

REPÚBLICA DE COLOMBIA



RAMA JUDICIAL

**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN CUARTA
SUBSECCIÓN A**

Bogotá, D.C., trece (13) de mayo de dos mil veinte (2020)

Magistrado Ponente: **LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

Expediente No. : 2500023370002016-01069-00
Demandante : THE ELITE FLOWER S. A. S. C. I.
Demandado : U.A.E. DIAN
Asunto : IMPUESTO SOBRE LA RENTA 2012

La compañía THE ELITE FLOWER S. A. S. C. I., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho consagrado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solicita al Tribunal que declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 312412015000144 de 23 de diciembre de 2015, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la cual modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012.

A título de restablecimiento de derecho solicita:

SEGUNDA.- Que como consecuencia de la nulidad se restablezca el derecho de la actora, exponiéndose que su declaración de renta privada, correspondiente al año gravable 2012, se encuentra en firme. En forma subsidiaria, que se tase el impuesto que corresponda según lo que aparezca probado en el expediente y de conformidad con la ley, y que se anule la sanción de inexactitud.

NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

La parte demandante cita como violados los artículos 1, 2, 6, 13, 29, 95-9, 338, 363 de la Constitución Política de Colombia; 58 a 88-1, 104 a 175, 176 a 177-2, 647 del Estatuto Tributario, 2200 del Código Civil, 10 de la Ley 1437 de 2011 y Decretos Reglamentarios 2649, 2650 de 1993.

1. El precedente judicial en la interpretación de las normas tributarias

Afirma que con la expedición del artículo 10 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, se abrió camino la teoría de los precedentes judiciales en el campo del derecho administrativo.

Dice que en virtud de la exequibilidad condicionada de esta disposición, mediante Sentencia C – 634 de agosto 24 de 2011, se dispuso que en la aplicación del derecho administrativo también debe observarse los preceptos constitucionales aplicables así como los precedentes creados alrededor de estos últimos.

Observa que al expedir los actos administrativos fue citada con más frecuencia la jurisprudencia del Consejo de Estado, pero, en su concepto, ello no se hizo con el rigor demandado por la teoría de los precedentes, esto era, distinguir entre el *obiter dicta* y la *ratio decidendi* de los fallos respectivos, para aplicar esta última a casos con los mismos supuestos fácticos y jurídicos.

Alude que la jurisprudencia del Consejo de Estado de marzo 10 de 2011 y de julio 24 de 2003, invocada en el acto administrativo objeto de demanda, apuntan a casos de deducciones cuestionadas, no costos glosados, relacionados con el pago de la contribución a la Superintendencia de Sociedades y sobre la naturaleza del contrato de comodato.

Califica de incomprensible la invocación de tales jurisprudencias de las deducciones para sustentar el rechazo de costos incurridos en la actividad de exportación de flores, en especial si se atiende a la fórmula de depuración de la renta líquida propuesta en el artículo 26 del E. T.

2. Reglas independientes para el reconocimiento de costos y deducciones

Dice que el impuesto sobre la renta fija reglas separadas para el costo y el gasto como factores de depuración de la base gravable, en consecuencia, no son consideradas sinónimas las expresiones costos y deducciones, por ello, el artículo 177 del E. T., estableció una regla inversa a la propuesta por la Administración en esta actuación, como era que la deducciones están sujetas a las mismas limitaciones señaladas para los costos en los artículos 85 a 88, inclusive.

Por lo anterior, en concepto de la demandante, constituye una grave violación al principio de legalidad del artículo 338 de la Constitución Política y 177 del E. T., lo sostenido por la demandada en el sentido de indicar que las reglas específicas de las deducciones, contenidas en los artículos 107 y 128 del E. T., son aplicables a los casos de los costos solicitados en la declaración de renta, pues así no fue previsto en las llamadas limitaciones comunes, ni le corresponde al fisco crear reglas jurídicas en los casos de vacíos legales.

Expone que cuando los sacrificios hacen parte de los costos, las exigencias del artículo 107 del E. T. son por naturaleza inoperantes, no solo porque dicha disposición pertenece al capítulo de las deducciones, sino porque la caracterización de las deducciones presupone que no haya un nexo intenso con los ingresos que genera la actividad productiva, por lo cual, el operador debe estudiar la relación de causalidad de tales gastos con la actividad y valorar su necesidad o proporcionalidad en términos de los estándares comerciales.

En línea con lo expuesto, aclara que en los principios de contabilidad del Decreto 2649 de 1993 se define que los costos representan erogaciones y cargos asociados directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de servicios de los cuales el ente deriva sus ingresos.

Destaca como suficiente ese estrecho o intenso nexo en la obtención de bienes a comercializar para que la erogación sea catalogada como costo, aunque advierte que puede ser directo o indirecto, tal y como lo aclaró la dinámica de la “clase 7” en el Plan Único de Cuentas del Decreto 2650 de 1993, relacionada con los “Costos de Producción o de Operación”.

Enfatiza que al tratarse de una expensa común, es inexcusable examinar su necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad con la actividad, pues estas erogaciones se encuentran en la frontera en donde una salida de recursos puede darse bien para administrar o facilitar la generación de renta o bien distribuir utilidades.

3. Prueba contable de los costos glosados

Sostiene que la Administración objetó los costos solicitados sobre la base de que no se cumplen las exigencias propias de las deducciones establecidas en el artículo 107 del E. T., y por ello, rechazó cultivos amortizables (\$987.604.538,15), costo de material vegetal (\$559.201.529,25) y depreciaciones (\$2.879.030.488,07).

Afirma que tales partidas fueron contabilizadas bajo la clase 7, esto era, costos de producción o de operación y por lo mismo registrados en el renglón de costo de venta.

Resalta que si se trata de examinar el costo usualmente acostumbrado en la producción de flores para su comercialización es normal consumir los insumos relacionados con camas de flores y demás material vegetal (inventario), pues esta es la materia prima o costo directo de producción, sin cuyo sacrificio no se obtendrían los tallos objeto de ulterior exportación.

En cuanto al desgaste de los bienes depreciables destinados al cultivo y recolección de flores, solicitado como costo indirecto, conforme a las premisas del artículo 73 del Plan Único de Cuentas, estándar acostumbrado en el sector industrial, dice que este corresponde al desgaste o depreciación del inmueble destinado a la fabricación de la maquinaria y demás instalaciones, el cual, es usual y acostumbrado que sea valorado como parte del costo indirecto de producción conforme a la dinámica prevista para esa cuenta.

Precisa que la contabilidad de costos es prueba a su favor dada la falta de indicio de falsedad o inexactitud de acuerdo al artículo 772 del E. T., aunado a que esas partidas no constituyen deducción sino costo.

Reafirma que el fisco incurrió en indebida aplicación del artículo 107 del E. T. no solo porque esta es una norma limitativa de las deducciones, sino porque es claro que la materia prima (camas y material vegetal) y la depreciación de las instalaciones destinadas al cultivo y recolección, constituyen costo de producción, porque sin ellas la actora no habría obtenido el producto materia de la actividad de exportación que es gravada con impuesto a la renta en la vigencia 2012.

4. La prueba comercial de los costos incurridos

Agrega que en el recuento de los hechos se expuso que el origen de los costos no se encuentra relacionados con el contrato de comodato, sino con el convenio de suministro exclusivo de las flores cultivadas y recolectadas por el tenedor en estas instalaciones.

Añade que el contrato de suministro constituye plena prueba de la contribución a los costos directos e indirectos de las camas de flores, el material vegetal y la inversión realizada en tales instalaciones, las cuales estaban expresamente excluidas del grupo de costos asumidos por la filial tenedora.

Aclara que si la entrega de la tenencia no hubiera sido a título gratuito sino remunerado (arriendo), tampoco cabría modificar la conclusión de que el consumo de materia prima e instalaciones constituye costo directo e indirecto del negocio de exportación de flores, esto es, que en la técnica contable tampoco serían gasto deducible de la renta por arriendos.

Insiste que a depreciación de las instalaciones de flores solo responde al hecho de que para ese fin son continuamente usadas, sin ser relevante que el cultivador y recolector tenga la tenencia a título gratuito u oneroso.

Dice que el consumo de material vegetal y el uso de las instalaciones respectivas para el cultivo y recolección de las flores exportadas por la sociedad actora, guardan una relación de medio a fin con su negocio principal.

Expone que los costos rechazados, examinados de forma individual, cumplen con los requisitos del artículo 107 E. T., así no sea una norma aplicable. Califica de

sofisma de distracción la conjetura de la demandada, dirigida a señalar que tienen que coincidir el tenedor con el propietario para que opere el reconocimiento de costos y gastos propios.

Comenta que al derecho tributario y sancionatorio interesa verdaderamente quien ha incurrido en el costo de estos materiales, inventarios, mejoras o instalaciones de ordinaria causación en el negocio de cultivo y recolección de flores para exportación, sin que al efecto trascienda el hecho de que la tenencia se encuentre en manos de un tercero.

Explica que ceder temporalmente la tenencia no es ceder el dominio de las cosas y por lo mismo es razonable entender que el consumo de los bienes fungibles o el deterioro de los activos tangibles corren por cuenta de su propietario, salvo pacto en contrario.

Alude que la gratuidad de la tenencia por el comodatario no entraña que el exportador no incurra en costos del material vegetal, de los inventarios y de las demás instalaciones usadas en la producción de las flores comercializadas, de allí que haya sido aclarado explícitamente en el contrato de suministro vigente desde el 2011, obrante en el expediente.

Informa que en razón de la tenencia precaria sucede que el exportador incurre en un costo directo adicional del negocio de exportación, como era el pago al comodatario de un precio por tallo cultivado y recolectado en dichas instalaciones.

5. El principio de libertad de empresa y los grupos económicos.

Dice que en virtud de los principios de libertad de empresa, libertad de asociación y libertad de contratación, creó una sociedad especializada en el cultivo de flores distinta de la comercializadora internacional, e igualmente decidió que toda la producción de la filial se realizara en las instalaciones de propiedad de la matriz y en compensación el precio de los tallos suministrados fue inferior al precio de compra reconocido a otros proveedores.

Indica que de la naturaleza del contrato de comodato o de sus reglas positivas incluidas en el artículo 2200 del Código Civil, no se deriva una limitación a la posibilidad de celebrar acuerdos complementarios en búsqueda de beneficios recíprocos, tales como la seguridad de que toda su producción fuera adquirida (para el tenedor) o la seguridad de que siempre estará abastecido el suministro de flores (para el exportador) y a un precio altamente competitivo.

6. El precedente administrativo sobre lo deducible

Reitera que se está ante costos y por lo tanto no había lugar a aplicar las reglas especiales de las deducciones, en especial las del artículo 107 del E. T., para luego traer a colación el precedente jurisprudencial extractado de la *ratio decidendi* del fallo proferido en octubre 13 de 2005 por el Consejo de Estado (1100103270002003-00099-01 (14372)), a través de la cual fue anulado el Concepto 57621 de 2003, en el cual se negó la deducibilidad de las bonificaciones ocasionales pagadas a los trabajadores y consignó criterios muy sólidos sobre lo que era la relación de causalidad con la actividad (no con el ingreso), así como la forma en que debe verificarse el cumplimiento de los restantes requisitos de necesidad y proporcionalidad con los ingresos, en donde fue puntualizado que el nexo exigido no es que toda erogación produzca un ingreso, basta que sea susceptible de producirlo.

Indica que la importancia de la precisión anterior se advierte frente a la noción de pérdida fiscal, pues si los costos siempre tuvieran que generar ingresos en forma proporcional nunca cabría aducir pérdidas fiscales compensables de utilidades futuras.

Bajo esta óptica, para la demandante, no se puede sostener que el consumo de material vegetal o de camas de flores realizado para la producción de los bienes objeto de comercialización internacional no son erogaciones de su propietario y exportador que contribuyen en forma necesaria y proporcional a su actividad generadora de renta.

Destaca que la relación de medio a fin no se desvanece por el hecho de haberse entregado la tenencia de la finca a la filial, pues en el contrato de suministro quedó pactado que esos conceptos serían sufragados por su dueño y exportador.

En este caso, dice, la carga de la prueba no descansa en el contribuyente pues es un hecho evidente que sin producción de flores no hay lugar a su exportación posterior. Resalta que no existe indicio de una erogación irracional, exorbitante o no acostumbrada en el negocio de las flores, independientemente de los acuerdos sobre la explotación conjunta entre filial y matriz.

Agrega que de estar concentrado el negocio en la matriz, todos estos costos rechazados serían admitidos sin discusión; su rechazo en esta actuación obedece a un planteamiento formal sobre la tenencia de la cosa que no altera la realidad de que esos consumos o sacrificios efectivamente hacen parte del costo del producto a exportar.

7. La improcedencia de la sanción por inexactitud

En concepto de la demandante, la Administración no detectó un solo dato de ciencia o conocimiento inexacto, incompleto, desfigurado o inexistente, presupuesto que debe predicarse de algún dato material o económico para que opere la sanción de inexactitud tipificada en el artículo 647 del E. T.

Apunta que la discusión con la autoridad es eminentemente jurídica, originada en la diferencia de criterios alrededor del artículo 107 del E. T., pues para la Administración se debe aplicar a los costos solicitados las expresas limitaciones comunes del ordenamiento tributario y en contravía del precedente jurisprudencial.

Dice que ante la inexistencia de diferencias sobre los hechos económicos, la discusión sobre la imputación de dichos costos es un asunto puramente jurídico, máxime si todos esos factores productivos han hecho parte del patrimonio declarado por la sociedad actora y por ende, también han servido de base en la liquidación de la renta presuntiva mínima de ese ejercicio 2012.

LA OPOSICIÓN

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, y en concreto sostuvo lo siguiente (ff. 89 a 111):

Sobre el renglón 49: costo de ventas rechazado por la suma de \$3.930.309.000

Afirma que en ejercicio de las facultades conferidas por los artículos 560, 684, 688 y 703 del E. T. y demás normas pertinentes, estableció que la demandante incluyó en el renglón costo de ventas, entre otras, de las cuentas PUC 7135 – Cultivos amortizables, 7140 Costo material vegetal y 7360 – Depreciaciones.

Identificó que la única actividad que la sociedad THE ELITE FLOWER SAS es la comercialización de flor y no la producción, tal y como se constata en los hechos relacionados en la demanda y en los antecedentes administrativos, lo cual se encuentra plenamente probado y no está en discusión en el presente proceso. Para demostrar lo anterior, transcribe el aparte correspondiente del Requerimiento Especial 312382015000048 de marzo de 2015.

Menciona que con la verificación ocular quedó establecido que la demandante no es productora de flores. Aunado a ello, refirió que al solicitar la información correspondiente a los costos de las cuentas cuestionadas la demandante reiteró que no era productora de flores, sino que esta labor era desarrollada por otra compañía del grupo económico como era la denominada Elite Flower Farmers, con lo cual, la sociedad demandante solo comercializa flores, y por ello, no era de recibo la solicitud de amortizaciones como costos de cultivos amortizables y material vegetal.

Comenta que la sociedad explicó que en enero 31 de 2011 el Grupo Económico Elite Flower tomó la decisión de separar la comercialización de la producción de flores, es decir, que hasta esa fecha la sociedad The Elite Flower Flowers SAS CI desarrollaba todo el ciclo de producción y comercialización de la flor, lo que hizo que se constituyera una nueva sociedad con el fin de encargarse de la producción de la flor.

Expresa que a raíz de la distribución de actividades dentro de las empresas del Grupo Económico Elite Flower, la sociedad The Elite Flower SAS CI entregó activos fijos y de los cultivos de flores con todos sus componentes (cargos diferidos amortizables), a la sociedad Elite Flower Farmers, a través de un “contrato de comodato”.

Refiere que los activos fijos y cargos diferidos entregados fueron los cultivos de flores con la inclusión del terreno (fincas) y todos los actos inherentes a la producción, los cuales fueron entregados en comodato desde febrero de 2011. Dispone que estos bienes, fincas- invernaderos, se cedieron y algunos terrenos fueron dados en comodato, como fue manifestado por el apoderado en el acta de visita del 27 de agosto de 2014.

Asevera que en el acta de visita del 18 de septiembre de 2014 se recibieron los documentos soporte del método de participación patrimonial, el cual, se encontraba en estudio por parte de la Superintendencia de Sociedades, dentro de estos documentos se encuentra un correo enviado por la sociedad a la Superintendencia de Sociedades del 01 de octubre de 2011, la cual, en el inciso 2º del punto 5 indicó que a partir del 15 de febrero de 2011, en virtud del contrato firmado entre The Elite Flower S.A.S C. I. y Elite Flower Farmers S. A. S., esta última recibió en comodato todos los predios propios y arrendados que poseía The Elite Flower S.A.S. C.I. al 15 de febrero de 2011 junto con el material vegetal, maquinaria y equipos, equipos de comunicación, invernaderos y demás activos ubicados en ellos.

Detalla que mediante el correo electrónico del 06 de octubre de 2014 fue recibido el contrato de comodato del 15 de febrero de 2011, sus anexos, otro sí, así como la relación de los activos fijos dados en comodato por el año 2011 y 2012, así como los activos fijos con los que se quedó la sociedad para desarrollar su actividad.

Especificó que en el contrato de comodato, el anexo 1 y sus otro sí, fueron detallados los predios, los invernaderos, los cultivos de flores entregados con todo el material vegetal, maquinaria y equipo de invernaderos a la fecha de suscripción del mismo. De igual forma, dijo que en los otro sí 3, 4, y sus anexos, fueron detallados los activos fijos que la compañía The Elite Flower SAS CI adquirió desde

marzo a diciembre de 2011 y durante 2012, los cuales fueron entregados como parte del contrato de comodato.

Explica que aunque del folio 168 a 209 fueron detallados los activos fijos entregados en comodato, con los saldos a diciembre de 2011 y 2012, faltó el detalle de los activos con los que se quedó la sociedad para el desarrollo de su actividad y los entregados en comodato como se había solicitado en el Acta de Visita del 18 Septiembre de 2014.

Aclara que en Acta de Visita de 2 de septiembre de 2014 fueron solicitados los auxiliares de las cuentas 713505 Material Amortizable, 714005 Costo Material Ciclo corto y 7360 Depreciaciones del Balance de prueba y del anexo de la declaración información que fue entregada.

Dijo que con el fin de verificar si estas cuentas corresponden efectivamente a amortizaciones de material vegetal, se elaboraron las hojas de trabajo de la cuentas 713505 y 714005 en donde la compañía describe que corresponde al costo de amortización de material vegetal ciclo corto y ciclo largo.

Adicionalmente, afirma, obra en los folios 366 al 370 los cuadros de amortización del costo del material vegetal amortizable y el material vegetal ciclo corto registrados contablemente en las cuentas PUC 713505 y 714005 respectivamente, en el cual se muestra como total amortización 2012 el valor de \$1.547.868.614.77, en tanto que la sociedad fiscalmente está llevando la suma de \$1.546.805.797.40.

Precisa que el costo de depreciación registrado en la cuenta PUC 7360 por valor contable y fiscal de \$2.879.030.488,07, corresponde a los bienes productivos de la sociedad. De lo anterior, encontró que la mayoría de la depreciación solicitada como costo correspondía a los bienes entregados en Comodato.

Apunta que con el fin de establecer los activos y/o bienes dados en comodato y con los que se quedó la sociedad para el desarrollo de sus actividades productoras de renta, requirió a la sociedad para identificar los activos fijos entregados en comodato a la sociedad Elite Flower Farmers SAS y la depreciación acumulada y el gasto de depreciación por el año 2012 inherentes a éstos.

Destaca que en el folio 318 de los antecedentes administrativos obra el resumen en donde se detalla los bienes entregados en Comodato y los bienes utilizados en la sociedad The Elite Flower SAS CI, con su costo y gasto de depreciación.

Para la demandada es claro que el contribuyente The Elite Flower SAS CI solicitó costos de activos fijos y cargos diferidos como era la amortización de material vegetal, y el valor de la depreciación y la amortización anual por la vigencia 2012 en las cuentas PUC 7360, 7135 y 7140, en la suma de total de \$3.930.308.727, de bienes no utilizados en desarrollo de su actividad productora de renta, es decir, no generó ingreso alguno, toda vez que estos bienes fueron dados en comodato de acuerdo al contrato suscrito el 15 de febrero de 2011, entre THE ELITE FLOWER SAS CI y ELITE FLOWER FARMERS SAS.

Por tanto no es dado para la sociedad The Elite Flower SAS CI, solicitar costos de depreciación y amortización de bienes que ha dado en comodato y que no generan ningún tipo de renta para ésta, pero si se está afectando los ingresos obtenidos en desarrollo de su actividad con costos que no tienen relación de causalidad.

Trascribe el artículo 64 del Decreto reglamentario 2649 de 1993, sobre los activos y/o bienes que poseen las sociedades y la connotación en el desarrollo de sus actividades, para destacar que los bienes pertenecientes a este rubro son aquellos adquiridos con la intención de emplearlos en forma permanente para la producción o suministro de otros bienes y servicios, para arrendarlos o usarlos en la administración del ente, no destinados para la venta y su vida útil excede a un año.

Explica que la depreciación es el mecanismo mediante el cual se reconoce el desgaste sufrido del activo por el uso que se haga del mismo y cuando éste es utilizado para generar ingresos, sufre un desgaste normal durante su vida útil. Por ello, para la demandada, el ingreso obtenido por el bien usado, se le debe incorporar el gasto correspondiente por el desgaste que el activo ha sufrido para generar el mismo; es así que dentro de los principios contables (realización", art 12 D 2649/1993).

Cita el artículo 135 del E. T. que define cuales activos fijos son depreciables, así como el concepto de la DIAN 054954 de junio 27 de 2001; para manifestar que la

deducción por depreciación, solo se predica respecto de los bienes usados en negocios o actividades productoras de renta y que se hayan utilizado en el período gravable respectivo.

Para la demandada, si los bienes no se utilizan de ninguna manera, ni se obtiene renta de ellos, en ningún caso procede fiscalmente tomar gasto por depreciación. Adicionalmente, de acuerdo a lo señalado por el artículo 64 del decreto 2649 de 1993, la contribución de los activos a la generación del ingreso debe reconocerse en los resultados del ejercicio mediante la depreciación de su valor histórico ajustado. Es decir, contablemente la depreciación también va ligada a que el activo contribuya a la generación de ingresos.

Adicionalmente, dice que de conformidad con el artículo 2201 del Código Civil Colombiano el comodante conserva todos los derechos sobre los bienes que entrego en comodato, pero no su uso.

Trae apartes del Concepto 024 de la Contaduría Pública de 7 de agosto de 2008, en el cual se resuelve una consulta respecto al manejo contable bienes en comodato, para decir que de este no se desprende que pueda tomarse el gasto/costo de depreciación de los bienes dados en comodato para ninguna de las partes (Comodante y Comodatario), e hizo claridad respecto a las mejoras efectuadas a los bienes dados en comodato, no siendo procedente dar la misma connotación al gasto de depreciación que como se explicó anteriormente es otro procedimiento inherente a los bienes.

Apunta que los gastos/costos de las cuentas PUC 7140 y 7135 de los bienes objeto de amortización con la contrapartida 1710 cargos diferidos, están dados en material vegetal, correspondiente a los invernaderos de los cultivos de flores dados en comodato y cuya explotación y uso de los mismos están en cabeza del comodatario, los cuales fueron reglados en los artículos 142 y 144.

Expone que para el año gravable 2012 la sociedad demandante tenía un contrato de comodato vigente con la sociedad Elite Flower Farmers SAS, en donde parte de sus activos fijos y bienes amortizables habían sido entregados en comodato, por lo cual éstos activos y bienes amortizables no hacían parte del desarrollo del objeto

social de la empresa ni hubo Ingresos operacionales y no operacionales inherentes a los mismos. De igual manera no se puede generar ingreso o contraprestación económica alguna toda vez que una de las condiciones del Contrato de Comodato es la gratuidad.

Por lo expuesto, dice, fue rechazado el valor de \$3,930,308,727.40 en el renglón 49 Costo de ventas y de prestación de servicios de la declaración de renta del año gravable 2012, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 107 y 128 del Estatuto Tributario; por cuanto en primer término no hay relación de causalidad entre el costo y los activos y bienes amortizables dados en Comodato y no es procedente solicitar depreciación y amortización sobre bienes que no generan ingresos ni renta alguna para la sociedad propietaria de los bienes.

Sobre los cargos: el precedente judicial en la interpretación de las normas tributarias; reglas independientes para el reconocimiento de costos y deducciones; la prueba contable de los costos glosados; la prueba comercial de los costos incurridos; el principio de la libertad de empresa y los grupos económicos; el precedente administrativo sobre lo deducible, precisa que el artículo 77 del Estatuto Tributario consagra los requisitos para la aceptación de los costos o inversiones amortizables, tales pagos o abonos deben cumplir los mismos requisitos señalados para las deducciones.

Luego cita el artículo 107 del E. T. sobre los requisitos para las deducciones, con el fin de aclarar que para la aceptación fiscal de los costos es requisito indispensable que se cumpla con la totalidad de los requisitos exigidos por el legislador para la procedencia de las deducciones en aplicación imperativa de la ley.

Para la demandada no se dio el mismo tratamiento a los costos y a las deducciones, pues tienen una naturaleza y connotación diferente, pero no por ello se podía afirmar que los requisitos establecidos para la aceptación de las deducciones contenidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario y por lo tanto 128 ibídem, sean inaplicables para los costos, en tanto fue la misma ley, la que remitió a dichas normas, para la procedencia de los costos. Para probar su dicho trae apartes de

las sentencias del 13 de octubre de 2005, expediente 13631, acumulado con el expediente 14122.

Expone que la Administración no objetó la forma como la sociedad contabilizó la erogación, ni que por su naturaleza pudiera llegar a constituir costos de producción o de operación y por lo tanto costos indirectos; pues dicho desconocimiento se originó de la solicitud de erogaciones de activos fijos y cargos diferidos, como son la amortización de material vegetal, y el valor de la depreciación y la amortización anual por la vigencia 2012 (\$3.930.308.727); de bienes no utilizados en desarrollo de su actividad productora de renta por lo cual no se generó ingreso alguno, toda vez que estos bienes fueron dados en comodato a la sociedad ELITE FLOWER FARMERS SAS.

Sobre el cargo: la improcedencia de la sanción de inexactitud:

Para la Administración es procedente la sanción de inexactitud teniendo en cuenta que la parte actora incluyó en su denuncia rentística del año gravable 2010 la suma de \$3.930.308.727.40 en el renglón 49 Costo de ventas y de prestación de servicios de la declaración de renta del año gravable 2012, los cuales fueron rechazados con fundamento en los artículos 107 y 128 del Estatuto Tributario; por cuanto, en su concepto, no había relación de causalidad entre el costo y los activos y bienes amortizables dados en comodato y era improcedente solicitar depreciación y amortización sobre bienes que no generan ingresos ni renta alguna para la sociedad propietaria de los bienes, es decir que la sociedad THE ELITE FLOWER registró costos a los que no tenía derecho fiscalmente, de lo cual se derivó un menor saldo a pagar, que constituye inexactitud sancionable, conforme el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Aclaró que no se configuró diferencia de criterios en la interpretación entre el contribuyente y la administración frente a las modificaciones que implican un mayor impuesto a pagar efectuadas en la liquidación oficial de revisión, porque no se cumplió la condición prevista en el inciso 6o del artículo 647 del Estatuto Tributario en el sentido de declarar datos completos y verdaderos; y en todo caso porque el contribuyente incurrió en desconocimiento del derecho aplicable, que hace según la jurisprudencia inaplicable tal causal de exoneración, tema sobre el cual el

Consejo de Estado se ha manifestado en sentencia del 26 de enero del 2009, expediente 15984, CP. Dr. Héctor Romero Díaz.

Para la demandada carece de asidero jurídico la apreciación realizada por la actora, en tanto las normas tributarias, cuya interpretación y aplicación fue ampliamente expuesta en tanto en el acto acusado como con la presente contestación, son claras y de fácil aplicación, por lo que el actuar de la sociedad constituye un claro desconocimiento de las normas de derecho aplicables; pues no se está en presencia de normas confusas, oscuras ni de difícil comprensión, que permitan inferir la diferencia de criterio entre la Administración y el contribuyente, invocada por el demandante.

Por último, el Consejo de Estado en sentencia del 13 de diciembre de 1995, expediente 7164 ya había advertido que la diferencia de criterio no se configura cuando lo que se da por parte del declarante es un desconocimiento del derecho aplicable

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Corrido el traslado para alegar de conclusión, tanto la parte demandante (ff. 166 a 170) como la demandada (ff. 145 a 165) reiteraron en síntesis los argumentos planteados en la demanda y en contestación a la misma.

Por su parte el **ministerio público** no realizó pronunciamiento alguno.

COMPETENCIA

De conformidad con el numeral 4° del artículo 152 del C.P.A.C.A., este Tribunal es competente para conocer en primera instancia de los procesos que se promuevan sobre el monto, distribución o asignación de impuestos, contribuciones y tasas nacionales, departamentales, municipales o distritales, cuando la cuantía sea superior a cien (100) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

CONSIDERACIONES

Se trata de establecer en el *sub-lite* la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 312412015000144 de 23 de diciembre de 2015, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la cual modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012.

De manera concreta y de conformidad con la fijación del litigio realizada en la audiencia inicial, la Sala debe establecer: (i) si son procedentes los costos de venta y prestación de servicios declarados en el renglón 42 por valor de \$3.930.309.000, correspondientes a cultivos amortizables, costo de material vegetal y depreciaciones; y (ii) si es procedente la sanción por inexactitud impuesta.

Son hechos **probados** en el proceso, los siguientes:

1. El 30 de junio de 2011, mediante Acta 43 de la junta de socios, la demandante fue transformada a sociedad por acciones simplificada. Dicha modificación fue inscrita ante el registro mercantil de la Cámara de Comercio el 28 de julio del mismo año ((f. 12 vuelto C. A.).
2. De acuerdo con el certificado de Cámara de Comercio de Bogotá, el objeto de la sociedad demandante, en el aparte concerniente a este asunto es el siguiente (f. 12 vuelto C. A.):

OBJETO SOCIAL: EL OBJETO PRINCIPAL DE LA EMPRESA SERÁ EL DESARROLLO DE LAS SIGUIENTES ACTIVIDADES: A. EFECTUAR OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR Y, PRINCIPALMENTE, ORIENTAR SUS ACTIVIDADES HACIA LA PROMOCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE PRODUCTOS COLOMBIANOS, PRIMORDIALMENTE DE FLORES FRESCAS Y DE TODA CLASE DE PRODUCTOS DE CAMPO, TALES COMO ESQUEJES, ESPECIES RARAS, HORTALIZAS Y PRODUCTOS AGRÍCOLAS DE CONSUMO HUMANO ANIMAL, EN LOS MERCADOS NACIONAL E INTERNACIONAL, ASÍ COMO DE TODOS LOS PRODUCTOS UTILIZADOS EN EL EMPAQUE DE ESTOS BIENES, TALES COMO PLÁSTICOS, BOLSAS, CAJAS, CARTÓN, CINTAS, PAPEL, CAUCHOS, ETC. B. LA DISTRIBUCIÓN, VENTA, COMPRA, EXPORTACIÓN, AGENCIAMIENTO, COMERCIALIZACIÓN Y CELEBRACIÓN DE CUALQUIER OTRO TIPO DE CONTRATOS QUE RECAIGAN SOBRE LOS PRODUCTOS MENCIONADOS EN EL LITERAL ANTERIOR, EN TODO EL MUNDO. C. LA COMPRA DE FLORES FRESCAS Y LOS DEMÁS

PRODUCTOS AGROINDUSTRIALES MENCIONADOS EN EL LITERAL A, A PEQUEÑOS Y GRANDES PRODUCTORES O INTERMEDIARIOS, CON EL FIN DE SER COLOCADOS EN MERCADOS NACIONAL E INTERNACIONAL

3. El 27 de agosto de 2014, fue realizada visita al contribuyente en cuya acta se dejó plasmado lo siguiente (f. 29):

[...] Durante la visita se realizan las siguientes actividades: En entrevista realizada al Sr. Huertas nos ilustra del objeto social de la sociedad y/o el desarrollo de su actividad. En la actualidad y desde enero de 2011, el grupo económico de Elite Flower, toma la decisión de especializar las actividades económicas que desarrollan las diferentes compañías del grupo, es así como la sociedad Elite Flower Farmers SAS con nit 900.412.466 se dedicaría al cultivo y producción de flores y cuya producción en forma exclusiva sería vendida únicamente a Elite Flowers SAS CI, la cual de ahí en adelante se dedicaría exclusivamente a la comercialización en el exterior de flores, no hay venta en el mercado nacional, la sociedad Elite Flower Services Inc, con domicilio en Miami Estados Unidos de América, se dedica a la promoción de las flores en el exterior a nivel mundial, atendiendo básicamente los puntos de venta verificando la calidad de la flor y promoviendo la mayor venta posible de las flores adquiridas por los clientes mayoristas del exterior.

Los tipos de flor que se comercializa son: Rosa, Astromelia, Pompón, Crisantemo y la mayor producción de flor Colombia. Los proveedores que tiene THE ELITE FLOWER SAS CI, además de Elite Flower Formers, son Agroindustria Agrofrío, Beneh Mara, Flores Maldaya, Fantasy Flower, Valentina y otros. La sociedad The Elite Flower realiza un proceso de alistamiento del producto para ser exportado, este consiste en:

1. Preparar la flor para la conservación
2. Seleccionar la flor de calidad
3. Armar los bouquet dependiendo la solicitud de los clientes
4. Empaque de caja
5. Envío al aeropuerto de la flor

En el proceso de compra se selecciona la flor y se distribuye la flor que no cumple requisitos.

Con la constitución de la nueva empresa Elite Flower Formers SAS que es la encargada de la producción, se presenta una sustitución patronal de los empleados de los cultivos que para el año 2010 y anteriores estaban a cargo de la sociedad The Elite Flower SAS C.I.. De igual manera respecto las fincas-invernaderos en su mayoría son arrendadas, se cedieron los contratos y algunos bienes que se encontraban a nombre de The Elite SAS se dieron en comodato.

4. El 31 de enero de 2011, fue presenta corrección a la declaración privada en el sentido de disminuir el saldo a favor declarado inicialmente (f. 59 vuelto).

5. El 23 de abril de 2013, luego de diversos requerimientos de información, así como de inspección contable, fue proferido el informe final del expediente en el que se concluyó lo siguiente:

Una vez terminada la investigación dentro del programa AD (Investigación previa a la devolución) y como resultado de la inspección contable efectuada al

contribuyente además teniendo en cuenta lo acordado en el plan de auditoría (Folio 225) se concluye lo siguiente en cuanto a:

Ingresos: se determinaron intereses presuntos mal calculados en la suma de \$486.841 e ingresos no realizados en el año 2011 proveniente de los contratos con entidades del estado por valor de \$1.340.128.876 y se adicionan ingresos de acuerdo a lo establecido en el Art. 760 de ET por \$14.475.000 quedando un valor de \$6.836.624.000.

Costo de ventas: fiscalmente registra \$6.899.581.000 costo no procedente de \$2.081.553.000, la explicación esta en la parte del COSTO DE VENTAS de este informe, por lo que este renglón queda en la suma de \$4.818.028.000. Con ocasión a la inspección contable el contribuyente manifiesta que la certificación referente al Estado de costos y demás se radico[sic] mediante oficio No. 2105588 del 14/03/2013 (folio 698).

Gastos: se determinaron gastos de administración y de ventas no procedentes de acuerdo al artículo 771-2 y 107 del ET en cuantía de \$21.604.000 por lo tanto esos renglones serán modificados.

Deducciones: se determinaron deducciones no procedentes de acuerdo a lo establecido en el artículo 771-2 del ET por valor de \$50.817.000 por lo que este renglón queda en la suma de \$173.633.000.

Patrimonio: Según el cálculo de la herramienta INTAC se presenta una diferencia por comparación patrimonial de \$336.234.000 que con la depuración de la Renta queda en \$276.966.000 cifra que no fue justificada, por tal razón se propone en el requerimiento especial como sistema alternativo.

En visita realizada a la sociedad se solicitó explicación sobre esta diferencia, a la cual manifestó que se debía a un incremento de capital por \$300.000.000 en el año 2011 para la cual anexo certificado de cámara de comercio del 17 de enero de 2013, acta No. 18 de asamblea general de socios, y copia de la respuesta al emplazamiento para corregir No. 46 de septiembre 12 de 2012, donde da respuesta al asunto en cuestión, tal como quedó plasmado el recibo de los documentos, en el acta de visita que obra en el expediente a (folio 288 a 289).

Así las cosas, el día 17/04/2013 se envió correo al contribuyente (Folio 776 a 777) manifestándole las inconsistencias encontradas en la visita, a la fecha no ha dado respuesta.

Por lo anteriormente expuesto, la División de Gestión de Fiscalización Personas Jurídicas y Asimiladas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá profiere Requerimiento Especial No. 322402013000088 al expediente AD 2011 2013 000157 por concepto de Impuesto de Renta y Complementarios del año gravable 2011 presentada por el contribuyente NEX COMPUTER S.A NIT 830.110.570-1

6. El 31 de enero de 2011, fue constituida la sociedad ELITE FLOWER FARMERS SAS, cuyo objeto social tiene, entre otras, la siguiente actividad de acuerdo con el certificado de la Cámara de Comercio de Bogotá (ff. 72 a 82):

OBJETO SOCIAL: LA SOCIEDAD TENDRÁ COMO OBJETO PRINCIPAL EL DESARROLLO DE LAS SIGUIENTES ACTIVIDADES A. LA PRODUCCIÓN Y CULTIVO DE FLORES

7. El 18 de septiembre de 2014, fue realizada visita a las instalaciones de la demandante y el acta de la misma se dejó registrado lo siguiente (ff. 125 a 126):

Se visitaron las instalaciones donde se realiza el proceso de recepción y alistamiento de las flores; se visitaron las Fincas Santa María y Morado en Facatativá, kilómetro 31 vía Facatativá.

1. Finca Santa María y Morado: se recibe flor comprada en cajas se inspecciona la calidad y se devuelve la que no cumple los requisitos de su proveedor. De allí la flor seleccionada se pasa a los cuartos fríos de almacenamiento y después pasa a la Sala de poscosecha donde se organiza la flor de acuerdo a los pedidos realizados por el cliente en el exterior; allí se empaacan en las cajas correspondientes y es recogida por los transportes hacia el sitio de salida.

Se verifica que los inventarios corresponden a:

- cajas de cartón.
- capuchones – papel plástico en polipropileno (transparente)
- cauchos
- preservantes
- papel periódico
- zucho
- grapa

El importador recibe la flor como llega según los pedidos y es distribuido, no hay procesos adicionales de transformación.

Alistada la flor y empacada se marca con un stiker naranja de código de barras de identificación mundial e identificación del pedido.

Se realizó registro fotográfico de los procesos en las fincas.

8. El 01 de octubre de 2012, el apoderado especial de la demandante informó a la Superintendencia de Sociedades en respuesta al requerimiento lo siguiente (ff. 130 a 131 C. A.):

[...]

5.Anexo explicativo de operaciones de compra venta de inventarios y propiedad planta y equipo

THE ELITE FLOWER S.A.S. C.I. compró a ELITE FLOWER SERVICES INC. Insumos como capuchones, Chrysal, Etiquetas y Tensiómetros; cerca del 95% de estos insumos son importados mediante la modalidad de Plan Vallejo, toda vez que son enviados nuevamente al exterior en los ramos y Bouquets que prepara la empresa. Durante el año 2011 el valor total de las compras realizadas a ELITE FLOWER SERVICES INC. Ascendió a: U\$D 278.207.00 dólares americanos equivalente a \$512.606.337.73 pesos (Anexo 2/The Elite Flower – Elite Services)

De otro lado, a partir del 15 de febrero de 2011 en virtud del contrato firmado entre The Elite Flower S.A.S. C.I y Elite Flower Farmers S.A.S. mediante el cual esta última recibe en comodato todos los predios propios y arrendados que

posee The Elite Flower S.A.S. C.I. al 15 de febrero de 2011 junto con el material vegetal, Maquinaria y Equipo, Equipos de comunicación, invernaderos y demás activos ubicados en ellos. THE ELITE FLOWER S.A.S. C.I. compró toda la flor producida por ELITE FLOWER FARMERS S.A.S. por un valor Neto de \$53,226,114,333.17 pesos colombianos (Anexo 2/The Elite Flower –Elite Farmers)

9. El 15 de febrero de 2011, la sociedad THE ELITE FLOWER S. A. S. C. I. suscribió contrato de comodato con ELITE FLOWER FARMERS S.A.S., con las siguientes cláusulas (ff. 147 a 148):

PRIMERA: El propietario **COMODANTE**, entrega en este acto al **COMODATARIO** quien lo acepta a entera conformidad en **COMODATO** los siguientes predios como establecimientos de comercio activos, junto con todos y cada uno de los activos y elementos necesarios para su operación y explotación económica de acuerdo con la descripción que aparece en el anexo número 1 de este contrato. El **COMODATARIO** se compromete a restituirlas de igual modo que las recibe salvo en el deterioro por el uso.

10. El 01 de marzo de 2011, se suscribió el otrosí 1 al anterior contrato, en el que se estableció lo siguiente (f. 156):

PRIMERA: Modificar la Cláusula Primera del **CONTRATO DE COMODATO** la cual quedará así:

PRIMERA. EL COMODANTE entrega por medio de este acto, a título de comodato al **COMODATARIO**, quien a su vez acepta a su entera conformidad los predios que se describen y/o enlistan en el ANEXO 1 al presente contrato junto con todos los activos y elementos allí señalados necesarios para que dichos predios sean destinados de manera exclusiva a la producción de flores. **EL COMODANTE** entrega dichos predios en razón a que la totalidad de la producción de flores del **COMODATARIO** es suministrada de manera exclusiva al **COMODANTE** y, en este sentido, la utilización de los activos redundará en beneficio exclusivo del **COMODANTE**.

SEGUNDA: Modificar la Cláusula Tercera del **CONTRATO DE COMODATO** la cual quedará así:

TERCERA. EL COMODATARIO por medio de este contrato, se obliga a : a) no ceder este contrato total o parcialmente y a ningún título, en forma gratuita u onerosa; b) no permitir a ningún título, el uso total o parcial, por parte de terceros, de los predios dados en comodato; c) llegar a un acuerdo con **EL COMODANTE** sobre las mejoras que deban realizarse sobre los predios, las cuales quedarán a beneficio de dichos predios; d) utilizar todos los bienes objeto del presente contrato de comodato de conformidad con la Cláusula Primera supra, es decir, de manera exclusiva para la producción de flores que es a su vez suministrada de manera exclusiva al **COMODANTE**.

11. El 15 de marzo de 2011, fue suscrito el otrosí 2, el cual en su cláusula primera dispuso lo siguiente (F. 157):

CONSIDERACIONES

[...]

SEGUNDO: Las partes del CONTRATO DE COMODATO han evidenciado la necesidad de modificar algunos de los términos y condiciones contenidos en dichos documentos, razón por la cual celebran el presente OTROSÍ NO.2, el cual se registrará por las siguientes

CLAUSULAS

PRIMERA: Serán asumidas por el COMODANTE todas aquellas adquisiciones de activos fijos y plantaciones agrícolas en la que las condiciones comerciales varíen de manera desfavorable si el contratante fuera el COMODATARIO, afectando directa o indirectamente los resultados del COMODANTE como consecuencia de incrementos en los precios de compra de activos al COMODATARIO.

La relación de activos entregados en comodato será actualizada a Diciembre 31 de cada año de vigencia del contrato de comodato.

SEGUNDA: Las demás cláusulas del CONTRATO DE COMODATO y de los OTROSÍ no son objeto de modificación.

12. El 30 de diciembre de 2011, fue suscrito el otrosí 3, con el cual fue adjuntada la relación de activos adquiridos en el periodo comprendido marzo a diciembre de 2011 (f. 158 a 159) y mediante el otrosí 4 fueron relacionados los activos adquiridos de enero a diciembre de 2012 (f. 160 a 161).

13. El 03 de febrero de 2015, el revisor fiscal de la demandante certificó lo siguiente (f. 357):

[...]

4. Que los bienes entregados en comodato a la empresa ELITE FLOWER FARMERS SAS, se encuentran registrados en el rubro del activo correspondiente a las cuentas;

Código cuenta mayor	Nombre
1504	Terrenos
1516	Construcciones y Edificaciones
1520	Maquinaria y Equipo
1524	Equipo de Oficina
1528	Equipo de Cómputo y Comunicación
1540	Flota y Equipo
171024	Mejoras a propiedades ajenas

14. El 19 de febrero de 2015, en el acta de visita al contribuyente se dejó registrado lo siguiente (f. 362):

Durante la visita la doctora Adriana explica los costos de amortización de las siguientes cuentas:

Cuenta 714005 Costo Material Vegetal Ciclo Corto en esta cuenta se registra la amortización del material vegetal de productos de ciclo corto una vez estos han cumplido su periodo vegetativo y han generado la producción de flores que son posteriormente recibidas a través de compra a Elite Flower farmers SAS obteniendo un beneficio económico a través del precio de compra de esta producción.

La contrapartida de este registro es la cuenta 171096 (CARGOS DIFERIDOS MATERIAL VEGETAL), estos bienes amortizables son los entregados en Comodato (Contrato de Comodato), se aclara que estos cargos diferidos corresponden a cultivos de flores.

El material vegetal de muchos de los productos amortizados por THE ELITE FLOWER SAS C.I. son importados a través de la modalidad de Plan Vallejo cumpliendo posteriormente con la demostración de exportaciones correspondientes.

Se entrega adjunto el cuadro en medio magnético (USB) detalle de la amortización de este material y depreciaciones para el periodo enero – diciembre de 2012. Denominados bases diferidos material vegetal y TEF relación activos y depreciación acumulada renta 2012

15. El 26 de marzo de 2015, fue proferido el Requerimiento Especial 312382015000048, propuso modificar la declaración de renta del año gravable 2012, presentada por la demandante, mediante el desconocimiento dentro del renglón 49 de la suma de \$3.930.309.000, correspondiente a cultivos amortizables cuenta PUC 713505 (\$987.604.538.15), costo material vegetal cuenta PUC 714005 (\$559.201.259.25) y depreciaciones en la cuenta PUC 7360 (\$2.383.502.930). Lo anterior, por cuanto en concepto de la Administración, fue solicitado el costo de bienes no utilizados en desarrollo de la actividad productora de renta, por lo cual no genero ingreso alguno al haber sido entregados los bienes en comodato.

Así, al no existir relación de causalidad y de necesidad a un ingreso asociado a la actividad productora de renta, por lo cual, incumplió los requisitos del artículo 107 del E. T. para que fuera una expensa necesaria (f.377 a 385). A este acto el demandante le dio respuesta de forma oportuna (ff. 396 a 416).

16. Con la respuesta al requerimiento especial fue allegado contrato de suministro de flores entre Elite Flower Farmers S. A. S. y The Elite Flower Ltda C. I del 04 de febrero de 2011, cuyo objeto era el siguiente:

PRIMERO. OBJETO. El presente contrato tiene por objeto el suministro periódico por parte de EL PRODUCTOR de flores frescas a favor de EL COMERCIALIZADOR. En contraprestación EL COMERCIALIZADOR se obliga al cumplimiento de la cláusula tercera de este contrato.

Las flores y las cantidades mínimas de las mismas por el primer año, son las que a continuación se relacionan:
[...]

Mediante otrosí, fueron modificadas las cláusulas de duración del contrato, con lo cual, este iba hasta el 31 de diciembre de 2012, y la de valor del contrato, al establecer:

TERCERO. VALOR DEL CONTRATO. Como contraprestación del suministro continuo de flores frescas en los términos indicados en este contrato, EL COMERCIALIZADOR pagará al DISTRIBUIDOR hasta el 31 de Diciembre de 2012 unas cantidades y un valor mínimo por cada tallo recibido que cumpla con los parámetros de calidad exigidos, de acuerdo con la siguiente relación:

17. El 23 de diciembre de 2015, fue proferida la Liquidación oficial de Revisión 312412015000144 por medio de la cual se modificó la declaración de renta del año gravable 2012, presentada por la demandante, al desconocer del renglón 49 de la suma de \$3.930.309.000, correspondiente a cultivos amortizables cuenta PUC 713505 (\$987.604.538.15), costo material vegetal cuenta PUC 714005 (\$559.201.259.25) y depreciaciones en la cuenta PUC 7360 (\$2.383.502.930). Lo anterior, por cuanto en concepto de la Administración, fue solicitado el costo de bienes no utilizados en desarrollo de la actividad productora de renta, por lo cual no genero ingreso alguno al haber sido entregados los bienes en comodato (ff. 434 a 448).

Visto lo anterior, y de conformidad con la fijación del litigio, la Sala procede a determinar:

(i) Si son procedentes los costos de venta y prestación de servicios declarados en el renglón 42 por valor de \$3.930.309.000, correspondientes a cultivos amortizables, costo de material vegetal y depreciaciones.

En el presente caso fue modificado el renglón 42 del costo de venta en la suma de \$3.930.309.000, de la declaración del impuesto sobre la renta del año 2012, presentada por la parte demandante.

El valor desconocido corresponde a cultivos amortizables cuenta PUC 713505 (\$987.604.538.15), costo material vegetal cuenta PUC 714005 (\$559.201.259.25) y depreciaciones en la cuenta PUC 7360 (\$2.383.502.930).

Para la demandada, fue solicitado el costo de bienes no utilizados en desarrollo de la actividad productora de renta de la demandante, por lo cual no generó ingreso alguno al haber sido entregados los bienes en comodato. En ese sentido, frente a la inexistencia de relación de causalidad y de necesidad a un ingreso asociado a la actividad productora de renta, surgió el incumplimiento de los requisitos del artículo 107 del E. T. para que fuera una expensa necesaria.

Para la demandante el impuesto sobre la renta fija reglas separadas para el costo y el gasto como factores de depuración de la base gravable, en consecuencia, no son consideradas sinónimas las expresiones costos y deducciones, por ello, el artículo 177 del E. T., estableció una regla inversa a la propuesta por la Administración en esta actuación, como era que las deducciones están sujetas a las mismas limitaciones señaladas para los costos en los artículos 85 a 88, inclusive.

Por lo anterior, en concepto de la demandante, fue una grave violación al principio de legalidad del artículo 338 de la Constitución Política y 177 del E. T. al haber indicado que las reglas específicas de las deducciones, contenidas en los artículos 107 y 128 del E. T., son aplicables a los casos de los costos solicitados en la declaración de renta, pues así no fue previsto en las llamadas limitaciones comunes, ni le corresponde al fisco crear reglas jurídicas en los casos de vacíos legales.

Con el fin de dilucidar este punto, el artículo 26 del Estatuto Tributario establece el costo como elemento del proceso de depuración de la renta, por cuanto de los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta.

Por su parte, el artículo 27 del Decreto 2649 de 1993¹, enseña que el estado de costos, son aquellos que se preparan para conocer en detalle las erogaciones y cargos realizados para producir los bienes o prestar los servicios de los cuales un ente económico ha derivado sus ingresos.

El artículo 39 de la misma norma, expresa que « *[l]os costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos.* »

Doctrina especializada en el tema², ha señalado que: “*[l]a definición técnica contable alude al concepto costo como elemento de los estados financieros³; por ello indica que corresponden a erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos, con lo que quiere significar que se trata del costo de producción y venta. Es decir, que el concepto costo corresponde a lo que vale producir o vender un producto o servicio, del cual el ente económico obtiene sus ingresos. Este costo puede ser el ordinario, correspondiente a las ventas usuales del negocio (costo de ventas) o extraordinario, es decir, el que resulta atribuible por la venta de bienes de capital.*”

Para que los costos puedan imputarse dentro del proceso ordinario de depuración de la renta, deben cumplir con los requisitos de realización (artículos 58⁴ y 59⁵ del Estatuto Tributario), anualidad, proporcionalidad, necesidad, relación de causalidad; no prohibición y/o no limitación y soporte.

En cuanto a la realización de los costos, para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, se entienden realizados en el año o periodo gravable en que se

¹ Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia

² CORREDOR ALEJO, J. Orlando. El Impuesto de Renta en Colombia, Bogotá, Cijuf, 2009, pág. 241.

³ Los otros elementos son : activo, pasivo, patrimonio, ingresos, gastos, corrección monetaria y cuentas de orden. Decreto 2649 de 1993, artículos 35 a 45.

⁴ ARTÍCULO 58. REALIZACIÓN DE LOS COSTOS. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 16 Num. 2o.> Los costos legalmente aceptables se entienden realizados cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago.

Por consiguiente, los costos incurridos por anticipado sólo se deducen en el año o período gravable en que se causen. Se exceptúan de la norma anterior, los costos incurridos por contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, los cuales se entienden realizados en el año o período en que se causen, aún cuando no se hayan pagado todavía.

⁵ ARTÍCULO 59. CAUSACIÓN DEL COSTO. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 16 Num. 2o. Inc. Final> Se entiende causado un costo cuando nace la obligación de pagarlo, aunque no se haya hecho efectivo el pago.

causen, aun cuando no se hayan pagado todavía. Así mismo, un costo se entiende causado cuando nace la obligación de pagarlo aunque no se haya hecho efectivo el pago.

En lo relacionado con la anualidad, los costos deben corresponder a los productos vendidos en el año o periodo gravable que se están declarando e igualmente amparados en un documento que efectivamente evidencie la anualidad.

Adicionalmente, la anualidad indica que el costo de venta debe estar asociado con el ingreso correlativo, pues sin ingreso no hay costo, tal y como lo señala el artículo 13 del Decreto 2649 de 1993, al expresar:

ARTÍCULO 13. ASOCIACIÓN. Se deben asociar con los ingresos devengados en cada periodo los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados.

En lo atinente a la proporcionalidad y necesidad del costo se hace necesario traer a colación el artículo 77 del Estatuto Tributario que dispone:

ARTICULO 77. REQUISITOS PARA SU ACEPTACIÓN. Cuando dentro de los costos o inversiones amortizables existan pagos o abonos en cuenta, que correspondan a conceptos respecto de los cuales obliga el cumplimiento de requisitos para su deducción, deben llenarse en relación con tales pagos o abonos, los mismos requisitos señalados para las deducciones.

De acuerdo con la norma citada, los costos deben cumplir con los requisitos de proporcionalidad y necesidad exigidos para las deducciones por el artículo 107⁶ del E. T.

Así, contrario a lo afirmado por la parte demandante, la Administración no vulneró el principio de legalidad o equiparó los costos a los gastos al exigir el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del E. T., por el contrario dio aplicación a la ley que estableció dicho requisito.

⁶ ARTICULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 45> Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período 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. La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.

Si bien es cierto el artículo 177⁷ del E. T. establece que las deducciones deben cumplir los requisitos para los costos de los artículos 85 a 88, inclusive, ello en este caso resulta irrelevante en tanto en el presente caso fueron desconocidos costos.

Con el fin de indicar correcto entendimiento de los supuestos que exige el artículo 107 del E. T., aplicables para la procedencia del costo, el Consejo de Estado dentro del expediente 20591, mediante pronunciamiento del 30 de agosto de 2016, consejero ponente Jorge Octavio Ramírez Ramírez, señaló lo siguiente:

La relación de causalidad atiende a que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal, de origen - efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que, en todo caso, le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla y que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa - efecto⁸.

El gasto es necesario cuando es el normal para producir o facilitar la obtención de la renta bruta, y el acostumbrado en la respectiva actividad productora de renta.

El requisito de la necesidad del gasto debe establecerse en relación con el ingreso y no con la actividad que lo genera, basta con que sea susceptible de generarlo o de ayudar a generarlo. La expensa normal o necesaria no siempre requiere regularidad en el tiempo, es decir, se puede realizar en forma esporádica pero debe estar vinculada a la producción de la renta, **y lo que importa es que sea "comercialmente necesaria"**, según las costumbres mercantiles de la actividad respectiva.

La proporcionalidad de las expensas, es decir la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) deberá medirse y analizarse en cada caso, de conformidad con la actividad lucrativa que se lleve a cabo y con la costumbre comercial⁹ para el sector, de manera que para fijar el alcance de la norma en estudio debe tenerse en cuenta que los gastos sean reiterados, uniformes y comunes, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también los debe caracterizar.

⁷ ARTICULO 177. LAS LIMITACIONES A COSTOS SE APLICAN A LAS DEDUCCIONES. Las deducciones están sujetas a las mismas limitaciones señaladas para los costos, en los artículos 85 a 88, inclusive. Igualmente, para uno y otro caso, no serán deducibles los pagos respaldados en documentos frente a los cuales no se cumpla lo previsto en el numeral tercero del artículo 522.

Tampoco serán procedentes los costos o deducciones respecto de los cuales no se cumpla con la obligación señalada en artículo 632.

⁸ Entre otras, las sentencias de 25 de septiembre de 1998, Exp. 9018, C.P. Dr. Delio Gómez Leyva, de 13 de octubre de 2005, Exp. 13631, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 2 de agosto de 2006, Exp. 14549, C.P. Dra. Ligia López Díaz, de 12 de diciembre de 2007, Exp. 15856, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y 24 de julio de 2008, Exp. 16302, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

⁹ Sobre la costumbre mercantil el artículo 3º del Código de Comercio expresa:

ARTICULO 3. La costumbre mercantil tendrá la misma autoridad que la ley comercial, siempre que no la contraríe manifiesta o tácitamente y que los hechos constitutivos de la misma sean públicos, uniformes y reiterados en el lugar donde hayan de cumplirse las prestaciones o surgido las relaciones que deban regularse por ella.

En defecto de la costumbre local se tendrá en cuenta la general del país, siempre que reúna los requisitos exigidos en el inciso anterior'.

Como lo señaló la Sala en la sentencia del 10 de marzo de 2011¹⁰, tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del E.T. dispone dos pautas o criterios. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una expensa de las normalmente acostumbradas en cada actividad. El segundo, que la ley no la limite como deducible.

De acuerdo con el pronunciamiento anterior, la relación de causalidad atiende al vínculo o correspondencia entre el gasto y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que, en todo caso, le produce la renta, de manera tal que sin aquella no es posible obtenerla.

El gasto es necesario cuando es el normal para producir o facilitar la obtención de la renta bruta, y el acostumbrado en la respectiva actividad productora de renta. Este requisito debe establecerse en relación con el ingreso y no con la actividad que lo genera, basta con que sea susceptible de generarlo o de ayudar a generarlo. La expensa normal o necesaria no siempre requiere regularidad en el tiempo, es decir, se puede realizar en forma esporádica, pero debe estar vinculada a la producción de la renta, y lo que importa es que sea "comercialmente necesaria", según las costumbres mercantiles de la actividad respectiva.

Similar discernimiento fue emitido en otro pronunciamiento de la misma alta corporación¹¹, en donde se indicó respecto a la necesidad lo siguiente:

Las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de modo que sin tales gastos no se puede obtener la renta. Son indispensables aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea "normalmente acostumbrado en cada actividad", lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes¹².

El gasto necesario es, pues, el normal para producir o facilitar la generación de la renta por parte de la actividad generadora de la misma, y lo normalmente acostumbrado en la correspondiente actividad empresarial, concepto que involucra los gastos que ordinariamente tienen que efectuar las sociedades para su normal funcionamiento, comercialización o financiación, y no para su producción o fabricación¹³.

¹⁰ C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente 17075.

¹¹ Consejo de Estado, Expediente: 25000-23-27-000-2007-00161-01(17177). febrero diez (10) de dos mil once (2011). Consejero ponente: William Giraldo Giraldo

¹² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 12 de mayo de 2005, Exp. 13614, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

¹³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 13 de octubre de 2005, Exp. 14122, C. P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

La proporcionalidad de las expensas, será la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta), y se debe medir y analizar en cada caso, de conformidad con la actividad productora de renta que lleve a cabo y con la costumbre comercial para el sector.

Así, para fijar el alcance de la norma (artículo 107) en estudio se debe tenerse en cuenta que los gastos sean reiterados, uniformes y comunes, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también los debe caracterizar.

Con sustento en los pronunciamientos citados, tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del E.T. dispone dos pautas o criterios. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una expensa de las normalmente acostumbradas en cada actividad. El segundo, que la ley no la limite como deducible.

Una vez aclarado que los costos deben cumplir los requisitos del artículo 107 del E. T., por expresa disposición legal, procede la Sala a analizar los costos solicitados.

Del caso concreto,

En el presente caso fue solicitado el costo del material vegetal amortizable cuenta PUC 713505 (\$987.604.538.15), costo material vegetal cuenta PUC 714005 (\$559.201.259.25) y depreciaciones en la cuenta PUC 7360 (\$2.383.502.930).

En la cuenta 714005 fue registrada la amortización de material vegetal de productos de ciclo corto una vez estos han cumplido su periodo vegetativo y han generado la producción de flores que son posteriormente recibidas a través de compra a Elite Flower Farmer SAS, cuyo beneficio económico es a través del precio de compra de la producción (f. 390).

En la cuenta 713505 se registró la amortización del material vegetal de ciclo largo de manera lineal, en promedio a 48 cuotas una vez este ha terminado su periodo vegetativo de aproximadamente 6 meses. La producción continúa generada en el periodo productivo de la planta es recibida a través de las compra de Elite Flower

Farmers SAS obteniendo un beneficio económico a través del precio de compra de esta producción (f. 390).

La contrapartida de los anteriores registros fue la cuenta 171096 de cargos diferidos.

En la cuenta 7360 fue registrada la depreciación de los activos fijos de la sociedad. Cabe señalar que el valor desconocido por parte de la Administración, corresponde al valor de la depreciación de los bienes entregados en comodato.

Depreciaciones en la cuenta PUC 7360 (\$2.383.502.930)

El artículo 128 del Estatuto Tributario define la depreciación de la siguiente manera:

ARTÍCULO 128. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 59 Inc. 1o.> Son deducibles cantidades razonables por la depreciación causada por desgaste o deterioro normal o por obsolescencia de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta, equivalentes a la alícuota o suma necesaria para amortizar el ciento por ciento (100%) de su costo durante la vida útil de dichos bienes, siempre que éstos hayan prestado servicio en el año o período gravable de que se trate.(Subraya la Sala)

La doctrina especializada¹⁴ en materia tributaria sobre la noción de depreciación ha expuesto lo siguiente:

La depreciación es el mecanismo técnico a través del cual se distribuye el costo de un activo fijo a lo largo de su vida útil, y tiene por objeto reconocer la contribución de los activos a la generación de los ingresos. Es necesario, para que exista depreciación, que haya uso de bien. Técnicamente, la depreciación es el procedimiento por medio del cual asigna¹⁵ el costo de las propiedades, planta y equipo, como una forma de reconocer su contribución dentro de la actividad generadora de renta.

El artículo 128 del ordenamiento tributario define la depreciación al preceptuar que son deducibles las cantidades causadas por desgaste o deterioro normal o por obsolescencia de los bienes usados en negocios o actividades productoras de renta, siempre que los bienes hayan prestado servicios en el año o periodo gravable de que se trate.

Sobre la base de esta norma tenemos que para que exista depreciación debe “usarse” el bien dentro de la actividad productora de renta con lo cual no se

¹⁴ CORREDOR ALEJO, J. Orlando. El Impuesto de Renta en Colombia, Bogotá, Cijuf, 2009, pág. 354.

¹⁵ El artículo 54 del Decreto 2649 de 1993 define la asignación al indicar que los costos de los activos deben ser asignados o distribuidos en las cuentas de resultados, de manera sistemática, en cumplimiento de la norma básica de asociación. La asociación está definida por el artículo 13 del mismo decreto. Así, asignar es distribuir el costo del activo en los resultados del ente económico, lo que se produce vía depreciación en el caso de la propiedad planta y equipo.

hace otra cosa que aparejar el criterio de uso con el de relación de causalidad exigida por las expensas. [...]

Como se desprende tanto de la norma como de la doctrina citadas, desde el punto de vista técnico, la depreciación es el procedimiento por medio del cual asigna el costo de las propiedades, planta y equipo, como una forma de reconocer su contribución dentro de la actividad generadora de renta. Lo anterior implica que para que exista depreciación, el bien debe usarse dentro de la actividad productora de renta.

Encuentra la Sala, de las pruebas obrantes en el expediente, que la demandante tiene como objeto principal la comercialización internacional de productos colombianos, primordialmente de flores frescas y de toda clase de productos de campo, esto es, desarrolla actividad comercial.

Tan cierto es lo anterior que por ello fue constituida la sociedad ELITE FLOWER FARMERS S. A. S. cuyo objeto es la producción y cultivo de flores frescas (f. 429) con quien fue suscrito contrato de comodato en el que se dijo que la demandante, en calidad de comodante, asumiría todas aquellas adquisiciones de activos fijos y plantaciones agrícolas, aunado a que cada año sería actualizada a diciembre 31 de la relación de activos entregados en comodato en cada año de vigencia del contrato de comodato.

Así las cosas, es claro que parte de la depreciación solicitada como costo dentro de la declaración de renta, fue de los activos entregados en comodato, tal y como se desprende de la relación de activos entregados en comodato y los bienes utilizados por la demandante, lo que quiere decir que los activos entregados en comodato no fueron usados dentro de la actividad productora de renta de la demandante, que como se dijo, esta corresponde a actividad comercial, pues estos fueron utilizados para la producción de flores.

Si bien el demandante habla de costos indirectos, independientemente que se trata de costos, no se puede perder de vista que en este caso corresponde a depreciación y para que haya depreciación es necesario que los bienes se utilicen dentro de la actividad productora de renta por parte de quien la solicita.

Costo del material vegetal amortizable cuenta PUC 713505 (\$987.604.538.15) y costo material vegetal cuenta PUC 714005 (\$559.201.259.25)

Los costos de las cuentas citadas corresponden a los bienes objeto de amortización, con la contrapartida cargos diferidos, compuestos por el material vegetal y los invernaderos de cultivos de flores dados en comodato, cuya explotación, así como su uso, estaba en cabeza de Elite Flower Farmers en calidad de comodataria.

El Estatuto Tributario en relación con la amortización de inversiones, en sus artículos 142 y 144 determinó lo siguiente:

ARTICULO 142. DEDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 58 Inc. 1o.> Son deducibles, en la proporción que se indica en el artículo siguiente, las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad, si no lo fueren de acuerdo con otros artículos de este capítulo y distintas de las inversiones en terrenos.

<Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 58 Inc. 2o.> Se entiende por inversiones necesarias amortizables por este sistema, los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban registrarse como activos, para su amortización en más de un año o período gravable; o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo; o costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales.

<Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 58 Inc. 3o.> También es amortizable el costo de los intangibles susceptibles de demérito.

PARAGRAFO. <Parágrafo derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006> A partir del año gravable de 1992, los contribuyentes a quienes se aplica lo dispuesto en el Título V de este Libro, deberán sujetarse adicionalmente a las normas allí previstas, en materia de ajuste a los activos amortizables.

ARTICULO 144. OBLIGACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS EXIGIDOS EN LA LEY. Cuando dentro de las inversiones amortizables existan pagos o abonos en cuenta, que correspondan a conceptos respecto de los cuales obliga el cumplimiento de requisitos para su deducción, deben llenarse, en relación con tales pagos o abonos, los mismos requisitos señalados para las deducciones.

Respecto a la correcta aplicación e interpretación de la deducción por amortización, el Consejo de Estado mediante sentencia del 1º de agosto de 2016, proferida dentro del expediente 20207, consejero ponente Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expuso:

Como se observa, la norma tributaria precedentemente transcrita tiene como inversión amortizable las inversiones necesarias para los fines del negocio o

actividad, que de acuerdo con la técnica contable deban registrarse como activos para su amortización en más de un periodo gravable, o tratarse como diferidos.

[...]

2.12 Conforme con el artículo 77 del Estatuto Tributario, que señala los requisitos para la aceptación de las inversiones amortizables, "*Cuando dentro de los costos o inversiones amortizables existan pagos o abonos en cuenta, que correspondan a conceptos respecto de los cuales se obliga el cumplimiento de requisitos para su deducción, deben llenarse en relación con tales pagos o abonos, los mismos requisitos señalados para las deducciones.*". . Es decir que respecto de las inversiones amortizables son igualmente exigibles los requisitos de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad que consagra el artículo 107 ibídem, para que sea procedente el costo.

De conformidad con lo anterior, son inversiones amortizables aquellas necesarias para los fines del negocio o actividad, las cuales, de acuerdo con el artículo 77 del E. T. deben cumplir los mismos requisitos para las deducciones.

Como se señaló en el punto anterior de la depreciación, como quiera que los bienes amortizables fueron entregados en comodato, no hicieron parte del objeto social de la empresa, téngase en cuenta que estos bienes fueron utilizados para producir flores, actividad no desarrollada por la demandante.

Es importante recordar que es a medida que el activo participa en la actividad productora de renta en el periodo gravable, que una parte proporcional del valor de la inversión es deducible de la renta, como depreciación o amortización.

Así, debido a que los bienes amortizados y depreciados no hacían parte del desarrollo del objeto social de la empresa demandante, no hubo ingresos operacionales y no operacionales inherentes a los mismos.

A pesar de que la entrega de bienes a la sociedad se dio en virtud del contrato de comodato suscrito en el año 2011, para la demandante el origen de los costos nada tiene que ver con dicho contrato sino con el contrato de suministro permanente.

Lo anterior porque en su concepto Elite Farmers explotaba a título de comodato las fincas y demás instalaciones de propiedad de la demandante, hecho del que seguía su depreciación por su uso, del mismo modo que si se hubiera entregado en arrendamiento, por lo que al ser usados para sembrar flor de cuya exportación

deriva su utilidad, no había duda de que constituían factores de producción que guardaban relación de causalidad con la actividad de la demandante.

Con el fin de dilucidar el citado argumento, es necesario precisar, en primera medida, qué es el contrato de comodato, cuya definición se encuentra en el artículo 2200 del Código Civil, así:

ARTICULO 2200. <DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRETAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa.

Ahora, con relación a las características del contrato de comodato, el Consejo de Estado en sentencia del 09 de abril de 2014, emitida dentro del expediente 23040, consejero ponente Carlos Alberto Zambrano Barrera, dijo lo siguiente

De lo dicho hasta acá se colige que mediante el contrato de comodato se traslada el uso y disfrute de un bien, de manera gratuita, con el consiguiente derecho del comodatario que lo recibe de percibir los frutos naturales o civiles que se produzcan y el compromiso de restituirlo al comodante al finalizar su uso o en el plazo y forma convenida. Se trata de un negocio jurídico tipificado y disciplinado en la legislación civil en cuanto a sus elementos, efectos, derechos y obligaciones entre las partes, que tiene por características el ser real (art. 1500 C.C.), bilateral (art. 1496 C.C.), principal (art. 1499 C.C.), nominado, *intuitu personae*¹⁶ y esencialmente gratuito (art. 1497 C.C.) so pena de conversión en otro negocio jurídico.¹⁷

De acuerdo con la norma citada y el aparte transcrito, mediante el contrato de comodato se traslada el uso y disfrute de un bien, de manera gratuita, con el

¹⁶ “Desde el Derecho Romano es conocida la figura del préstamo de uso. Surgía cuando entre amigos o vecinos se entregaba una cosa no consumible para que usaran de ella, a título gratuito, con la obligación de restituirla. Revestía el carácter de ‘*intuitu (sic) personae*’. Tanto el Código Napoleónico, como el Código Civil Chileno, (sic) acogieron, en su esencia y forma el comodato tal como lo regló el Derecho Romano. Por su parte, nuestro Código Civil, en su artículo 2200, siguió esa trayectoria definiéndolo como el contrato en que ‘una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella y con cargo a restituir la misma especie después de terminar el uso’”. (BONIVENTO FERNÁNDEZ, José Alejandro, Los principales contratos civiles y su paralelo con los comerciales, Primera Edición, Librería Stella, 1973, pág. 317).

¹⁷ “Es gratuito. El uso y goce que se proporciona es sin contraprestación. Hay una intención liberal por parte del comodante, que es la parte que se grava. Por eso, la definición de comodato recoge con exactitud esta característica. Si el comodatario por el uso se obliga a una contraprestación desaparece el contrato y se convierte en otro negocio jurídico, de acuerdo con el querer o intención de las partes”. *Ibidem*, pág. 318.

consiguiente derecho del comodatario que lo recibe de percibir los frutos naturales o civiles que se produzcan y el compromiso de restituirlo al comodante al finalizar su uso o en el plazo y forma convenida.

En el presente caso, como se dijo renglones atrás, del contrato de comodato como sus anexos y otro sí se pudo establecer que los predios, invernaderos y cultivos fueron entregados, a la fecha de suscripción del mismo, el 15 de febrero de 2011, con todo el material vegetal, maquinaria, así como el equipo de invernaderos. De igual forma, en los otrosíes 3 y 4, con sus anexos, se detallaron los activos fijos que la demandante adquirió desde marzo a diciembre de 2011 y durante el 2012 y que fueron entregados como parte del contrato de comodato.

Igualmente, en los folios 366 a 370 se encuentran los cuadros de amortización del costo de material vegetal amortizable y del material vegetal de ciclo corto registrados en las cuentas PUC 713505 y 714005, respectivamente, en donde se ve que el total de la amortización de 2012 fue de \$1.547.868.614.77, del cual fue llevado fiscalmente el valor de \$1.546.850.797.40 (f. 85)

En cuanto al costo de depreciación, de conformidad con la información reportada por la demandante, y que reposa en el folio 318, el detalle de los bienes utilizados por la demandante y de los bienes entregados en comodato es el siguiente:

Bienes entregados en comodato

Cuenta PUC registrados	Valor de los bienes ajustados	Valor de depreciación 2012	Folios
15 Propiedad, planta y equipo y 17 diferidos	\$41.543.612.347	\$2.383.502.930	319-348 cuadro bienes entregados en comodato

Bienes de uso de la sociedad

Cuenta PUC registrados	Valor de los bienes ajustados	Valor de depreciación 2012	Folios
15 Propiedad, planta y equipo y 16 intangibles	\$6.052.036.893	\$680.055.701	319-348 cuadro bienes no entregados en comodato

Así las cosas, contrario a lo manifestado por la parte demandante los costos solicitados si se encuentran relacionados con el contrato de comodato aunado a que fue en dicho contrato en el que el demandante, en calidad de comodante, se obligaba a entregar los predios, establecimientos de comercio, activos, junto con todos y cada uno de los elementos necesarios para su explotación económica.

Si bien es cierto existía el contrato de suministro, este era para el suministro periódico de las flores frescas, el cual derivaba de la explotación económica de los bienes entregados en comodato.

En ese sentido, aunque es cierto que la sociedad demandante al comprar la flor producida con sus activos y maquinaria por Elite Farmers S. A. S., pudo haber derivado en utilidad, no se puede perder de vista que objeto social de la demandante es efectuar operaciones de comercio exterior, principalmente la comercialización de productos colombianos.

En la misma línea, si bien se puede entender que los bienes entregados en comodato pudieron haber sido los utilizados para producir flores, la empresa que usó esa maquinaria en el desarrollo de su actividad productora de renta fue Elite Farmers, se debe recordar que la depreciación y amortización de ser de los bienes e inversiones utilizados en la actividad generadora de renta.

De conformidad con lo expuesto, los costos solicitados no cumplen con los requisitos del artículo del 107 del E. T., pues estos no tiene relación de causalidad con la actividad generadora de renta de la demandante, en el entendido que este desarrolla actividad comercial y el costo solicitado fue el derivado de la amortización y depreciación de bienes entregados a otra sociedad en comodato para la producción de flores, por la misma circunstancia tampoco pudo generar un ingreso asociado a ese costo en incumplimiento del proceso de asociación.

En cuanto a la necesidad, este costo era innecesario pues se pidió respecto de bienes e inversiones no utilizadas por la demandante en el desarrollo de su actividad productora de renta, pues se recuerda, su actividad era comercializar más no producir. Con lo cual ese costo era innecesario para el desarrollo de su actividad.

Téngase en cuenta que el valor de la depreciación de los bienes utilizados en su actividad de comercialización fue aceptados por parte de la entidad demandada.

Una vez analizado que el costo solicitado incumple los requisitos de necesidad y causalidad, se hace innecesario el estudio del requisito de proporcionalidad.

En cuanto a que para el demandante es inentendible que la Administración haya invocado jurisprudencia particular de las deducciones para sustentar el rechazo de los costos incurridos, es necesario precisar, que fue en aplicación de la ley que se exigió el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del E. T., razón por la cual, la jurisprudencia citada, como criterio auxiliar de interpretación fue acertada.

La decisión tomada por la Administración frente al rechazo de costos de manera alguna atenta contra el principio de libertad de empresa, pues la objeción no se presenta por la forma como la sociedad contabilizó la erogación ni por la naturaleza de la misma que pudiera constituir costos de producción, de operación y por lo tanto costos indirectos, pues el desconocimiento se dio por la solicitud de depreciación de bienes no utilizados en desarrollo de su actividad productora de renta al haber sido entregados en comodato y en consecuencia no generaron ingreso alguno.

Por todo lo anterior, había lugar al desconocimiento de los costos solicitados en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2012 y en consecuencia la demandante no logró desvirtuar la legalidad del acto acusado.

(v) Si es improcedente la imposición de la sanción por inexactitud.

Para la parte demandante, la Administración no detectó un solo dato de ciencia o conocimiento inexacto, incompleto, desfigurado o inexistente, presupuesto que debe predicarse de algún dato material o económico para que opere la sanción de inexactitud tipificada en el artículo 647 del E. T.

Apunta que la discusión con la autoridad es eminentemente jurídica, originada en la diferencia de criterios alrededor del artículo 107 del E. T., pues para la Administración se debe aplicar a los costos solicitados las expresas limitaciones comunes del ordenamiento tributario y en contravía del precedente jurisprudencial.

Debido a que la demandante incluyó costos improcedentes se configuró una inexactitud sancionable, razón por la cual había lugar a la imposición de la sanción por inexactitud.

No obstante, en atención del **principio de favorabilidad en materia sancionatoria** señalado en el párrafo 5¹⁸ del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, procede la reducción de la sanción por inexactitud del 160% al 100%, como lo disponen los artículos 287 y 288¹⁹ de la Ley 1819 de 2016.

En ese sentido, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, procede reliquidar la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el determinado privadamente.

Las razones anteriores son suficientes para anular parcialmente los actos demandados únicamente en lo relacionado con la sanción por inexactitud a la tarifa del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente (mayor valor del impuesto sobre la renta) y el valor declarado por la actora, de la siguiente manera:

En este caso, se sancionó al contribuyente por inexactitud del artículo 647 del E. T. al incluir costos improcedentes, por lo tanto, el cálculo de la sanción de inexactitud es el siguiente:

	Liqui. DIAN	Liquid. Tribunal
Total saldo a pagar determinado	\$1.514.845.000	\$1.514.845.000
Menos – saldo a pagar declaración privada	\$217.843.000	\$217.843.000
Base para aplicar la sanción	\$1.297.002.000	\$1.297.002.000
Sanción determinada	²⁰ \$2.075.203.000	²¹ \$1.297.002.000

¹⁸ “El **principio de favorabilidad** (párrafo 5 del artículo 282 de la ley 1819 de 2016) aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior, como es el caso de la sanción por inexactitud regulada en el artículo 647 del E.T.N. que al haber sido modificada por el artículo **287 de la Ley 1819 de 2016**, disminuyéndose -de 160 a 100%- el porcentaje a aplicar a la base sancionatoria, conlleva, en acatamiento de dicho principio, a aplicar dicho porcentaje disminuido -y no el previsto en el artículo 64 del Decreto Distrital 807 de 1993- a las sanciones propuestas o impuestas por la Administración Tributaria Distrital y que aún no hayan sido satisfechas por el sujeto pasivo de las mismas” (Memorando Concepto 1242 de 7 de marzo de 2017, de la Subdirección Jurídico Tributaria del Distrito Capital)

¹⁹ **ARTÍCULO 288.** Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así: **Artículo 648. Sanción por inexactitud.** La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) 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, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio.

²⁰ Valor liquidado a la tarifa del 160%

²¹ Valor liquidado a la tarifa del 100%

- Costas

Finalmente, de conformidad con lo previsto en el artículo 365 del CGP, aplicable por expresa remisión del artículo 306 del CPACA y teniendo en cuenta el criterio del Consejo de Estado, según el cual solo procede condena en costas cuando aparezcan causadas y comprobadas,²² la Sala considera que en el presente caso no hay lugar a condena en costas, toda vez que no se encuentran probadas

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta –Subsección A, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 312412015000144 de 23 de diciembre de 2015, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, respectivamente, mediante la cual modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, únicamente en cuanto a la sanción por inexactitud.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como valor a pagar por concepto de sanción por inexactitud, la suma determinada en la liquidación efectuada por este Tribunal en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: No se condena en costas, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

CUARTO: NEGAR las demás pretensiones.

QUINTO: De conformidad con lo previsto en el artículo 5° del Acuerdo No. PCSJA20-11549 del 7 de mayo de 2020 del Consejo Superior de la Judicatura, **NOTIFÍQUESE** electrónicamente la presente providencia al apoderado de la parte demandante **ARTURO ACOSTA VILLAVECES** al correo electrónico

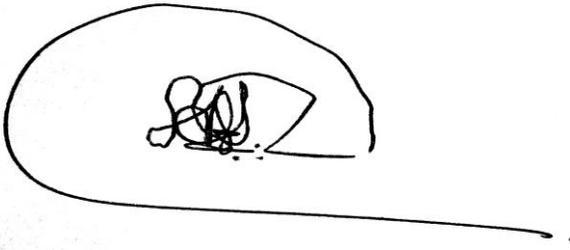
²² Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

acosta@acostalegal.co y a la apoderada de la parte demandada ANGIE ALEJANDRA CORREDOR HERRERA al buzón de notificaciones disponible en la página web www.dian.gov.co (Memorando 00190 del 29 de julio de 2019) y al Ministerio Público al correo namartinez@procuraduria.gov.co. Los términos para interponer los recursos respectivos comenzarán a correr una vez el Consejo Superior de la Judicatura disponga levantar la suspensión de términos.

SEXTO: En firme esta providencia, archívese el expediente, previa devolución del remanente de lo consignado para gastos procesales al demandante y/o su apoderado, deberán cumplirse los requisitos contemplados en la Resolución 4179 de 22 de mayo de 2019, de la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial del Consejo Superior de la Judicatura. Déjense las constancias a que haya lugar.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

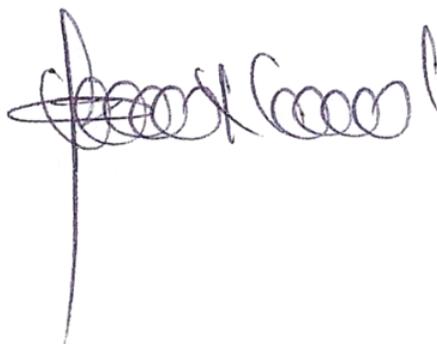
Discutido y aprobado en la Sesión de Sala Virtual realizada en la fecha. Se deja constancia, que las firmas del documento son digitalizadas y se incorporan por cada magistrado.



LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO



GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ



AMPARO NAVARRO LÓPEZ