

**DEDUCCION ESPECIAL POR ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS ADQUIRIDOS – Generalidades. Debe solicitarse en la declaración del impuesto sobre la renta del año en que se realiza la inversión. Requisitos. Debe hacerse efectiva la inversión / ACTIVO FIJO REAL PRODUCTIVO – Definición / ACTIVOS MOVIBLES – No están cobijados con la deducción**

El artículo 1° del Decreto 1766 del 2004 definió el activo fijo real productivo como los bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio y participar de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, y que se deprecian o amortizan fiscalmente (art. 2°). Ahora bien, la deducción in examine debe solicitarse en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión, con base en el costo de adquisición del bien, según las siguientes reglas: Si se realizan obras de infraestructura para el montaje o puesta en funcionamiento de los activos fijos reales productivos y ellas deben activarse para ser depreciadas o amortizadas de acuerdo con la técnica contable, su costo hace parte de la base para calcular la deducción. Si la confección o construcción de esas obras tardan más de un período gravable, la deducción se aplica sobre la base de la inversión efectuada en cada año gravable. Si los activos fijos reales productivos son construidos o fabricados por el contribuyente, la deducción se calcula con base en las erogaciones incurridas por la adquisición de bienes y servicios que constituyan el costo del activo fijo real productivo. Si el activo fijo real productivo se deja de utilizar en la actividad productora de renta o se enajena antes de vencer el término de depreciación o amortización del bien, el contribuyente debe incorporar el valor proporcional de la deducción solicitada como renta líquida gravable en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del período fiscal en que ello ocurra, teniendo en cuenta la vida útil pendiente de depreciar o amortizar según la naturaleza del bien. A la luz del marco legal y jurisprudencial traído a colación, queda claro que la deducción especial rechazada por los actos demandados opera exclusivamente para la efectiva inversión en activos fijos reales productivos adquiridos por los contribuyentes de impuestos sobre la renta y complementarios, durante los años 2004 a 2007, con la finalidad de formar parte del patrimonio del contribuyente e incorporarse a la actividad productora de renta. Tal condicionamiento visto en contraste con la definición fiscal de activos fijos del artículo 60 del E. T., permite entender que la deducción no opera para la adquisición de activos movibles; que los “bienes” cobijados por el beneficio son únicamente los corporales (art. 653 del C. C.) por ser de suyo la forma tangible, y que ellos deben tener una relación directa y permanente con lo producido, de modo que resulten indispensables para obtenerlo. Ese último requisito, como también lo ha precisado la Sala, excluye los activos fijos que participan de manera indirecta en el proceso productivo, como los muebles y equipos destinados a la parte administrativa y gerencial

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 158-3 / DECRETO 1766 DE 2004 – ARTICULO 1 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 60

**DERECHO REAL DE DOMINIO – Propiedad que recae sobre una cosa corporal. Goce y disposición. Elementos. Forma de adquirirlo. El modo única forma de adquirir este derecho / CONTRATO DE COMPRAVENTA - Título que atribuye la posibilidad de adquirir el dominio o propiedad. No es un instrumento de adquisición / CONTRATO DE PROMESA DE COMPRAVENTA – Efectos. Obligaciones**

La misma legislación identifica el derecho real de dominio como la propiedad que recae sobre una cosa corporal, para gozar y disponer de ella arbitrariamente, sin

hacerlo contra la ley o contra derecho ajeno (art. 669 ibídem). Así, el contenido del derecho de propiedad lo constituyen tres elementos esenciales: i) el derecho de servirse de la cosa para todos los usos no contrarios a la ley, que pueden ser personales y de tipo económico, mediante actos de naturaleza material o jurídica; ii) el derecho a usufructuar la cosa, y iii) el derecho de disponer de ella, bien sea en forma material (por ej. consumiéndola o destruyéndola), o jurídica (por ej. enajenándola). El dominio o propiedad se adquiere por los modos de ocupación, accesión, tradición, sucesión por causa de muerte y prescripción (art. 673 ejusdem) que, en general, son formas jurídicas expresadas en hechos materiales y visibles, por las cuales se ejecuta o realiza el título que a él da lugar como causa o razón legalmente suficiente del mismo, cuando ese título genera la constitución o transferencia de derechos reales. Dicho de otra forma, el modo es el único medio para adquirir el derecho real de propiedad que surge en el marco de una fuente obligacional (ley, contratos, cuasicontratos, delitos, cuasidelitos). Como se ve, la forma contractual encaja en una de las tipologías de fuentes mencionadas, por la cual una parte se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa. Cada parte puede ser de una o de muchas personas (art. 1495). A la luz del artículo 849 del CC., la compraventa es una de las especies de contratos generadores de obligaciones, en el que una de las partes se obliga a entregar una cosa (acto material) garantizando su posesión pacífica, así como a transferir el dominio de la misma, y la otra a pagarla en dinero. Así visto, el contrato de compraventa genera un justo título, en la medida de que representa una causa suficiente o una razón legal para que la persona se considere legítimamente poseedora, justificando así el origen de la posesión. Aunque ese título atribuye la posibilidad de adquirir el dominio o propiedad de la cosa vendida, no llega por sí mismo a transmitirlo, dado que, según se anotó párrafos atrás, ello sólo puede ocurrir por los modos legalmente establecidos para probar o adquirir derechos reales. Es decir, el título es un hecho generador de obligaciones y no un instrumento de adquisición.

**CONTRATO DE PROMESA DE COMPRAVENTA – No es traslativo de dominio / DEDUCCION ESPECIAL POR ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS ADQUIRIDOS – No procede cuando existe una promesa de compraventa sobre bienes inmuebles. Sólo podía declararse en el año en que se realizara la tradición legal de los activos comprados**

La exigencia de la solemnidad sustancial mencionada de manera alguna puede conllevar la violación del principio constitucional de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, porque, se insiste, no se trata de un requisito formal. Esa exigencia tampoco puede ceder ante el principio contable de realidad económica, que si bien tiene efectos en esa área técnica concreta, carece de entidad para hacer existente el contrato de compraventa faltante de instrumento público, así como para validar la transferencia legítima de dominio que opera como presupuesto de la adquisición de activos reales productivos para efecto de la inversión que confiere la deducción del artículo 158-3. Y aún así, si aceptase su procedencia en gracia de discusión, la debida aplicación de los Principios Contables Generalmente Aceptados (PCGA) tampoco serviría de base para determinar una decisión favorable a la demandante, puesto que de acuerdo con el Principio de Realización, “Los resultados económicos sólo deben contabilizarse cuando queden realizados a través de medios legales o comerciales (actas, documentos, etc.) donde se toman en cuenta los riesgos inherentes de todo negocio. No se encuentran en este grupo las “PROMESAS O SUPUESTOS” ya que no toman en cuenta los riesgos y no se sabe si los términos del negocio se van a realizar o no...”Adicionalmente, desde el estudio semántico del verbo “adquirir” se avista que este supone apropiarse de un derecho o cosa, a ganarla o

conseguirla y en el plano jurídico tributario de cara al artículo 669 del ET, se asocia indefectiblemente a obtener el dominio o propiedad del bien constitutivo de activo fijo real productivo, como derecho real del que se derivan los derechos a usar y aprovechar dichos bienes en una determinada actividad económica como la producción de renta, así como a disponer de ellos como bien se tenga; y el cual sólo puede adquirirse por los modos establecidos en el artículo 673 del CC. De otra parte, la regla de realización del ingreso en cabeza del vendedor (ET. Art. 27) es completamente ajena a los efectos jurídicos anteriormente analizados, relacionados con la promesa de adquisición de un bien inmueble, y aún más si se considera que en el presente caso, de acuerdo con el principio contable de conservadurismo, no se trata de un ingreso propiamente dicho, sino del cambio de naturaleza de un activo (caja, bancos, etc.) a una cuenta por cobrar (deudores varios, etc.), en tanto se celebre el contrato de compraventa debidamente perfeccionado en una escritura pública. En este orden de ideas y teniendo claro que la entrega realizada a finales del año 2004 de acuerdo con el clausulado de la promesa de compraventa celebrada entre Colsanitas S. A. y OPTIPRODUCTOS LTDA., no creó más que una relación material de tipo posesorio con el Lote 101 y los Garajes 47 y 47 del edificio de consultorios Colsanitas S. A., era procedente rechazar la deducción para ese año. Es así porque, según lo analizado a lo largo de esta sentencia, legalmente esa posesión no transfirió el derecho de dominio de los bienes mencionados ni, por ende, el poder de uso sobre los mismos, como lo exige la expresión "...activos fijos reales adquiridos..." contenida en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, pues, cuando quiera que la adquisición se predique de una negociación de compraventa de bienes inmuebles, el dominio sólo se adquiere por el modo "tradición" que, en sí mismo, presupone la existencia y validez del respectivo contrato de compraventa, como título traslativo de dominio (CC. arts. 745 y 756), así como el lleno de las condiciones de exigibilidad previstas en el artículo 751 ejusdem.

**FUENTE FORMAL:** CODIGO CIVIL – ARTICULO 745 / CODIGO CIVIL – ARTICULO 756 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 158-3

**SANCION POR INEXACTITUD – Tipificación. Diferencia de criterios. Causal de exoneración. Declaración de deducciones inexistentes es causal de sanción por inexactitud / DIFERENCIA DE CRITERIOS – Alcance**

Al tenor de la norma pretranscrita la inexactitud sancionable se tipifica en cuatro casos a saber: Cuando en las declaraciones tributarias se omiten ingresos, impuestos generados por operaciones gravadas y bienes o actuaciones susceptibles de gravamen. Cuando en las mismas declaraciones se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes. Cuando en esas declaraciones o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, se suministran datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Cuando se soliciten compensaciones o devoluciones sobre sumas a favor que hubieren compensadas o devueltas con antelación.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

## SECCION CUARTA

**Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**

Bogotá D. C., once (11) de octubre del dos mil doce (2012)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00042-01(18233)**

**Actor: CLINICA COLSANITAS S.A**

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

### FALLO

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 4 de febrero del 2010, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca decidió la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra los actos administrativos que modificaron el impuesto sobre la renta a cargo de la demandante para el año gravable 2004.

Dicho fallo dispuso:

**“PRIMERO: DECLÁRASE** la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos emanados de la DIAN:

- Liquidación Oficial de Revisión No. 310642008000007 del 11 de febrero del 2008.
- Resolución del Recurso de reconsideración No. 310662008000048 del 24 de octubre del 2008, confirmatoria de la anterior.

**SEGUNDO. LEVÁNTASE** la sanción por inexactitud impuesta; en consecuencia y como restablecimiento del derecho, la liquidación oficial del impuesto sobre la renta a cargo de la clínica Colsanitas S. A. por la vigencia fiscal 2004 quedara como sigue:

*(Se inserta liquidación del Tribunal)*

(...)"

### ANTECEDENTES

El 14 de abril del 2005, la Clínica Colsánitas S. A. presentó declaración de impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2004, en la que registró una deducción por inversión en activos fijos de \$2.649.924.000, un impuesto a cargo de \$2.743.113.000, un saldo a pagar de \$0 y un saldo a favor de \$4.708.009.000.

Previa apertura de investigación en la que se realizaron diferentes verificaciones y/o cruces documentales, la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá libró el Requerimiento Especial No. 310632007000100 del 13 de junio del 2007, que respecto de la deducción referida propuso rechazar la suma de \$285.090.000, por corresponder al 30% de la inversión en algunos bienes inmuebles, por valor \$950.300.000.

Mediante Liquidación Oficial de Revisión No. 310642008000007 del 11 de febrero del 2008, la División de Liquidación del ente fiscal aceptó la propuesta de modificación, porque para el periodo declarado la demandante no aparecía inscrita y registrada como titular de los bienes mencionados.

En tal sentido, redujo la deducción por inversiones en activos fijos a \$2.364.834.000, aumentó el impuesto a cargo a \$2.852.873.000, impuso sanción por inexactitud de \$175.616.000 y redujo el saldo a favor a \$4.422.633.000.

Dicha decisión se confirmó por la Resolución N° 310662008000048 del 24 de octubre del 2008, en sede del recurso de reconsideración interpuesto en su contra.

#### **LA DEMANDA**

LA CLÍNICA COLSANITAS S. A. solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642008000007 del 11 de febrero del 2008 y de la Resolución N° 310662008000048 del 24 de octubre del mismo año. A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declare en firme su declaración de impuesto sobre la renta y complementarios del año 2004.

Invocó como violados los artículos 83 y 338 de la Constitución Política; 27, 158-3, 261, 263, 647, 683, 742, 743 y 772 a 777 del Estatuto Tributario; 168 del Código Contencioso Administrativo y 177 del Código de Procedimiento Civil; 11, 40 y 48 del Decreto 2649 de 1993, el Decreto 2595 de 1979; y el Concepto DIAN N° 077779 del 11 de noviembre del 2004.

Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis:

La Administración no desvirtuó la calidad de activos fijos reales productivos de los bienes objeto de la inversión cuya deducción se rechazó.

La realidad de esa inversión en el año 2004 consta en la promesa de compraventa del 27 de noviembre del mismo año, cuando se pagó el 90% del valor total del activo (\$855.270.000), demostrando la efectividad de la inversión junto con su carácter irresoluble e irrevocable.

La deducción rechazada se enmarcó en el sistema de periodo que consagra el artículo 338 de la C. P., pues fue solicitada en el año del desembolso (2004).

La inversión tuvo vocación de permanencia dado que los bienes adquiridos aún se encuentran en el patrimonio de la demandante.

Los activos en los que se invirtió cumplen todos los requisitos para tenerse como deducibles, porque son fijos, reales y productores de renta desde el año 2004; forman parte del patrimonio de la Clínica, según lo demuestran sus registros contables, comprobantes de pago de impuesto predial del año 2005; no son móviles ni intangibles; y participan en la actividad productora renta desde el año 2004, cuando el vendedor los entregó a la demandante para que los poseyera materialmente.

Con esa entrega comenzaron a realizarse obras de infraestructura y adecuación para adaptar los bienes comprados a las necesidades de quien los recibió y ponerlos en condiciones productivas. Ello es una prueba evidente de la posesión y explotación económicas, así como de que los bienes se adquirieron para que produjeran ingresos, contabilizándose como activos del contribuyente y aplicándoseles la depreciación.

El Estatuto Tributario acepta la deducción que se comenta, aún sin el formalismo de la escritura pública; de hecho, permite aplicar dicho tratamiento aún en el caso de bienes adquiridos por modalidad de leasing.

Los activos adquiridos se utilizan para la prestación de toda clase de servicios médicos y asistenciales y, en esa medida, participan directa y permanentemente en la actividad productora de renta de COLSANITAS S. A.

Como poseedora de los bienes inmuebles que adquirió, la actora pagó el impuesto predial generado por los mismos desde el 1º de enero del 2005.

En otras oportunidades la DIAN ha aceptado la deducción discutida, simplemente con la contabilización del bien como activo del contribuyente sometido a depreciación o amortización, sin exigir la firma de la escritura pública de los inmuebles adquiridos.

Esa escritura no se necesita para acceder al beneficio tributario, pues la Junta Central de Contadores ha señalado que la aplicación del principio de esencia sobre forma implica que más allá del formalismo sobre la demostración del derecho de dominio o propiedad, lo que prima para determinar si el inmueble poseído puede considerarse como activo, es el control que sobre él ejerce el ente económico.

Lo anterior, porque los recursos y hechos económicos deben reconocerse y revelarse de acuerdo con su esencia o realidad económica.

Las pruebas aportadas en la vía gubernativa demuestran el cumplimiento de todos los requisitos legales para que proceda la deducción por inversión en activos fijos reales productores de renta, pues desde el año 2004 la demandante posee materialmente el bien que compró y lo tiene registrado en su activo.

Según la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, la promesa de compraventa sólo genera posesión si así lo expresan las partes.

La Administración aplicó indebidamente el artículo 31 del Decreto 2595 de 1979, porque esa norma, a su vez, se dirigía a aplicar otra disposición que se encontraba derogada (parágrafo 2º del artículo 6 de la Ley 20 de 1979) y que, además, refería a la enajenación de casas o apartamentos, no a otra clase de bienes inmuebles y menos a los productores de renta.

En el Derecho tributario no cabe la aplicación analógica de normas sobre los elementos fundamentales de la obligación tributaria, y, por otra parte, la procedencia de la deducción del artículo 158-3 del Estatuto Tributario sólo exige que se haya realizado la inversión en el periodo en que se solicita el beneficio.

Las normas civiles no aplican para efectos tributarios, porque los asuntos de esta índole se rigen por disposiciones especiales entre las cuales se encuentra el artículo 27 del E. T. que sólo regula la realización del ingreso en cabeza del vendedor, fijando un límite en el tiempo que no se opone a que el vendedor, si lo desea, registre el ingreso antes de la suscripción de la escritura pública.

Dado que la Administración no ha discutido la realidad de la inversión ni la calidad de activos fijos productores de renta de los bienes que dieron lugar a la misma, no procede la sanción por inexactitud, máxime cuando ésta se basa en una deficiencia probatoria que, de por sí, descarta el tipo sancionado.

Tampoco procede la sanción señalada, porque, de un lado, las partes mantienen diferencias de criterio en relación con la interpretación de los artículos 158-3 y del Decreto Reglamentario 1766 del 2004, y, en segundo lugar, porque la Administración aplicó analógicamente normas derogadas o simplemente inaplicables como el Decreto 2595 de 1979, la Ley 20 de 1979, el artículo 27 del E.T. y otras del derecho civil.

#### **CONTESTACIÓN A LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

La procedencia de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos se sujeta al cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 158-3 del E. T., de modo que aquella recae sobre bienes adquiridos en los años 2004 a 2007, que produzcan directa y permanentemente rentabilidad para el contribuyente y que sean depreciables o amortizables.

La adquisición de activos fijos reales productivos constituidos por bienes inmuebles, se rige por el literal a) del artículo 31 del Decreto Reglamentario 2595 de 1979, según el cual, ellos se entienden obtenidos en la fecha de la correspondiente escritura pública de compraventa, debidamente registrada.

Los ingresos por la enajenación de esos bienes se entienden realizados en la misma fecha (literal c) del artículo 27 del E. T.), salvo que el contribuyente se acoja al sistema de venta a plazos.

La titularidad del bien inmueble se adquiere con la escritura pública, independientemente de que el precio del mismo se haya pagado íntegramente. Dicha escritura es necesaria para entenderse realizado el ingreso y para establecer quién debe declararlo a 31 de diciembre del respectivo año gravable.

Los contratos solemnes se sujetan a ciertas formalidades especiales, sin las cuales no producen ningún efecto, tal es el caso de la escritura pública respecto a la venta de bienes raíces y de la inscripción en la oficina de registro, tratándose de su tradición.

La procedencia de la deducción prevista en el artículo 158-3 del E. T. no sólo exige la posesión o aprovechamiento económico potencial o real del bien adquirido, sino además que éste haya ingresado al patrimonio del contribuyente como propietario o usufructuario, para así poder analizar la participación directa y permanente del mismo en la actividad productora de renta, como también que la adquisición haya ocurrido en el año gravable en que se declara la deducción.

La inversión realizada recae sobre locales adquiridos en el año 2006, cuando se otorgaron las escrituras públicas de compraventa que son la solemnidad *ad substantiam actus* para predicarse la adquisición y titularidad de los bienes.

Así, la deducción rechazada es improcedente para el año 2004, porque en ese periodo no se habían suscrito las escrituras señaladas ni se había realizado su registro en instrumentos públicos.

No se viola el principio de reconocimiento de la realidad y los hechos económicos, ni existe contradicción entre la esencia y la forma a las que alude el Concepto 060 del 7 de mayo del 2007 de la Junta Central de Contadores.

Lo anterior, porque la exigencia de la escritura pública es de la esencia del contrato de compraventa y la prevalencia del derecho sustancial no busca eliminar los preceptos legales que establecen formalidades o requerimientos de trámite en los procesos judiciales (C-026-93).

El literal c) del artículo 27 del E. T. es una norma fiscal aplicable al caso concreto, y opera en conjunto con las normas civiles y comerciales que regulan la compraventa de bienes inmuebles en materia civil y comercial.

Dado que la contribuyente incluyó voluntariamente deducciones que no cumplen los requisitos legales para aceptarlas, y que de ello se derivó un mayor saldo a favor, procede la imposición de la sanción por inexactitud.

En el sub lite no se presenta diferencia de criterios que exonere de dicha sanción, sino un claro desconocimiento del derecho aplicable en relación con las exigencias legales para aceptar la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal anuló parcialmente los actos demandados, únicamente para levantar la sanción impuesta por inexactitud, previa aclaración de que la actora no controvierte la calidad de activos fijos de los inmuebles en los que invirtió la demandante, sino el año gravable en que se adquirieron. Dicha decisión se fundamentó como sigue:

Para que un bien ingrese al patrimonio del contribuyente debe haberse adquirido a través de un título traslativo de dominio, como la escritura pública de compraventa. La venta de bienes raíces sólo se considera perfecta ante la ley cuando se ha otorgado dicha escritura.

El año gravable en que se entiende realizada la inversión es aquél en el cual se celebra el negocio jurídico de compra del activo, independientemente de que el contribuyente lo haya adquirido por algún tipo de financiación o que haya realizado anticipos.

Los bienes registrados contablemente en la cuenta 1516 no pueden soportarse en el hecho material de la posesión que pertenece al ámbito del derecho civil. Sólo podría entenderse que el bien se adquirió para formar parte del patrimonio hasta cuando se surtió el respectivo registro en la oficina de Instrumentos Públicos, es decir, en el año 2006.

Los inmuebles comprados se entregaron a la demandante el 31 de diciembre del 2004, día hasta el cual la vendedora de los mismos (Optiproductos Ltda) mantuvo la posibilidad de aprovecharlos económicamente.

En virtud de la aplicación restrictiva de los tratamientos preferenciales, el reconocimiento fiscal de las deducciones presupone el lleno de los requisitos exigidos para su aceptación.

Siendo el otorgamiento de escritura pública del contrato de compraventa una solemnidad ineludible en las negociaciones de bienes inmuebles, sólo hasta ese momento el negocio jurídico se protocoliza y puede repercutir en el ámbito fiscal; en consecuencia, no procedía la deducción solicitada.

No obstante, el Tribunal aceptó levantar la sanción por inexactitud impuesta bajo el entendido de que entre las partes existen errores de apreciación en cuanto al momento en que se entienden adquiridos los bienes inmuebles respecto de los cuales pretendió hacerse efectiva la deducción especial por la inversión en activos fijos.

#### **LOS RECURSOS DE APELACIÓN**

La **DIAN** recurrió la sentencia del Tribunal en cuanto levantó la sanción impuesta por inexactitud, porque no existía ningún error de apreciación que originara esa exoneración. Sobre el particular, adujo:

La compraventa de los bienes que la actora pretende hacer valer como deducibles por la adquisición de activos fijos productores de renta ocurrió en el año 2006 y no en el 2004, como lo demuestran las pruebas aportadas al proceso.

El fallo apelado reconoce esa realidad y, en esa medida, sus partes motiva y resolutive incurren en contradicción, porque al tiempo de desestimar el cargo sustancial de la demanda, levantó la sanción del artículo 647 del E. T. sin ningún fundamento legal.

Se insiste en que la contribuyente declaró voluntariamente deducciones carentes de los requisitos legales para su aceptación fiscal, derivando de ello un mayor

saldo a favor constitutivo de inexactitud sancionable. El conocimiento y la voluntad que acompañaron a la declarante al momento de registrar los datos declarados, demuestran el elemento subjetivo de la inexactitud en la que incurrió.

La inclusión de datos equivocados en la declaración privada es sancionable e impide que se configure la diferencia de criterios para exonerar la aplicación de la sanción.

La **demandante** apeló la sentencia, con fundamento en estos argumentos:

La inversión de la demandante cumple las exigencias del artículo 2º del Decreto 1766 del 2004, porque recae sobre bienes inmuebles que adquirió en el año 2004, cuando pagó el 90% de su valor (\$855.270.000) a quien se los vendió, y recibió la entrega material de los mismos para aprovechamiento económico. Desde ese momento la actora cumplió el propósito de la inversión que presupone la deducción especial del artículo 158-3.

Las solemnidades contractuales exigidas por la ley civil no aplican en el área tributaria, porque ésta se rige por normas especiales y posteriores a las del Código Civil; además, se trata de requisitos que operan en relación con la propiedad real entre particulares, no de la posesión tributaria para aprovechamiento económico.

Tener como única prueba de la inversión a la escritura pública atenta contra el debido proceso, el principio de justicia, la prevalencia de la esencia sobre la forma y la realidad económica de un hecho suficientemente demostrado.

La fecha en que se cumple la solemnidad de la escritura pública es válida en otros campos del derecho, no para determinar el inicio de esa posesión.

El patrimonio bruto está constituido por los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente. En el caso concreto la posesión ha sido permanente, pues el activo comprado se ha aprovechado económicamente desde su entrega material.

Los derechos apreciables en dinero tienen tal connotación en cuanto sean susceptibles de utilizarse para obtener una renta y el activo fijo real que la actora recibió en el 2004 es un bien apreciable en dinero, susceptible de esa utilización.

La posesión se tipifica por un elemento material u objetivo, constituido por el corpus, y otro intencional o subjetivo, consistente en el animus. Dentro del país se entienden poseídos los derechos reales sobre bienes ubicados o que se exploten dentro del mismo.

Al pago que se hizo en el año 2004 para adquirir los inmuebles constitutivos de la inversión, no puede dársele la calidad de anticipo, porque además de superar el valor de la deducción a la que tal inversión da derecho (\$285.090.000), equivale al 90% del valor total del inmueble.

La promesa de compraventa no pactó esa cifra como un anticipo sino como un verdadero pago para la entrega material del bien y su consiguiente posesión y disfrute, a título de arras.

Los anticipos son diferentes a los pagos parciales anticipados, de hecho, algunos de los primeros se consideran pagos cuando solventan parte de la prestación de lo debido. Así, si el pago realizado en el 2004 se considerara un anticipo, correspondería a un verdadero pago por su materialidad y porque satisfizo más del 90% de la prestación debida al vendedor.

La discusión sobre lo que debe tenerse en cuenta para tomar la deducción declarada, recae en la posesión material del bien y no en el mero formalismo de la escritura pública.

El haber tomado la deducción en el año 2004, cuando se firmó la promesa de compraventa, y no en el año 2006, cuando se suscribió la escritura pública de compraventa, no causa ningún perjuicio a la Administración, pero mantener la sentencia apelada sí afectaría al contribuyente, porque ya no podría hacer uso de la referida deducción a pesar de que efectivamente invirtió en la adquisición de un activo fijo real productivo.

Finalmente, el apelante reitera el cargo de la demanda en relación con la improcedencia de la sanción impuesta por inexactitud.

#### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La DIAN solicitó que se confirmara la sentencia apelada en cuanto mantuvo el rechazo de la deducción discutida, porque la demandante sólo pudo disponer de los activos objeto de inversión a la fecha de la escritura pública del contrato de compraventa y no a la de la promesa de dicho negocio.

Al tiempo, reiteró la glosa de su recurso respecto de la revocatoria de tal providencia en cuanto levantó la sanción por inexactitud, dado que el contribuyente sabía que no tenía derecho a la deducción mencionada, porque el perfeccionamiento de la adquisición del bien inmueble dependía de la escritura pública.

La demandante, por su parte, reiteró que entre las partes existe una diferencia de criterios en cuanto a la interpretación del derecho aplicable, que, en el caso de la interpretación realizada por la contribuyente sobre los artículos 27 y 158-3 del E. T. y el Decreto Reglamentario 1766 el 2004, fue lógica, exegética, gramatical y teleológica, y le permitió concluir que su declaración fue correcta y ajustada a derecho.

En ese sentido, insiste en que el mencionado artículo 27 sólo regula el momento en que se entiende realizado el ingreso en cabeza del vendedor de bienes inmuebles y no cuando se entiende realizado el egreso del comprador, que es la calidad de COLSANITAS S. A.

En cuanto atañe al referido artículo 158-3, repite que la Clínica cumplió todos los requisitos para acceder a la deducción establecida en esa norma, cuyo hecho generador (**inversión** efectivamente realizada) fue sustituido por la Administración, al asociarlo a la prueba de la titularidad del activo.

La protocolización de la escritura pública del negocio jurídico es un requisito formal que, en sí mismo, no tiene capacidad ni fuerza probatoria para desvirtuar la realidad del hecho económico a probar, el cual difiere de la adquisición de los efectos patrimoniales producto de la inversión realizada.

Dicha escritura sólo prueba la formalización de un negocio jurídico, confirmando la realidad de la inversión en el año 2004, hoy en día existente en el patrimonio de

Colsanitas S. A., como lo demuestra el material probatorio aportado y visto en conjunto, del cual la escritura mencionada es solo una parte.

No puede afirmarse que el año de suscripción de la escritura es la fecha de la inversión, sin considerar las especiales características de la promesa de compraventa que a ella antecedió, en cuanto ésta incorporaba la entrega del bien y el pago de parte de su valor.

La presunción de aprovechamiento económico es legal y no de derecho, de manera que admite prueba en contrario, como el acta de entrega del inmueble, su posesión legal desde el año en que ese bien se comenzó a usar y a disfrutar, y el pago del impuesto predial del año 2005.

La actora insiste en que la deducción puede usarse en el año en que se realiza la inversión, cuando se desembolsa el valor invertido en la adquisición del activo fijo real productivo.

También reitera que la actuación administrativa viola el artículo 228 de la CP, junto con el principio de realidad de los hechos económicos; y que si la deducción se hubiera declarado cuando se inscribió la escritura pública, igualmente se habría rechazado por haberse pagado parte del precio del bien comprado en un periodo anterior.

Finalmente y previa reafirmación de que existe una diferencia de criterio entre las partes sobre la interpretación lógica del derecho aplicable, de acuerdo con los distintos métodos y técnicas de hermenéutica jurídica, avala el levantamiento de la sanción impuesta por inexactitud y pide que se confirme tal disposición.

Por lo demás, la alegante solicita que se realice una audiencia pública con el fin de dilucidar los distintos puntos de hecho y de derecho objeto de la litis.

#### **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El Ministerio Público rindió concepto favorable al recurso de apelación interpuesto por la demandada, y desfavorable al que presentó la demandante, según las siguientes razones:

Los activos deducibles al amparo del artículo 158-3 del E. T., son aquéllos que se adquieren para formar parte del patrimonio y participar directa y permanentemente en la actividad productora de renta, pudiéndose depreciar o amortizar fiscalmente.

La promesa de compraventa no transfiere la propiedad de los bienes prometidos en venta y la tradición de bienes inmuebles sólo se perfecciona con la inscripción del respectivo contrato de compraventa en la Oficina de Instrumentos Públicos.

Tal promesa es un contrato autónomo e independiente por el cual el promitente vendedor se compromete a realizar la tradición de un bien, de modo que para perfeccionar la compraventa sólo baste dicha tradición o las formalidades legales.

Como la tradición de los bienes comprados por la demandante ocurrió el 11 de enero del 2006, procedía el rechazo de la deducción solicitada.

No obstante, no existen errores de apreciación que permitieran levantar la sanción impuesta por inexactitud, toda vez que la fecha en que se entiende realizada la tradición no puede ser objeto de interpretación dado que está expresamente regulada en la Ley y “corresponde con la fecha del contrato y su registro en el correspondiente registro de instrumentos públicos”.

No es dable concluir que con el contrato de promesa de compraventa se realiza la tradición del bien o la adquisición para efecto de la deducción especial objeto del presente proceso, pues las pruebas aportadas demuestran que esa tradición se produjo en otro momento.

Al no poderse apreciar la promesa de compraventa como una efectiva tradición de inmuebles, se entiende que la demandante declaró datos inexactos que permitían aplicar la sanción por inexactitud.

En consecuencia, el Ministerio Público solicita que se revoque la sentencia apelada y que, en su lugar, se denieguen todas las pretensiones de la demanda.

#### **CONSIDERACIONES**

Se provee sobre la legalidad de los actos administrativos que determinaron el impuesto de renta y complementarios a cargo de la demandante, por el año gravable 2004.

Comienza la Sala por precisar que, de acuerdo con la facultad otorgada por el artículo 147 del Código Contencioso Administrativo, no estima necesario decretar la audiencia pública solicitada en los alegatos de conclusión de la demandante, porque para resolver el problema jurídico propuesto en esta instancia basta el marco legal invocado por las partes y las pruebas aportadas al proceso.

En los términos de los recursos de apelación interpuestos, corresponde determinar la procedencia de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos respecto de bienes prometidos en venta.

Concretamente, se analizará si la entrega de bienes pactada en la promesa de compraventa suscrita por la demandante y la sociedad OPTIPRODUCTOS LTDA., constituye el presupuesto sustancial que da derecho a la deducción referida y declarada en el año 2004, o si tal beneficio se sujeta a la suscripción y registro de la escritura pública del negocio prometido, que tuvieron lugar en el año 2006.

De acuerdo con el estudio anterior, se establecerá si procedía levantar la sanción impuesta por inexactitud.

**Generalidades sobre la deducción especial prevista en el inciso tercero del artículo 158-3 del Estatuto Tributario y perspectiva jurisprudencial frente a su regulación normativa**

El inciso tercero del artículo 158 del E. T., adicionado por el artículo 68 de la Ley 863 del 2003, dispuso:

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

*El Gobierno Nacional reglamentará la deducción contemplada en este artículo.”*

De la reglamentación que ordena la norma, se ocupó el artículo 1° del Decreto 1766 del 2004 que señala:

***“Artículo 1. Deducción especial. Las personas naturales y jurídicas contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, podrán deducir en la determinación del Impuesto sobre la renta de los años gravables de 2004 a 2007, inclusive, por una sola vez en el período fiscal en el cual se adquiriera, el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivamente realizadas en la adquisición de activos fijos reales productivos que se efectúen entre el 1° de enero de 2004 y el 31 de diciembre del año 2007. Esta deducción igualmente procederá, cuando los activos fijos reales productivos se adquirieran bajo el sistema leasing con opción irrevocable de compra.*”**

Para los efectos anteriores, el reglamento definió el activo fijo real productivo como los bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio y participar de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, y que se deprecian o amortizan fiscalmente (art. 2°).

Esta Sección, mediante sentencia del 26 de abril del 2007, exp. 15153, negó la nulidad de la expresión “y se deprecian o amortizan fiscalmente” que integra el concepto anterior, por no exceder la facultad reglamentaria. Allí precisó:

“La norma transcrita consagra una deducción especial del 30% para los contribuyentes del impuesto de renta que adquirieran efectivamente activos fijos reales productivos, en busca de estimular la inversión y el aumento de la capacidad productiva del país, con el consecuente incremento de la rentabilidad del contribuyente.

Ahora bien, el legislador determinó en forma concreta que la inversión que otorga la prerrogativa fiscal debía realizarse “*sólo en activos fijos reales productivos*”, de lo cual se deduce que excluyó aquellos bienes que por definición no tienen la naturaleza de reales<sup>1</sup>, como sucede con los que ostentan el carácter de intangibles<sup>2</sup>.

Así mismo, la norma legal condicionó la procedencia de la deducción a que los activos fijos reales fueran “*productivos*”, frente a lo cual la Sala en Sentencia reciente<sup>3</sup> que examinó la legalidad de la expresión “*participan de manera directa*” y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, contenida en la misma norma que aquí se impugna, señaló:

“*De otra parte, la condición sobre la cualidad de “productivos”, prevista en la ley para que proceda la deducción, implica que entre lo producido y los bienes empleados para ello, debe existir una relación directa y permanente, de suerte que sean indispensables para su ejecución. Ello necesariamente excluye los activos fijos que participan de manera indirecta en el proceso productivo, como son los muebles y equipos destinados a la parte administrativa y gerencial, a que alude la accionante.*”

*De lo expuesto se colige que la definición contenida en el reglamento acusado, en cuanto precisa que son activos fijos reales productivos, los bienes tangibles que “participan de manera directa” y permanente en la actividad productora de renta, no contradice lo preceptuado en la norma superior reglamentada, pues está claro que fue voluntad del*

<sup>1</sup> Los bienes “reales” se predicen de los “corporales”, definidos en el artículo 653 del Código Civil, como las cosas “...que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos...”

<sup>2</sup> Los activos fijos se definen fiscalmente como aquellos “bienes *corporales* muebles o inmuebles y los *incorporales* que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente” (Art. 60 del E.T.).

<sup>3</sup> Sentencia del 3 de marzo de 2006, expediente 15086, Consejera Ponente: Dra. Ligia López Díaz.

*legislador limitar la deducción del 30% “sólo” para aquellos activos fijos que se incorporan de manera directa al proceso productivo.”* (Negrilla de la Sala)

Por tanto, debe existir una estrecha relación o vinculación directa entre los activos fijos y la actividad productiva del contribuyente, de tal suerte, que su incorporación incida en forma inmediata en las actividades productoras de renta y por ende en el caudal de ingresos sometidos al tributo.

De esta manera el legislador concibió una deducción que estimulara la inversión en la adquisición de **activos fijos reales productivos**, para buscar aumentar el ingreso público, es así como en la exposición de motivos del proyecto inicial, aún cuando en principio se refirió a una tarifa diferencial en renta para la reinversión de utilidades

(...)

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

En efecto, la expresión legal “*activos fijos reales productivos adquiridos*”, indica que son aquéllos en los que invierte el contribuyente para producir renta y para el caso de los terrenos que participan de manera directa y permanente en la actividad productora o generadora del ingreso, existe otro tipo de disposiciones fiscales que impiden su depreciación o amortización. (arts. 135 y 142 E.T.)

Todo ello sin perjuicio de que la naturaleza propia de los demás activos fijos reales obligue a observar los preceptos legales tributarios que establecen la depreciación y amortización e incluso la renta líquida por recuperación de deducciones (arts 137, 142, 196 y 198 del E.T.), aspecto por demás contemplado en el Decreto reglamentario (Art. 3°), cuando se deja de utilizar el bien en la actividad productora de renta o por su enajenación, antes del vencimiento del término para depreciarlo o amortizarlo.”

Por su parte, en fallo del 24 de mayo del 2007, exp. 14898, se negó la nulidad de la expresión “bienes tangibles”, porque el hecho de que asociara los activos fijos a dichos bienes no excedía la facultad reglamentaria otorgada por el artículo 158-3 del E. T., dado que este precisó que la deducción recaía sobre activos reales y excluyó todo tipo de bienes ajenos a esa particularidad. Así lo indicó:

“En efecto, aunque, los bienes incorporeales o intangibles, tales como ciertos derechos, propiedades intelectuales o informáticas o sistemas técnicos, forman parte del patrimonio, tienen la calidad de ser activos fijos y de igual manera, participar en la realización del proceso productivo de la empresa, lo cierto, es que el legislador fue claro al especificar concretamente el tipo de activos sobre los cuales recae la deducción, al señalar que se trataba de activos reales.

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

(...)

Así las cosas, el reglamento que definió como activo fijo real, los bienes tangibles, para efectos de la deducción especial del 30% en su adquisición, no viola el citado artículo 26, pues si el contribuyente acredita el cumplimiento de los presupuestos contenidos en la norma legal que la autoriza, no hay lugar a desconocer su procedencia.

Por todo lo anterior, el Gobierno Nacional no excedió la potestad reglamentaria prevista en el artículo 189 [11] de la Constitución Política, por lo tanto, no se accederá a declarar la nulidad del aparte demandado.”

A su turno, la sentencia del 5 de julio del 2007, exp. 15400, negó la nulidad de las expresiones “para formar parte del patrimonio” y “se deprecian o amortizan fiscalmente”<sup>4</sup> contenidas en el mismo artículo 2° del Decreto 1766 del 2004, porque tampoco excedían lo dispuesto en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario ni agregaban requisitos no previstos en él; tan sólo se limitaban a aclarar unas características esenciales de los activos fijos reales productivos cuales son: formar parte del patrimonio del contribuyente y depreciarse o amortizarse fiscalmente. Entre sus consideraciones, anotó:

“el legislador consagró una deducción especial para los contribuyentes del impuesto de renta que decidan invertir en activos fijos reales productivos, en busca de estimular la inversión y el aumento de la capacidad productiva del país, con el consecuente incremento de la rentabilidad del contribuyente.

Esta medida constituye un incentivo importante para la reactivación del proceso productivo, pues permite que en el año de adquisición del activo se pueda deducir el 30% del valor de la inversión, mientras que en otras circunstancias, su amortización se realiza según el tiempo de vida útil, lo que conlleva que las deducciones anuales sean inferiores, reflejándose en una mayor utilidad gravable.

De otra parte, el legislador al referirse de manera específica a las inversiones realizadas “sólo en activos fijos reales productivos”, excluyó de tal tratamiento, aquellos bienes que por definición no tienen esa naturaleza.

Reitera la Sala<sup>5</sup> que los “activos fijos”, cuya adquisición da lugar a la deducción especial, son aquellos bienes “que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente” (art. 60 E.T.). La disposición legal excluyó del beneficio la inversión en bienes que por definición no tienen la naturaleza de “reales”,<sup>6</sup> como sucede con los que ostentan el carácter de intangibles. Los activos también deben ser “productivos”, esto es, que entre lo producido y los bienes empleados para ello, debe existir una relación directa y permanente, de suerte que sean indispensables para su ejecución.

Para que un gasto sea deducible se requiere que tenga relación de causalidad con la actividad productora de renta. Una de las características de los activos fijos reales productivos es que las erogaciones realizadas para su adquisición no son de fácil asociación con los ingresos, toda vez que regularmente prestan un servicio no sólo durante el periodo en el cual se adquirieron, sino también durante periodos posteriores. Es por ello que resulta necesario asignarles un valor proporcional durante el tiempo de vida útil o de duración del negocio. A medida que el activo participa en la actividad productora de renta en el periodo gravable, una parte proporcional del valor de la inversión es deducible de la renta, como depreciación o amortización.

Por ello, es propio de los activos fijos reales productivos que sean depreciables o amortizables fiscalmente y así, cuando el artículo 2° del Decreto 1766 de 2004 incluyó esta característica dentro de su definición, no restringió el beneficio otorgado en la ley, ni extendió

---

<sup>4</sup> Si bien la Sentencia del 26 de abril de 2007, exp. 15153, había negado la nulidad de esta expresión, la Sala examinó las pretensiones puestas a su consideración por considerar que no se presenta cosa juzgada.

<sup>5</sup> *Ibidem*.

<sup>6</sup> Los bienes “reales” son los “corporales”, definidos en el artículo 653 del Código Civil, como las cosas “que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos.”

su contenido, pues se limitó a aclarar un rasgo que en todo caso es esencial de estos bienes.<sup>7</sup>

Esos criterios fueron retomados en la sentencia del 7 de febrero del 2008, exp. 15394, que negó la nulidad de los Conceptos DIAN 055704, 077779 y 085085 todos del 7 de febrero del 2004. Tal providencia señaló que el artículo 158-3 del E. T. descartaba el leasing operativo para efecto de la deducción especial que allí se contempla, conforme al tratamiento contable y fiscal previsto en el artículo 127-1 ibídem para los activos fijos reales productivos contabilizados en el haber patrimonial del contribuyente.

En tal sentido, recordó que, a la luz de los antecedentes legislativos<sup>8</sup> del artículo 158-3 del E. T., la deducción especial que en él se prevé busca reactivar el proceso productivo, con una incidencia directa en el empleo y en la rentabilidad del contribuyente.

Y la sentencia del 2 de abril del 2009, exp. 16088, que anuló los Conceptos DIAN 002461 de 19 de enero de 2005 y 023560 de 25 de abril del mismo año, insistió:

“La intención del legislador con esta disposición (se refiere al artículo 158-3 del E. T.) fue estimular la inversión y concretamente en la adquisición de *“activos fijos reales productivos”*<sup>9</sup>.

(...)

Sobre el alcance de esta deducción, la Sala mediante sentencia de 23 de marzo de 2006, decidió sobre la legalidad de la expresión *“participan de manera directa”* en la actividad productora de renta, del artículo 2 del Decreto en mención (se refiere al Decreto 1766 del 2004) y resaltó que tal deducción se trataba de un incentivo importante que perseguía la reactivación del proceso productivo y como consecuencia lógica, al incremento en la rentabilidad del contribuyente<sup>10</sup>.

(...)”

---

<sup>7</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de abril de 2007, exp. 15153, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

<sup>8</sup> “Es así como se dijo en la exposición de motivos del proyecto inicial, “...Bajo la convicción de que la mejor forma de aumentar los ingresos públicos es estimular la inversión por sus efectos positivos sobre la producción y el empleo, este proyecto propone una tarifa diferencial del impuesto sobre la renta para las utilidades reinvertidas. Así, se propone que los contribuyentes que reinviertan por lo menos el 60% de las utilidades fiscales en activos productivos, tendrán una tarifa del impuesto del 15%” (Gaceta del Congreso 572 de 2003).

Las Comisiones conjuntas no aceptaron la propuesta de establecer una tarifa diferencial del impuesto sobre la renta para la reinversión de utilidades presentada con el proyecto inicial, y en su lugar se aprobó una proposición que permite a las personas jurídicas deducir del impuesto sobre la renta el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivas realizadas en activos fijos reales productivos que se adquirieran a partir del 1º de enero de 2004. Esta deducción sólo sería aplicable por los años gravables 2004 a 2007 (Gaceta del Senado 691 segundo debate)”.

<sup>9</sup> Si bien, en la exposición de motivos del proyecto inicial de la reforma tributaria de 2003, se proponía una tarifa diferencial del impuesto sobre la renta del 15% para los contribuyentes que reinviertan por lo menos el 60% de las utilidades en activos productivos (Gaceta del Congreso 572 de 2003), las Comisiones Conjuntas no la aceptaron y en su lugar se aprobó una proposición que permite a las personas jurídicas deducir del impuesto sobre la renta el 30% del valor de las inversiones efectivas realizadas en activos fijos reales productivos que se adquirieran a partir del 1º de enero de 2004, aplicable sólo por los años gravables 2004 a 2007 (Gaceta del Senado 691 segundo debate).

<sup>10</sup> Expediente 15086, C.P. Doctora Ligia López Díaz.

Ahora bien, la deducción in examine debe solicitarse en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión, con base en el costo de adquisición del bien, según las siguientes reglas:

- Si se realizan obras de infraestructura para el montaje o puesta en funcionamiento de los activos fijos reales productivos y ellas deben activarse para ser depreciadas o amortizadas de acuerdo con la técnica contable, su costo hace parte de la base para calcular la deducción. Si la confección o construcción de esas obras tardan más de un período gravable, la deducción se aplica sobre la base de la inversión efectuada en cada año gravable.
- Si los activos fijos reales productivos son construidos o fabricados por el contribuyente, la deducción se calcula con base en las erogaciones incurridas por la adquisición de bienes y servicios que constituyan el costo del activo fijo real productivo.
- Si el activo fijo real productivo se deja de utilizar en la actividad productora de renta o se enajena antes de vencer el término de depreciación o amortización del bien, el contribuyente debe incorporar el valor proporcional de la deducción solicitada como renta líquida gravable en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del período fiscal en que ello ocurra, teniendo en cuenta la vida útil pendiente de depreciar o amortizar según la naturaleza del bien.

A la luz del marco legal y jurisprudencial traído a colación, queda claro que la deducción especial rechazada por los actos demandados opera exclusivamente para la efectiva inversión en activos fijos reales productivos adquiridos por los contribuyentes de impuestos sobre la renta y complementarios, durante los años 2004 a 2007, con la finalidad de formar parte del patrimonio del contribuyente e incorporarse a la actividad productora de renta.

Tal condicionamiento visto en contraste con la definición fiscal de activos fijos del artículo 60 del E. T.<sup>11</sup>, permite entender que la deducción no opera para la adquisición de activos movibles; que los “bienes” cobijados por el beneficio son únicamente los corporales (art. 653 del C. C.) por ser de suyo la forma tangible, y que ellos deben tener una relación directa y permanente con lo producido, de modo que resulten indispensables para obtenerlo.

Ese último requisito, como también lo ha precisado la Sala, excluye los activos fijos que participan de manera indirecta en el proceso productivo, como los muebles y equipos destinados a la parte administrativa y gerencial<sup>12</sup>.

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

**La deducción especial del artículo 158-3 frente a los bienes objeto de la promesa de compraventa celebrada entre COLSANITAS S. A. y OPTIPRODUCTOS LTDA.**

La parte actora predica la efectiva inversión de que trata el artículo 158-3 respecto de los siguientes bienes, por compra de los mismos a la sociedad OPTIPRODUCTOS LTDA. de acuerdo con los siguientes parámetros de negociación:

<b>TIPO DE BIEN</b> <i>(Inmuebles parte integral del edificio de consultorios COLSANITAS S. A. – Propiedad horizontal)</i>	<b>PROMESA DE COMPRA VENTA</b> <i>(fls. 118-120, c. 1)</i>	<b>SOLEMNIZACIÓN DEL CONTRATO DE COMPRAVENTA</b> <i>(fls. 821-826, 921-926, 128 a 133, c. 1)</i>
Local de concesión 101  Área: 73.10 Mts Valor: \$863.371.558 (fl. 625) Matrícula inmobiliaria: 2-50N20112490	Fecha: 27 de noviembre del 2004  <b>Partes:</b> OPTIPRODUCTOS LTDA. (promitente vendedor), CLÍNICA COLSÁNITAS S. A. (promitente comprador)  <b>Objeto</b> <i>(cláusula primera)</i> : el promitente vendedor promete vender y el promitente comprador	Escritura Pública: 060 del 11 de enero del 2006  Cláusula Tercera: el precio de pago del local y el garaje fue de \$944.719.000,

<sup>11</sup> “Bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente”

<sup>12</sup> Sentencia del 26 de marzo del 2006, exp. 15086

	<p>promete comprar al primero, los inmuebles que se describen a continuación <i>(los descritos en la primera columna)</i></p> <p><b>Precio</b> <i>(cláusula cuarta):</i> NOVECIENTOS CINCUENTA MILLONES TRESCIENTOS MIL PESOS (\$950.300.000.00) moneda legal que <b>EL PROMITENTE COMPRADOR</b> pagará de la siguiente manera:</p> <p>a) La suma de OCHOCIENTOS CINCUENTA Y CINCO MILLONES DOSCIENTOS SETENTA MIL PESOS (\$855.270.000.00) moneda legal en la fecha de firma del presente documento, suma de dinero que <b>EL PROMITENTE VENDEDOR</b> declara recibida a satisfacción en la fecha de firma del presente contrato. Esta suma de dinero ha sido entregada al <b>PROMITENTE VENDEDOR</b> de acuerdo con instrucciones recibidas del mismo.</p> <p>b) la suma de NOVENTA Y CINCO MILLONES TREINTA MIL PESOS (\$95.030.000.00) moneda legal, el día once (11) de enero del 2006, fecha en que se firmará la correspondiente escritura pública de compraventa.</p> <p>(...)</p> <p><b>Arras</b> <i>(cláusula quinta):</i> las partes de común acuerdo fijan la suma de OCHOCIENTOS CINCUENTA Y CINCO MILLONES DOSCIENTOS SETENTA MIL PESOS (\$855.270.000.00) moneda legal, a título de arras, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 866 del Código de Comercio. En caso de retractación por parte del <b>PROMITENTE VENDEDOR</b>, este deberá restituir, dentro del mes siguiente a la fecha de la retractación, el doble de la suma pactada en la presente cláusula.</p> <p><b>Entrega</b> <i>(Cláusula novena):</i> los inmuebles objeto del presente contrato se entregarán, en el estado en que se encuentran y con las condiciones materiales que son conocidas expresamente por el <b>PROMITENTE COMPRADOR</b>, a paz y salvo por concepto de servicios públicos. Administración, impuesto predial y valorización y cualquier otra tasa y contribución, local o nacional, hasta la fecha de la entrega del inmueble, la cual se efectuará a más tardar dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de firma de la presente promesa, a la hora que convengan las partes. A partir de la fecha de la entrega de los inmuebles, <b>EL PROMITENTE COMPRADOR</b> asumirá solamente los pagos correspondientes a la administración y los servicios públicos. La mora del <b>PROMITENTE VENDEDOR</b> en el cumplimiento de la obligación de entrega de los inmuebles en la fecha estipulada, dará lugar al pago a título de multa, a cargo del <b>PROMITENTE VENDEDOR</b>, y a favor del <b>PROMITENTE COMPRADOR</b>, de la suma de cien mil pesos (\$100.000.00) diarios hasta la fecha en que efectivamente se haga a entrega de los inmuebles. <b>EL PRMITENTE VENDEDOR</b> autoriza al <b>PROMITENTE COMPRADOR</b> a descontar la suma que resulte de aplicar la multa mencionada, del saldo del precio que se encuentre pendiente de pago por parte del <b>PROMITENTE COMPRADOR</b>.</p> <p>Así mismo <b>EL PROMITENTE COMPRADOR</b>, queda autorizado desde la suscripción de la presente promesa a realizar todas las obras y</p>	<p>recibidos el 11 de enero del 2006.</p> <p>Registro en Oficina de Instrumentos Públicos (Certificado de Tradición y libertad de matrícula inmobiliaria): 9 de septiembre del 2008</p>
--	--	---

	actividades que considere necesarias para adecuar los inmuebles a sus necesidades...	
Garaje 47  Área: 11.09 Mts Valor: \$43.646.221 Matrícula inmobiliaria: 2-50N20112400		Escritura Pública: 060 del 11 de enero del 2006  Cláusula Tercera: el precio de pago del inmueble fue de \$5.581.000, recibidos el 11 de enero del 2006.  Registro en Oficina de Instrumentos Públicos (Certificado de Tradición y libertad de matrícula inmobiliaria): 14 de febrero del 2006
Garaje 48  Área: 11.09 Mts Valor: 43.646.221 Matrícula inmobiliaria: 2-50N20112401		Escritura Pública: 00926 del 28 de marzo del 2006, de la Notaría 30 del Círculo de Bogotá  Cláusula Tercera: el precio de pago del inmueble fue de \$5.581.000, recibidos el 11 de enero del 2006.  Registro en Oficina de Instrumentos Públicos (Certificado de Tradición y libertad de matrícula inmobiliaria): 27 de abril del 2006

El pago de la suma pactada como parte del precio de la compraventa, cancelada a la firma de la promesa del contrato respectivo (\$855.270.000), se encuentra respaldada con el Comprobante de Egreso N° 0020044 del 4 de diciembre del 2004 (fl. 102), y la entrega del local 101 a la que alude la cláusula novena de dicha promesa, ya detallada, ocurrió el día 31 del mismo mes, según lo constata el acta de la misma fecha (fl. 101).

Por su parte, las declaraciones de impuesto predial unificado visibles en los folios 104 a 125 sobre los inmuebles negociados, demuestran que las del año 2005 fueron presentadas por un representante de la demandante, aunque el contribuyente que identificaba el formulario era OPTIPRODUCTOS LTDA., y que esa referencia cambió en las declaraciones de los años 2006 a 2008, en las que la actora figura como contribuyente.

Expuestos así los aspectos fácticos del proceso, la glosa de análisis del presente aparte se estructurará dentro de la teoría jurídica de los “derechos reales”, como facultad que confiere un poder inmediato, directo y exclusivo, total o parcial, sobre una cosa individualizada, sin consideración a persona alguna determinada<sup>13</sup>.

El artículo 665 del C. C. distingue el derecho real como aquél “que tenemos sobre una cosa sin respecto a determinada persona”, y precisa sus distintas clases a saber: **dominio**, herencia, usufructo, uso o habitación, servidumbres activas, prenda e hipoteca.

La misma legislación identifica el derecho real de dominio como la propiedad que recae sobre una cosa corporal, **para gozar y disponer de ella arbitrariamente**, sin hacerlo contra la ley o contra derecho ajeno (art. 669 ibídem).

Así, el contenido del derecho de propiedad lo constituyen tres elementos esenciales: i) el derecho de servirse de la cosa para todos los usos no contrarios a la ley, que pueden ser personales y de tipo económico, mediante actos de naturaleza material o jurídica; ii) el derecho a usufructuar la cosa, y iii) el derecho de disponer de ella, bien sea en forma material (por ej. consumiéndola o destruyéndola), o jurídica (por ej. enajenándola).

El dominio o propiedad se adquiere por los modos de ocupación, accesión, tradición, sucesión por causa de muerte y prescripción (art. 673 ejusdem) que, en general, son formas jurídicas expresadas en hechos materiales y visibles, por las cuales se ejecuta o realiza el título que a él da lugar como causa o razón legalmente suficiente del mismo, cuando ese título genera la constitución o transferencia de derechos reales<sup>14</sup>.

Dicho de otra forma, el modo es el único medio para adquirir el derecho real de propiedad que surge en el marco de una fuente obligacional (ley, contratos, cuasicontratos, delitos, cuasidelitos<sup>15</sup>).

---

<sup>13</sup> LEÓN, Henry y MAZEAUD, Jean, *Lecciones de Derecho Civil*, parte I, volumen I, Buenos Aires. Ediciones Jurídicas Europa-América, 1976, p. 256.

<sup>14</sup> VELÁZQUEZ JARAMILLO, Luis Guillermo, *Bienes*, quinta edición, editorial Temis S. A., Bogotá, 1995, p. 146

<sup>15</sup> **C. C. Art. 1494.** Las obligaciones nacen, ya del concurso real de las voluntades de dos o más personas, como en los contratos o convenciones; ya de un hecho voluntario de la persona que se obliga, como en la aceptación de una herencia o legado y en todos los cuasicontratos; ya a consecuencia de un hecho que ha inferido injuria o daño a otra persona, como en los delitos; ya por disposición de la ley, como entre los padres y los hijos de familia.

Como se ve, la forma contractual encaja en una de las tipologías de fuentes mencionadas, por la cual una parte se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa. Cada parte puede ser de una o de muchas personas (art. 1495).

A la luz del artículo 849 del CC., la compraventa es una de las especies de contratos generadores de obligaciones, en el que una de las partes se obliga a entregar una cosa (acto material) garantizando su posesión pacífica, así como a transferir el dominio de la misma, y la otra a pagarla en dinero<sup>16</sup>.

Así visto, el contrato de compraventa genera un justo título, en la medida de que representa una causa suficiente o una razón legal para que la persona se considere legítimamente poseedora, justificando así el origen de la posesión.

Aunque ese título atribuye la posibilidad de adquirir el dominio o propiedad de la cosa vendida, no llega por sí mismo a transmitirlo, dado que, según se anotó párrafos atrás, ello sólo puede ocurrir por los modos legalmente establecidos para probar o adquirir derechos reales<sup>17</sup>. Es decir, el título es un hecho generador de obligaciones y no un instrumento de adquisición.

La definición traída a colación, permite caracterizar al contrato de compraventa como esencialmente consensual, bilateral, oneroso, principal<sup>18</sup>, nominado, de ejecución instantánea y de libre discusión, excepto cuando se trata de ventas de bienes raíces, servidumbres y sucesiones hereditarias, casos en los cuales, por disposición expresa del artículo 1857 del C. C., el contrato adquiere una connotación solemne, en cuanto requiere de escritura pública que debe registrarse

---

**Art. 2302.** Las obligaciones que se contraen sin convención, nacen o de la ley o del hecho voluntario de las partes. Las que nacen de la ley se expresan en ella.

Si el hecho de que nacen es lícito, constituye un cuasicontrato.

Si el hecho es ilícito, y cometido con intención de dañar, constituye un delito.

Si el hecho es culpable, pero cometido sin intención de dañar, constituye un cuasidelito o culpa.

<sup>16</sup> BONIVENTO FERNÁNDEZ, José Alejandro, *Los principales contratos civiles y su paralelo con los comerciales*, décima segunda edición actualizada, ediciones Librería del Profesional, 1997, p. 7 a 11

<sup>17</sup> El inciso 2° del artículo 765 del C. C. confunde las nociones de título y modo y el inc. 3°, por su parte, enlista títulos que lo que hacen es abrir la compuerta para la posterior adquisición del dominio a través del modo. Autores como Valencia Zea indican que los llamados "títulos traslativos" indican las fuentes de la tradición y no de la propiedad (*Bienes, quinta edición, Luis Guillermo Velázquez Jaramillo, editorial Temis S. A., 1995, p. 144-145*)

<sup>18</sup> C. C. Arts. 1496 a 1500

en la Oficina de Instrumentos Públicos para perfeccionar el acuerdo de voluntades<sup>19</sup>.

El instrumento público es insustituible y, según se deduce del artículo 1760 del C. C., su carencia genera la inexistencia del contrato:

*“La falta de instrumento público no puede suplirse por otra prueba en los actos y contratos en que la ley requiere esa solemnidad; y se mirarán como no ejecutados o celebrados aun cuando en ellos se prometa reducirlos a instrumento público, dentro de cierto plazo, bajo una cláusula penal; esta cláusula no tendrá efecto alguno.*

*Fuera de los casos indicados en este artículo, el instrumento defectuoso por incompetencia del funcionario o por otra falta en la forma, valdrá como instrumento privado si estuviere firmado por las partes.”*

La consecuencia legal anteriormente resaltada permite considerar a la escritura pública como elemento esencial del contrato de compraventa de bienes raíces, sin el cual no podría producir ningún efecto (C. C. art. 1501<sup>20</sup>).

Ahora bien, al regular el efecto de las obligaciones, el artículo 1611 ibídem subrogado por el artículo 89 de la Ley 153 de 1887, previó las promesas de realizar contratos como actos que no producían ninguna obligación, salvo cuando contienen las especificidades señaladas en esa norma<sup>21</sup>.

Presenta esta disposición una fuente de obligación de hacer (realizar el contrato) que crea obligaciones entre los prometientes, y que permite pedir el cumplimiento de lo prometido en venta, junto con el pago de los perjuicios causados por el retraso de ese cumplimiento, a la luz del artículo 1610 del CC.

---

<sup>19</sup> La venta se reputa perfecta desde que las partes han convenido en la cosa y en el precio, salvo las excepciones siguientes:

La venta de los bienes raíces y servidumbres y la de una sucesión hereditaria, no se reputan perfectas ante la ley, mientras no se ha otorgado escritura pública.

Los frutos y flores pendientes, los árboles cuya madera se vende, los materiales de un edificio que va a derribarse, los materiales que naturalmente adhieren al suelo, como piedras y sustancias minerales de toda clase, no están sujetos a esta excepción.

<sup>20</sup> Se distinguen en cada contrato las cosas que son de su esencia, las que son de su naturaleza, y las puramente accidentales. **Son de la esencia de un contrato aquellas cosas sin las cuales, o no produce efecto alguno, o degeneran en otro contrato diferente;** son de la naturaleza de un contrato las que no siendo esenciales en él, se entienden pertenecerle, sin necesidad de una cláusula especial; y son accidentales a un contrato aquellas que ni esencial ni naturalmente le pertenecen, y que se le agregan por medio de cláusulas especiales.

<sup>21</sup> 1a.) Que la promesa conste por escrito; 2a.) Que el contrato a que la promesa se refiere no sea de aquellos que las leyes declaran ineficaces por no concurrir los requisitos que establece el artículo 1511 (debe entenderse 1502) del Código Civil; 3a.) Que la promesa contenga un plazo o condición que fije la época en que ha de celebrarse el contrato; 4a.) Que se determine de tal suerte el contrato, que para perfeccionarlo solo falte la tradición de la cosa o las formalidades legales. Los términos de un contrato prometido, solo se aplicarán a la materia sobre que se ha contratado.

Comoquiera que la promesa es en sí misma un documento aplazatorio del contrato definitivo y entraña una expectativa jurídicamente formal en relación con la futura realización del negocio jurídico –para el caso, de compraventa-, es claro que antecede en el tiempo a la celebración del contrato referido<sup>22</sup> y, por ende, a su respectiva solemnización y perfeccionamiento.

Es dable que al momento de la promesa de compraventa, es decir, antes de la celebración del contrato prometido, el promitente vendedor entregue materialmente el bien al promitente comprador.

En esos casos, la jurisprudencia civil ha aceptado el surgimiento de una relación posesoria emanada del acto de promesa propiamente dicho, considerándose al promitente comprador como un poseedor irregular sin justo título, precisamente porque tal calidad (la del justo título) no proviene de la promesa sino del contrato principal, como líneas atrás se anotó.

La entrega de la cosa prometida en venta es un acto material aislado de la transferencia de dominio, con el cual, se insiste, puede garantizarse la posesión pacífica de dicho bien e incluso su mera tenencia<sup>23</sup>, de acuerdo con el principio de autonomía de la voluntad.

En efecto, en criterio que esta Sala encuentra lógico, la doctrina ha señalado que si las partes acuerdan expresamente que la entrega no genera posesión o fijan un canon de arrendamiento hasta la fecha de celebración del contrato, existe mera tenencia por no presentarse el *animus domini* característico de la posesión; en tanto que si el corpus está impregnado del animus, de modo que la entrega se presente como un preámbulo a la obligación derivada de la promesa, ineludiblemente habrá posesión<sup>24</sup>.

Pero sea cual fuere la forma de relación material que sugiera la entrega de la cosa prometida en venta, lo cierto es que en el escenario del contrato de compraventa de bienes inmuebles ninguna de ellas transfiere el dominio de los mismos, según se desprende de los artículos 673, 1857, 1760 del C. C.

---

<sup>22</sup> El indicativo futuro lo ratifica el numeral segundo de la cláusula anterior.

<sup>23</sup> Tanto la posesión como la tenencia describen una relación o poder de hecho, sólo que en la primera existe una tenencia material de la cosa con el ánimo de señor y de dueño, sea que sea el dueño o que se de por tal, sea que la tenga por sí mismo o que otro la tenga a su nombre. En la segunda, lo que existe es una aprehensión material de la cosa, no como dueño sino en lugar y a nombre del dueño.

<sup>24</sup> Ob cit. Nota 14, p. 111

Indudablemente, la integralidad del sistema jurídico conduce a sostener que la regulación civil anteriormente referida canaliza la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, en cuanto aquélla regula la real adquisición de los mismos.

En efecto, la correcta aplicación de la deducción se sujeta al alcance jurídico de cada uno de los elementos que la tipifican, de acuerdo con su tenor literal o la interpretación que sobre los mismos sugieran los métodos de hermenéutica legalmente reconocidos (C. C. Arts. 25 a 32).

A la luz de tales métodos, se tiene, de una parte, que las palabras pueden entenderse en su sentido natural y obvio, siempre que el legislador no les haya dado una significación especial para ciertas materias; y, de otro lado, que **el contexto de la ley sirve para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que entre todas ellas haya la debida correspondencia y armonía. Así, los pasajes oscuros de una ley pueden ilustrarse por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto.**

Vista la disposición del artículo 158-3 del E. T. a la luz de los supuestos fácticos del caso concreto, esto es, las inversiones realizadas sobre activos fijos reales productivos constituidos por bienes inmuebles adquiridos en virtud de un contrato de compraventa previamente prometido, es claro que el alcance del elemento "adquisición" debe determinarse por la naturaleza de dichos bienes y la regulación legal que sobre los mismos exista.

Esa normativa regulatoria se encuentra en las normas civiles que, como tales, contienen los parámetros de ilustración aptos y pertinentes para determinar el alcance del beneficio tributario que se examina, en virtud de la interpretación sistemática que matiza el debido orden jurídico, y el propio principio de especialidad en materia de negociación de bienes inmuebles.

Desde esa perspectiva legal civilista, la escritura pública pasa de ser un requisito formal del contrato de compraventa a constituir un elemento ad substantiam actus o requisito esencial del mismo, como lo señala el artículo 1501 del CC, en la medida en que posibilita la transferencia de dominio, motivo y causa final de dicho acuerdo.

La ausencia de escritura pública en la compraventa de bienes inmuebles como aquéllos que fundamentan la inversión de la actora, impide que el contrato se perfeccione y que nazca a la vida jurídica, por disposición expresa del artículo 1760 ibídem.

En ese escenario, la exigencia de la solemnidad sustancial mencionada de manera alguna puede conllevar la violación del principio constitucional de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, porque, se insiste, no se trata de un requisito formal.

Esa exigencia tampoco puede ceder ante el principio contable de realidad económica, que si bien tiene efectos en esa área técnica concreta, carece de entidad para hacer existente el contrato de compraventa faltante de instrumento público, así como para validar la transferencia legítima de dominio que opera como presupuesto de la adquisición de activos reales productivos para efecto de la inversión que confiere la deducción del artículo 158-3.

Y aún así, si aceptase su procedencia en gracia de discusión, la debida aplicación de los Principios Contables Generalmente Aceptados (PCGA) tampoco serviría de base para determinar una decisión favorable a la demandante, puesto que de acuerdo con el Principio de Realización, “Los resultados económicos sólo deben contabilizarse cuando queden realizados a través de medios legales o comerciales (actas, documentos, etc.) donde se toman en cuenta los riesgos inherentes de todo negocio. No se encuentran en este grupo las “PROMESAS O SUPUESTOS” ya que no toman en cuenta los riesgos y no se sabe si los términos del negocio se van a realizar o no...”<sup>25</sup>

Adicionalmente, desde el estudio semántico del verbo “adquirir” se avista que este supone apropiarse de un derecho o cosa, a ganarla o conseguirla<sup>26</sup>, y en el plano jurídico tributario de cara al artículo 669 del ET, se asocia indefectiblemente a obtener el dominio o propiedad del bien constitutivo de activo fijo real productivo, como derecho real del que se derivan los derechos a usar y aprovechar dichos bienes en una determinada actividad económica como la producción de renta, así

---

<sup>25</sup> Principios Contables Generalmente Aceptados, Mar de Plata, 1965. <http://www.gestiopolis.com/canales6/fin/contabilidad-y-principios-contables.htm>

<sup>26</sup> [www.rae.es](http://www.rae.es)

como a disponer de ellos como bien se tenga; y el cual sólo puede adquirirse por los modos establecidos en el artículo 673 del CC.

De otra parte, la regla de realización del ingreso en cabeza del vendedor (ET. Art. 27) es completamente ajena a los efectos jurídicos anteriormente analizados, relacionados con la promesa de adquisición de un bien inmueble, y aún más si se considera que en el presente caso, de acuerdo con el principio contable de conservadurismo, no se trata de un ingreso propiamente dicho, sino del cambio de naturaleza de un activo (caja, bancos, etc.) a una cuenta por cobrar (deudores varios, etc.), en tanto se celebre el contrato de compraventa debidamente perfeccionado en una escritura pública.

En este orden de ideas y teniendo claro que la entrega realizada a finales del año 2004 de acuerdo con el clausulado de la promesa de compraventa celebrada entre Colsanitas S. A. y OPTIPRODUCTOS LTDA., no creó más que una relación material de tipo posesorio con el Lote 101 y los Garajes 47 y 47 del edificio de consultorios Colsanitas S. A., era procedente rechazar la deducción para ese año.

Es así porque, según lo analizado a lo largo de esta sentencia, legalmente esa posesión no transfirió el derecho de dominio de los bienes mencionados ni, por ende, el poder de uso sobre los mismos, como lo exige la expresión "...activos fijos reales adquiridos..." contenida en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, pues, cuando quiera que la adquisición se predique de una negociación de compraventa de bienes inmuebles, el dominio sólo se adquiere por el modo "tradición" que, en sí mismo, presupone la existencia y validez del respectivo contrato de compraventa, como título traslativo de dominio (CC. arts. 745 y 756), así como el lleno de las condiciones de exigibilidad previstas en el artículo 751 ejusdem.

En materia comercial, la tradición de los inmuebles se perfecciona con el registro de la escritura pública y la entrega material del bien (art. 922 del C. de Co.)

Concurrían pues motivos suficientes para que el a quo respaldara la presunción de legalidad de los actos demandados en cuanto al rechazo de la deducción declarada, dado que, según las verificaciones realizadas, la deducción sólo podía declararse en el año en que se realizara la tradición legal de los activos comprados.

## **De la procedencia de la sanción por inexactitud frente a la diferencia de criterios alegada por la parte actora**

El artículo 647 del E. T. establece la “diferencia de criterios” como causal de exoneración de la sanción por inexactitud. En estos términos la previó:

**“Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.**

(...)

**No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.”**

Al tenor de la norma pretranscrita la inexactitud sancionable se tipifica en cuatro casos a saber:

- Cuando en las declaraciones tributarias se omiten ingresos, impuestos generados por operaciones gravadas y bienes o actuaciones susceptibles de gravamen.
- Cuando en las mismas declaraciones se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes.
- Cuando en esas declaraciones o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, se suministran datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

- Cuando se soliciten compensaciones o devoluciones sobre sumas a favor que hubieren compensadas o devueltas con antelación.

De acuerdo con la anterior precisión, la simple declaración de deducciones que la Administración rechace por inexistentes, opera como causal autónoma de inexactitud revestida de carácter meramente objetivo. En virtud de ese carácter, la consecuencia jurídica de la norma (*la sanción*) sólo depende de que ocurra el supuesto de hecho de la causal que establece (*para el caso, la declaración de una deducción inexistente*).

La única razón de exoneración que se previó de manera común para todas las causales de inexactitud contempladas, fue la existencia de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, sobre la interpretación del derecho aplicable, sujeta a que los hechos y cifras declarados fueren completos y verdaderos.

En sentencia del 10 de mayo del año en curso, exp. 17450, la Sala reiteró su criterio sobre el alcance de la diferencia de criterios que exonera la aplicación de la sanción por inexactitud, en el sentido de circunscribirla a la discrepancia entre el fisco y la contribuyente proveniente de una argumentación sólida que, aunque equivocada, les permita concluir que sus interpretaciones sobre el derecho aplicable las hace creer que su actuación estaba amparada legalmente. Bajo esa premisa la providencia descartó los argumentos que a pesar de su apariencia jurídica carezcan de fundamento objetivo y razonable.<sup>27</sup>

Así mismo, puntualizó que la interpretación del derecho aplicable a la que alude el inciso final del artículo 647 del E. T., corresponde a la “interpretación del derecho propiamente dicha” y no a la de los hechos discutidos<sup>28</sup>, aclarando que, a la luz del criterio de la Sala Plena de esta Corporación<sup>29</sup>, la interpretación errónea consiste en aplicar la disposición pertinente a la controversia, pero dándole un sentido y alcance que no tiene, de modo que siempre se sitúa en un error de hermenéutica jurídica.

---

<sup>27</sup> Sección Cuarta, sentencia del 10 de marzo de 2011, exp. 17492.

<sup>28</sup> *Ibidem*

<sup>29</sup> Sala Plena, sentencias del 16 de marzo de 2010, exp. 2005-00452-00 (S) y del 29 de septiembre de 2009, exp. 2003-00442-01(S)

No obstante, en la interpretación del artículo 158-3 del E. T. no se advierten ese tipo de errores ni ninguna otra característica de las diferencias de criterio que exoneran el efecto sancionador, porque la norma es lo suficientemente clara en cuanto a la exclusividad de la deducción especial del 30% para la inversión en activos fijos reales productivos adquiridos y no para la negociación de bienes con expectativa de adquisición formal, como los prometidos en venta.

Así pues, se concluye que la discusión motivante de la controversia objeto de la presente litis se reduce al mero desconocimiento de la norma legal que consagra la deducción señalada y que, por lo tanto, la sanción por inexactitud debe mantenerse.

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada para disponer lo pertinente de acuerdo con las conclusiones logradas en esta instancia.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

#### **FALLA**

**1. REVÓCASE** la sentencia del 4 de febrero del 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho de la Clínica COLSANITAS S. A., contra LA DIAN.

En su lugar, **NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

**2. Reconócese** personería jurídica para actuar como apoderado de la DIAN al abogado Marco Orlando Osorio Rodríguez, conforme al poder visible en el folio 250 de este cuaderno.

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

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA** **HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Presidente

**WILIAM GIRALDO GIRALDO** **CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**