

DEDUCCION ESPECIAL POR INVERSION EN LA ADQUISICION DE ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS - Requisitos. Artículo 158-3 Estatuto Tributario y Decreto 1766 de 2004 / ACTIVO FIJO - Definición

De acuerdo con las normas transcritas, las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta que entre el 1° de enero de 2004 y el 31 de diciembre de 2007 invirtieran en la adquisición de activos fijos reales productivos, podían deducir el 30% del costo de adquisición del bien, por una sola vez, en la declaración del periodo en que efectuaron la inversión. Si los bienes eran adquiridos por el sistema leasing, debía ejercerse la opción irrevocable de compra y la deducción debía incluirse en la declaración del año en que se suscribió en el contrato. La deducción no procedía para los contratos de retroarriendo o lease back, ni cuando los bienes eran readquiridos por el contribuyente. Así mismo, para que los bienes fueran considerados como activos fijos reales productivos, se requería que (i) se tratara de activos fijos, (ii) que estos fueran bienes tangibles, (iii) que se adquirieran para formar parte del patrimonio del contribuyente, (iv) que participaran de manera directa y permanente en la actividad productora de renta, y (v) que se depreciaran o amortizaran fiscalmente. Según el artículo 60 del Estatuto Tributario, son activos fijos “los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente”.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 158 3 / DECRETO 1766 DE 2004

BIEN COMPUESTO - Se integra por elementos tangibles e intangibles que conforman un todo o un solo bien material / UPGRADE PARA UN EQUIPO DE RESONANCIA MAGNÉTICA - Es un bien compuesto y su valor de compra es deducible para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios / DEDUCCION ESPECIAL POR INVERSION EN LA ADQUISICION DE ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS - De ella no se excluyen las partes o repuestos utilizados para mejorar o actualizar los activos ya existentes, esto es, recae también sobre las partes que se utilizan en la elaboración del activo

La Sala concluye que el activo adquirido por IDIME S.A. es un bien compuesto, pues se integra por elementos tangibles e intangibles que conforman un todo. El equipo de resonancia magnética MR Horizon LX es el conjunto de antenas, gradientes, cables, teclados, consolas, gabinetes, módems y demás, que unidos al software elaborado por el fabricante, permiten la toma de imágenes diagnósticas médicas. Si las partes materiales se separan del software, el equipo no puede cumplir la función para la que fue diseñado. Incluso, el fabricante le dio tal connotación y de la misma forma fue concebido por el contribuyente. El fabricante cobró USD 350.000 por el total de los elementos descritos, sin otorgar un precio específico a cada componente y, también, en la ficha técnica, mencionó las funciones que realiza el equipo como un todo. Por su parte, en la contabilidad de la actora, el bien se registró como “equipo de resonancia magnética - Clínica San Rafael”, sin discriminar las piezas o el software por separado. Por tanto, el sistema adquirido por la sociedad no es un intangible, sino un solo bien material, cuyo valor de compra podía ser deducible en los términos del artículo 158-3 del Estatuto Tributario. De otra parte, el equipo de resonancia magnética original, esto es, el modelo Signa Advantage 5X, era de propiedad de GEMEDCO S.A., de acuerdo con el contrato de cuentas en participación que la demandante presentó a la DIAN. Así, el equipo de resonancia magnética MR Horizon LX está compuesto por la “UPGRADE”, que fue adquirida por IDIME S.A., y por el magneto, que

pertenece a GEMEDCO S.A. Para la demandada, este hecho hace que la certificación expedida por GEMEDCO S.A. sea una prueba sospechosa. Sin embargo, la Sala considera que no existe razón para demeritar el valor probatorio de dicha certificación, dado que GEMEDCO S.A. es el representante autorizado de GE HEALTHCARE en Colombia, que es el fabricante del equipo, y, en tal calidad, explicó las características del mismo. Además, la certificación simplemente ratifica las conclusiones a las que llegó el perito, luego de analizar la diversa información técnica elaborada por el fabricante. En este orden de ideas, es claro que el bien en discusión fue adquirido por la actora para que, junto con el magneto de propiedad de GEMEDCO S.A., se conformara el equipo de resonancia magnética modelo MR Horizon LX. Sobre el particular, la Sala reitera que la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos procede en la medida en que se cumplan las condiciones señaladas en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario y en el Decreto Reglamentario 1766 de 2004. Estas normas no excluyen del beneficio las partes o repuestos utilizados para mejorar o actualizar los activos ya existentes. Por el contrario, el inciso 3° del artículo 3° del Decreto Reglamentario 1766 de 2004 permite que la deducción especial se aplique por la adquisición de bienes que constituyan el costo de los activos fijos reales productivos construidos o fabricados por el contribuyente. En otras palabras, la deducción especial recae también sobre las partes que se utilizan en la elaboración del activo, como explicó la Sala en sentencia del 13 de septiembre de 2012, exp. 18473, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. [...] Así, es claro que (i) se trata de un activo fijo, pues no se enajena dentro del giro ordinario de los negocios de la sociedad, (ii) es tangible, y (iii) participa de manera directa y permanente en la actividad productora de renta.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 158 3 / DECRETO 1766 DE 2004

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., veintinueve (29) de noviembre de dos mil doce (2012).

Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00191-01(18662)

Actor: INSTITUTO DE DIAGNOSTICO MÉDICO S.A. - IDIME S.A. (NIT. 800.065.396-2)

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Impuesto sobre la Renta – 2004**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 24 de noviembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

“1. ANÚLANSE las Resoluciones Nos. 300642008000084 de 22 de abril de 2008 y 900141 de 20 de mayo de 2009, proferidas por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá y la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respectivamente, mediante las cuales modificó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2004, presentada por el INSTITUTO DE DIAGNÓSTICO MÉDICO S.A. - IDIME S.A. -, identificado con NIT. 800.065.396-2.

2. DECLÁRASE la firmeza de la declaración del impuesto de renta del año gravable 2004, presentada el 30 de marzo de 2007, por el INSTITUTO DE DIAGNÓSTICO MÉDICO S.A. - IDIME S.A.-, identificado con NIT. 800.065.396-2.

3. NIÉGANSE las demás súplicas de la demanda.”

ANTECEDENTES

El 6 de abril de 2005, el INSTITUTO DE DIAGNÓSTICO MÉDICO S.A. - IDIME S.A. presentó la declaración de renta por el año 2004, en la que incluyó la deducción de \$1.771.363.000 por concepto de inversión en activos fijos reales productivos¹. Esta declaración se corrigió en bancos el 29 de agosto de 2005² y el 30 de marzo de 2007, en la que registró un saldo a favor de \$1.447.354.000³.

Previo requerimiento especial⁴, y la respuesta correspondiente⁵, la DIAN expidió la Liquidación de Revisión 300642008000084 del 22 de abril de 2008, para rechazar la deducción de \$311.698.000, que corresponde al 30% de la inversión que la actora realizó para adquirir la “UPGRADE” para un equipo de resonancia magnética e imponer sanción por inexactitud. Con lo anterior, el saldo a favor se redujo a \$1.185.345.000⁶.

¹ Folio 6 c.a.

² Folio 5 c.a.

³ Folio 215 c.a.

⁴ Folios 219 a 230 c.a.

⁵ Folios 250 a 257 c.a.

⁶ Folios 315 a 328 c.a.

El 20 de junio de 2008, la sociedad corrigió nuevamente la declaración privada para disminuir la deducción en el monto determinado por la demandada en la liquidación oficial⁷ y, a su vez, interpuso recurso de reconsideración⁸.

Por Resolución 900141 del 20 de mayo de 2009, la DIAN confirmó la liquidación de revisión y rechazó la declaración de corrección, porque no se calculó la sanción por inexactitud correspondiente.

DEMANDA

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., el INSTITUTO DE DIAGNÓSTICO MÉDICO S.A. - IDIME S.A. solicitó la nulidad de la Liquidación de Revisión 300642008000084 del 22 de abril de 2008 y de la Resolución 900141 del 20 de mayo de 2009, proferidas por la DIAN.

A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declare la firmeza de la declaración de renta del año 2004 y que se ordene la devolución de las sumas pagadas con ocasión de la declaración de corrección del 20 de junio de 2008 y la indexación hasta la fecha de pago.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 158-3, 647, 742, 743, 744, 745 y 746 del Estatuto Tributario.
- Artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.
- Decreto Reglamentario 1766 de 2004.

Como concepto de violación, la demandante propuso los siguientes cargos:

En los actos oficiales, la DIAN rechazó la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos debido a que asumió que la “actualización” es una “mejora” y las mejoras de activos existentes no generan ese beneficio tributario, según el Concepto 35197 de 2005. Con todo, no es cierto que la adquisición de equipos sea una simple mejora, en razón a que la compra efectuada implica la actualización de los bienes obsoletos que poseía la compañía.

⁷ Folio 377 c.a.

⁸ Folios 358 a 365 c.a.

La demandante cumplió los requisitos previstos en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario y el Decreto 1766 de 2004 para acceder a la deducción especial, pues adquirió activos fijos reales productivos bajo la modalidad de leasing financiero y es contribuyente del impuesto de renta.

Además, los equipos son activos fijos reales productivos porque participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta y la adquisición por el sistema de leasing financiero con opción irrevocable de compra se demostró con la copia del contrato respectivo.

La DIAN no inspeccionó los equipos e ignoró la certificación que GEMEDCO S.A., como distribuidora de equipos médicos, expidió sobre las calidades y características de tales bienes, no obstante que esta prueba, por ser fundamental, debió ser valorada al momento de resolver la discusión, como ordena el artículo 744 del Estatuto Tributario.

De otra parte, la demandante solicitó la práctica de la prueba pericial, pero la Administración se abstuvo de decretarla por innecesaria, ya que el 12 y 13 de marzo de 2007 los funcionarios de la entidad visitaron las instalaciones de la demandante. Sin embargo, como dichos funcionarios no contaban con los conocimientos necesarios para inspeccionar los equipos no podían asumir la función de peritos.

La indebida valoración de las pruebas que se aportaron oportunamente y que eran idóneas para corroborar la procedencia de la deducción implica el desconocimiento del debido proceso de la actora y del artículo 744 del Estatuto Tributario. Además, las dudas generadas por la falta de pruebas llevaron a que la demandada aplicara de manera errada la norma que contempla la deducción, sin tener en cuenta que los vacíos probatorios deben resolverse a favor del contribuyente, de conformidad con el artículo 745 ibídem.

Así mismo, la falta de pruebas y de argumentos jurídicos que respalden las conclusiones de la DIAN permite afirmar que no se desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración privada.

La DIAN incurrió en falsa motivación al sostener que la sociedad aceptó los mayores valores determinados en la liquidación de revisión, pese a que ello no

ocurrió. Por el contrario, en repetidas oportunidades la demandante insistió en que tenía derecho a la deducción especial y rechazó la sanción por inexactitud.

La sanción por inexactitud no procede, toda vez que (i) los datos declarados son completos y verdaderos; (ii) la modificación de la declaración privada se produjo por diferencias de criterio entre la Administración y el contribuyente respecto de la interpretación del artículo 158-3 del Estatuto Tributario; y (iii) las pruebas que obran en el expediente demuestran que la sociedad tiene derecho a la deducción.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó no acceder a las pretensiones de la demanda con los argumentos que se resumen a continuación:

Los documentos y las explicaciones presentadas por el demandante eran suficientes para demostrar los hechos objeto de controversia, luego la práctica de la prueba pericial era innecesaria.

Las visitas de auditoría sólo tenían por finalidad establecer la existencia y funcionamiento de los equipos. De otro lado, la actora no podía pretender que se practicara una nueva visita cuando fue ella quien designó a las personas que atendieron las anteriores y que no estaban preparadas para rendir concepto sobre los activos. Por tales razones, no es cierto que las decisiones de la Administración fueran subjetivas.

Los argumentos de la demandante atacan la etapa previa al requerimiento especial, que no es susceptible de control jurisdiccional.

La DIAN analizó el certificado expedido por GEMEDCO S.A., pero llegó a una conclusión distinta de aquella propuesta por la sociedad. Allí se sugiere que el bien está conformado por varias partes, que algunas de ellas fueron reemplazadas y que la principal se conservó. Entonces, el equipo no se sustituyó por otro, simplemente se actualizó. Incluso, en el recurso de reconsideración, la demandante reconoció que adquirió una parte del activo fijo, no la totalidad.

De acuerdo con el contrato de cuentas en participación que obra en el expediente, GEMEDCO S.A. es propietaria del magneto, que es la parte principal del equipo, y

esa compañía expidió la certificación en la que la demandante se apoya para justificar la deducción sin mencionar dicha situación.

El artículo 158-3 del Estatuto Tributario y el Decreto 1766 de 2004 exigen que el activo fijo sea nuevo. Las mejoras o reparaciones que se realicen para optimizar la vida útil no se consideran inversiones para efectos de la deducción especial, que, por demás, debe interpretarse en forma restrictiva.

Procede la sanción por inexactitud, pues la sociedad incluyó en la declaración datos equivocados, incompletos o desfigurados para reducir el impuesto a cargo. También, porque se valió de una deducción a que no tenía derecho.

Además, como la norma que establece la deducción especial es clara y no admite diversas interpretaciones, no es válido afirmar que existen diferencias de criterio en cuanto al derecho aplicable.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

El dictamen pericial rendido dentro del proceso no contiene el error grave que alega la DIAN. Al perito se encomendó la labor de conceptuar sobre equipos cuya denominación, información y aplicaciones se encuentran en inglés técnico. Por ello, era necesario que se refiriera a estos aspectos para cumplir con el encargo.

En el trámite administrativo, la DIAN se limitó a estudiar el concepto técnico aportado por GEMEDCO S.A. para luego concluir que el “UPGRADE” adquirido por la actora sólo era una actualización del sistema. Igualmente, se abstuvo de ordenar la práctica de la prueba pericial, aun cuando se trataba de bienes que debían ser analizados por personas con conocimientos especializados en la materia.

El perito sostuvo que con la compra del “UPGRADE” se renovó el sistema totalmente, ya que pasó de ser modelo SIGNA ADVANTAGE 5.X a SIGNA HORIZON LX 9.X. Además, que no era necesario el reemplazo del imán, porque éste no presentaba daños.

Las afirmaciones del auxiliar de la justicia permiten concluir que la actora renovó el equipo de resonancia magnética para mejorar los servicios que presta, no para actualizarlo. En efecto, con la sustitución de la consola de trabajo del operador pasó de utilizar radiofrecuencia análoga a radiofrecuencia digital.

La DIAN no demostró que se hubiera actualizado el bien, mientras que la demandante comprobó que con la adquisición del "UPGRADE" reemplazó el equipo de resonancia magnética que tenía por otro. De este modo, la actora tenía derecho a tomar la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, de conformidad con los artículos 158-3 del Estatuto Tributario y 2 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004.

Finalmente, no es procedente la devolución e indexación de los dineros pagados con la declaración de corrección presentada el 20 de junio de 2008, pues no corresponde al asunto que se debate en el *sub-lite* y, por tanto, debe solicitarse en un trámite independiente.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** interpuso recurso de apelación con los argumentos que a continuación se sintetizan:

Luego de analizar las pruebas allegadas por la demandante, la entidad concluyó que la sociedad simplemente reemplazó algunas partes del equipo de resonancia magnética, de modo que la actora invirtió en actualizaciones tecnológicas, no en activos nuevos.

Las visitas que la DIAN realizó tenían por finalidad establecer la existencia y el funcionamiento de los activos. No era necesario efectuar inspecciones adicionales, porque si los trabajadores que atendieron las anteriores no estaban capacitados para ello, la sociedad no debió designarlos. Además, en vía gubernativa el peritaje era inútil.

En el recurso de reconsideración, la demandante sostuvo que el equipo fue aportado en el año 2002 por GEMEDCO S.A. en ejecución del contrato de cuentas en participación que celebraron ésta y la demandante. Así, GEMEDCO S.A. es la

propietaria del magneto, bien que tiene un valor igual o superior a las mejoras efectuadas por la actora.

Por otra parte, GEMEDCO S.A. fue quien expidió la certificación en que la actora se apoya para decir que tiene derecho a la deducción, sin explicar la situación descrita; por tanto, esa prueba es sospechosa.

El beneficio del artículo 158-3 del Estatuto Tributario, que es de interpretación restrictiva, procede en la medida en que se trate de un activo nuevo para la sociedad y las mejoras o reparaciones que se realicen para mejorar la vida útil del bien no se consideran inversión.

Por último, la demandante es acreedora a la sanción por inexactitud, por haber incluido en la declaración privada datos equivocados, incompletos o desfigurados y por valerse de una deducción a que no tenía derecho para reducir el impuesto a cargo.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** y la **demandada** reiteraron los argumentos de la demanda, la contestación y el recurso de apelación, respectivamente.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide si son nulos los actos por los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta que el INSTITUTO DE DIAGNÓSTICO MÉDICO S.A. - IDIME S.A. presentó por el año gravable 2004.

En concreto, precisa si la demandante tenía derecho a la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos por la adquisición de la "UPGRADE" para el equipo de resonancia magnética ubicado en la Clínica San Rafael de Bogotá.

Para el año gravable 2004, el artículo 158-3 del Estatuto Tributario⁹ establecía lo siguiente:

"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."

Mediante Decreto 1766 de 2004, el Gobierno Nacional reglamentó la deducción especial por inversión en activos fijos de que trata el artículo 158-3 del Estatuto Tributario. En el artículo 2 definió qué se entiende por activos fijos reales productivos; en el artículo 3 se refirió al período en que debe tomarse la deducción y en el artículo 4 indicó los requisitos que deben cumplirse cuando los bienes se adquieren por leasing:

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

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

Cuando los activos fijos reales productivos sean construidos o fabricados por el contribuyente, la deducción del treinta por ciento (30%) se calculará con base en las erogaciones incurridas por la adquisición de bienes y servicios que constituyan el costo del activo fijo real productivo.

En los casos a que se refieren los dos incisos anteriores, el contribuyente deberá demostrar los costos respectivos cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales así lo requiera. (...)"

"Artículo 4. Deducción especial en la adquisición de activos fijos reales productivos con leasing. *Cuando la inversión en activos fijos*

⁹ Artículo adicionado por el artículo 68 de la Ley 863 de 2003.

reales productivos se efectúe mediante el sistema de leasing, en todos los casos se deberá ejercer la opción irrevocable de compra. El arrendatario podrá deducir de la renta del período en el cual se suscribe el contrato el treinta por ciento (30%) del costo del activo fijo real productivo objeto del contrato, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 6° del presente decreto.

Parágrafo. Los contratos de retroarriendo o lease back, al no corresponder a inversiones efectivamente realizadas en activos fijos reales productivos, no son susceptibles de la deducción fiscal a que se refiere el presente decreto. Por lo tanto no podrán ser objeto de dicho tratamiento aquellos negocios o contratos sobre bienes cuya titularidad del derecho de dominio la haya tenido quien pretenda suscribir contratos de leasing en calidad de arrendatario.

Tampoco procederá el beneficio respecto de aquellos activos fijos reales productivos que enajenados sean readquiridos por el mismo contribuyente.”

De acuerdo con las normas transcritas, las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta que entre el 1° de enero de 2004 y el 31 de diciembre de 2007 invirtieran en la adquisición de activos fijos reales productivos, podían deducir el 30% del costo de adquisición del bien, por una sola vez, en la declaración del periodo en que efectuaron la inversión.

Si los bienes eran adquiridos por el sistema leasing, debía ejercerse la opción irrevocable de compra y la deducción debía incluirse en la declaración del año en que se suscribió en el contrato. La deducción no procedía para los contratos de retroarriendo o lease back, ni cuando los bienes eran readquiridos por el contribuyente.

Así mismo, para que los bienes fueran considerados como activos fijos reales productivos, se requería que (i) se tratara de activos fijos, (ii) que estos fueran bienes tangibles, (iii) que se adquirieran para formar parte del patrimonio del contribuyente, (iv) que participaran de manera directa y permanente en la actividad productora de renta, y (v) que se depreciaran o amortizaran fiscalmente.

Según el artículo 60 del Estatuto Tributario, son activos fijos *“los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente”*.

Respecto de los bienes tangibles, en oportunidad anterior, esta Sección aclaró¹⁰:

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

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

Y, sobre la condición de participar de manera directa y permanente en la actividad productora de renta, se dijo¹¹:

“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”.

En el presente caso, la Sala observa que el 20 de septiembre de 2004, la demandante celebró con Leasing de Occidente S.A. un contrato de leasing financiero con opción irrevocable de compra para la adquisición de la “UPGRADE “ACTUALIZACIÓN” DE EQUIPO MR 1.0 T HORIZON A HISPEED LINUX CON SUS COMPONENTES”, por la suma de \$1.038.992.457¹².

La sociedad alegó que con la adquisición del equipo invirtió en activos fijos reales productivos. Por ello, en la declaración de renta de 2004, llevó como deducción el 30% del valor de adquisición del bien, esto es, \$311.698.000.

Para la DIAN, la demandante no tenía derecho a la deducción especial, porque no adquirió un activo fijo nuevo. Simplemente reemplazó algunas partes de un equipo de resonancia magnética que ya existía.

¹⁰ Sentencia del 24 de mayo de 2007, exp. 14898, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

¹¹ Sentencia del 23 de marzo de 2006, exp. 15086, C.P. Ligia López Díaz.

¹² Folios 258 a 269 c.a.

En este punto, es preciso aclarar que los equipos de resonancia magnética están compuestos por el magneto, los gradientes, la antena y el equipo informático de control¹³.

Los magnetos o imanes pueden ser resistivos, permanentes o superconductivos. Los magnetos resistivos son bobinas conductoras por las que se hace pasar la corriente magnética, los permanentes son sustancias ferromagnéticas originales, y los superconductivos son los que aprovechan las propiedades de materiales superconductores¹⁴.

Los gradientes son aparatos que superponen un campo magnético creciente, gradual y longitudinalmente, al campo "B", de forma que el campo magnético "B" sea diferente en los pies y la cabeza de los pacientes¹⁵.

Las antenas, en términos generales, son los aparatos que se utilizan para recoger las señales emitidas por los tejidos¹⁶.

Los equipos informáticos son los que reciben y procesan la información que recolectan los equipos de resonancia magnética, y guardan los datos en medios de almacenamiento masivo¹⁷.

En la factura¹⁸, la declaración de importación¹⁹ y el contrato de leasing²⁰, el bien adquirido por IDIME S.A., por un valor global de USD 350.000, se describe así:

- SIGNA 1.0T 5X TO LX HISPEED PLUS UPGRADE W/PHASED ARRAY - SISTEMA DE ACTUALIZACIÓN PARA EQUIPO DE RESONANCIA MAGNÉTICA.
- 1.0T CXK4 BODY RESONATOR MODULE - ANTENAS FIJAS DE CUERPO.
- INSTE INTERACTIVE PLATFORM GLOBAL MODEM - PLATAFORMA INTERACTIVA PARA CONECCIÓN A INSTE - SISTEMA DE COMUNICACIÓN PARA SERVICIO TÉCNICO.
- 1.5T W/PA LPCC UPGRADE KIT - TAPAS DE MAGNETO.

¹³ Folio 22 del cuaderno del dictamen pericial.

¹⁴ Folios 22 y 23 del cuaderno del dictamen pericial.

¹⁵ Folio 12 del cuaderno del dictamen pericial.

¹⁶ Folio 26 del cuaderno del dictamen pericial.

¹⁷ Folio 29 del cuaderno del dictamen pericial.

¹⁸ Folio 112 c.a.

¹⁹ Folio 111 c.a.

²⁰ Folios 115 a 126 c.a.

- SIGNA COLOR FLAT PANEL LCD MONITOR - MONITOR FLAT PANEL DE 18 PULGADAS LCD RESOLUCIÓN 1280 X 1024.
- LX DIGITAL DASM - INTERFASE DIGITALES.
- LX ENGLISH KEYBOARD - TECLADO EN INGLÉS.
- OPERATORS DESK FOR EXCITE OR LX WORKSTATION - CONSOLA DEL OPERADOR.
- FIBER OPTIC REPEATER KIT - KIT DE REPETICIÓN DE FIBRA ÓPTICA.
- 1.0T TESLA 1 CHANNEL, PHASED ARRAY TRANSIENT NOISE SUPP KIT - KIT DE SUPRESIÓN DE RUIDOS DE TRANSIENTE DE 2 CANALES.
- RF CABLE FLEX EXTENSION - CABLES EXTENSORES DE RADIOFRECUENCIA.
- CABLE KIT FOR FIXED 5X TO SIGNA LX UPGRADES - KIT DE CABLES.
- 4 CHANNEL PHASED ARRAY 1.0t LX UG - SOFTWARE.
- ECHOPLUS DW-EPI - SOFTWARE.
- MRID 1.0T CTL QUAD P/A - ANTENA DE COLUMNA.
- MRID 1.0T SHOULDER P/A - ANTENA DE HOMBRO.
- GE 1.0T TORSO P/A - ANTENA DE TORSO (PECHO, ABDOMEN, PELVIS Y CADERA).
- MEDICAL ADVANCES 1.0T QUAD EXTREMITY COIL - ANTENA DE EXTREMIDADES.
- TOPSPINS SMARTSET MRI INJECTOR - KIT DE INYECCIÓN PARA CONTRASTE.
- REFLEX 100/512MB BAM - SOFTWARE.
- COMPREHENSIVE SCANTOOLS 9.1 - SOFTWARE.
- 7 DAYS ON SITE TRAINING - 7 DÍAS DE ENTRENAMIENTO.
- CLINICAL TRAINING - ENTRENAMIENTO CLÍNICO.

En relación con este equipo, el perito señaló lo siguiente:

“1. El Equipo citado como Signa Horizon LX 9.X, corresponde a las características del nuevo modelo de Equipo de Resonancia Magnética resultante de la Renovación al Equipo de Resonancia Magnética (RM) Signa Advantage 5.X que luego de ser sustituido con el SISTEMA UPGRADE TOTAL pasó a convertirse en un Equipo de RM identificado específicamente como SIGNA HORIZON LX con ACGD HISPEED PLUS (ver anexos pags. 135-164 Manual Signa Horizon System Upgrade).

2. La clara diferencia entre los dos Equipos de Resonancia Magnética, está dada por pasar de utilizar cinco aparatos (Gabinetes) a solo tres; de utilizar Radio Frecuencia Análoga a utilizar Radio Frecuencia Digital de Estado Sólido (SRF), de utilizar Sistema Sencillo de Gradientes a utilizar el Sistema de Control Avanzado de Gradientes (ACGD) (ver anexos pags. 73, 89, 145, 146, 151); y también hay cambio sustancial en la Consola de Trabajo del Operador que pasa de una vieja pantalla táctil (old touch screen) con Computador 3/260 "Cube o Génesis" a una Consola Moderna con un computador OCTANE II y Software Release 9.1, adicionalmente cambios de otra serie de Subsistemas, elementos y/o componentes que se encuentran relacionados en la documentación anexa y se identifican por ser resaltados con color en el contexto²¹.

El dictamen pericial también aclaró que los equipos de resonancia magnética son un conjunto de sistemas físicos y electrónicos, que a su vez están compuestos por subsistemas, aparatos y componentes electrónicos²².

Con el bien adquirido, la actora transformó el equipo de resonancia magnética modelo Signa Advantage 5X, ubicado en el Hospital Universitario Clínica San Rafael, en un modelo Signa Horizon LX con ACGD Hispeed Plus, ya que cambió sus características físicas-electrónicas y lógicas para convertirlo en un equipo nuevo de última generación. Se trata entonces de un sistema único de renovación total, en el que todos los subsistemas, aparatos, elementos y/o componentes fueron reemplazados por otros nuevos, salvo el magneto, que no requería cambio²³.

Al respecto, el perito manifestó:

*"Así, podemos determinar que la mal interpretada "UPGRADE", es un SISTEMA o conjunto de subsistemas, que si es aplicada en su totalidad, a un equipo de RM [resonancia magnética], debemos calificarla como un solo cuerpo de características físicas, electrónicas y lógicas, por consiguiente debe ser tomada como un ÚNICO bien material y no como una serie de elementos de carácter particular o simples repuestos electrónicos, ya que siendo un conjunto de sistemas y subsistemas relacionados entre sí, para cumplir con un fin o propósito específico, y en el cual, la falta de alguna de sus partes, no permitiría obtener el resultado esperado, **es imperativo afirmar que este solo cuerpo físico-electrónico con sus componentes lógicos, es decir "hardware y software", se debe valorar como un "ÚNICO SISTEMA INTEGRAL", el cual asociado a un elemento llamado Imán, forma un gran cuerpo llamado también Equipo de Resonancia Magnética (RM)**"*²⁴.

²¹ Folio 36 del cuaderno del dictamen pericial.

²² Folio 35 del cuaderno del dictamen pericial.

²³ Folios 36 y 37 del cuaderno del dictamen pericial.

²⁴ Folio 37 del cuaderno del dictamen pericial.

Y, finalmente, concluyó:

- “1. Los equipos de Resonancia Magnética (RM) marca General Electric (GE), se pueden Renovar de un modelo o línea de producto a otro más avanzado, mediante la utilización de un “GRAN SISTEMA”, llamado “UPGRADE TOTAL”. (...)
2. Podríamos asumir como “simple actualización” la implementación en un equipo (RM) de un “Sistema Upgrade Parcial”, es decir, el cual no presenta la totalidad de los subsistemas, aparatos y elementos exigidos para una “Renovación Total”.
3. El término correcto para definir actualización, en interpretación literal del idioma inglés es “UPDATE”.
4. Todo “SISTEMA” de carácter universal (físico, electrónico y lógico), se debe tomar como un solo cuerpo y darle un valor similar al de un “BIEN MATERIAL” en este caso EQUIPO DE RESONANCIA MAGNÉTICA PARA RENOVACIÓN DE LÍNEA, MODELO Y/O GENERACIÓN (SISTEMA UPGRADE TOTAL), el cual siempre será indivisible en su aplicación final, funcionalidad y esencia técnica.
5. En sus características técnicas, el “equipo médico” denominado “UPGRADE” corresponde a una NUEVA ADQUISICIÓN, ya que por todo lo anteriormente expuesto, esta UPGRADE es un “GRAN SISTEMA”, en el cual todos sus subsistemas, aparatos, elementos y/o componentes son TOTALMENTE NUEVOS y en ningún momento se utilizan en él, componentes ya usados anteriormente.
6. **Es un craso error, el suponer que un “Sistema Integral Electrónico”, sea cual fuere su calificativo - en este caso “UPGRADE” - no pueda ser asumido como un solo cuerpo - bien material -, ya que siendo este todo un conjunto físico-electrónico y lógico activo, que corresponde en su tecnología al mayor porcentaje de un equipo de Resonancia Magnética (RM), y que unido a un imán brindan a través de su funcionalidad invaluable servicios como son: el proveer diversas imágenes diagnósticas médicas de carácter no invasivo y formar parte de los Equipos Electrónicos Médicos que brindan apoyo a la salud y al avance de la ciencia, sería ilógico el pensar que este “SISTEMA” no merece ser calificado como uno solo, como un todo en sí mismo”.**

En igual sentido, GEMEDCO S.A. certificó:

“Atendiendo a su solicitud nos permitimos certificar que el sistema de Resonancia Magnética MR Horizon LX, instalado por GEMEDCO en IDIME, Clínica San Rafael, **corresponde a un equipo totalmente nuevo de última generación, que incluye un Subsistema de Radiofrecuencia, Subsistema de Gradientes, Gabinetes Electrónicos, Bobinas de Cuerpo, Gradientes, otras bobinas, Sistema de Computación, Consola de Operación, Software etc.** Debido a que el magneto tiene una vida útil mayor no se consideró necesario su reemplazo.

General Electric Healthcare ofrece la renovación tecnológica de sus sistemas con componentes totalmente nuevos permitiendo que los

equipos continúen con un desempeño igual a los equipos de última generación.

General Medica de Colombia S.A. GEMEDCO es representante autorizado de GE Healthcare para Colombia”²⁵.

De lo anterior, la Sala concluye que el activo adquirido por IDIME S.A. es un bien compuesto, pues se integra por elementos tangibles e intangibles que conforman un todo. El equipo de resonancia magnética MR Horizon LX es el conjunto de antenas, gradientes, cables, teclados, consolas, gabinetes, módems y demás, que unidos al software elaborado por el fabricante, permiten la toma de imágenes diagnósticas médicas. Si las partes materiales se separan del software, el equipo no puede cumplir la función para la que fue diseñado.

Incluso, el fabricante le dio tal connotación y de la misma forma fue concebido por el contribuyente. El fabricante cobró USD 350.000 por el total de los elementos descritos, sin otorgar un precio específico a cada componente y, también, en la ficha técnica, mencionó las funciones que realiza el equipo como un todo. Por su parte, en la contabilidad de la actora, el bien se registró como “equipo de resonancia magnética - Clínica San Rafael”, sin discriminar las piezas o el software por separado.

Por tanto, el sistema adquirido por la sociedad no es un intangible, sino un solo bien material, cuyo valor de compra podía ser deducible en los términos del artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

De otra parte, el equipo de resonancia magnética original, esto es, el modelo Signa Advantage 5X, era de propiedad de GEMEDCO S.A., de acuerdo con el contrato de cuentas en participación que la demandante presentó a la DIAN²⁶. Así, el equipo de resonancia magnética MR Horizon LX está compuesto por la “UPGRADE”, que fue adquirida por IDIME S.A., y por el magneto, que pertenece a GEMEDCO S.A.

Para la demandada, este hecho hace que la certificación expedida por GEMEDCO S.A. sea una prueba sospechosa. Sin embargo, la Sala considera que no existe razón para demeritar el valor probatorio de dicha certificación, dado que GEMEDCO S.A. es el representante autorizado de GE HEALTHCARE en

²⁵ Folio 171 c.a.

²⁶ Folios 378 a 380 c.a.

Colombia, que es el fabricante del equipo, y, en tal calidad, explicó las características del mismo. Además, la certificación simplemente ratifica las conclusiones a las que llegó el perito, luego de analizar la diversa información técnica elaborada por el fabricante²⁷.

En este orden de ideas, es claro que el bien en discusión fue adquirido por la actora para que, junto con el magneto de propiedad de GEMEDCO S.A., se conformara el equipo de resonancia magnética modelo MR Horizon LX.

Sobre el particular, la Sala reitera que la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos procede en la medida en que se cumplan las condiciones señaladas en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario y en el Decreto Reglamentario 1766 de 2004.

Estas normas no excluyen del beneficio las partes o repuestos utilizados para mejorar o actualizar los activos ya existentes. Por el contrario, el inciso 3° del artículo 3° del Decreto Reglamentario 1766 de 2004 permite que la deducción especial se aplique por la adquisición de bienes que constituyan el costo de los activos fijos reales productivos construidos o fabricados por el contribuyente.

En otras palabras, la deducción especial recae también sobre las partes que se utilizan en la elaboración del activo, como explicó la Sala en sentencia del 13 de septiembre de 2012, exp. 18473, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez:

“Todo lo anterior permite a la Sala concluir que el rechazo de la deducción dispuesto por los actos demandados se basa en una interpretación sesgada del artículo 158-3 del E. T., que le atribuyó un alcance ajeno a su espíritu y restringió a motu proprio sus efectos.

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

Así, la razón que adujo la DIAN para rechazar la deducción carece de sustento legal. Adicionalmente, la demandante acreditó el cumplimiento de los requisitos anotados de la siguiente forma:

²⁷ Folios 40 a 164 del cuaderno del dictamen pericial.

- Para adquirir el bien, celebró con Leasing de Occidente un contrato de leasing financiero con opción irrevocable de compra.
- El contrato fue suscrito el 20 de septiembre de 2004 y la deducción se incluyó en la declaración de renta de 2004.
- El monto de la deducción equivale al 30% del costo de adquisición del bien.
- El revisor fiscal certificó que la compañía utilizó la deducción una sola vez.
- El objeto social de IDIME S.A. es la *“prestación de servicios médicos de diagnóstico, consulta externa y servicios hospitalarios en todas sus ramas”*²⁸. El equipo de resonancia magnética que fue reemplazado parcialmente con la “UPDATE” es utilizado para el diagnóstico de múltiples enfermedades en el Hospital Universitario Clínica San Rafael²⁹. Así, es claro que (i) se trata de un activo fijo, pues no se enajena dentro del giro ordinario de los negocios de la sociedad, (ii) es tangible, y (iii) participa de manera directa y permanente en la actividad productora de renta.
- La “UPDATE” se registró contablemente dentro del patrimonio de la demandante, como constató la DIAN³⁰.
- El equipo se deprecia fiscalmente de conformidad con el artículo 135 del Estatuto Tributario.

En este orden de ideas, la Sala concluye que la sociedad tenía derecho a la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos que incluyó en su declaración de renta del año 2004, por lo cual se confirmará la sentencia apelada.

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

F A L L A

²⁸ Folio 56 c.p.

²⁹ Folio 37 del cuaderno del dictamen pericial.

³⁰ Folio 222 c.a.

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

RECONÓCESE personería a SANDRA PATRICIA MORENO SERRANO como apoderada de la demandada, en los términos y para los efectos del poder conferido (fl. 234 c.p.).

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sala

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Ausente con permiso

WILLIAM GIRALDO GIRALDO