero que con independencia de ello, tanto la jurisprudencia como la doctrina ya han tenido en cuenta estas inversiones para el beneficio que se analiza.

Al respecto, debe aclarar la Sala, frente a la adquisición de mejoras de un activo fijo ya existente, que ni el artículo 158-3, ni el Decreto 1766 de 2004, prohíben la inversión en activos para la reparación o mejoras de activos ya existentes en el patrimonio del contribuyente. Así lo sostenido el Consejo de Estado¹⁴, precisando:

“El artículo 158-3 no distinguió si los activos adquiridos objeto de la deducción que allí se contempla debían ser los destinados a la reparación o mantenimiento que constituyan inversiones mayores, o los activos que en sí mismos constituyen un bien o adicionan los que ya posee el contribuyente.

El Decreto Reglamentario de la disposición anterior (1766 del 2004) tampoco diferencia la procedencia de la deducción especial respecto de repuestos, equipos y elementos adquiridos para reparaciones y mantenimiento mayores frente a otro tipo de activo fijo real productivo (...).”

Posteriormente, en un caso de similares contornos a este, en que la DIAN negó la deducción de gastos por tratarse de obras de remodelación de redes y cambio de postes, entre otros, el Consejo de Estado en sentencia del 28 de septiembre de 2016¹⁵ consideró procedente la deducción, con fundamento en lo siguiente:

“Como se indicó anteriormente, el objeto social de la actora es la prestación del servicio público de energía eléctrica y sus actividades complementarias de generación, distribución y comercialización, de ahí que para la obtención de su renta, a la actora le fuera indispensable utilizar el tendido eléctrico preexistente. Es de anotar que el servicio que presta la

¹⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 18 de junio de 2015, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz Rodríguez.

¹⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 28 de septiembre de 2016, Rad. N° 52001-23-31-000-2009-00286-01 (21730), C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

actora por ser público, básico y esencial para la población debe ser prestado en óptimas condiciones sin poner en riesgo la vida de los usuarios, afectar bienes o el ambiente de influencia.

Por lo tanto, aun cuando la inversión consistió en la realización de obras de remodelación de las redes eléctricas y no en la adquisición de estas redes, dado que el mantenimiento del tendido eléctrico y su optimización, a través de equipamiento nuevo, requería ser instalado por personal experto y dotado de los elementos adecuados de trabajo, la inversión derivada de los contratos 175-2004, 291-2004, 292-2004 y 297-2004 era indispensable para la generación de renta de la actora.

(...)

Así, la Sala ha precisado que el artículo 158-3 del Estatuto Tributario y el Decreto Reglamentario 1766 de 2004 no excluyen del beneficio las partes o repuestos utilizados para mejorar o actualizar los activos ya existentes. Por el contrario, el inciso 3º del artículo 3º del Decreto Reglamentario 1766 de 2004 permite que la deducción especial se aplique a la adquisición de bienes que constituyan costo de los activos fijos reales productivos construidos o fabricados por el contribuyente. En otras palabras, la deducción especial recae también sobre las partes que se utilizan en la elaboración del activo fijo, como lo explicó la Sala en sentencia del 13 de septiembre de 2012, exp. 18473, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Por lo anterior, la Sala acepta la deducción especial por la inversión para la reparación y construcción de redes eléctricas por \$348.931.090. En consecuencia, se confirma la decisión del a quo sobre esta glosa.”

Corolario de lo anterior, se concluye que la deducción prevista en el artículo 158-3, se previó con carácter general para todo tipo de bienes que cumplan la condición de ser activos fijos reales productivos y que en esa medida, sean aptos para la actividad productora de renta del contribuyente y la generación de sus ingresos gravables, sin excluir los equipos o bienes tipo de repuestos indiscutiblemente requeridos para el correcto funcionamiento del activo fijo real principal con el que se desarrolla dicha actividad.

En ese orden de ideas, la Sala encuentra que no es posible desconocer la inversión realizada frente al mejoramiento de redes rurales y cambio de postería de madera por postería de concreto en el Municipio de Jericó. Esto por cuanto el objeto social del demandante es la prestación del servicio público de energía eléctrica y sus actividades complementarias. Por ende, para la obtención de renta del contribuyente, es indispensable



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

utilizar el tendido eléctrico preexistente y garantizar la prestación del servicio.

Es de anotar que el servicio que presta la EBSA, por ser público, básico y esencial para la población debe ser prestado en óptimas condiciones sin poner en riesgo la vida de los usuarios. Por lo tanto, aun cuando la inversión consistió en la realización de obras de remodelación de las redes eléctricas y no en la adquisición de estas redes, dado que el mantenimiento del tendido eléctrico y su optimización, a través de equipamiento nuevo, requería ser instalado por personal experto y dotado de los elementos adecuados de trabajo, la inversión referida era indispensable para la generación de renta de la actora y en tal sentido, la Sala debe aceptar dicha deducción por valor de \$ 115.609.197.

5.2.4. En relación con los otros conceptos

Finalmente, la DIAN consideró que debe desconocerse la suma de \$403.133.129, correspondiente a los contratos N° 7600000384 y 7600000469, explícitamente la suma de \$372.952.257 por el primero de tales contratos, y, la suma de \$30.180.872 por el segundo de ellos.

La parte demandante señala que si bien la DIAN manifiesta desconocer dichos montos, no ofrece explicación alguna para tal decisión, pero se trata de inversiones realizadas por la EBSA para la construcción de redes eléctricas de media y baja tensión en la Vereda de Osos de Socotá, así como para la expansión de la fibra óptica en las ciudades de Tunja, Moniquirá y Chiquinquirá.

Examinado el expediente administrativo, encuentra la Sala que los contratos en mención hacen parte de los 32 contratos relacionados por la DIAN en el ítem 5.3 del Anexo explicativo de la Liquidación Oficial de Renta aquí demandado, cuyas deducciones fueron rechazadas por tratarse de compra de materiales no realizadas en el año 2010, frente a los cuales ya se hizo el pronunciamiento respectivo en líneas anteriores (fls. 194 y 195 A).

De otro lado, la Sala observa que en el ítem 5.2 del Anexo explicativo de la Liquidación Oficial de Renta, aparecen relacionados dichos contratos para señalar que la DIAN aceptó la deducción de las sumas de



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

\$93.470.936 en el contrato N° 7600000469 y \$48.647.553 en el contrato N° 7600000384 (fl. 193 vto. A).

No obstante, la Sala no encuentra ningún motivo de juicio adicional para analizar en relación con dichos contratos, dado que si bien la DIAN los relacionó como otros conceptos que no se deducen, se remonta a desconocer las mismas sumas que había indicado en el ítem 5.3. del Anexo explicativo de la Liquidación Oficial de Renta cuando señaló que no reconocía dichas deducciones por tratarse de compra de materiales no realizadas en el año 2010.

En este orden de ideas, la Sala no efectuará un pronunciamiento adicional frente a este aspecto.

6. DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD

La Empresa de Energía de Boyacá sostiene que no procede la sanción por inexactitud, como quiera que existe diferencia de criterios respecto al derecho aplicable y por tanto no es posible la imposición de la misma. Aunado a ello, solicitó que en caso de no acceder a las pretensiones de la demanda, se debe tener en cuenta el principio de favorabilidad de las sanciones introducido por la Ley 1819 de 2016, mediante la cual se determinó la sanción por inexactitud en un porcentaje del 100%.

Al respecto, se debe precisar que si bien es cierto, existió diferencia de criterios entre la administración tributaria y el contribuyente respecto de algunas inversiones aceptadas por la Sala como activos fijos reales productivos, la mayoría de aspectos por los cuales la DIAN rechazó la deducción por activos fijos reales productivos fue mantenida por esta Sala, lo cual hace procedente la imposición de la sanción por inexactitud.

Lo anterior, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 647 del Estatuto Tributario, que determina:

“(…) Art. 647. Sanción por inexactitud. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos,



impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

Así las cosas, una de las conductas sancionables es la inclusión de deducciones improcedentes. Por lo tanto, es claro que en la declaración tributaria presentada por la EBSA para el año gravable 2010, se incurrió en una de las conductas tipificadas taxativamente como causal de sanción, lo que condujo a la determinación de un menor impuesto a cargo. Esto, por cuanto el contribuyente no logró ni en sede administrativa, ni en la judicial, la procedencia de algunas de las deducciones solicitadas.

Ahora bien, se observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario¹⁶, fue modificada por la Ley 1819 de 2016¹⁷, al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100%.

7. CONCLUSIONES

La Sala declarará la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No 2023820141000014 del 24 de diciembre de 2014, en el sentido de aceptar la deducción especial por inversión en activos fijos por valor de **\$234.036.219.**

¹⁶ Artículo 647. Sanción por inexactitud. [...] **La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%)** de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

¹⁷ Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

En primer lugar, en relación con los contratos rechazados por la DIAN por considerar que no participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta, la Sala considera que le asiste razón a dicha entidad, con excepción del contrato N° 7600000416, cuyo objeto corresponde a la “Construcción patio de maniobras laboratorio de medidores y vía de acceso patio de postería de EBSA en Tunja” por la suma de \$118.427.022, contrato que en concepto de la Sala debe tenerse como deducción por activos fijos, dado que se trata de un objeto que contrario a lo señalado por la DIAN, sí participa de manera directa y permanente en la actividad productora de renta.

De otro lado, en relación con los montos que fueran rechazados por la DIAN frente a los 32 contratos que consideró que fueron ejecutados en el año 2009, la Sala considera que debe mantenerse la exclusión de dicha deducción por cuanto la EBSA no allegó soporte alguno que permita inferir que se trata de inversiones efectuadas en el año gravable 2010, puesto que los argumentos de la demanda simplemente se enfocan a señalar que se trata de pagos efectuados en el año 2010 pero no allegó al plenario, prueba alguna que así lo demuestre, ni de la forma en que se efectuó la contabilidad de dichos pagos, o que los materiales suministrados por la EBSA hayan sido adquiridos en el año 2010.

Frente al tercer punto que generó la negativa de la DIAN en la deducción, el cual corresponde al mejoramiento de las redes rurales y cambio de postes de madera por postes de concreto, realizada en el Municipio de Jericó, la Sala considera que contrario a lo manifestado por la DIAN, dicha deducción sí es procedente.

Lo anterior por cuanto el servicio que presta la EBSA, por ser público, básico y esencial para la población debe ser prestado en óptimas condiciones sin poner en riesgo la vida de los usuarios. Por lo tanto, aun cuando la inversión consistió en la realización de obras de remodelación de las redes eléctricas y no en la adquisición de estas redes, dado que el mantenimiento del tendido eléctrico y su optimización, a través de equipamiento nuevo, requería ser instalado por personal experto y dotado de los elementos adecuados de trabajo, la inversión referida era indispensable para la generación de renta de la actora y en tal sentido, la Sala debe aceptar dicha deducción por valor de \$115.609.197.



*Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia*

Finalmente, en cuanto al cuarto punto que generó la negativa de la DIAN, denominado por esta como “otros conceptos”, la Sala no encuentra ningún motivo de juicio adicional para analizar en relación con dichos contratos, dado que si bien la DIAN los relacionó como otros conceptos que no se deducen, se remonta a desconocer las mismas sumas que había indicado en el ítem 5.3. del Anexo explicativo de la Liquidación Oficial de Renta cuando señaló que no reconocía dichas deducciones por tratarse de compra de materiales no realizadas en el año 2010.

De otro lado, en lo que respecta a la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN a la EBSA, debe señalarse que es claro que en la declaración tributaria presentada por la EBSA para el año gravable 2010, se incurrió en una de las conductas tipificadas taxativamente como causal de sanción, lo que condujo a la determinación de un menor impuesto a cargo. Esto, por cuanto el contribuyente no logró ni en sede administrativa, ni en la judicial, la procedencia de algunas de las deducciones solicitadas.

Por último debe señalarse que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario¹⁸, fue modificada por la Ley 1819 de 2016¹⁹, al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

8. LIQUIDACIÓN

Atendiendo a que el valor que conforme a los planteamientos anteriormente expuestos, la Sala considera que debe aceptarse la deducción especial por inversión en activos fijos por valor de **\$234.036.219**, con apoyo de la contadora adscrita a este Tribunal se procede a efectuar la liquidación correspondiente a fin de determinar el valor del impuesto a cargo de la Empresa de Energía de Boyacá por el año gravable 2010.

¹⁸ Artículo 647. Sanción por inexactitud. [...] **La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%)** de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

¹⁹ Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
 Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
 Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

Para tal efecto se reemplazará el valor correspondiente al renglón 54 de la declaración oficial de renta, correspondiente a la “deducción por activos fijos”, en el cual, la DIAN había señalado la suma de \$2.004.670.000, como monto de las deducciones, por la suma de \$2.074.880.866, la cual se obtuvo así:

VALOR A RECONOCER POR DEDUCCIONES: \$234.036.219 x 30% (porcentaje de deducción por activos fijos) = \$70.210.865,7 + \$2.004.670.000 (valor reconocido por la DIAN) = **\$2.074.880.866**

DECLARACIÓN DE RENTA AÑO			
CONCEPTO	LIQUIDACION OFICIAL DE CORRECCIÓN	LIQUIDACION OFICIAL DIAN	LIQUIDACION TAB
Gastos de Nómina	22.140.958.000	22.140.958.000	22.140.958.000
Aportes al sistema de seguridad social	2.555.005.000	2.555.005.000	2.555.005.000
Aportes al SENA, ICBF, Bancos, Inversiones	1.140.155.000	1.140.155.000	1.140.155.000
Efectivo, bancos, CTAS BCOS INVERS MOBILIARIAS, CTA COBRAR	77.060.386.000	77.060.386.000	77.060.386.000
Cuentas por cobrar clientes	105.923.843.000	105.923.843.000	105.923.843.000
Acciones y aportes (soc anónimas, limitadas, asimiladas)	30.096.403.000	30.096.403.000	30.096.403.000
Inventarios	30.048.508.000	30.048.508.000	30.048.508.000
Activos fijos	319.951.075.000	319.951.075.000	319.951.075.000
Otros activos	2.873.912.000	2.873.912.000	2.873.912.000
Total patrimonio bruto	565.954.127.000	565.954.127.000	565.954.127.000
Pasivos	252.586.305.000	252.586.305.000	252.586.305.000
Total patrimonio líquido negativo	313.367.822.000	313.367.822.000	313.367.822.000
Ingresos brutos operacionales	280.484.161.000	280.484.161.000	280.484.161.000
Ingresos brutos no operacionales	9.856.213.000	9.856.213.000	9.856.213.000
Intereses y rendimientos financieros	6.920.779.000	6.920.779.000	6.920.779.000
Total ingresos brutos	297.261.153.000	297.261.153.000	297.261.153.000
Devoluciones, descuentos y rebajas	75.626.000	75.626.000	75.626.000
Ingresos no constitutivos de ganancia ocasional	0	0	0
Total ingresos netos	297.185.527.000	297.185.527.000	297.185.527.000
Costo de venta (para sistema permanente)	192.654.981.000	192.654.981.000	192.654.981.000



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
 Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
 Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

Otros costos(Incl costo act pec y otros dist de los ant)	0	0	0
Total costos	192.654.981.000	192.654.981.000	192.654.981.000
Costos operacionales de administración	24.605.446.000	24.605.446.000	24.605.446.000
Costos operacionales de ventas	0	0	0
Deducción en activos fijos	3.384.622.000	2.004.670.000	2.074.880.866
Otras Deduc (servicios públicos, fletes, seguros, imp, etc)	17.765.818.000	17.765.818.000	17.765.818.000
Total deducciones	45.755.886.000	44.375.934.000	44.446.145.181
Renta líquida del ejercicio	58.774.660.000	60.154.612.000	60.084.400.819
Pérdida líquida	0	0	0
Compensaciones	49.376.724.000	49.376.724.000	49.376.724
Renta líquida	9.397.936.000	10.777.888.000	10.707.676.819
Renta presuntiva	0	0	0
Total rentas exentas	0	0	0
Rentas gravables	0	0	0
Renta líquida gravable	9.397.936.000	10.777.888.000	10.707.676.819
Ingresos por ganancias ocasionales	0	0	0
Costos y deducciones por ganancias ocasionales	0	0	0
Ganancias ocasionales no gravadas y exentas	0	0	0
Ganancia ocasional gravable	0	0	0
Impuesto sobre renta gravable	3.101.319.000	3.556.703.000	3.533.533.350
Descuentos tributarios	0	0	0
Impuesto neto de renta	3.101.319.000	3.556.703.000	3.533.533.350
Impuestos de ganancias ocasionales	0	0	0
Impuesto de remesas	0	0	0
Total imp a cargo/imp generado por operaciones grav	3.101.319.000	3.556.703.000	3.533.533.350
Anticipo por el año gravable	0	0	0
Saldo a fvr sin sol dev o comp/saldo fvr per fis ant	0	0	0
Autoretenciones	1.633.717.000	1.633.717.000	1.633.717.000
Otros conceptos	130.648.000	130.648.000	130.648.000
Total retenciones año gravable	1.764.365.000	1.764.365.000	1.764.365.000
Anticipo por el año gravable siguiente	521.741.000	521.741.000	521.741.000
Saldo a pagar por impuesto	1.858.695.000	2.314.079.000	2.290.909.350



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

Sanciones	0	728.614.0000	432.214.350
Total saldo a pagar	1.858.695.000	3.042.693.000	2.723.123.700
Total saldo a favor	0	0	0

9. COSTAS

En cuanto a las costas en esta instancia, es preciso decir que no hay lugar a condenar a ninguno de los sujetos procesales, por cuanto las pretensiones de la demanda prosperaron parcialmente, razón por la cual se dará aplicación a lo previsto en el numeral 5º del artículo 365 del C.G.P. que establece “*En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión*”.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Boyacá, Sala de Decisión No. 5, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

RESUELVE

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la liquidación Oficial de Revisión No 202412014000014 del 24 de diciembre de 2014, expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que modificó la Declaración de Impuesto Sobre la Renta del año gravable 2010, de la Empresa de Energía de Boyacá S.A.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, téngase como liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2010, la liquidación inserta en la parte motiva de la presente providencia y por tanto, FÍJESE como valor a pagar a cargo de la Empresa de Energía de Boyacá por impuesto sobre la renta del año gravable 2010, la suma de **DOS MIL SETECIENTOS VEINTITRÉS MILLONES, CIENTO VEINTITRÉS MIL SETECIENTOS PESOS M/CTE (\$2.723.123.700)**.



Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

TERCERO: Sin condena en costas, conforme lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

CUARTO: En firme la presente providencia, **ARCHÍVESE** el proceso, previas las anotaciones del caso.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada por la Sala en sesión de la fecha.

CÓPIESE, NOTIFIQUESE Y CÚMPLASE

OSCAR ALFONSO GRANADOS NARANJO
Magistrado

FABIO IVÁN AFANADOR GARCÍA
Magistrado

FÉLIX ALBERTO RODRÍGUEZ RIVEROS
Magistrado

HOJA DE FIRMAS

Demandante: Empresa de Energía de Boyacá S.A.
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
Expediente: 15001-23-33-000-2015-00392-00
Nulidad y Restablecimiento del Derecho - 1ª instancia

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOYACÁ
NOTIFICACION POR ESTADO
El auto anterior se notifica por estado
No. 24 de hoy 14 FEB 2019
EL SECRETARIO