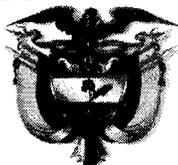


REPÚBLICA DE COLOMBIA



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOYACÁ
SALA DE DECISIÓN No. 1

Magistrado Ponente: Dr. **FABIO IVÁN AFANADOR GARCÍA**

Tunja, **30 MAR 2016**

REFERENCIAS

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	DIACO S.A
DEMANDADO:	NACIÓN- DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
RADICACIÓN	150002331003200700748-00

=====

No encontrándose causal alguna que pueda anular lo actuado, agotadas las etapas previas y verificados los presupuestos procesales de la acción, la Sala procede a dictar en derecho la **SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA** en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de carácter tributario de la referencia.

I. ANTECEDENTES

I.1.- LA DEMANDA. (Fls. 1-7)

1.1. Pretensiones.

Por conducto de apoderado judicial y en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, consagrado en el artículo 85 del C.C.A., la parte actora demandó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 200642006000031 del 23 de agosto de 2006, así como la nulidad de la Resolución No. 200012007000001 del 17 de julio de 2007, por medio de las cuales se pretende modificar la declaración privada de renta correspondiente al año gravable 2004.

A título de restablecimiento del derecho, solicitó se declare la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2004, presentada por la Sociedad DIACO S.A.

1.2. Hechos.

Dentro del escrito demandatorio se extraen como sustento de las pretensiones los siguientes hechos relevantes:

DIACO S.A presentó su declaración de renta correspondiente al año 2004 el día 15 de abril de 2005, la cual fue radicada con el número 07258280005291.

El día 08 de junio de 2005, la compañía presentó la solicitud de complementación número DI04050041, correspondiente al saldo a favor resultante de su declaración inicial.

Como consecuencia de la solicitud de complementación antes referida, la Administración Tributaria inició las actuaciones correspondientes para determinar la procedencia de la compensación solicitada por DIACO.

La Administración Tributaria envió a DIACO el oficio persuasivo número 00844 del 27 de julio de 2005, en el cual se invita a la compañía a presentar corrección de la declaración de renta número 07258280005291.

El 13 de octubre de 2005, fue notificado por correo el emplazamiento para corregir número 200632005000011, el cual fue respondido por DIACO mediante documento radicado con el número 9645.

El día 06 de diciembre de 2005, se presentó la declaración de corrección número 51919050118299, donde se modificaron algunos aspectos de la declaración de renta número 07258280005291.

El 13 de diciembre de 2005, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Tunja, profirió el requerimiento especial número 900004, el cual fue respondido oportunamente.

El día 23 de agosto de 2006, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Tunja, expidió la Liquidación Oficial de Revisión número 200642006000031, mediante la cual modificó la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios por el año 2004 realizada por DIACO, reduciendo el saldo a favor de \$11.676.362.000 a \$1.619.049.000. Dicha

liquidación oficial fue impugnada dentro del término legal, siendo admitido el recurso de reconsideración mediante auto número 200012006000013 del 26 de octubre de 2006.

Finalmente, el 17 de julio de 2007, la División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Tunja profirió la Resolución número 200012007000001, mediante la cual aceptó parcialmente los argumentos planteados en el recurso de reconsideración, razón por la cual redujo el saldo a favor liquidado por DIACO de \$11.676.362.000 a \$10.842.687.000, y no a \$1.619.049.000, como se había hecho en la liquidación oficial de revisión.

1.3. Normas violadas y concepto de la violación.

Señaló como vulneradas las siguientes normas:

- Decreto 1766 de 2004.
- Estatuto Tributario, artículos 158-3, 771-2 y 107.

En virtud de lo anterior, la parte actora solicita la nulidad de los actos demandados con fundamento en los siguientes cargos:

RECHAZO DE LA DEDUCCIÓN ESPECIAL POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS- VIOLACIÓN DEL DECRETO 1766 DE 2004 Y DE LOS ARTÍCULOS 158-3 Y 771-2 DEL E.T

Los argumentos contenidos en los actos administrativos demandados son falaces, en la medida en que establece una conclusión que no corresponde a la realidad, según la cual el beneficio establecido en el artículo 158-3 del E.T., se encuentra condicionado a que se cumpla lo establecido en el artículo 771-2 *ibídem*, sin que exista una norma que sirva de premisa a dicha conclusión, desconociendo de igual manera lo contenido en el Decreto 1766 de 2004, donde se establecen las condiciones que deben cumplir los contribuyentes para obtener el beneficio señalado, entre las cuales no se encuentra algún tipo de referencia al aludido artículo 771-2.

De igual manera, señala que la Administración Tributaria, para desconocer el beneficio contenido en el artículo 158-3 del E.T., tan solo se limita a sostener que sin una factura con los requisitos legales, no es posible probar el hecho económico materializado en la adquisición del activo, y que por dicha ausencia, se procede al rechazo, sin atender que en el asunto en estudio no se está ante un simple factor de depuración de la base gravable del tributo, sino ante

un beneficio tributario que en su condición de tal, no se encuentra sujeto a las exigencias del artículo 771-2.

Así mismo, sostiene que la Administración Tributaria interpreta de manera equivocada el artículo 771-2 del E.T en concordancia con el artículo 615 *ibidem*, al partir de la base de que para el enajenante la venta de un activo fijo es originaria de un ingreso operacional y de la obligación de expedir factura, sin atender que el artículo 615 *ibidem*, obliga únicamente a los contribuyentes que tengan la calidad de comerciantes a expedir factura o documento equivalente, por cada una de las operaciones que realice, lo que equivale a aludir a cada uno de los actos originarios de ingresos operacionales.

Conforme a lo anterior, si la Administración tributaria hubiere advertido lo que significa las operaciones y los ingresos operacionales, necesariamente hubiere tenido que concluir que cuando el acto de que trate no entrañe un ingreso operacional, no puede conllevar la obligación de expedir factura o documento equivalente. Lo anterior si se tiene en cuenta que el Decreto 2650 de 1993, mediante el cual se estableció el Plan Único de cuentas para comerciantes, pone de manifiesto que los comerciantes y obligados a llevar contabilidad, pueden recibir ingresos por su operación o actividad profesional llamados ingresos operacionales, pero que también pueden recibir ingresos por actividades que no ejercen de manera profesional, y que en tal sentido, no son de su operación.

Conforme a lo expuesto, sostiene que carece de sustento el acto censurado por pretender que con ocasión de la compraventa del tren de laminación, la sociedad vendedora debió haber emitido factura o documento equivalente, lo anterior si se tiene en cuenta que la maquinaria vendida no hacía parte de los activos móviles sino de los activos fijos de la compañía, es decir, que no se enajenaba de manera habitual ni se compraba para su venta.

RECHAZO DE GASTOS DEDUCIBLES - VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 107 DEL E.T. Y DEMÁS NORMAS CONCORDANTES.

Señala la parte actora que la Administración Tributaria se limita a realizar una recitación de los requisitos establecidos en el artículo 107 del E.T. para la procedencia de las deducciones, de lo cual concluye sin ningún tipo de sustento que *"las deducciones a que alude el recurrente no corresponde al grupo de egresos calificado como expensas necesarias para el negocio, no tiene relación de causalidad"*, afirmación de la cual surgen varios interrogantes que ponen de presente la ilegalidad de los actos administrativos, los que pueden resumirse de la siguiente manera:

2391

- ¿Qué erogaciones integran el grupo de egresos calificado como expensas necesarias para el negocio, y a quien le corresponde calificar el contenido de ese grupo?
- ¿Cuál es el sustento probatorio con que cuenta la administración para afirmar que los pagos cuya deducibilidad se rechaza no tiene relación de causalidad?

Frente al primer interrogante, el apoderado de la parte actora sostiene que de conformidad con el artículo 107 del E.T., la evaluación de deducibilidad de un gasto debe hacerse teniendo como parámetro de referencia un criterio comercial, lo cual significa que no es posible hacer una calificación *a priori* acerca de cuáles gastos son deducibles y cuáles no, sino que por el contrario, se hace necesario evaluar en cada caso, si la erogación de que se trata corresponde a aquellas que normalmente realizan las personas dedicadas a actividades similares, y solo si de dicha evaluación se desprende que el gasto no es de los que normalmente se acostumbran para la conducción de los negocios, sino que se trata de algo extravagante, podrá negarse la condición de gasto deducible.

Finalmente, señala que cuando se contrasta lo señalado anteriormente con la naturaleza de las actividades realizadas por los destinatarios de los pagos materia de este acápite, que se concretan en la realización de actividades de interés común para el entorno donde DIACO desarrolla sus negocios en la ciudad de Medellín, en el caso del "Comité Cívico Barrio Colombia", y en la puesta a disposición de espacios para la realización de actividades empresariales, en el caso del "Club El Nogal", se logra evidenciar que contrario a lo afirmado por la Administración Tributaria, no se está frente a erogaciones que no tengan relación con la actividad económica de DIACO.

I.2.- LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA. (fls. 64 - 70)

Una vez fijado el proceso en lista por el término legal de diez (10) días (fl.88), la accionada dentro de dicho término presentó escrito de contestación, oponiéndose a la prosperidad de las pretensiones, frente a lo cual se refirió a los cargos de nulidad formulados por la parte actora de la siguiente manera:

PRIMER CARGO

En relación con el primer cargo, relacionado con el rechazo de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos por

un monto de \$2.199.970.000, sostiene que lo que se observó tanto en la etapa de determinación como de discusión fue que la sociedad actora no aportó las pruebas de acuerdo con los requisitos que exige la ley, esto es, las respectivas facturas, ya que los documentos que presentó no sustituyen la factura de venta. Además, algunos soportes que fueron presentados no cuentan con los requisitos establecidos en el literal c) y a) del artículo 771-2.

Igualmente, cita el concepto 023724 de 1998 que establece "*La factura o documento equivalente es un medio de prueba mediante el cual pueden demostrarse los hechos económicos, sin embargo para que con ella se soporten las partidas a las que creé tener derecho, es necesario que cumpla con los requisitos descritos. Ello significa que para el comprador o adquirente del bien o servicio respecto de quien no se ha cumplido con la obligación de facturar con el lleno de los requisitos legales la consecuencia será la no aceptación de los costos y deducciones, e impuestos descontables que pretende soportar con las facturas así expedidas.*"

SEGUNDO CARGO

En relación con este cargo, relacionado con el desconocimiento de los gastos deducibles, la apoderada de la DIAN sostiene que, contrario a lo manifestado por la parte actora, no se trata de un simple capricho de la demandada, sino que de acuerdo con el Estatuto Tributario es requisito indispensable la relación de causalidad.

Conforme a lo anterior, cita una parte del concepto 83073 de 2000 que establece: "*Por disposición del artículo 107 del Estatuto Tributario, son deducibles las expensas realizadas durante el año o periodo gravable en desarrollo de cualquier actividad que produzca renta, siempre y cuando tenga relación de causalidad con la actividad, sean necesarias y proporcionales con el beneficio económico obtenido y adicionalmente deben corresponder a aquellos que sean acostumbrados comerciante dentro de una actividad económica.*"

Así las cosas, sostiene que doctrinariamente se ha considerado que un gasto tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, cuando corresponda a aquellas expensas que normalmente se acostumbran en una actividad económica, resulta necesario cuando sea susceptible de generar el ingreso o ayude a generarlo y es proporcional cuando existe relación entre la magnitud del gasto y el beneficio que puede generarse.

Finalmente, señala que el ordenamiento fiscal reconoce como gasto deducible, la financiación ordinaria, extraordinaria o moratoria en la

adquisición de bienes y servicios, siempre y cuando tenga relación de causalidad con la actividad productora de renta, sea necesaria para la obtención de los ingresos y proporcionada con la actividad económica del contribuyente.

I.3.- ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.

Una vez agotada la etapa probatoria, mediante auto del 17 de abril de 2013, se ordenó correr traslado a las partes por el término de diez (10) días para que presentaran sus alegatos de conclusión, tal como lo dispone el artículo 210 del C.C.A, término dentro del cual las partes presentaron alegatos de la siguiente manera:

3.1. El apoderado de la parte actora en su escrito de alegatos (Fls. 232-241), hizo relación a cuatro puntos a saber:

Reiteración de los argumentos de fondo-réplica de los argumentos esgrimidos por la DIAN en la contestación de la demanda.

Sostiene que el escrito de contestación de la demanda tan solo se limita a resumir los argumentos esgrimidos por la parte actora dentro de la demanda, y a transferir algunos conceptos proferidos por la entidad demandada, los cuales tratan sobre la obligación general de emitir factura, pero no se refieren a la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, sin abordar el problema jurídico de fondo que se encuentra en discusión.

La parte demandada reconoció que DIACO S.A. realizó la inversión en activos fijos reales productivos, por lo que no hay lugar al desconocimiento del beneficio otorgado por la ley.

Dentro de la contestación de la demanda, la DIAN reconoció la realización y el monto de la inversión efectuada por DIACO. No obstante, la DIAN se mantiene en su posición de negarle a un contribuyente el derecho de incluir en su declaración del impuesto sobre la renta, la deducción especial autorizada por el artículo 158-3 del E.T, con el único argumento de que DIACO no aportó la factura o documento equivalente, sin tener en cuenta que ni el artículo antes mencionado ni mucho menos el Decreto 1766 de 2004, establecen la obligación de que el contribuyente demuestre la inversión realizada mediante factura o documento equivalente.

Conforme a lo anterior, señala que para el asunto en estudio el hecho que se pretendía demostrar era que DIACO había realizado una

inversión en activos fijos reales productivos, lo cual le otorga el derecho a solicitar la deducción especial prevista en el artículo 158-3. Sin embargo, las normas especiales que regulan la materia no establecieron un único medio de prueba mediante la cual el contribuyente debía demostrar la realización de la inversión, quedando claro que la intención del legislador en ningún momento fue limitar la procedencia de la deducción a que la misma estuviere soportada en un medio de prueba determinado, sino que simplemente, ante el requerimiento de la DIAN, el contribuyente pudiese demostrar su realización y su monto.

La Administración no tuvo en cuenta las particularidades del presente caso, lo que la llevó a desconocer que la ausencia de la factura o documento equivalente tiene una justificación legal y contable.

Sostiene que la sociedad LAMINACIONES MUZA LTDA. le vendió a DIACO S.A. un tren de laminación que no hacía parte de los activos móviles de la vendedora, sino de sus activos fijos. Por lo tanto, la venta de la maquinaria era un ingreso no operacional para la sociedad, y en consecuencia, no tenía la obligación de emitir factura como soporte de la transacción.

En efecto, con la demanda fue aportada una certificación emitida por los representantes legales de LAMINACIONES MUZA LTDA., en la que consta que la maquinaria vendida a DIACO no hacía parte de los activos móviles sino de los activos fijos de la sociedad. Así mismo, con la diligencia de exhibición de documentos, se pudo constatar el inventario de los activos fijos vendidos por LAMINACIONES MUZA, la nota de contabilidad 070011 mediante la cual la sociedad contabilizó la venta de activos fijos realizadas a DIACO, la nota de contabilidad 070013 mediante la cual contabilizó la retención en la fuente practicada a la parte actora por la venta del activo fijo, todo lo cual demuestra la naturaleza del activo para la sociedad vendedora.

Conforme a lo expuesto, sostiene que exigir el cumplimiento de la obligación de facturar para casos que no corresponden al giro normal de los negocios o actividades del contribuyente, no tiene ningún sentido.

Los actos administrativos demandados son nulos por violación del artículo 107 del E.T y por falta de motivación.

Sostiene que los actos demandados están viciados de nulidad por violar la norma en que debían fundarse, esto es, el artículo 107 del E.T., y por falta de motivación del rechazo de los gastos deducibles.

En efecto, sostiene que la DIAN rechazó gastos deducibles incluidos por DIACO en su declaración de renta del año gravable 2004 con el argumento de que tales deducciones no correspondían al grupo de egresos calificados como expensas necesarias para el negocio, sin que especificara que erogaciones integran dicho grupo. Tampoco presentó a lo largo del proceso prueba alguna que demuestre que los pagos cuya deducibilidad se rechaza no tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sociedad actora.

Sostiene que en el asunto de la referencia la Administración no se detuvo a estudiar el asunto de fondo tal como lo exige el inciso segundo del artículo 107 del E.T, razón por la cual no logró entender que los pagos realizados por DIACO al Comité Cívico Barrio Colombia y al Club El Nogal, tienen una estrecha relación de causalidad con la actividad comercial de la sociedad; en el primer caso porque se realizaron actividades de interés común para mejorar el entorno en donde DIACO desarrolla sus actividades en la ciudad de Medellín; y en el segundo caso, porque la compañía necesitaba tener a su disposición espacios para el desarrollo de actividades empresariales, lo cual hace parte de las dinámicas actuales de los negocios comerciales.

3.2 Por su parte, el apoderado de la entidad demandada en sus alegatos de conclusión (Fls. 216-219), manifiesta, frente al rechazo de las deducciones por inversión en activos fijos reales, que para el reconocimiento de los mismos, estos deben estar soportados con facturas o documentos que llenen todos los requisitos exigidos por las normas tributarias.

De igual manera, sostiene que si bien el apoderado de la parte actora manifiesta que los soportes se encuentran contabilizados y soportados, aclara que lo que se discute no es su existencia sino el cumplimiento de requisitos para su aceptación, ya que el documento que presenta no sustituye la factura de venta. Así mismo, señala que algunos soportes presentados no cuentan con los requisitos establecidos en los literales c) y a) que establece el artículo 771-2 del E.T.

En relación con los gastos deducibles, sostiene que de conformidad con el artículo 746 del E.T., es requisito indispensable la relación de causalidad. Transcribe algunos apartes del concepto 83073 de 2000, así: *"Por disposición del artículo 107 del Estatuto Tributario, son deducibles las expensas realizadas durante el año o periodo gravable en desarrollo de cualquier actividad que produzca renta, siempre y cuando tenga relación de causalidad con la actividad, sean necesarias y proporcionales con el beneficio económico obtenido y adicionalmente deben corresponder a aquellos que sean acostumbrados comercialmente dentro de una actividad económica"*.

No encontrándose causal alguna que pueda anular lo actuado, la sala procede a estudiar de fondo el asunto controvertido y a decidir en derecho lo que resulte probado, previa las siguientes,

II. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Con el fin de exponer un razonamiento claro y lógico de la temática en discusión, la Sala abordará, en su orden, *i.* lo que se debate y problema jurídico, *ii.* la relación de los hechos probados, y *iii.* el estudio en concreto del problema jurídico, y, finalmente, *iv.* la conclusión y el sentido de la decisión.

II.1.- LO QUE SE DEBATE Y PROBLEMA JURÍDICO.

En síntesis, el contribuyente demandante pretende que se declare la nulidad de los actos administrativos proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Liquidación Oficial de Revisión de renta. A título de restablecimiento del derecho solicita que se declare la firmeza de la declaración privada de renta presentada por el contribuyente y correspondiente al año gravable 2004. Lo anterior con base en los siguientes cargos y argumentos:

1.- La argumentación contenida en los actos administrativos demandados es falaz, como quiera que extrae una conclusión, según la cual el beneficio señalado en el artículo 158-3 del E.T., está condicionado a que se cumpla lo establecido en el artículo 771-2 *ibídem*, sin que exista una norma que sirva de premisa a tal conclusión. Además, que los actos demandados desconocen una serie de normas contenidas en el Decreto 1766 de 2004, donde se establecen las condiciones que deben reunir los contribuyentes para tener derecho al beneficio señalado en la norma ya citada, entre las cuales no se encuentra las señaladas en el artículo 771-2 del E.T.

2.- En relación con los costos deducibles, señala que las consideraciones de la Administración Tributaria se limitan a una recitación de los requisitos señalados en el artículo 107 del E.T. para la procedencia de las deducciones, concluyendo sin ningún tipo de sustento que las deducciones a las que alude el recurrente, no corresponden al grupo de egresos calificado como expensas necesarias para el negocio.

262

Sostiene que de conformidad con el artículo 107 del E.T., la evaluación de la deducibilidad de un gasto debe hacerse teniendo como parámetro de referencia un criterio comercial, lo cual significa que no es posible hacer una calificación *a priori* acerca de cuáles gastos son deducibles y cuáles no, sino que es necesario evaluar en cada caso, si la erogación de que se trata corresponde a aquellas que normalmente realizan las personas dedicadas a actividades similares, y solo si de esa evaluación se desprende que el gasto de que se trate no es de los que normalmente se acostumbran para la conducción de los negocios, sino que se trata de algo extravagante o inusual, podrá negarse la condición de gasto deducible.

De acuerdo con lo anterior, le corresponde a la Sala establecer la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión de renta, correspondiente al año gravable 2004, a la luz de los cargos formulados por el apoderado de la parte actora.

II.2.- LOS HECHOS PROBADOS.

En el expediente se encuentran probados los siguientes hechos relevantes:

- * Con fecha 15 de abril de 2005, la Sociedad demandante presentó su declaración de renta y complementarios año gravable 2004. (fl. 64 Anexo 1)
- * Con fecha 08 de junio de 2005, DIACO presentó la solicitud de compensación No. DI04050041 correspondiente al saldo a favor resultante de su declaración de renta año 2004. (fl. 1 Anexo 1)
- * La Administración Tributaria envió a DIACO el oficio persuasivo No. 00844 del 27 de julio de 2005, a través del cual invita a presentar corrección de la declaración de renta No. 07258280005291. (fl. 246 Anexo I)
- * El día 13 de octubre de 2005, la DIAN le notificó a DIACO S.A. el emplazamiento para corregir No. 200632005000011. (Fls. 265-267 Anexo I)
- * Mediante escrito No. 9645 del 17 de noviembre de 2005, DIACO S.A. dio respuesta al anterior requerimiento. (fls. 268-276 Anexo I)
- * El día 06 de diciembre de 2005, DIACO presentó la declaración de corrección No. 51919050118299, a través de la cual se modifica la declaración de renta No. 07258280005291. (Fl. 390 Anexo I)

* El día 13 de diciembre de 2005, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Tunja profirió requerimiento especial No. 900004. (Fl. 25-26 Cdno principal)

* El 23 de agosto de 2006, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Tunja profirió la liquidación oficial de revisión No. 200642006000031, a través de la cual modificó la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2004 que fue presentada por DIACO S.A., reduciendo el saldo a favor liquidado por DIACO de \$11.676.362.000 a \$1.619.049.000. (Fls. 27-53 Anexo I)

* Contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 200642006000031, DIACO S.A. interpuso recurso de reconsideración el cual fue resuelto por la División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Tunja, a través de la Resolución No. 200012007000001, aceptando algunos de los cargos formulados dentro del recurso de reconsideración, razón por la cual redujo el saldo a favor liquidado por DIACO de \$11.676.362.000 a \$10.842.687.000 y no a \$1.619.049.000, como lo hizo en la liquidación oficial de revisión. (Fls. 54-69 Anexo I)

II.3.- LA SOLUCIÓN EN CONCRETO DEL PROBLEMA JURÍDICO.

En relación con las pretensiones de la demanda, la Sala desde ya anticipará que las mismas tienen vocación de prosperar por las razones que a continuación se exponen:

3.1 Examen del primer cargo.

En síntesis, el apoderado de la parte actora afirma que no es cierto que el beneficio señalado en el artículo 158-3 del E.T., esté condicionado a que se cumpla lo establecido en el artículo 771-2 *ibídem*, es más, que los actos demandados desconocen la existencia de una serie de normas consagradas en el Decreto 1766 de 2004, donde se establecen las condiciones que deben cumplir los contribuyentes para obtener el beneficio antes señalado, dentro de los cuales no se encuentra el cumplimiento del artículo 771-2 *ibídem*, al que alude la Administración Tributaria, limitándose a señalar que sin la factura con los requisitos legales no es posible probar el hecho económico materializado en la adquisición de los activos.

Frente a este cargo formulado, se debe hacer una breve reseña histórica sobre el beneficio de la deducción especial por inversión en activos fijos señalado en el artículo 158-3 del E.T.

En efecto, la Ley 863 de 2003 adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 158-3, así: "*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 1 de enero de 2004. Esta deducción solo podrá utilizarse por los años gravables 2004 a 2007 inclusive (...)*".

Dicho artículo fue reglamentado por el Decreto 1766 de 2004 en los siguientes términos:

"Artículo 1. Dedución 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 periodo fiscal en el cual se adquiera, 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 1 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 de leasing con opción irrevocable de compra*".

Posteriormente, el artículo 68 de la Ley 863 de 2003 fue modificado por el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006 en el sentido de elevar del 30% al 40% el monto de la deducción.

Conforme a lo anterior, se debe señalar que la norma vigente para el año fiscal sub examine, obedece al artículo 1 del Decreto 1766 de 2004, el cual establecía que el valor de la deducción especial por inversión en activos fijos productivos, correspondía al 30% de dicha compra.

En relación con lo que se debe entender por activo fijo real productivo, el artículo 2 del Decreto 1766 de 2004 lo define como "*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*".

La anterior definición implica que son activos fijos reales todos los bienes que tengan relación directa y permanente en el proceso productivo, de suerte que los mismos deben ser indispensables para su ejecución, lo que implica la exclusión de activos fijos que participan de manera indirecta o temporal en dicho proceso, tal como los bienes dedicados a la parte administrativa y gerencial.

Al respecto, el H Consejo de Estado señaló:

"Se colige que el propósito del legislador al establecer la deducción en comento, fue la adquisición de bienes tangibles que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, es decir, que el elemento determinante de la prerrogativa fiscal, es que el activo fijo real se involucre directamente en el proceso productivo para generar ingresos y ejercer efectos positivos en la producción y el empleo y así en tal definición deben ser tenidos en cuenta, por ser elementos sustanciales a la productividad."¹

Por otro lado, de acuerdo con el E.T., los activos fijos o inmovilizados son aquellos bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporeales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente (Artículo 60 E.T), siendo ellos, todos los bienes que una persona adquiere o crea para usarlos de forma duradera o permanente en el ejercicio de su actividad.

De lo expuesto líneas atrás, se colige que el propósito del legislador al establecer la deducción en comento, fue la adquisición de bienes tangibles que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, es decir, que el activo fijo real se debe involucrar de manera directa en el proceso productivo para generar ingresos.

Así las cosas, los contribuyentes que obtienen por la deducción deben cumplir con la totalidad de los requisitos señalados en la ley, entre ellos, que la participación del bien sea directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, de tal forma que sin su utilización no sea posible obtenerla, y por otra parte, debe estar relacionada con bienes tangibles susceptibles de depreciarse o amortizarse fiscalmente.

Ahora bien, para efectos de reconocer costos y deducciones en términos generales, el artículo 771-2 del E.T., dispone que para la procedencia de los mismos en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de la factura con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 616 y 617 del Estatuto Tributario.

En ese sentido, la factura que fundamente un costo o una deducción, debe cumplir los siguientes requisitos:

b.) Apellidos y nombre o razón social y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.

¹Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 13 de septiembre de 2012, Rad: 250002327000200800172-01 (18473), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

26A

c.) Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado.

d.) Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.

e.) Fecha de su expedición.

f.) Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.

g.) Valor total de la operación.

Así las cosas, cabe precisar que el artículo antes señalado consagra que para la procedencia de costos y deducciones, se debe expedir factura o documento equivalente, sin que dicha norma traiga una excepción a esta regla, sino que simplemente habla de costos y deducciones en términos generales.

Conforme a lo expuesto, se debe entender que el artículo 771-2 *ibídem*, es la regla general que ha de tenerse en cuenta para efectos del reconocimiento de costos y deducciones, norma que establece que para la procedencia de los mismos, se requiere de la expedición de la factura con el cumplimiento de los requisitos antes señalados, lo anterior en concordancia con lo señalado por el artículo 615 *ibídem*, que señala: *"Para efectos tributarios, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a estas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, deberán expedir factura o documento equivalente, y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen"*.

Las anteriores normas tributarias indican que toda persona natural o jurídica, que tenga la condición de comerciante, estará obligada a expedir factura de venta por cada una de las operaciones que realice, sean estas la venta de sus mercancías o sus activos fijos, pues las normas ya señaladas no hacen distinción alguna.

De acuerdo con lo anterior, es de obligada conclusión que la venta de un activo fijo debe ser facturada en la medida en que el vendedor del activo esté obligado a ello al tenor del artículo 615 antes señalado, teniendo en cuenta que es obligación de todo comerciante facturar todas las enajenaciones que realice.

Así las cosas, por regla general, toda persona que venda bienes o preste servicios como consecuencia del giro ordinario de sus negocios,

deberá expedir la correspondiente factura. En otras palabras, solo quienes se dediquen a la venta habitual de bienes, o a la prestación de servicios, son quienes se consideran obligados a expedir factura de venta o documento equivalente.

Lo anterior debe entenderse en dicho sentido, pues de una lectura textual al artículo 615 *ibídem*, se entiende que cuando una persona natural o jurídica vende de manera ocasional sus bienes, ello no lo obligaría a expedir factura, como quiera que dicho artículo exige dicha obligación para quienes venden de manera habitual bienes o productos, es decir, para quienes tienen la calidad de comerciantes.

En conclusión, se debe señalar que la regla general contemplada en el artículo 771-2 del E.T. en concordancia con el artículo 615 *ibídem*, ha de entenderse en el sentido de que toda persona natural o jurídica que esté obligada a expedir factura, es decir, cuando actúe como comerciante, deberá facturar la venta que realice de activos fijos.

No obstante la anterior regla, los artículos 616-2 del E.T., 2 del Decreto 1001 de 1997 y 6 del Decreto 3050 de 1997, establecen ciertas excepciones a dicha obligación, tal como sucede con: **i)** las operaciones realizadas por bancos, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y compañías de financiamiento comercial **ii)** ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado, **iii)** enajenaciones y arrendamientos de bienes que constituyan activos fijos para el enajenante o arrendador no comerciante, **iv)** operaciones realizadas por Cooperativas de Ahorro y Crédito, **vi)** Instituciones Auxiliares del Cooperativismo, **vii)** prestadores del servicio de transporte público urbano o metropolitano de pasajeros, **viii)** quienes presten servicios de baños públicos, **ix)** personas naturales que únicamente vendan bienes excluidos de IVA o que presten servicios no gravados, siempre y cuando no sobrepasen los topes de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen simplificado.

Ahora bien, de lo señalado hasta el momento se tiene que el artículo 771-2 *ibídem* consagra una tarifa legal probatoria para la procedencia de costos y deducciones, señalando que para el reconocimiento de los mismos, se requiere la expedición de la factura con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 617 y 618 *ibídem*, o de documento equivalente, y cuando no exista la obligación de expedir ninguno de ellos, los documentos que soporten la respectiva transacción con el cumplimiento de los requisitos exigidos por el Gobierno Nacional, todo ello con el propósito de establecer la certeza y transparencia de las respectivas transacciones económicas que generan dichos descuentos.

En este punto, se debe precisar que si bien es cierto ni el artículo 158-3 del E.T. ni mucho menos el Decreto 1766 de 2004, establecen tarifa legal para efectos de que el contribuyente demuestre los costos de inversión, no obstante, es el artículo 771-2 del E.T., la norma que consagra la regla general para la procedencia de costos y deducciones, señalando que para el reconocimiento de los mismos, se requiere de la expedición de la factura o documento equivalente, mientras que la excepción a dicha regla, está dada en los eventos en que el vendedor actúa no como comerciante, sin que surja en dicho evento la obligación de facturar.

Así las cosas y frente al caso en estudio, se debe señalar que de acuerdo con el certificado de existencia y representación legal de DIACO S.A., dicha sociedad tiene por objeto la producción, transformación, comercialización y venta de hierro, acero, bronce y aluminio a partir de chatarra o minerales que le permiten obtener estos productos. En ese sentido, de acuerdo al inventario físico de maquinaria y equipo que Laminaciones Muza le vendió a dicha sociedad (Fls. 160-198), se tiene que tales bienes son reales y que se integran al patrimonio de DIACO, participando en el proceso productivo de dicha sociedad, esto es, en la transformación y venta de hierro, aluminio o cualquier otra aleación.

En efecto, dentro del inventario a que se hizo mención aparecen elementos y maquinas propias de la producción y transformación de metales, hierros, aluminio y de cualquier otra aleación, tal como ocurre con el tren de laminación, el cual consiste en un tipo complejo de instalación propio de la industria siderúrgica, que permite la obtención de acero en forma de barras, o las zonas de palanquillas con toda la maquinaria, necesaria para laminación de productos largos.

Igualmente, se trata de bienes que se deprecian fiscalmente, por cuanto la sociedad que los adquiere tendrá que incurrir en gastos por el deterioro o desgaste de los mismos como consecuencia de su uso normal, y los mismos se enajenaron por fuera del giro ordinario del negocio de la empresa, pues de acuerdo con el certificado de existencia y representación legal de Laminaciones Muza ya liquidada, su objeto social consistía en la fabricación de productos siderúrgicos (Fl.19), más no en la venta habitual de máquinas de segunda para la transformación y fabricación de lámina, por lo cual se debe entender que para el momento en que esta le vendió a DIACO las maquinas ya referidas, no estaba actuando como comerciante.

Ahora bien, una vez determinado que los bienes relacionados anteriormente son, ciertamente, bienes tangibles y utilizables en la actividad productora de renta del contribuyente DIACO S.A., relacionada con la producción y transformación y venta de hierro,

acero, bronce y aluminio, se pasa a examinar el tema de si resultaba procedente para el reconocimiento de la deducción especial de que trata el artículo 158-3 del E.T., la expedición de las facturas de venta.

Frente a este asunto, se debe reiterar tal como se señaló líneas atrás, que ni el artículo 158-3 del E.T. ni mucho menos su decreto reglamentario, establecieron una tarifa legal probatoria para la procedencia del descuento especial por inversión en activos fijos, pero que a pesar de ello, es el artículo 771-2 *ibídem*, la norma que consagra la regla general que ha de tenerse en cuenta para la procedencia de los costos y deducciones en términos generales, señalando que para su procedencia se requiere la expedición de factura o documento equivalente.

No obstante la anterior regla de carácter general, existen casos excepcionales señalados por la ley, en los que el vendedor no se encuentra en la obligación de expedir factura, lo que ocurre cuando el vendedor persona natural o jurídica, en calidad de no comerciante, vende bienes que constituyen para él activos fijos.

Ahora bien, frente al presente asunto se tiene que la sociedad actora, con el fin de demostrar las operaciones antes señaladas, aportó al expediente copia de la oferta mercantil irrevocable de venta de activos formulada por Laminaciones Muza L.T.D.A. a la Sociedad DIACO, así como copia del acta de entrega de los activos fijos ofrecidos junto con el acta de verificación de funcionamiento de los mismos y certificado del revisor fiscal de Laminaciones Muza, consistente en la venta de los mismos por valor de \$6.850.000.000 (Fls. 145-204), documentos frente a los cuales se debe señalar lo siguiente:

En primer lugar, frente a la oferta mercantil, esta ha sido definida según el artículo 845 del Código de Comercio, como una declaración unilateral de voluntad, dirigida por una persona a otra, a través de la cual la primera manifiesta su intención de obligarse, siempre y cuando la otra acepte, lo que implica que la misma deviene en irrevocable cuando se perfecciona el consentimiento a través de la aceptación del destinatario.

En el caso concreto, se observa que a folios 145-156 aparece copia de oferta mercantil de venta de activos, por medio de la cual Laminaciones Muza LTDA le propone a la Sociedad DIACO la venta de sus activos "maquinaria para laminación" por valor de SEIS MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$6.850.000.000), documento que tal como antes se señaló, únicamente demostraría la declaración unilateral de voluntad por parte de Laminaciones Muza de vender sus activos a DIACO, pero que si se analiza en conjunto con las actas de

verificación de funcionamiento de los equipos y de entrega de los mismos, se advierte que dicha oferta fue aceptada por la sociedad DIACO, con lo cual se originó un verdadero acuerdo de voluntades.

Por otro lado, en lo que tiene que ver con el certificado del revisor fiscal de Laminaciones Muza (Fls. 199-204), este documento demuestra que dicha empresa efectuó la contabilización de la venta de los activos fijos de la planta industrial por valor de \$6.850.000.0000, es decir, que recibieron por venta de activos hecha a DIACO la suma de \$6.850.000.000, y si bien, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha señalado que "*para que los certificados del contador público o revisor fiscal se consideren pruebas suficientes deben sujetarse a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad...*"², en el asunto en estudio se debe advertir que dicho certificado no constituye meras afirmaciones sobre las operaciones de orden interno que carezcan de respaldo documental, sino que por el contrario, dicha afirmación se encuentra respaldada con soportes de orden interno, como lo son las notas de contabilidad y la misma oferta mercantil, además de que dicho certificado no fue tachado por la DIAN, por lo cual se entiende que goza de credibilidad.

Así las cosas, los anteriores documentos constituyen plena prueba de la operación de inversión en activos fijos productivos realizada por la sociedad DIACO S.A. De igual manera, dichos documentos demuestran el valor de dicha operación, esto es, la suma de SEIS MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$6.850.000.000), como quiera que de las notas de contabilidad de la empresa Laminaciones Muza LTDA, se advierte que lo declarado por dicha compañía, concuerda con el valor consignado en la cláusula segunda de la oferta mercantil irrevocable de venta de activos, y por la cual la sociedad actora solicita el 30% de la deducción.

Ahora, se bien es cierto que la regla general consagrada en el artículo 771-2, establece que para el reconocimiento de costos y deducciones en términos generales, se debe expedir factura o documento equivalente, dicha obligación aplica cuando el vendedor esté obligado a ello, es decir, cuando realice la venta de sus activos fijos en calidad de comerciante, lo anterior en concordancia con lo estipulado por el artículo 615 *ibídem*, que señala que los únicos obligados a expedir factura son las personas naturales o jurídicas que tengan la condición de comerciantes, esto es, quienes vendan bienes dentro del giro ordinario de sus negocios, más no las personas que lo hagan de manera ocasional, que fue lo que ocurrió en el asunto en estudio, toda vez que la operación efectuada por Laminaciones Muza obedeció a la venta de

² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 06 de marzo de 2008, Rad: 25000-23-27-000-2002-91426-01 (18473), C.P. Ligia López Díaz.

su planta industrial, es decir, bienes ya usados que constituían activos fijos, lo anterior como consecuencia de su inminente liquidación.

Al respecto, importa destacar la posición de la Sección Cuarta del Consejo de Estado respecto de la no obligación de expedir factura o documento equivalente:

"Finalmente, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario se refirió a los casos en que no existe obligación de expedir factura o documento equivalente, advirtiendo que el documento probatorio de la respectiva transacción generadora de costos, deducciones e impuestos descontables, debía cumplir los requisitos mínimos establecidos por el Gobierno Nacional.

De acuerdo con los artículos 616-2 ibídem, 2 del Decreto 1001 de 1997 y 6 del Decreto 3050 de 1997, no se requiere la expedición de factura o documento equivalente en los siguientes casos:

*Operaciones realizadas por bancos, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y compañías de financiamiento comercial; ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado; **enajenaciones y arrendamientos de bienes que constituyan activos fijos para el enajenante o arrendador no comerciante**; operaciones realizadas por Cooperativas de Ahorro y Crédito, Organismos Cooperativos de grado superior, Instituciones Auxiliares del Cooperativismo, Cooperativas Multiactivas e Integrales, y Fondos de Empleados, en relación con sus actividades financieras; operaciones realizadas por responsables del régimen simplificado; por distribuidores minoristas de combustibles derivados del petróleo y gas natural comprimido, en lo referente a estos productos; por prestadores del servicio de transporte público urbano o metropolitano de pasajeros, en relación con esas actividades; por quienes presten servicios de baños públicos, en relación con esa actividad; por personas naturales vinculadas por una relación laboral o legal y reglamentaria, en relación con esa actividad; y por personas naturales que únicamente vendan bienes excluidos de IVA o que presten servicios no gravados, siempre y cuando no sobrepasen los topes de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen simplificado.*

Para este tipo de operaciones, el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 dispuso que el documento soporte es el expedido por el vendedor o por el adquirente del bien y/o servicio, y que debe contener: apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad beneficiaria del pago o abono; fecha de la transacción; concepto; valor de la operación y, discriminación del impuesto generado en la operación, para el caso del impuesto sobre las ventas descontable".³

³ Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ. Sentencia del veintitrés (23) de septiembre del dos mil diez (2010). Radicación número: 25000-23-37-000-2006-00945-01(16739).

267

Lo anterior conduce a afirmar que la venta en activos fijos que realizó la sociedad Laminaciones Muza LTDA., lo hizo por fuera del giro normal de sus negocios, por lo cual se entiende que para ese momento dicha persona jurídica no actuó como comerciante, precisamente porque de acuerdo con el certificado de existencia y representación legal, su objeto social no comprendía la venta habitual de maquinaria para laminación.

Ahora bien, se debe advertir tal como se señaló anteriormente, que la venta de la maquinaria efectuada por Laminaciones Muza, efectivamente constituyó una operación de enajenación en activos fijos productivos, precisamente porque no se trató de la venta de máquinas nuevas sino de segunda, lo cual conlleva a señalar que no se materializó un ingreso operacional, entendido como los ingresos que obtiene una empresa por el giro normal de sus negocios, sino de un ingreso no operacional. De ahí, que conforme al artículo 615 del E.T., dicha persona jurídica no se encontrara en la obligación de expedir factura.

Entonces, atendiendo a que la sociedad actora no se encontraba obligada a expedir factura por cuanto no actuó como comerciante, y de conformidad con el inciso tercero del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, a esta le bastaba aportar los documentos que probaran la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, siempre y cuando los mismos cumplieran los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional señaló. Estos requisitos fueron establecidos por el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 que dispone:

"Artículo 3. REQUISITOS PARA LA PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES REALIZADAS CON NO OBLIGADOS A FACTURAR. De conformidad con lo estipulado en el inciso 3o. del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, el documento soporte para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables por operaciones realizadas con personas no obligadas a expedir facturas o documento equivalente, será el expedido por el vendedor o por el adquirente del bien y/o servicio, y deberá reunir los siguientes requisitos:

- 1. Apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad beneficiaria del pago o abono.*
- 2. Fecha de la transacción*
- 3. Concepto*
- 4. Valor de la operación*
- 5. La discriminación del impuesto generado en la operación, para el caso del impuesto sobre las ventas descontable".*

Los documentos aportados por el demandante como prueba de sus costos y que fueron rechazadas por la DIAN son una oferta mercantil de venta de activos, por medio de la cual Laminaciones Muza LTDA le propone a la Sociedad DIACO la venta de sus activos "maquinaria para laminación" por valor de SEIS MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$6.850.000.000), las actas de verificación de funcionamiento de los equipos y de entrega de los mismos, el certificado del revisor fiscal de Laminaciones Muza (Fls. 199-204), documentos que en su conjunto reúnen los requisitos establecidos en el referido artículo 3º del Decreto 3050 de 1997, tal como a continuación pasa a exponerse.

En relación con el primer requisito, esto es, apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona beneficiaria del pago o abono, dentro de la oferta mercantil de fecha 10 de junio de 2004, aparece la razón social del beneficiario del pago, en este caso, Laminaciones Muza junto con el nombre de su representante legal (Fls. 145). De igual manera, dentro de las notas de contabilidad de dicha persona jurídica, se encuentra su NIT con No. 800.042.036-7. (Fls. 199-200)

Respecto al segundo requisito, del acta de entrega de los bienes vendidos por la persona Jurídica Laminaciones Muza LTDA, se evidencia que la fecha de la transacción data del 11 de junio de 2004, según orden de compra expedida por DIACO S.A. (Fl.157)

En lo que respecta al tercer requisito, se advierte que de la oferta mercantil junto con las actas de entrega de los bienes y de funcionamiento de los mismos, así como de las notas de contabilidad, la transacción se hace por concepto de venta de maquinaria de segunda para laminación. (Fls. 145-200)

Para el caso del valor de la operación, de un análisis en conjunto a la oferta mercantil, así como a las notas de contabilidad de Laminaciones Muza LTDA, la transacción se hizo por la suma de SEIS MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$6.850.000.000). (Fls. 145-156, 199-200)

Por último, en relación con la discriminación del impuesto generado en la operación, para el caso del impuesto sobre las ventas descontables, se debe recordar que la venta en activos fijos no genera IVA, precisamente porque se trata de un activo fijo que no está destinado para la venta sino para el uso de la empresa, razón por la cual este no se genera. En todo caso, en las notas de contabilidad que reposan a folios 199-200 del expediente aparece registrada la discriminación de la

retención en la fuente, lo cual confirma que la operación realizada no representaba para Laminaciones Muza un ingreso operacional.

Conforme a lo anterior, y teniendo en cuenta que Laminaciones Muza no se encontraba en la obligación de expedir factura o documento equivalente, por cuanto no actuó como comerciante, la Sala advierte que en cumplimiento del inciso tercero del artículo 771-2 del E.T., los documentos aportados por la parte actora para demostrar los costos que fueron rechazados por la DIAN, reúnen los requisitos establecidos por el Gobierno Nacional a través del artículo 3 del Decreto 3050 de 1997.

Finalmente, se debe señalar que la finalidad del legislador con el beneficio tributario consagrado en el artículo 158-3 del E.T., ha sido reactivar el proceso productivo del contribuyente, incentivando el crecimiento y desarrollo económico del país, finalidad que se cumplió con la compra de las maquinas por parte de la Sociedad DIACO S. A. a Laminaciones Muza, como quiera que la adquisición de dicha maquinaria, le permite a esta última ser competitiva, permitiéndole mejorar sus procesos productivos y obteniendo con ello el reconocimiento de sus bienes y servicios, operación que por demás fue acreditada por la parte actora con la oferta mercantil irrevocable de venta de activos, acta de verificación de funcionamiento y de entrega, junto con el inventario físico de maquinaria.

Todo lo anterior, permite concluir que la sociedad actora si bien no estaba obligada a expedir factura por las razones antes expuestas, si aportó los documentos necesarios para demostrar la compra de los activos fijos, documentos que además cumplen con los requisitos exigidos por el Gobierno Nacional para que procedan los costos y deducciones, tal como lo exige el inciso tercero del artículo 771-2 del E.T., razón por la cual y en aplicación del principio de justicia tributaria, este cargo debe prosperar.

3.2 Examen del segundo cargo.

La parte actora alega que los argumentos dados por la DIAN para el desconocimiento de los gastos deducibles realizados en el año 2004 en desarrollo de su actividad productora de renta, por concepto de pagos efectuados al Comité Barrio Colombia y la Corporación Club el Nogal, se limitan a recitar los requisitos establecidos en el artículo 107 del E.T., concluyendo sin ningún sustento argumental o probatorio, que las deducciones a que alude el recurrente no corresponden al grupo de egresos calificado como expensas necesarias para el negocio, desconociendo que de conformidad con el artículo 107 *ibídem*, la

evaluación de la deducibilidad de un gasto debe hacerse teniendo como parámetro un criterio comercial.

Conforme a lo anterior, la Sala entrará a precisar las condiciones contenidas en el Estatuto Tributario para que un gasto pueda ser deducible.

Así las cosas, se debe señalar, en primer lugar, que de conformidad con el artículo 107⁴ del E.T., resultan presupuestos esenciales para que un gasto sea deducible, que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta, además que deben ser necesarias y proporcionales.

Se entiende por relación de causalidad, el nexo que debe existir entre el gasto y la renta obtenida, es decir, que no es posible producir la renta si no se incurre en el gasto; por su parte, la necesidad implica que el gasto interviene de manera directa o indirecta en la obtención efectiva de la renta, es decir, ayuda a producirla, y lo proporcional indica que el gasto debe ser razonable, estos dos últimos deben ser medidos con un criterio comercial, pues así lo dispone el artículo 107 *ibídem*.

Ahora bien, para probar la necesidad que el gasto tuvo en la actividad productora de renta de la empresa, no se requiere que se pruebe un ingreso correlativo, basta que se pruebe que el gasto incide, de manera razonable, en dicha actividad productora de renta. Al respecto, el H. Consejo de Estado señaló:

*"La Sala precisó que el artículo 107 del E.T. no exige que, a instancia del gasto, se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad (productividad). Por eso, la Sala consideró que la injerencia que tiene el gasto en la productividad puede probarse con el ingreso obtenido, pero que esa no necesariamente era la única prueba de la injerencia."*⁵

Igualmente, se debe indicar que respecto a la necesidad de la expensa, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha acudido a criterios auxiliares, tales como la obligatoriedad de la expensa en virtud de disposición legal, o en virtud del cumplimiento de obligaciones empresariales, o porque la expensa se suele hacer por costumbre mercantil, como quiera que dada la complejidad de cada caso, los criterios generales que consagra el artículo 107 del E.T., y que orientan

⁴ ARTICULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o periodo gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

⁵Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 21 de noviembre de 2012, Rad: 05001-23-31-000-2004-96338-01 (18488), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

al juez para establecer si la expensa es necesaria para la empresa, no resultan fáciles de aplicar.

Conforme a lo anterior, resulta de importancia señalar que el artículo 107 del E.T., conmina al juez a valorar cada una de las expensas que llevan los contribuyentes en sus declaraciones tributarias como deducibles, con un criterio comercial.

Igualmente, el Consejo de Estado ha señalado que los gastos sobre las cuales se solicita las deducciones, deben estar debidamente demostradas con la respectiva factura, conforme lo dispone el artículo 771-2 del E.T., al respecto dicha Corporación sostuvo:

"Ahora bien, en este tipo de casos no basta la exposición de criterio acertados y razonable de lo que debe entenderse por relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad. También es indispensable subsumir los hechos de cada caso concreto al entendimiento de lo que es necesario, proporcional y que guarda relación de causalidad con la actividad productora de renta. Los hechos, además, deben estar probados mediante pruebas pertinentes, conducentes y útiles.

*Para el efecto, es menester tener en cuenta que el estatuto tributario regula las reglas a tener en cuenta para cuando se trata de fundamentar la veracidad de la información suministrada en los denuncios tributarios. Entre esas reglas esta la prevista en el artículo 771-2 del E.T. que prevé que para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del estatuto tributario. Y que cuando no exista obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, caso en el cual, tales documento deben cumplir los requisitos mínimos que el gobierno nacional establezca."*⁶

Así las cosas, frente al asunto en estudio se debe señalar, en primer lugar, que si bien el Consejo de Estado ha señalado que las expensas sobre las cuales los contribuyentes piden la deducción señalada en el artículo 107 del E.T., requieren de prueba, más específicamente de la factura con todos los requisitos señalados en los artículos 617 y 618 *ibídem*, se debe advertir que frente al presente asunto, si bien la parte actora no aporta copia de las facturas por dichos pagos, la Sala no obstante entrará a analizar el cargo formulado, atendiendo a que la DIAN no desconoce la existencia de los pagos efectuados al Comité Cívico Barrio Colombia y Club el Nogal, sino que la controversia gira en torno a que dichos gastos no guardan relación de causalidad con la actividad de renta.

⁶Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 06 de noviembre de 2014, Rad: 130012331000200900295-01 (19247), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Al respecto, la DIAN dentro del anexo explicativo de la Liquidación Oficial de Revisión No. 200642006000031 del 23 de agosto de 2006, sostuvo:

"Tal y como lo manifiestan en su respuesta, en ningún momento se les ha discutido la existencia de las deducciones, por lo que contablemente las puede llevar, pero fiscalmente tiene que reunir los requisitos y además tiene que tener relación de causalidad, por esa razón se le rechaza los siguientes valores al no ser procedentes como deducción:

TERCERO	NIT	VALOR	CONCEPTO
COMITÉ CÍVICO BARRIO COLOMBIA	800.059.739	1.560.000	APORTES
CORP CLUB EL NOGAL	800.180.832	23.860.705	CUOTAS DE SOSTENIBILIDAD
TOTAL		\$25.420.705	

Ahora bien, para establecer si los gastos operacionales cuya deducción se solicita reúnen los requisitos del artículo 107 del E.T., la Sala partirá del estudio del certificado de existencia y representación legal de la sociedad demandante DIACO S.A., a efectos de estudiar con criterio comercial, las operaciones que fundamentaron los gastos.

En efecto, tal como se señaló en el anterior cargo el objeto social de la sociedad demandante consiste en: "1 LA PRODUCCIÓN, TRANSFORMACIÓN, COMERCIALIZACIÓN, Y VENTA DE HIERRO, ACERO, BRONCE, ALUMINIO Y CUALQUIER OTRA ALEACIÓN A PARTIR DE CHATARRA O MINERALES QUE LE PERMITAN OBTENER ESTOS PRODUCTOS; 2. LA ADQUISICIÓN DE ACCIONES Y PARTICIPACIONES EN OTRAS SOCIEDADES. 3. EFECTUAR EL MONTAJE DE PLANTAS PARA LA FABRICACIÓN, TRANSFORMACIÓN, Y VENTA DE TODA CLASE DE PRODUCTOS SIDERÚRGICOS Y METALÚRGICOS DE ACERO Y EL APROVECHAMIENTO DE LOS DERIVADOS SECUNDARIOS DE SU FABRICACIÓN PRINCIPAL. 4. IMPORTAR, ADQUIRIR Y ENAJENAR LA MATERIA PRIMA, MAQUINARIA, REPUESTOS Y EN GENERAL TODA CLASE DE PRODUCTOS Y EQUIPOS NECESARIOS PARA EL DESARROLLO E LA EMPRESA. 5. LA COMERCIALIZACIÓN DE TODA CLASE DE PRODUCTOS, EN ESPECIAL ACEROS, FERROSOS Y NO FERROSOS, CHATARRA, MATERIA PRIMA Y DEMÁS ELEMENTOS Y EQUIPOS RELACIONADOS CON LA INDUSTRIA DEL ACERO; LA COMPRA, VENTA, MANEJO, RECIBO O ENTREGA EN PARTICIPACIÓN, DISTRIBUCIÓN, IMPORTACIÓN, EXPORTACIÓN DE LOS ANTERIORES PRODUCTOS EN EL PAÍS O EN EL EXTERIOR, LA PRESTACIÓN DE ASESORÍA TÉCNICAS Y LA INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA EN LOS CAMPOS DE SUS ACTIVIDADES. 6. LA EXPLOTACIÓN DE LA ACTIVIDAD

270

DEL TRANSPORTE ESPECIALMENTE EL DE CARGA. EN DESARROLLO DEL OBJETO SOCIAL ANTES MENCIONADO, LA SOCIEDAD PODRÁ PROMOVER Y FUNDAR ESTABLECIMIENTOS, ALMACENES DEPÓSITOS O AGENCIAS; PODRÁ ADEMÁS ADQUIRIR A CUALQUIER TITULO TODA CLASE DE BIENES MUEBLES O INMUEBLES, ARRENDARLOS, ENAJENARLOS O GRAVARLOS Y DARLOS EN GARANTÍA DE SUS PROPIAS OBLIGACIONES; EXPLORAR MARCAS O NOMBRES COMERCIALES, PATENTES, INVERSIONES O CUALQUIER OTRO BIEN INCORPORAL...".

De acuerdo con el objeto social antes señalado, la Sociedad DIACO S.A. es una compañía dedicada al proceso de producción, transformación, comercialización, venta y transporte de materia prima, así como de los productos finales relacionados con hierros, aceros y otros minerales, es decir, se encarga de realizar todo el proceso que tiene que ver con la empresa siderúrgica y metalúrgica.

Ahora bien, de los documentos que obran en el proceso se advierte que lo que se discute si es deducible o no, son los pagos efectuados por la Sociedad actora al Comité Cívico Barrio Colombia por valor de \$1.560.000 y al Club El Nogal por la suma de \$23.860.705. La sociedad actora justifica dichos pagos con el hecho de que atendiendo a la naturaleza de las actividades realizadas por los destinatarios de los pagos, que se concretan en la realización de actividades de interés común para el entorno donde DIACO desarrolla sus negocios en la ciudad de Medellín, para el caso del Comité Cívico, y en la puesta a disposición de espacios para la realización de actividades empresariales, para el caso del Club El Nogal, no se está ante erogaciones que no tengan relación con la actividad económica de la compañía, ni ante gastos que no se adecuen al comportamiento normal de un comerciante.

Así las cosas, en lo que tiene que ver con el pago efectuado al Club El Nogal por concepto de cuotas de sostenimiento, la Sala considera que dicho gasto sí tiene relación de causalidad, como quiera que razonablemente y por costumbre, constituye una práctica empresarial, en compañías comerciales como DIACO S.A., que los directivos se reúnan en espacios adecuados para la realización de actividades empresariales, tales como discutir nuevas estrategias de mercado o buscar socios estratégicos en el tema, dictar charlas que tiendan al desarrollo empresarial y productivo entre otras, actividades que se deben desarrollar con el objeto de sacar adelante a la compañía, haciéndola productiva y rentable en el mercado, razón por la cual se debe entender que se trata de gastos deducibles.

Ahora, en lo que tiene que ver con la necesidad del gasto, se debe señalar que dicha expensa resulta necesaria atendiendo a criterios comerciales, como quiera que dicho pago en empresas como DIACO S.A., se hace a partir de lo normalmente acostumbrado en la práctica mercantil, con el propósito de idear estrategias de mercado y en general diversas actividades empresariales.

Respecto a la proporcionalidad, se debe indicar que el pago efectuado al Club El Nogal equivale a \$23.860.075, lo que indica que atendiendo a los ingresos netos reportados por la compañía, esto es, \$468.063.592.000, dicho gasto tan solo equivale al 0.01 %, y al 0.15% de los gastos operacionales de administración, lo cual indica que el pago por dicho concepto, resulta a todas luces proporcional.

Por otro lado, en lo que respecta al pago efectuado por concepto de aportes al Comité Cívico Barrio Colombia, se dirá que de un análisis a la Resolución No. 200012007000001 del 17 de julio de 2007 (Fls. 54-69) por medio de la cual la DIAN resolvió modificar la Liquidación Oficial de Revisión No. 200642006000031, en el renglón 73 la Dirección de Impuestos rechaza operaciones por valor de veinticinco millones cuatrocientos veintiún mil pesos (\$25.421.000), correspondiente al pago efectuado al Club El Nogal, mientras que en el renglón 58 le desconocen a la Sociedad actora la deducción por activos fijos productivos en valor de dos mil ciento treinta y nueve millones (\$2.139.970.000), por concepto de la inversión en activos fijos productivos, lo que significa que el valor de un millón quinientos sesenta mil pesos (\$1.560.000) por concepto de cuotas de aportes al Comité Cívico Barrio Colombia, le fue aceptado como deducción.

II 4.- LA CONCLUSIÓN Y EL SENTIDO DE LA DECISIÓN.

Así las cosas, la Sala concluye que la Sociedad DIACO S.A., incluyó dentro su declaración de renta año gravable 2004, gastos y deducciones que resultaban procedentes, en la medida que se subsumen dentro de los requisitos que exige los artículos 107 y 158-3 del E.T, motivo por el cual se accederá a las súplicas de la demanda.

De las costas procesales.

En relación con la condena en costas, se tendrá en cuenta lo señalado por el artículo 171 del C.C.A. En ese sentido, teniendo en cuenta que la conducta asumida por la entidad vencida, no vislumbra temeridad o mala fe, en el presente asunto no habrá condena en costas.

271

III. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala de Decisión No. 1 del Tribunal Contencioso Administrativo de Boyacá, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley.

FALLA:

PRIMERO.- DECLARAR la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 200642006000031 del 23 de agosto de 2006, así como de la Resolución No. 200012007000001 del 17 de julio de 2007, proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tunja.

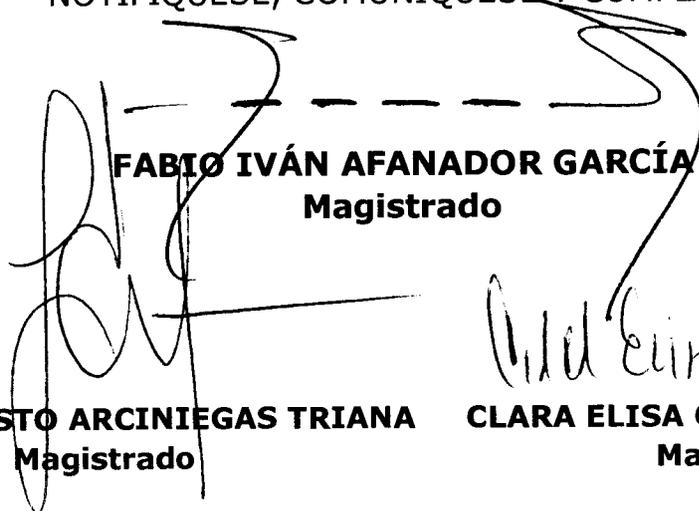
SEGUNDO.- Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR LA FIRMEZA** de la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2004, presentada por la Sociedad DIACO S.A.

TERCERO.- Sin condena en costas.

CUARTO.- Ejecutoriada esta providencia archívese el expediente dejando las constancias del caso.

Esta Sentencia fue estudiada y aprobada en Sala de Decisión No. 1, según consta en acta de la fecha.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE


FABIO IVÁN AFANADOR GARCÍA
Magistrado


LUIS ERNESTO ARCINIEGAS TRIANA
Magistrado


CLARA ELISA CIFUENTES ORTIZ
Magistrada

dago