

**DEDUCCION POR INVERSION EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS -
Procede tanto por la adquisición de nuevos activos como por inversión
sobre activos preexistentes, siempre que ésta sea necesaria para que el
activo pueda contribuir en la generación de renta**

La Sala considera que la deducción objeto de análisis admite ambas modalidades. Es decir, procede el beneficio tributario tanto en aquellos casos en que se trate de adquisición de activos fijos reales productivos como de inversiones hechas en activos fijos que ya posee la empresa. En este último caso, se requiere que la inversión hecha en el activo fijo sea necesaria para que el mismo pueda contribuir a la generación de renta. Lo anterior, porque lo que realmente determina que se pueda hacer la deducción es que se haga la inversión en un activo fijo, sea mediante la adquisición por primera vez o sea mediante la realización de reparaciones o mejoras a activos preexistentes. En ambos casos se cumple con el requisito de hacer la inversión en bienes tangibles, con la finalidad de incorporar el activo a la producción de renta de la empresa o de permitir que el activo preexistente siga generando la renta o mejore la eficiencia de esa tarea. Como lo afirmó la propia Administración, es claro que la finalidad de la norma que contempló la deducción por inversión en activos fijos reales productivos era la de reactivar la economía mediante el incentivo a los empresarios que decidieran hacer inversiones que permitieran el aumento de la generación de renta. Pero también se cumple con una finalidad válida cuando se aplica la deducción a los casos en que, sin haberse adquirido un activo fijo, se hacen inversiones en los activos ya existentes para que no disminuya la producción de renta ni se paralice la actividad de la empresa, que, finalmente, es lo que ocurriría si el empresario decidiera no hacer las reparaciones necesarias para que los activos fijos pudieran seguir cumpliendo con su función primordial, que es la producción de renta

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 158-3

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: Se estudió la legalidad de los actos administrativos por los que la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta que Exxonmobil de Colombia S.A. presentó por el año gravable 2004, en el sentido de desconocer la deducción por inversión en activos fijos reales productivos por la reparación y cambio de placas de pavimento en las plantas de abastecimiento y estaciones de servicio y por la compra e instalación de avisos y remplazo de los existentes en dichas estaciones. La Sala revocó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que negó la nulidad y, en su lugar, anuló los actos acusados, por cuanto concluyó que la deducción era procedente, toda vez que ésta cabe tanto por la adquisición de activos nuevos, como por la reparación o mejora de activos ya existentes. Al respecto señaló que las placas de pavimento y los avisos de las estaciones de servicio guardan relación directa y permanente con la actividad productora de renta de la empresa, además de que la procedencia de la deducción no se desvirtúa por el hecho de que antes de la adquisición o mejora del activo la contribuyente ya generara ingresos, dado que las normas que establecen la deducción no exigen que se demuestre la generación de determinados ingresos, sino que el activo colabora directamente en la actividad generadora de renta, circunstancia que se probó en el proceso.

REPARACION Y REEMPLAZO TOTAL DE PLACAS DE PAVIMENTO DE ESTACIONES DE SERVICIO - Constituye inversión en activos fijos productivos y es deducible del impuesto sobre la renta / COMPRA Y REPARACION DE AVISOS DE ESTACIONES DE SERVICIO - Constituye inversión en activos fijos productivos y es deducible del impuesto sobre la

renta

En el caso bajo estudio, las placas de pavimento, tanto en las plantas de abastecimiento como en las estaciones de servicio, son elementos que con el uso se van deteriorando y que una vez han cumplido su ciclo, deben ser remplazados. Es decir, se trata de una reparación que, dependiendo del grado de deterioro, puede ser un arreglo menor o el remplazo total de las placas de pavimento. Lo cierto es que se trata de un activo fijo que, en virtud del paso del tiempo, va perdiendo las propiedades que contribuyen a la realización de la actividad productiva de la empresa y que, en esa medida, debe ser objeto de intervenciones para volver a poner los pisos en la capacidad de prestar el servicio dentro de los parámetros técnicos ambientales y de seguridad que le permitan a la empresa el desarrollo del objeto social. En virtud de lo expuesto, la Sala precisa que tanto las reparaciones como el remplazo total de las placas de pavimento constituyen una verdadera inversión en activos fijos productivos. Resulta conveniente precisar que tanto las placas de pavimento como los avisos de las estaciones de servicio guardan una relación directa y permanente con la actividad productora de renta de la contribuyente. En efecto, el objeto social de la demandante es la distribución mayorista de combustibles, el almacenamiento de los mismos, su importación y transporte, y la distribución minorista a través de estaciones de servicio. También hacen parte de dicho objeto social la refinación y la producción de combustibles. Desde la perspectiva señalada en cuanto a la importancia de establecer una relación entre el activo fijo adquirido o sobre el cual se hicieron inversiones, y la actividad productiva de renta de la empresa, la Sala encuentra que en el presente caso dicha relación directa está acreditada [...] En cuanto a los avisos, dijo la DIAN que, como en el presente caso no se trataba de la adquisición de avisos nuevos, sino del remplazo de los ya existentes, no procedía la deducción. Al respecto, la Sala reitera lo que ya se expresó, esto es, que la procedencia de la deducción no se limita a los casos de adquisición de activos nuevos. Agrega la Sala que en algunos casos sí se trataba de compra de avisos nuevos. En los folios 72 a 81 obran las facturas correspondientes a dichas inversiones, algunas de las cuales se refieren a compra de avisos y otras a reparaciones de los avisos ya existentes. Tanto si se trata de compra de avisos nuevos, para remplazar otros ya existentes, como si se trata de reparaciones de avisos ya instalados con anterioridad, lo cierto es que se debe llegar a la misma conclusión que para el caso de los pavimentos. Es decir, que lo que realmente resulta determinante para establecer la procedencia de la deducción, es que se haya hecho la inversión en los activos fijos, sean nuevos o sean preexistentes, y que esos activos fijos participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente.

DEDUCCION POR INVERSION EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS - Su procedencia no se desvirtúa por el hecho de que antes de que se haga la inversión el contribuyente ya genere ingresos

Según la DIAN, la empresa demandante ya generaba ingresos sin problema, antes de la adquisición de los avisos, lo que, según dice, desvirtuaría la procedencia de la deducción. La Sala no comparte el argumento expuesto por la DIAN. El hecho de que antes de la adquisición o mejora de un activo fijo productivo la contribuyente generara ingresos no significa que ese activo fijo productivo no pueda contribuir a la generación de ingresos. Además, para la procedencia de la deducción, la norma no exige que se demuestre que el activo fijo productivo genera unos ingresos determinados, sino que colabora directamente en la actividad productora de renta. Es decir, se toma dicha contribución como referida a dicha actividad, entendida esta como un conjunto de

bienes, procedimientos y trabajo organizado, con miras a un fin que es la producción de renta para la empresa.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 158-3

DEDUCCION POR INVERSION EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS - El costo de adquisición del bien, base para calcular la deducción, es dicho valor cuando se trata de la adquisición de un activo, pero se debe entender como el costo de los bienes necesarios para llevar a cabo la inversión cuando ésta se efectúa sobre activos preexistentes

Respecto del argumento expuesto por la DIAN, según el cual el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004 establece que la base de cálculo de la deducción es el “costo de adquisición del bien” y que, por ende, de esa norma se deduce que el beneficio solamente se aplica a los casos de adquisición de activos fijos, la Sala precisa que esa norma lo que establece es la forma de determinar el valor de la deducción. El “costo de adquisición del bien” es, en efecto, el valor que debe tenerse en cuenta para ese fin. Cuando se trata de la adquisición de un activo fijo, corresponderá al costo de adquisición de dicho activo. Y cuando se trata de inversiones hechas sobre activos fijos que ya la empresa posee, sea mediante reparaciones o mejoras, el “costo de adquisición del bien” corresponderá al costo de los bienes necesarios para llevar a cabo la inversión.

FUENTE FORMAL: DECRETO 1766 DE 2004 - ARTICULO 3

SISTEMA DE DEPURACION ORDINARIA DE LA RENTA - Forma de determinar la renta líquida

En el impuesto sobre la renta, cuando se realiza el proceso de depuración, se presentan varios elementos que permiten establecer los ingresos que finalmente serán objeto de gravamen. En resumen, puede decirse que en el proceso ordinario de depuración de la renta, se toman los **ingresos brutos** (ordinarios y extraordinarios) a los cuales se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, por un lado, y los ingresos no constitutivos de renta, por otro lado, para obtener los **ingresos netos**. De estos ingresos netos, se restan los costos (que tengan relación con dichos ingresos), para obtener la **renta bruta**. Y, finalmente, de la renta bruta se restan las deducciones, para obtener la **renta líquida** que, salvo excepciones legales, es aquella sobre la cual se calcula el impuesto, o “**renta líquida gravable**” (art. 26, E.T.).

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 26

DEDUCCION POR INVERSION EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS - Requisitos / DEDUCCION POR INVERSION EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS - Para determinar si el activo participa directamente en la actividad productora de renta no basta con analizar su naturaleza en abstracto sino que ésta se debe vincular, en cada caso, con la actividad que desarrolla la empresa

De las normas transcritas se deduce que para la procedencia de la deducción es necesario: i) que se haya hecho una inversión para adquisición de bienes tangibles, ii) que dichos bienes sean activos fijos, iii) que los bienes adquiridos entren a formar parte del patrimonio, iv) que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, y v) que se deprecien o amorticen fiscalmente. Es de especial importancia que la inversión se

haga sobre bienes que participan de manera directa en la generación de renta para la empresa. No debe olvidarse que la razón de ser de la norma que estableció la deducción era incentivar la reactivación del aparato productivo nacional mediante el estímulo a los empresarios que hicieran inversiones dirigidas a aumentar la productividad. En consecuencia, solamente se pueden ver favorecidas por este beneficio tributario aquellas inversiones relacionadas de manera directa con la actividad generadora de renta de la empresa. Desde luego que si se analiza cada una de las actividades, bienes y servicios con que cuenta una empresa, de una u otra manera todas ellas guardan una relación, más lejana o más cercana con la actividad productiva de renta. El artículo 158-3 E.T. consagra un beneficio tributario que se aplica solamente a aquellas inversiones en activos fijos reales productivos que guarden una relación directa con la actividad productora de renta, es decir, que el activo respectivo genere de manera directa ingresos para la empresa. Para determinar si existe o no esa relación directa con la actividad productiva de renta no basta con analizar, en abstracto, la naturaleza del activo fijo al cual se refiere la inversión, sino que en cada caso se debe vincular la naturaleza del activo con la actividad empresarial que desarrolla el contribuyente. Puede ocurrir que un bien sea fundamental en la actividad productiva de renta de una empresa determinada, y que ese mismo bien sea secundario, desde el punto de vista de la producción de ingresos, en otra empresa.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 158-3 / DECRETO 1766 DE 2004 - ARTICULO 1 / DECRETO 1766 DE 2004 - ARTICULO 2

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., veinticuatro (24) de octubre de dos mil trece (2013)

Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00188-01(18375)

Actor: EXXONMOBIL DE COLOMBIA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 6 de mayo de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 14 de abril de 2005, EXXONMOBIL DE COLOMBIA S.A. presentó liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondiente al año gravable 2004.

- La anterior declaración fue corregida el 16 de octubre de 2007, corrección que consistió en la aceptación de la glosa relacionada con el rechazo de la deducción del 80% de las sumas pagadas por concepto de impuesto de avisos y tableros, en cuantía de \$625'250.000, y la liquidación del mayor valor respectivo, así como de la sanción reducida a la cuarta parte, por \$94'748.000, e intereses moratorios por \$130'617.000.

- La DIAN expidió requerimiento especial¹, de fecha 12 de julio de 2007, mediante el cual propuso modificar la declaración privada presentada por el contribuyente, de la siguiente manera:

CONCEPTO	VALOR DECLARADO POR EL CONTRIBUYENTE	VALOR PROPUESTO POR LA DIAN	DIFERENCIA
Renglón 54: Otros costos	\$21.682'117.000	\$18.556'364.000	\$3.125'753.000
Renglón 55: Total costos	\$3.544.873'868.000	\$3.541.748'115.000	\$3.125'753.000
Renglón 58: Deducción por inversión en activos fijos	\$3.471'350.000	\$3.325'317.000	\$146'033.000
Renglón 60: Otras deducciones	\$8.091'477.000	\$7.476'227.000	\$615'250.000
Renglón 61: Total deducciones	\$328.726'902.000	\$327.965'619.000	\$761'283.000
Renglón 69: Renta líquida gravable	\$89.627'587.000	\$93.514'623.000	\$3.887'036.000
Renglón 72: Impuesto neto sobre la renta (renglón 69 X 35%)		\$32.730'118.000	
Renglón 73: Sobretasa al impuesto sobre la renta (10%)		\$3.273'012.000	
Renglón 76: Impuesto a cargo (renglón 72 + renglón 73)		\$36.003'130.000	
Renglón 84: sanción por inexactitud	\$2'815.000	\$2.397'229.000	\$2.394'414.000

¹ Fls. 28 a 43, c.p.

Renglón 85: Total saldo a pagar		Total impuesto a cargo: \$36.003'130.000	
		Menos retenciones: \$12.044'575.000	
		Menos anticipo 2004: \$564'679.000	
		Menos sobretasa 2004: \$1.166'214.000	
		Más anticipo renta 2005: \$8.456'050.000	
		Más sanción: \$2.397'229.000	
	\$29.190'018.000	TOTAL: \$33.080'941.000	\$3.890'923.000

Las modificaciones propuestas se referían a dos rubros, así:

- Deducción por inversión en activos fijos reales productivos, correspondiente a la compra e instalación de avisos y remplazo de los existentes en estaciones de servicio.
- Deducción por inversión en activos fijos reales productivos, correspondiente al cambio y reparación de placas de pavimento en las plantas de abastecimiento de combustible y en las estaciones de servicio².

Previa respuesta al requerimiento especial³, la DIAN expidió liquidación oficial de revisión⁴, de fecha 3 de abril de 2008, mediante la cual modificó la liquidación privada en los siguientes términos:

Deducción por impuesto de avisos y tableros

Teniendo en cuenta que la contribuyente aceptó la glosa relacionada con la deducción por las sumas pagadas por impuesto de avisos y tableros, en cuantía de \$625'250.000, y que presentó declaración de corrección en la que liquidó un

² El requerimiento especial también contenía glosas relativas a la deducción de sumas pagadas por la contribuyente por impuesto de avisos y tableros, y a la deducción por pérdidas derivadas de la permuta de unos títulos fiduciarios a cambio de una propiedad inmobiliaria. Sin embargo, respecto de estas glosas, la primera fue aceptada por la contribuyente y se hizo la liquidación de corrección respectiva, y la segunda fue descartada por la DIAN al expedirse la liquidación oficial.

³ Fls. 44 a 54, c.p.

⁴ Fls. 55 a 83, c.p.

mayor impuesto por \$236'871.000, sanción reducida a la cuarta parte por \$94'748.000, e intereses moratorios por \$130'617.000, la DIAN aceptó dicha corrección.

Permuta de títulos

Respecto de la deducción por las pérdidas en que incurrió la sociedad, derivadas de la permuta de ciertos títulos fiduciarios a cambio de la propiedad de unos inmuebles, la DIAN aceptó los argumentos de la contribuyente y, en consecuencia, retiró la glosa formulada en el requerimiento especial.

Deducción por inversión en activos fijos reales productivos (avisos y pavimentos)

La DIAN confirmó la glosa. En consecuencia, rechazó la deducción en cuantía de \$146'033.000.

Sanción por inexactitud

La DIAN impuso a la contribuyente sanción por inexactitud por \$89'957.000, por haber incluido deducciones que no eran procedentes⁵.

La liquidación oficial, en resumen, quedó de la siguiente manera:

CONCEPTO	VALOR DECLARADO POR EL CONTRIBUYENTE	LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN	DIFERENCIA
Deducción por inversión en activos	\$3.471'350.000	\$3.325'317.000	\$146'033.000

⁵ Fl. 80, c.p.

fijos			
Total deducciones	\$328.111'652.000	\$327.965'619.000	\$146'033.000
Impuesto neto sobre la renta (renglón 69 X 35%)	\$31.584'993.000	\$31.636'105.000	\$51'112.000
Sobretasa al impuesto sobre la renta (10%)	\$3.158'499.000	\$3.163'610.000	\$5'111.000
Impuesto a cargo	\$34.743'492.000	\$34.799'715.000	\$56'223.000
Sanción por inexactitud	\$97'563.000	\$187'520.000	\$89'957.000
Total saldo a pagar		Total impuesto a cargo: \$34.799'715.000 Menos retenciones: \$12.044'575.000 Menos anticipo 2004: \$564'679.000 Menos sobretasa 2004: \$1.166'214.000 Más anticipo renta 2005: \$8.456'050.000 Más sanción: \$187'520.000 TOTAL: \$29.667'817.000	

La contribuyente presentó recurso de reconsideración⁶, que fue resuelto mediante Resolución del 4 de mayo de 2009⁷, que confirmó la liquidación oficial de revisión.

ANTECEDENTES PROCESALES

La demanda

La demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, pidió la nulidad de la liquidación oficial de revisión expedida el 3 de abril de 2008, y de la Resolución del 4 de mayo de 2009, mediante la cual la DIAN resolvió el recurso de reconsideración y confirmó la liquidación oficial.

⁶ Fls. 85 a 95, c.p.

⁷ Fls. 99 a 107, c.p.

La demandante citó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 158-3 y 647 del Estatuto Tributario.
- Artículo 2 del Decreto 1766 de 2004.

El concepto de violación se sintetiza así:

1) Violación del artículo 158-3 del Estatuto Tributario y del artículo 2 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004

Adujo la demandante que los actos administrativos acusados incurrieron en la causal de nulidad de violación del artículo 158-3 del Estatuto Tributario y del artículo 2 del Decreto 1766 de 2004, por falta de aplicación.

Según la demandante, el estado y calidad de los pisos es un elemento primordial en el proceso de almacenamiento y distribución de combustibles, tanto en las plantas de abastecimiento como en las estaciones de servicio. Por razones ambientales y de seguridad, se logra la viabilidad del tránsito de los vehículos que cargan los combustibles tanto en las plantas como en las estaciones.

La pavimentación es una inversión que contribuye directamente a la realización de la actividad productora de renta, pues sin ella no sería posible trabajar en forma eficiente y segura.

Explicó que dicha pavimentación, además, constituye una inversión, desde el punto de vista empresarial, no solo cuando se realiza por primera vez, sino también cuando, transcurrido el tiempo de vida útil del pavimento, se hace necesario remplazarlo por uno nuevo. Lo anterior, por cuanto no se trata de una simple reparación de un activo ya existente, sino de una adición, es decir, de una erogación importante que influye en el valor del activo y que prolonga su vida útil.

En cuanto a los avisos, que se ponen en las estaciones de servicio para indicar los precios e identificar la marca de los productos, dijo que eran elementos necesarios para la realización de las ventas de combustibles al público. En primer lugar,

porque dichos avisos hacen parte de los convenios de distribución y de los contratos de arrendamiento celebrados con EXXONMOBIL. Y, en segundo lugar, porque constituyen una obligación impuesta por el Estado, cuyo incumplimiento hace imposible operar legalmente las estaciones de servicio.

En conclusión, dijo la demandante que tanto los pavimentos como los avisos, actúan directamente en la producción de renta del negocio de distribución de combustibles ya que sin los avisos las estaciones de servicio no podrían funcionar ni los terceros se encontrarían interesados en suscribir contratos de suministro con EXXONMOBIL, y sin los pavimentos los vehículos de carga de combustible no podrían acceder a la zona de cargue y venta del producto.

Las obras de pavimentación e instalación de avisos cumplen con todas las características para ser consideradas como activos fijos reales productivos. Son tangibles, pues se pueden percibir por los sentidos; forman parte del patrimonio, ya que no se tienen para la venta y están incorporados al balance; y son susceptibles de depreciación, ya que pierden valor por su uso.

2) Sanción por inexactitud. Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario

Como consecuencia de lo que se expuso anteriormente, la demandante consideró que, al no existir diferencia alguna entre el valor determinado por el contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta, y lo que según la ley debía pagar, no era procedente la sanción por inexactitud.

En el evento de que se presentara un desajuste entre los valores declarados por el contribuyente y lo que la DIAN estima que es el valor del impuesto, dicha diferencia obedece a una disparidad de criterio en la interpretación de las normas legales aplicables, razón por la cual tampoco sería procedente la imposición de la sanción por inexactitud.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda⁸, con fundamento en los siguientes argumentos:

Según la DIAN, para que proceda la deducción contemplada en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario se requiere que se trate de la adquisición de activos y, en el caso bajo estudio, en lo que se refiere a los pavimentos, lo que se hizo corresponde a mantenimiento y reparación de activos ya existentes.

Aun en el caso de que el valor de los activos se incrementara como consecuencia de las reparaciones o mejoras, eso no configura una adquisición de activos fijos. Esto, por cuanto el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004 establece que la base de cálculo de la deducción es el *“costo de adquisición del bien”*.

La finalidad del beneficio de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos era la de incentivar la generación de empleo y el desarrollo económico. En consecuencia, no se puede concluir que las erogaciones realizadas para el cuidado y mantenimiento de los pisos de las plantas de abastecimiento estén dirigidas realmente a la producción de renta, ya que lo que hizo la demandante fue un control preventivo de cuidado de los insumos ya existentes y no una inversión capaz de generar mayores ingresos.

En cuanto a los avisos, la compra e instalación de los mismos se hizo en remplazo de otros avisos ya existentes: Es decir, no hubo adquisición de nuevos activos, sino renovación de los que ya estaban. Tan es así, dijo la DIAN, que, antes de dichos cambios, la sociedad generaba ingresos sin problema alguno. Por ende, tampoco procedía la deducción.

Sanción por inexactitud

⁸ Fls. 119 a 129 c.p.

Dijo la DIAN que debido a que la contribuyente incluyó en la declaración del impuesto deducciones improcedentes, que produjeron un menor valor en el impuesto a pagar, era procedente la sanción por inexactitud. En el presente caso no tiene lugar la diferencia de criterios invocada por la demandante, ya que las normas vigentes en materia de deducciones tienen una serie de exigencias claras y precisas. La diferencia de criterios, para que se exonere de la sanción por inexactitud, debe versar sobre la interpretación del derecho aplicable y no sobre el desconocimiento del mismo. Citó la sentencia del 13 de diciembre de 1995, expediente 7164.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones, por las razones que se resumen a continuación.

Excepción de inepta demanda

El Tribunal citó el acta de inspección tributaria realizada el 12 de julio de 2007, según la cual en las plantas de abastecimiento ya existían pavimentos y lo que hizo la contribuyente fue realizar mejoras y reparaciones con unos nuevos pavimentos *"...como controles de mantenimiento para la prestación de un servicio eficiente"*.

El Tribunal consideró que, para el periodo gravable objeto de discusión, la demandante ya poseía los activos fijos consistentes en plantas de abastecimiento y avisos de las estaciones de servicio. En el año 2004 realizó algunas obras en dichos activos fijos, consistentes en cambios y reparaciones de las placas de pavimento y remplazo y reparaciones de los avisos existentes.

Para el *a quo*, las referidas obras y adquisiciones no pueden ser objeto de la deducción contemplada en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, ya que la norma exige que se trate de la adquisición de activos fijos productivos, y no de mejoras, reparaciones o acondicionamiento de activos ya existentes.

Respecto de la sanción por inexactitud, el Tribunal dijo que no advertía la existencia de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre la Administración y la contribuyente, razón por la cual debía mantenerse dicha sanción.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia de primera instancia y expuso los siguientes argumentos⁹:

Los bienes que constituyen activos fijos en el caso objeto de estudio, son indispensables en los procesos de comercialización y prestación de servicios, tales como la venta de combustibles y lubricantes al por mayor y al por menor. Actúan directamente en la producción de renta.

La apelante insistió en que, contrariamente a lo que se sostuvo en el fallo de primera instancia, los activos fijos si guardan una relación directa con la actividad productora de renta y que, por ende, era procedente la deducción.

En esencia, se reiteraron los mismos argumentos expuestos en la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante presentó alegatos de conclusión. Se reiteró la argumentación expuesta en el recurso de apelación.

La **DIAN** alegó que la finalidad de la Ley 863 de 2003, norma que adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 158-3, consagró un beneficio de orden fiscal cuya finalidad era la de fortalecer los procesos productivos. Por esa razón, la deducción por inversión en activos fijos no se puede considerar como un simple aminoramiento de la carga impositiva y, por ende, debe entenderse que la deducción es procedente cuando la inversión en activos fijos guarde relación directa con la actividad productora de renta.

⁹ Fls. 212 a 217, c.p.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir si es nula la liquidación oficial de revisión 310642008000016, del 3 de abril de 2008, y la Resolución 900001, del 4 de mayo de 2009, mediante la cual la DIAN resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la contribuyente contra la liquidación oficial.

Primer cargo. Violación de normas superiores. Violación del artículo 158-3 del Estatuto Tributario y del artículo 2 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004

La discusión sobre la procedencia de la deducción por inversión en activos fijos, en el caso bajo estudio, gira en torno a dos aspectos: i) Las sumas invertidas en la reparación y cambio de placas de pavimento en las plantas de abastecimiento y estaciones de servicio, y ii) las sumas invertidas en la compra e instalación de avisos y remplazo de los existentes en las estaciones de servicio.

La demandante considera que dichas sumas cumplen todos los requisitos de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, en los términos del artículo 158-3 del Estatuto Tributario y del Decreto Reglamentario 1766 de 2004, ya que tanto los pavimentos como los avisos contribuyen a la generación de renta en la empresa.

Por su parte, la DIAN ha manifestado que la deducción no es procedente debido a que las normas que la consagraban, esto es, el artículo 158-3 del Estatuto Tributario y el Decreto 1766 de 2004, exigían que se tratara de adquisición de activos fijos y no de mantenimiento o reparación de activos ya existentes. Lo

anterior, por cuanto la finalidad de dichas normas era la de incentivar la generación de empleo y, en consecuencia, debía tratarse de inversiones en activos fijos que fueran capaces de aumentar la generación de renta.

Para resolver, la Sala considera:

En el impuesto sobre la renta, cuando se realiza el proceso de depuración, se presentan varios elementos que permiten establecer los ingresos que finalmente serán objeto de gravamen.

En resumen, puede decirse que en el proceso ordinario de depuración de la renta, se toman los **ingresos brutos** (ordinarios y extraordinarios) a los cuales se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, por un lado, y los ingresos no constitutivos de renta, por otro lado, para obtener los **ingresos netos**. De estos ingresos netos, se restan los costos (que tengan relación con dichos ingresos), para obtener la **renta bruta**. Y, finalmente, de la renta bruta se restan las deducciones, para obtener la **renta líquida** que, salvo excepciones legales, es aquella sobre la cual se calcula el impuesto, o "**renta líquida gravable**" (art. 26, E.T.).

Dentro de las denominadas deducciones especiales, está la deducción por inversión en activos fijos reales productivos. Dicha deducción fue contemplada por la Ley 863 de 2003, en los siguientes términos:

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

La deducción fue reglamentada por el Decreto 1766 de 2004, que dispuso:

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

Artículo 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.*

De las normas transcritas se deduce que para la procedencia de la deducción es necesario: i) que se haya hecho una inversión para adquisición de bienes tangibles, ii) que dichos bienes sean activos fijos, iii) que los bienes adquiridos entren a formar parte del patrimonio, iv) que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, y v) que se deprecien o amorticen fiscalmente.

Es de especial importancia que la inversión se haga sobre bienes que participan de manera directa en la generación de renta para la empresa. No debe olvidarse que la razón de ser de la norma que estableció la deducción era incentivar la reactivación del aparato productivo nacional mediante el estímulo a los empresarios que hicieran inversiones dirigidas a aumentar la productividad.

En consecuencia, solamente se pueden ver favorecidas por este beneficio tributario aquellas inversiones relacionadas de manera directa con la actividad generadora de renta de la empresa.

Desde luego que si se analiza cada una de las actividades, bienes y servicios con que cuenta una empresa, de una u otra manera todas ellas guardan una relación, más lejana o más cercana con la actividad productiva de renta.

El artículo 158-3 E.T. consagra un beneficio tributario que se aplica solamente a aquellas inversiones en activos fijos reales productivos que guarden una relación directa con la actividad productora de renta, es decir, que el activo respectivo genere de manera directa ingresos para la empresa.

Para determinar si existe o no esa relación directa con la actividad productiva de renta no basta con analizar, en abstracto, la naturaleza del activo fijo al cual se refiere la inversión, sino que en cada caso se debe vincular la naturaleza del activo con la actividad empresarial que desarrolla el contribuyente. Puede ocurrir que un bien sea fundamental en la actividad productiva de renta de una empresa

determinada, y que ese mismo bien sea secundario, desde el punto de vista de la producción de ingresos, en otra empresa.

Dentro del marco descrito, se analizará la procedencia, en el caso bajo estudio, de las deducciones solicitadas por la contribuyente EXXONMOBIL S.A.

El primer reparo que formuló la DIAN a la deducción solicitada por la contribuyente consiste en que para la Administración, la inversión en activos fijos debe ser entendida como la adquisición de activos nuevos y no como la reparación o mejora de activos ya existentes.

La Sala considera que la deducción objeto de análisis admite ambas modalidades. Es decir, procede el beneficio tributario tanto en aquellos casos en que se trate de adquisición de activos fijos reales productivos como de inversiones hechas en activos fijos que ya posee la empresa. En este último caso, se requiere que la inversión hecha en el activo fijo sea necesaria para que el mismo pueda contribuir a la generación de renta.

Lo anterior, porque lo que realmente determina que se pueda hacer la deducción es que se haga la inversión en un activo fijo, sea mediante la adquisición por primera vez o sea mediante la realización de reparaciones o mejoras a activos preexistentes. En ambos casos se cumple con el requisito de hacer la inversión en bienes tangibles, con la finalidad de incorporar el activo a la producción de renta de la empresa o de permitir que el activo preexistente siga generando la renta o mejore la eficiencia de esa tarea.

Como lo afirmó la propia Administración, es claro que la finalidad de la norma que contempló la deducción por inversión en activos fijos reales productivos era la de reactivar la economía mediante el incentivo a los empresarios que decidieran hacer inversiones que permitieran el aumento de la generación de renta. Pero también se cumple con una finalidad válida cuando se aplica la deducción a los casos en que, sin haberse adquirido un activo fijo, se hacen inversiones en los activos ya existentes para que no disminuya la producción de renta ni se paralice la actividad de la empresa, que, finalmente, es lo que ocurriría si el empresario decidiera no hacer las reparaciones necesarias para que los activos fijos pudieran seguir cumpliendo con su función primordial, que es la producción de renta.

En el caso bajo estudio, las placas de pavimento, tanto en las plantas de abastecimiento como en las estaciones de servicio, son elementos que con el uso se van deteriorando y que una vez han cumplido su ciclo, deben ser remplazados. Es decir, se trata de una reparación que, dependiendo del grado de deterioro, puede ser un arreglo menor o el remplazo total de las placas de pavimento. Lo cierto es que se trata de un activo fijo que, en virtud del paso del tiempo, va perdiendo las propiedades que contribuyen a la realización de la actividad productiva de la empresa y que, en esa medida, debe ser objeto de intervenciones para volver a poner los pisos en la capacidad de prestar el servicio dentro de los parámetros técnicos ambientales y de seguridad que le permitan a la empresa el desarrollo del objeto social.

En virtud de lo expuesto, la Sala precisa que tanto las reparaciones como el remplazo total de las placas de pavimento constituyen una verdadera inversión en activos fijos productivos.

Resulta conveniente precisar que tanto las placas de pavimento como los avisos de las estaciones de servicio guardan una relación directa y permanente con la actividad productora de renta de la contribuyente. En efecto, el objeto social de la demandante es la distribución mayorista de combustibles, el almacenamiento de los mismos, su importación y transporte, y la distribución minorista a través de estaciones de servicio¹⁰. También hacen parte de dicho objeto social la refinación y la producción de combustibles.

Desde la perspectiva señalada en cuanto a la importancia de establecer una relación entre el activo fijo adquirido o sobre el cual se hicieron inversiones, y la actividad productiva de renta de la empresa, la Sala encuentra que en el presente caso dicha relación directa está acreditada. Para el efecto, basta el siguiente razonamiento: los ingresos de la empresa, en el presente caso, provienen de la distribución mayorista, almacenamiento, importación, transporte, distribución minorista y refinación de combustibles derivados del petróleo. Parte de esas actividades, que son las que generan renta para la empresa, se desarrollan en las estaciones de servicio de la empresa, que son las que almacenan y expenden el combustible cuya venta genera ingresos para la empresa.

¹⁰ Fl. 20, c.p.

En consecuencia, fácil es advertir que el pavimento, esto es, las capas de asfalto que cubren las vías de acceso y de salida a las estaciones de servicio, son elementos indispensables para que sea posible la venta de combustibles, ya que sobre dichas vías se desplazan los vehículos automotores que entran a las estaciones de servicio con el objeto de ser aprovisionados del combustible, por cuya venta obtiene la empresa sus ingresos o parte de ellos. Sobre esas mismas vías se desplazan también los vehículos de transporte de combustible que deben ingresar a las estaciones de servicio para proveer combustible mediante el depósito en los tanques de almacenamiento, con miras a su posterior venta al público, como se acaba de explicar.

Es conveniente precisar que la pavimentación de las vías de acceso y de salida de las estaciones de servicio, así como la conservación en buen estado de dichos pavimentos no obedece a razones de comodidad o estética, sino a razones de seguridad. Las estaciones de servicio son establecimientos que se encuentran regulados de manera detallada por las autoridades gubernamentales, pues se trata del ejercicio de actividades que representan niveles de riesgo considerables. Por ende, el empresario no se puede sustraer del cumplimiento de la obligación de mantener en buen estado dichas vías, so pena de verse abocado a sanciones.

En cuanto a los avisos que anuncian los horarios y precio de venta de los combustibles, también son elementos cuya instalación no solo es obligatoria, sino que también hacen parte del establecimiento como un todo y sin los cuales la estación simplemente no puede ejercer su actividad de expendio de combustibles.

Según la DIAN, la empresa demandante ya generaba ingresos sin problema, antes de la adquisición de los avisos, lo que, según dice, desvirtuaría la procedencia de la deducción.

La Sala no comparte el argumento expuesto por la DIAN. El hecho de que antes de la adquisición o mejora de un activo fijo productivo la contribuyente generara ingresos no significa que ese activo fijo productivo no pueda contribuir a la generación de ingresos. Además, para la procedencia de la deducción, la norma no exige que se demuestre que el activo fijo productivo genera unos ingresos determinados, sino que colabora directamente en la actividad productora de renta. Es decir, se toma dicha contribución como referida a dicha actividad, entendida

esta como un conjunto de bienes, procedimientos y trabajo organizado, con miras a un fin que es la producción de renta para la empresa.

Aunado a lo anterior, la Sala precisa que la demandante registró la inversión en la contabilidad como un mayor valor del activo fijo, tal como se advierte del documento denominado "Anexo 1", suscrito por el representante legal, el revisor fiscal y el contador de la empresa.¹¹

Así mismo, el certificado del revisor fiscal¹² da cuenta de que la inversión en activos fijos productivos objeto de deducción por la suma de \$3.544.460.000 fueron tomados de los registros contables de la compañía y que los bienes fueron capitalizados en el año 2004, así:

"Anexo 1. Inversión en Activos Fijos Productivos generadores de renta año gravable 2004:

1. Proveedor PROMOVISUAL LTDA

PUC	CONCEPTO	FACTURA	VALOR	FOLIO
1520	FLAG TEST E/S VARIAS STIKERS DISPENSADORES	560	\$7.736.562	117, 72
1520	VENTA AVISO MID ESSO TIPO A	536	\$36.011.483	117, 73
1520	CAMBIO SISTEMA ILUMINACIÓN Y MANO DE OBRA	534	\$11.153.472	117, 74
1520	VENTA DE LEGEND ESSO	563	\$16.519.908	117, 75
1520	SUMINISTRO DE AVISOS PRECIOS..	575	\$18.603.744	123-78

¹¹ Folio 159. Cuadernillo 1.

¹² Folio 60. Cuadernillo 1.

1520	AVISO TIPO A Y B	552	\$173.980.152	123- 765
1520	REPARACIÓN DE AVISOS EXISTENTES	574	\$6.380.000	123-769
TOTAL			\$270.385.321.00	

2. PROVEEDOR: AVISANDO

PUC	CONCEPTO	FACTURA	VALOR	FOLIO
1520	EMBALAJE Y TRANSPORTE DE AVISO	5602	\$3.619.200.00	123
TOTAL			\$3.619.200.00	

3. PROVEDOR: SOTECO S.A.

PUC	CONCEPTO	FACTURA	VALOR	FOLIO
1520	OBRAS CIVILES EN AVISO	3468	\$46.784.555	123, 81
1520	OBRAS CIVILES ESTACIÓN FUNDADORES	3487	\$5.825.717	123, 82
1520	OBRAS CIVILES EN BASES MID DOSS	3504	\$26.489.362	123, 83
1520	OBRAS CIVILES POR OBRAS OPEX	3492	\$776.760	123, 86
1520	OBRAS CIVILES ESTACIÓN FUNDADORES	3488	\$720.119	123, 85
1520	OBRAS CIVILES ESTACIÓN FUNDADORES	3463	\$26.752.272	123, 85
TOTAL			\$107.321.785	

4. SICON

PUC	CONCEPTO	FACTURA	VALOR	FOLIO
1520	SALDO CONTRATOS PLACAS PAVIMENTO	112	\$13.896.075.00	911
1520	CONTRATO PLACAS PAVIMENTO	114	\$11.144.585	136 - 912
TOTAL			\$25.040.660	

5. PROVEDOR: HSP CONSTRUCCIONES

PUC	CONCEPTO	FACTURA	VALOR	FOLIO
1520	CONSTRUCCIÓN PLACAS PTE ARANDA	353, 355 y 383	\$ 56,422,081	190-1595
1520	PLACAS PLANTA YUMBO	335, 369, 356 y 370	\$ 26,831,151	190- 1596- 1597
1520	PLACAS PLANTA DE MANCILLA	334, 357 y 387	\$ 25,270,307	190-1601
TOTAL			\$108.523.539	

6. PROVEDOR: JMR INGENIERÍA EU

PUC	CONCEPTO	FACTURA	VALOR	FOLIO
1520	REPARACIÓN PAVIMENTOS	107 y 108	\$ 12,760,000	190-1591-1592
TOTAL			\$12.760.000	

INVERSIÓN BRUTA EN ACTIVOS FIJOS

\$527,650,505

MENOS RECLASIFICACIÓN AL GASTO	-\$40,872,838 ¹³
INVERSIÓN NETA EN ACTIVOS FIJOS	\$486.777.667
DEDUCCIÓN ESPECIAL DEL 30%	\$146,033,300''

De la prueba relacionada se puede determinar que los bienes objeto de la deducción fueron contabilizados en la cuenta del activo fijo de la sociedad.

Por todo lo anterior, la causal de nulidad prospera.

Respecto del argumento expuesto por la DIAN, según el cual el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004 establece que la base de cálculo de la deducción es el "costo de adquisición del bien" y que, por ende, de esa norma se deduce que el beneficio solamente se aplica a los casos de adquisición de activos fijos, la Sala precisa que esa norma lo que establece es la forma de determinar el valor de la deducción. El "costo de adquisición del bien" es, en efecto, el valor que debe tenerse en cuenta para ese fin. Cuando se trata de la adquisición de un activo fijo, corresponderá al costo de adquisición de dicho activo. Y cuando se trata de inversiones hechas sobre activos fijos que ya la empresa posee, sea mediante reparaciones o mejoras, el "costo de adquisición del bien" corresponderá al costo de los bienes necesarios para llevar a cabo la inversión.

En cuanto a los avisos, dijo la DIAN que, como en el presente caso no se trataba de la adquisición de avisos nuevos, sino del remplazo de los ya existentes, no procedía la deducción.

Al respecto, la Sala reitera lo que ya se expresó, esto es, que la procedencia de la deducción no se limita a los casos de adquisición de activos nuevos. Agrega la Sala que en algunos casos sí se trataba de compra de avisos nuevos. En los folios 72 a 81 obran las facturas correspondientes a dichas inversiones, algunas de las

¹³ Las pruebas no permiten distinguir porqué conceptos se extrajo este valor.

cuales se refieren a compra de avisos y otras a reparaciones de los avisos ya existentes.

Tanto si se trata de compra de avisos nuevos, para remplazar otros ya existentes, como si se trata de reparaciones de avisos ya instalados con anterioridad, lo cierto es que se debe llegar a la misma conclusión que para el caso de los pavimentos. Es decir, que lo que realmente resulta determinante para establecer la procedencia de la deducción, es que se haya hecho la inversión en los activos fijos, sean nuevos o sean preexistentes, y que esos activos fijos participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente.

Sanción por inexactitud

Como consecuencia de la aceptación de la deducción solicitada por la contribuyente, se llega a la conclusión de que no era procedente la imposición de la sanción por inexactitud, ya que la misma opera solo en aquellos casos en que se haya hecho una deducción improcedente.

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:

REVÓCASE la sentencia apelada y en su lugar se dispone:

1. **DECRÉTASE** la nulidad de la liquidación oficial de revisión 310642008000016, expedida el 3 de abril de 2008, que modificó la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por EXXONMOBIL DE COLOMBIA S.A. (NIT 860002554-8), correspondiente al año gravable 2004, y de la Resolución 900001, del 4 de mayo de 2009, mediante la cual la DIAN resolvió el recurso de reconsideración y confirmó la liquidación oficial.

2. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la declaración de renta y complementarios identificada con el código de barras (415)7707212489984(8020)0110400490835 4, presentada el 16 de octubre de 2007 por EXXONMOBIL DE COLOMBIA S.A. (NIT 860002554-8), correspondiente al año gravable 2004.

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

Se deja constancia de que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

DEDUCCION ESPECIAL POR INVERSION EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS - Está condicionada a las nuevas adquisiciones de activos fijos tangibles destinados de manera permanente a la producción de renta / DEDUCCION POR INVERSION EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS - No procede respecto de inversiones para mantener en funcionamiento los bienes de la empresa, pero que no participan de manera directa y permanente en la actividad generadora de renta, tales como reparaciones o el reemplazo total de las placas de pavimento y la compra e instalación o reemplazo de avisos de estaciones de servicio / DEDUCCION ESPECIAL POR INVERSION EN ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS - La sola contabilización de los bienes como activos fijos, no da derecho, per se, a la deducción

[...] no se comparte la afirmación de que las placas de pavimento y los avisos de las estaciones de servicio guardan una relación directa y permanente con la actividad productora de renta de la contribuyente pues, de aceptarse que aun la participación indirecta permita hacer la deducción, debería otorgarse por todas las inversiones que se hagan ya que, en estricto sentido, todos los bienes de la empresa, de una u otra manera, contribuyen en mayor o menor medida a la actividad productiva. De esta manera, reparaciones como el reemplazo total de las placas de pavimento y la compra e instalación o reemplazo de avisos, son solo inversiones para mantener en funcionamiento los bienes, pero no participan de

manera directa y permanente en la actividad generadora de renta. De otra parte, la sola contabilización de los bienes como activos fijos, no da derecho, per se, a la deducción especial del 30%, correspondiente a la inversión en activos fijos reales productivos. Si bien pueden considerarse como una inversión, esta debe tratarse como una inversión depreciable o amortizable dependiendo de la naturaleza de los mismos pero no como una de aquellas que da derecho a la deducción especial que, como su nombre lo indica, debe referirse a activos fijos ligados a la actividad productora de renta de la empresa, condición que no puede predicarse de los avisos (suministro y reparación), del cambio del sistema de iluminación, de los stickers de los dispensadores, de las leyenda ESSO de los avisos, de las placas de pavimento o su reparación, etc. En consecuencia, estimo que la actora no tenía derecho a la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, en los términos del artículo 158-3 de E.T.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 158-3 / DECRETO 1766 DE 2004 - ARTICULO 2 / LEY 863 DE 2003 - ARTICULO 68

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO

Consejero: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00188-01(18375)

Actor: EXXON MOBIL DE COLOMBIA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Con el acostumbrado respeto me separo de la decisión que tomó la Sala en el asunto de la referencia, por las siguientes razones:

En la providencia se revoca la decisión del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que negó las súplicas de la demanda y se anulan los actos administrativos por medio de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, determinó oficialmente el impuesto sobre la renta y complementarios del ejercicio 2004 a cargo de la sociedad EXXON MOBIL DE COLOMBIA S.A.

Se afirma en la sentencia, objeto de salvamento, que para tener derecho a la deducción especial de que trata el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, es de especial importancia

que la inversión se haga en bienes que participan directamente en la generación de renta de la empresa.

También se asevera que las placas de pavimento de las plantas de abastecimiento y de las estaciones de servicio se van deteriorando con el uso, por lo que deben ser arregladas o reemplazadas para volver a poner el piso en condiciones en capacidad de prestar el servicio dentro de los parámetros técnico ambientales y de seguridad que le permitan a la empresa el desarrollo de su objeto social.

Se concluye que tanto las reparaciones como el reemplazo total de las placas, constituyen una verdadera inversión en activos fijos reales productivos y que junto con los avisos de las estaciones de servicio guardan una relación directa y permanente con la actividad productora de renta del contribuyente.

Se explica, igualmente, que el valor de la inversión, objeto de la deducción, fue tomado de los registros contables de la empresa y que los bienes fueron capitalizados, es decir, que fueron contabilizados en la cuenta del activo fijo de la sociedad, razón por la que se da prosperidad a la pretensión de nulidad de los actos demandados.

Con todo respeto, considero que la Administración obró correctamente al rechazar la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, por las siguientes razones:

Según el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, con la adición efectuada por el artículo 68 de la Ley 863 de 2003, y reglamentado por el Decreto 1766 de 2004, la deducción especial por inversiones en activos fijos reales productivos está condicionada a aquellas nuevas adquisiciones de activos fijos tangibles destinados de manera permanente a la producción de renta.

El artículo 2 del Decreto 1766 de 2004, definió como activo fijo real productivo, 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 fiscalmente.

Por lo tanto, no se comparte la afirmación de que las placas de pavimento y los avisos de las estaciones de servicio guardan una relación directa y permanente con la actividad productora de renta de la contribuyente pues, de aceptarse que aun la participación indirecta permita hacer la deducción, debería otorgarse por todas las inversiones que se hagan ya que, en estricto sentido, todos los bienes de la empresa, de una u otra manera, contribuyen en mayor o menor medida a la actividad productiva.

De esta manera, reparaciones como el reemplazo total de las placas de pavimento y la compra e instalación o reemplazo de avisos, son solo inversiones para mantener en funcionamiento los bienes, pero no participan de manera directa y permanente en la actividad generadora de renta.

De otra parte, la sola contabilización de los bienes como activos fijos, no da derecho, per se, a la deducción especial del 30%, correspondiente a la inversión en activos fijos reales productivos. Si bien pueden considerarse como una inversión, esta debe tratarse como una inversión depreciable o amortizable dependiendo de la naturaleza de los mismos pero no como una de aquellas que da derecho a la deducción especial que, como su nombre lo indica, debe referirse a activos fijos ligados a la actividad productora de renta de la empresa, condición que no puede predicarse de los avisos (suministro y reparación), del cambio del sistema de iluminación, de los stickers de los dispensadores, de las leyenda ESSO de los avisos, de las placas de pavimento o su reparación, etc.

En consecuencia, estimo que la actora no tenía derecho a la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, en los términos del artículo 158-3 de E.T.

En esta forma dejo expresadas las razones de mi salvamento de voto.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Dado en Bogotá D. C., a once (11) de diciembre de dos mil trece (2013)

