

AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO DEL IMPUESTO DE TRANSPORTE POR OLEODUCTO - No es deducible del impuesto sobre la renta de la transportadora que lo recauda porque ésta no asume el ajuste sino el contribuyente y porque el recaudo del impuesto de transporte proviene de la retención sobre el ingreso percibido por el sujeto pasivo del mismo, que es un tercero

El artículo 115 E.T. dispone que son deducibles los impuestos de industria y comercio, de vehículos, de registro y anotación y de timbre, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable, siempre y cuando tuvieren relación de causalidad con la renta del contribuyente. En el caso concreto, la empresa demandante no pretende deducir ninguno de los impuestos a que alude el artículo 115 E.T., pero sí pretende deducir parte del impuesto de transporte por oleoducto que recauda y entrega al erario. En efecto, se trata de la parte de ese impuesto, porque el valor deducido corresponde al monto que resulta del ajuste por diferencia en cambio de ese impuesto. En esas condiciones, la Sala considera que no le asiste razón a la parte actora, porque aunque se interprete que el impuesto de transporte por oleoducto es deducible de conformidad con el artículo 115 del E.T., ese impuesto lo podría deducir, únicamente, el sujeto pasivo del impuesto, esto es, el propietario del crudo transportado. Y si bien la empresa demandante recauda el impuesto en dólares y lo transfiere directamente al erario en pesos, el ajuste por diferencia en cambio lo debe asumir el sujeto pasivo del impuesto y, por lo tanto, la empresa transportadora no puede recuperar el ajuste monetario del impuesto por la vía de la deducción en la renta, pues no se trata de una expensa que deba asumir obligatoriamente, pues puede reclamarla al contribuyente, tampoco tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, pues el recaudo del impuesto deviene de la retención hecha sobre el ingreso percibido por el contribuyente del impuesto, esto es, un tercero. En consecuencia, es improcedente esa deducción.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 115

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 de renta que Oleoducto de Colombia S.A. presentó por el año 2000. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que anuló parcialmente dichos actos y formuló una nueva liquidación del impuesto al considerar improcedente el rechazo de los costos por depreciación que efectuó la DIAN, toda vez que no justificó la modificación del método de depreciación que ella misma había autorizado. La Sala también mantuvo la decisión del tribunal que rechazó las deducciones de ajustes por diferencia en cambio del impuesto de transporte por oleoducto y por pagos al exterior. La primera, porque concluyó que no cumplió los requisitos de los artículos 107 y 115 del E.T., dado que el ajuste lo debe asumir el sujeto pasivo del gravamen, de cuyos ingresos se retiene el recaudo del gravamen, y no un tercero. Y, en cuanto a la segunda, en cuanto estimó que con la certificación del revisor fiscal aportada el contribuyente no probó la existencia del crédito obtenido en el exterior ni que éste tenía como fin invertirlo en actividades consideradas por el CONPES como de interés para el desarrollo económico y social del país, como lo exige el art. 121 E.T., en concordancia con el 25, numeral 5, literal a) ibídem.

DEDUCCION POR DEPRECIACION U OBSOLESCENCIA - Requisitos / DEPRECIACION - Sistemas de cálculo / CAMBIO DEL SISTEMA DE DEPRECIACION - Lo autoriza el Subdirector de Fiscalización de la DIAN y su

validez depende de que consulte razones de hecho y de derecho que lo justifiquen / DEDUCCION POR DEPRECIACION - Las normas que regulan el sistema por unidades de producción no la limitan por el hecho de que el costo por depreciación resulte mayor que el ingreso percibido en el año gravable

[...] la DIAN justificó la modificación del método de depreciación que esa misma entidad le había autorizado aplicar a la demandante porque, según dijo, la Resolución 2850 de 1999 no señaló ni las cantidades ni los valores que la empresa debía aplicar en la metodología. Ese argumento es inaceptable para la Sala, por las siguientes razones: El artículo 128 E.T. regula la deducción por depreciación causada por desgaste o deterioro normal o por obsolescencia de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta. Ese artículo dispone que se pueden deducir “cantidades razonables” equivalentes a la alícuota o suma necesaria para amortizar el ciento por ciento (100%) de su costo durante la vida útil de dichos bienes, siempre que estos hayan prestado servicio en el año o período gravable de que trate. El artículo 128 E.T., como se aprecia, no dice qué son cantidades razonables, pero sí precisa a qué deben equivaler. Por eso, en concordancia con esta disposición, el artículo 134 E.T. regula los sistemas de cálculo de la depreciación, en los siguientes términos: Artículo 134. SISTEMAS DE CÁLCULO. La depreciación se calcula por el sistema de línea recta, por el de reducción de saldos o por otro sistema de reconocido valor técnico autorizado por el Subdirector de Fiscalización de la Dirección General de Impuestos Nacionales o su delegado. El artículo 34 del Decreto 187 de 1975, modificado por el artículo 4º del Decreto 1649 de 1976, dispone, a su vez, que el contribuyente interesado en que se le autorice un sistema de depreciación diferente, podrá formular la petición por lo menos con tres (3) meses de anterioridad a la iniciación del ejercicio en el cual vaya a tener aplicación. Las normas en comento no precisan qué consideración debe hacer la Subdirección de Fiscalización a efectos de autorizar el cambio del sistema de depreciación. No obstante, para la Sala, la validez de ese acto depende de que consulte razones de hecho y de derecho que justifiquen el cambio del sistema [...] Se tiene, entonces, que si bien la Resolución 2850 de 1999 no determinó valores y cantidades exactos, sí señaló los valores y las cantidades determinables que se tendrían en cuenta para aplicar el sistema de depreciación por unidades de producción. Por lo tanto, no ha lugar el argumento de la DIAN. Como segundo argumento, la DIAN alegó que el valor resultante del cálculo de la depreciación es desproporcionado respecto del ingreso que obtuvo la demandante. La Sala precisa que si bien es cierto que las partes no discuten que el costo por depreciación resultó mayor que el ingreso percibido en el año 2000, también lo es que las normas que regulan el sistema de depreciación por unidades de producción no restringen la deducción por la ocurrencia de ese hecho.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 128 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 134 / DECRETO 187 DE 1975 - ARTICULO 34 / DECRETO 1649 DE 1976 - ARTICULO 4

PRINCIPIO DE CONGRUENCIA DE LA SENTENCIA - Supuestos / CERTIFICADO DE CONTADOR PUBLICO O REVISOR FISCAL - Requisitos para que se puedan tener como prueba / DEDUCCION DE GASTOS EN EL EXTERIOR - Requisitos

La Sala considera que en virtud el principio de congruencia [artículo 305 C.P.C.] la sentencia debe estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda y en las demás oportunidades que la ley contempla, y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas, si así lo exige la

ley. El demandante tiene razón en que los actos administrativos demandados cuestionaron el hecho de que la parte actora no probó que hizo la retención en la fuente sobre los pagos en el exterior. Tales actos no cuestionaron si la inversión extranjera destinada a la financiación de la construcción del oleoducto constituía renta de fuente nacional o extranjera. Lo que cuestionaron los actos demandados es que, el certificado del revisor fiscal que el demandante aportó como prueba del crédito externo para la ejecución de los proyectos de inversión en el oleoducto no es prueba suficiente porque ese certificado solo alude al registro contable de los créditos [...] La Sala reitera que ha fijado la directriz sobre los requisitos que deben cumplir las certificaciones de contador público o de revisor fiscal que se aporten, para que puedan ser tenidas como plena prueba, dichas certificaciones, deben permitir llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad; deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico. El certificado del revisor fiscal de la parte actora no ofrece el pleno convencimiento sobre el hecho que se pretende probar, esto es, sobre la existencia del crédito obtenido en el exterior, y que ese crédito se obtuvo en el exterior para invertirlo en actividades que se consideran de interés para el desarrollo económico y social del país, de acuerdo con las políticas adoptadas por el CONPES, tal como lo exige el numeral 5 del literal a) del artículo 25 del E.T. a efectos de entender ese crédito como ingreso no constitutivo de fuente nacional. Adicionalmente, así se excluya el argumento a que apeló el a quo para decidir en contra de la parte actora, la Sala considera que se debe confirmar el fallo porque, para el caso, interesaba probar que fuera procedente la deducción. Y como bien lo precisó el a quo, la deducción era improcedente porque de conformidad con el artículo 121 E.T. sólo se pueden deducir los intereses sobre créditos a corto plazo derivados de la importación o exportación de mercancías o de sobregiros o descubiertos bancarios, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de cada crédito o sobregiro que señale el Banco de la República. Dado que la demandante dedujo de la renta los intereses presuntamente originados en una operación de crédito distinta a las que alude el artículo 121 E.T., la deducción resulta improcedente.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTICULO 305 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 25 NUMERAL 5 LITERAL A / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 121

NOTA DE RELATORIA: Sobre el valor probatorio de las certificaciones de los contadores o revisores fiscales se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 16 de septiembre de 2010, Radicación 25000-23-27-000-2006-00766-01(17101), M.P. William Giraldo Giraldo.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., veintiséis (26) de febrero de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00606-01(17071)

Actor: OLEODUCTO DE COLOMBIA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la DIAN contra la sentencia del 29 de noviembre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que decidió lo siguiente:

***“PRIMERO: ANÚLANSE** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000002 de 14 de enero y la Resolución No. 310662004000065 de 25 de noviembre, ambas de 2004, proferidas por la DIVISIÓN DE LIQUIDACIÓN Y JURÍDICA DE LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DE BOGOTÁ D.C., de conformidad con la parte motiva de esta providencia.*

***SEGUNDO:** En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho **FÍJASE** la suma de \$7.632.431.000 por concepto del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al período gravable 2000 a cargo de la sociedad OLEODUCTO DE COLOMBIA S.A. de conformidad con la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia. (...)*

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 9 de abril de 2001, OLEODUCTO DE COLOMBIA S.A. presentó la declaración de renta, correspondiente al año 2000, en la que declaró costos por \$147.920.192.000, deducciones por \$13.509.443.000 y pérdida líquida por \$102.093.376.000.
- Previa notificación del requerimiento especial y de la respuesta a ese requerimiento, la DIAN formuló la liquidación oficial de revisión 310642004000002 del 14 de enero de 2004, en la que disminuyó los costos en cuantía de \$74.249.655.000, las deducciones en cuantía de \$1.186.123.000, y calculó la pérdida líquida que cuantificó en \$26.657.598.000.

- El 25 de noviembre de 2004, mediante la Resolución 310662004000065, la DIAN resolvió el recurso de reconsideración que interpuso OLEODUCTO DE COLOMBIA S.A. Esa resolución confirmó la liquidación oficial de revisión 310642004000002 del 14 de enero de 2004.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

La sociedad OLEODUCTO DE COLOMBIA S.A., mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“(...) solicito se declare la nulidad integral de la actuación administrativa por la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta de la Compañía del año gravable 2000, conformada por la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000002 de 14 de enero de 2004, de la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN y la Resolución No. 310662004000065 de 25 de noviembre de 2004 de la División Jurídica de la misma entidad, notificada el 4 de enero de 2005, por la cual se decidió el Recurso de Reconsideración.

A título de restablecimiento del derecho, solicito se CONFIRME la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2000, presentada por mi representada por vía electrónica el 9 de abril de 2001, radicada con número de control automático 9000000, en la cual se determinó una pérdida de \$102.093.376.000.”

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Resolución 2850 del 16 de noviembre de 1999 de la Subdirección de Fiscalización de la DIAN.
- Artículos 25, literal a) del numeral 5, 107, 115, 120, párrafo, 128, 134 y 343 E.T.
- Artículo 29 del decreto 2075 de 1992.
- Artículo 4º del Decreto 1649 de 1976.

- Artículo 1 del Decreto 2105 de 1996.
- Artículos 59, 66, 73, 85, 136, numeral 7, y 149 del C.C.A.
- Artículo 13, 39 y 40 del Decreto 2649 de 1993.

CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

1. Costos: rechazo de la depreciación en cuantía de \$74.249.655.000. Violación de la Resolución 2850 de 16 de noviembre de 1999 de la Subdirección de Fiscalización de la DIAN; de los artículos 128 y 134 E.T; 29 del Decreto 2075 de 1992; 4 del Decreto 1649 de 1976; 59, 66, 73, 85, 136 [numeral 7]; y 149 del C.C.A.

1.1. Nulidad por violación de la Resolución 2850 de 1999, de los artículos 66, 73, 85, 136 y 149 del C.C.A., y 134 E.T.

La demandante explicó que OLEODUCTO DE COLOMBIA S.A. es una empresa que se dedica a la prestación del servicio de transporte de crudo por oleoducto.

Dijo que a finales de la década de los años 90, Ecopetrol elaboró un estudio en el que concluyó que el comportamiento de la actividad de OLEODUCTO DE COLOMBIA S.A. no sería lineal, y que disminuiría la producción de petróleo debido al paulatino agotamiento de las reservas de los campos de Puerto Boyacá.

Que en virtud de lo dicho, el 30 de septiembre de 1999, OLEODUCTO DE COLOMBIA S.A. le solicitó al Subdirector de Fiscalización de la DIAN la autorización para adoptar el sistema de depreciación por unidades de producción, para aplicarlo en el principal activo de la empresa: el sistema de oleoducto.

Que la petición se fundamentó en los estudios de pronósticos de producción, alimentación y transporte elaborados por ECOPETROL, que arrojaron como conclusión que durante 20 años, entre los años 2000 y 2020, OLEODUCTO DE COLOMBIA S.A. transportaría 118.109.763 barriles de petróleo. Que con base en esos estudios, la Jefe de la División de Investigaciones Especiales de la

Subdirección de Fiscalización de la DIAN, y con fundamento en los artículos 134 E.T. y 4 y 5 del Decreto 1649 de 1976, expidió la Resolución 2850 de 1999 por la que autorizó a la Sociedad Oleoducto de Colombia a aplicar, a partir del 1º de enero de 2000, el sistema de depreciación por unidades de producción.

Que, para el año 2000, aplicó el sistema de depreciación autorizado y que dio como resultado un valor de \$121.340.053.000, que fue el que llevó como costo en la declaración de renta de ese año 2000 y que presentó el 9 de abril de 2001.

Que, no obstante lo anterior, la DIAN formuló liquidación oficial de revisión en la que cuestionó el método de depreciación que esa misma institución había autorizado, fundamentalmente, porque consideró que el resultado de la metodología arrojaba una depreciación desproporcionada, pues excedió los ingresos que OLEODUCTO DE COLOMBIA S.A. obtuvo en el año 2000. De manera que, en la liquidación oficial, la DIAN aplicó el método de depreciación por línea recta que dio como resultado una depreciación de \$46.827.054.000, y, por tanto, rechazó costos en cuantía de \$74.525.562.000.

Para la empresa demandante, la liquidación oficial es nula por las siguientes razones:

Por violación de la Resolución 2850 de 1999 de la Subdirección de Fiscalización de la DIAN, y de los artículos 66, 73, 136, numeral 7, y 149 del C.C.A., por falta de aplicación. La demandante alegó que la DIAN debió aplicar la Resolución 2850 de 1999 porque se trata de un acto administrativo obligatorio, debidamente ejecutoriado, que no ha sido anulado o suspendido, ni mucho menos revocado con autorización de la empresa, o demandado en acción de lesividad en la oportunidad prevista para el efecto (2 años contados a partir de su expedición).

Por violación del artículo 134 E.T.; 29 del Decreto 2075 de 1992 y 4º del Decreto 1649 de 1975, por cuanto la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá no tenía competencia para revocar la Resolución 2850 de 1999, que fue

expedida por un funcionario de mayor jerarquía, como lo es el Subdirector de Fiscalización de la DIAN.

1.2. Nulidad por falsa motivación:

La empresa demandante alegó que la DIAN incurrió en falsa motivación porque argumentó, como fundamento para rechazar la depreciación, que esta era desproporcionada con el ingreso que obtuvo la empresa. Que ese argumento no está previsto en ninguna norma. Que, por el contrario, los artículos 127 a 141 del E.T. regulan las reglas para determinar la depreciación y que ninguna de esas reglas dice que la Administración pueda modificar el sistema de depreciación por el hecho de que la depreciación resulta ser mayor a los ingresos. Que la autoridad tributaria está facultada para revisar si se aplicó debidamente el método de depreciación por ella misma autorizado, pero no para cambiarlo, y menos por las razones que adujo para el caso concreto.

1.3. Nulidad por violación del artículo 13 del Decreto 2649 de 1993, por falta de aplicación.

La demandante explicó que aplicó el sistema de depreciación por unidades de producción porque la DIAN se lo autorizó, una vez hecho el trámite que exige la ley. Que ese sistema de depreciación es el acertado pues consulta el principio de asociación contable previsto en el artículo 13 del Decreto 2649 de 1993. Que, así mismo, la norma internacional de contabilidad No. 16 aconseja cambiar el método de depreciación cuando ocurren cambios en el patrón de producción. Que ese método es considerado, técnicamente, como el más adecuado cuando se trata de activos vinculados con la explotación de recursos naturales. Citó doctrina de autores para respaldar su argumento.

Explicó que el sistema por unidades de producción consulta el principio de asociación, porque este principio persigue que en cada ejercicio contable se registren tanto los ingresos como los costos y gastos asociados a esos ingresos, para evitar que se anticipen o difieran en el tiempo de manera dispar. Que, en

parte alguna el principio de asociación prohíbe el registro contable de las pérdidas. Que, por el contrario, si para generar los ingresos se debe reconocer un gasto que supere el ingreso, el principio de asociación exige que se registre contablemente en el mismo ejercicio. Añadió que el sistema de depreciación por unidades de producción es, quizás, el que mejor cumple el principio de asociación contable, puesto que la cuota de depreciación está directamente relacionada con la productividad real del activo. Que, en condiciones normales, es de esperar que el activo produzca bienes que generen ingresos superiores o por lo menos iguales a su valor. Pero que, en ciertas situaciones, como la que le ocurrió a la Compañía, la inversión en la construcción del oleoducto se realizó bajo unas expectativas de producción de crudo que con el tiempo se desvanecieron. Que precisamente por eso, el sistema de depreciación por unidades de producción cumple plenamente el principio de asociación contable y de la realidad económica de la empresa, pues, cuando no exista crudo para transportar, la empresa no puede registrar ningún valor por concepto de depreciación porque el bien deja de ser productivo. Que, por lo tanto, siempre queda una parte de la inversión que jamás se podrá depreciar.

Posteriormente, la empresa demandante explicó la forma en que aplicó la fórmula de depreciación por unidades de producción para el año 2000, y la base sobre la que aplicó el resultado de esa fórmula. Informó que aportó como prueba el certificado del revisor fiscal en el que constan los valores exactos y el cálculo mensual realizado. Concluyó que la cuota de depreciación se calculó de acuerdo con el régimen aplicable, por el método autorizado oficialmente y con base en los valores correspondientes. Que la DIAN no cuestionó, en momento alguno, esos elementos, sino que se limitó a rechazar el resultado. Que, por lo tanto, los actos demandados eran ilegales, porque no podían modificar el sistema de depreciación autorizado, por el solo hecho de arrojar un resultado negativo.

1.4. Nulidad por erróneo cálculo de la depreciación por parte de la DIAN.

La empresa demandante explicó que desde el año 1992 hasta el año 1999 aplicó el método de reducción de saldos. Que habida cuenta de que la DIAN rechazó el sistema por unidades de producción, debió elegir el método de reducción de

saldos, en orden de prelación, por principio de uniformidad contable y por respeto a la elección del sistema por parte del contribuyente.

Alegó que el método de depreciación por línea recta, que utilizó la DIAN, era impertinente. Dijo que los actos demandados no explican las razones para elegir ese sistema. Que tampoco explican por qué se aplicó una tasa de depreciación mensual de 0.0041667% cuando la empresa demostró que la producción de crudo susceptible de transporte por el oleoducto Vasconia-Coveñas cesaría antes. Que la DIAN desconoció que, incluso, en los sistemas de depreciación por línea recta y por reducción de saldos, la cuota de depreciación anual se puede aumentar cuando la vida útil efectiva del activo resulta inferior al término que señala el reglamento, con base en el artículo 138 E.T. Que, adicionalmente, la DIAN no tuvo en cuenta que el oleoducto operaba las 24 horas del día de manera ininterrumpida. Que, en esos casos, y cuando se aplica un sistema diferente al de unidades de producción, se debe contemplar un incremento del 50%, por dos turnos adicionales, conforme lo prevé el artículo 140 E.T.

Concluyó que, conforme con lo dicho, los actos demandados son nulos porque la DIAN omitió aplicar la Resolución 2850 de 1999, omitió adelantar el procedimiento previsto para revocar esa resolución, modificó, discrecionalmente y sin fundamento, el sistema de depreciación autorizado a la compañía por el mero hecho de que el resultado arrojó pérdidas (como si estuvieran prohibidas, añadió), y aplicó el sistema de línea recta que no era aplicable a la compañía.

2. Rechazo de Deducciones. \$1.186.123.000

2.1. Rechazo de la contribución de la Superintendencia de Sociedades.

Violación de los artículos 107 y 115 E.T. y 39 y 40 del Decreto 2649 de 1993. (\$105.984.000)

La empresa demandante alegó que la DIAN rechazó, como deducción, la contribución de la Superintendencia de Sociedades por supuesta falta de relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Para la demandante se cumplen los requisitos a que alude el artículo 107 E.T., por las siguientes razones:

El de necesidad, por el hecho de que la contribución a la Superintendencia de Sociedades es obligatoria por disposición de la ley. Es proporcional porque el valor de la contribución lo fija la ley en proporción al patrimonio de la sociedad. Y tiene relación de causalidad porque la contribución se origina en la actividad productora de renta y no en algo extraño a ella.

Que los actos demandados también son nulos por violación del artículo 115 E.T., por errónea interpretación. Alegó que las limitaciones establecidas en el artículo 115 E.T. son aplicables para la deducibilidad de algunos impuestos, pero que no puede extenderse a los demás tributos, como contribuciones y tasas, pues estas, a su juicio, son deducibles en calidad de expensas necesarias.

También alegó que la DIAN confundió el “criterio comercial” con el que se debe analizar la expensa, con la fuente de la obligación. Que, así mismo, la DIAN confundió costos con gastos pues en los actos demandados argumentó que la contribución causa intereses de mora *“pero no impide que el ente social siga desarrollando su actividad generadora de renta”*.

2.2. Deducción por diferencia en cambio. Violación de los artículos 115 E.T., por indebida aplicación, y 120 y 343, por falta de aplicación. (\$300.553.000)

El demandante explicó que el artículo 52 del Código de Petróleos regula el impuesto de transporte por oleoducto. Que si bien están exceptuados del impuesto los oleoductos de uso privado, si las empresas transportan petróleo de terceros, el impuesto se causa sobre el volumen de petróleo transportado. Que, en consecuencia, el sujeto pasivo del impuesto no son las empresas transportadoras de petróleo, sino los propietarios del crudo. Que la compañía operadora, en calidad de simple recaudadora, debe crear un pasivo representado en moneda extranjero,

por el valor del impuesto que se recauda en dólares, pero que debe pagar en pesos colombianos a la tasa representativa del mercado a la fecha de pago. Que, por lo tanto, la DIAN violó el artículo 115 del E.T. por indebida aplicación.

Explicó que para la DIAN, la deducción por diferencia en cambio era improcedente porque si no era deducible el impuesto de transporte por oleoducto en cabeza de la empresa transportadora, tampoco lo era la diferencia en cambio.

La demandante replicó y reiteró que el artículo 115 E.T. era inaplicable porque el origen de la deducción por diferencia en cambio no eran los impuestos sino el ajuste del pasivo en dólares que el operador del oleoducto debe registrar en su condición de recaudador del impuesto de transporte por oleoductos. Manifestó que, en su función de colaborador en el recaudo del impuesto, no debe sufrir menoscabo en el patrimonio por efecto de la diferencia en cambio.

Dijo que la DIAN también violó el artículo 343 E.T. Alegó que, conforme con esa norma, los ajustes integrales por inflación se aplican a todos los pasivos monetarios, sin distinción alguna. Que los pasivos en moneda extranjera son pasivos no monetarios que deben ajustarse con base en la tasa de cambio al cierre del año, *“registrando el ajuste como mayor valor del pasivo”*. Agregó que, como contrapartida, se debe registrar un gasto por igual cuantía. Que, por lo tanto, la deducibilidad del gasto ocurre por mandato expreso de la ley.

Por último, dijo que la DIAN vulneró el párrafo del artículo 120 E.T. por falta de aplicación, porque esta norma precisa que, a partir del año 1992, se deberán aplicar las normas sobre ajustes por inflación. Que, por lo tanto, el párrafo del artículo 120 E.T. remite al artículo 343 E.T. sobre ajustes por inflación.

2.3. Pagos al exterior. Violación del artículo 25 E.T, literal a), numeral 5º, y del artículo 1º del Decreto reglamentario 2105 de 1996. (\$779.586.485).

La demandante explicó que los \$779.586.485 corresponden a pagos hechos al exterior por concepto de intereses y diferencia en cambio. Que la DIAN rechazó la deducción porque, presuntamente, la empresa no aportó la prueba del origen de las deudas para determinar si están o no sometidas a retención en la fuente. Refutó y alegó que en la vía gubernativa había aportado las pruebas en las que constaba que la deuda se originó por un crédito obtenido en el exterior, no constitutivo de renta de fuente nacional, de acuerdo con el artículo 25, literal a) numeral 5 del E.T.

Que, además, *“el Decreto reglamentario 2105 de 1996, art. 1 considera como actividades de interés, para dichos efectos, entre otras, las actividades de prestación de servicios, e incluye dentro de ellas actividades tales como las de transporte, ingeniería, actividades de comercio y otras.”* Que, por lo tanto, según el numeral 5 del literal a) del artículo 25 E.T. *“quienes efectúen pagos o abonos en cuenta por concepto de tales intereses, no están obligados a efectuar retención en la fuente”*

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La UAE DIAN, mediante apoderado judicial, se opuso a las pretensiones de la demanda.

Respecto de la deducción por depreciación, citó y explicó los artículos 128 y 141 E.T., así como el 64 del Decreto 2649 de 1993, para ilustrar la forma en que se debería determinar la depreciación.

Posteriormente, dijo que la Resolución 2850 de 1999, que autorizó a la empresa demandante a cambiar el método de depreciación, no señaló ni las cantidades ni los valores que la empresa debía tener en cuenta al momento de aplicar la metodología de depreciación por unidades de producción.

Argumentó que las cantidades que depreció la demandante fueron sobreestimadas, que no tuvo en cuenta los principios contables ni la realidad

económica de la sociedad. Que en la contabilidad registró costos y gastos por depreciación *“que se encuentran al margen que supera el 50% de los ingresos realizados en el mismo periodo contable.”*

También alegó que la Administración Especial de Grandes Contribuyentes está revestida de facultades para revisar las declaraciones tributarias de los contribuyentes. Que a pesar de que mediante la Resolución 2850 de 1999 se autorizó a la empresa demandante a aplicar cierto método de depreciación, esa empresa debió actuar *“bajo todos los principios contables a fin de establecer los valores y cantidades a depreciar y sobre ello la Administración por intermedio de sus funcionarios, tienen todas las facultades legales para verificar el cumplimiento de los requisitos legales y contables previamente establecidos. Al constar la desproporcionalidad de los gastos con respecto a los ingresos mi representada emitió los actos administrativos aquí demandados, los cuales deben mantenerse en su integridad”*.

Respecto de las deducciones, sólo se manifestó sobre la contribución a la superintendencia de Sociedades. Dijo lo siguiente:

Que la contribución a la Superintendencia de Sociedades es una contribución parafiscal que no guarda relación entre el egreso y el ingreso de la empresa demandante. Que es innecesaria, porque para que la demandante obtenga ingresos no necesita pagar la contribución. Que es distinto el criterio de obligatoriedad de la contribución parafiscal y el de la necesidad del gasto.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 29 de noviembre de 2007, anuló parcialmente los actos acusados y formuló una nueva liquidación del impuesto de renta a cargo de la demandante.

Respecto del rechazo de los costos por concepto de la depreciación, le dio la razón a la empresa demandante. El a quo consideró que la Resolución 2850 de 1999

autorizó a la demandante a cambiar el método de depreciación. Que esa resolución se encontraba en firme y debidamente ejecutoriada. Y que, por lo tanto, la DIAN, por conducto de la Administración seccional, no podía modificar esa autorización sino mediante la revocatoria directa del acto, previa autorización del contribuyente.

En cuanto a las deducciones, le dio la razón a la empresa demandante en cuanto a que es procedente deducir la contribución a la Superintendencia de Sociedades. Para el efecto, reiteró la sentencia del 13 de octubre de 2005 proferida por la Sala¹, que declaró nulos los conceptos 044070 del 1º de diciembre de 1999 y 052218 del 16 de agosto de 2002, que dictó la DIAN en el sentido de interpretar que esa expensa no era deducible.

Sobre la deducción por diferencia en cambio, le dio la razón a la DIAN. El a quo precisó que el sujeto pasivo del impuesto al transporte por oleoducto es el propietario o adquirente del crudo, pero que la obligación de recaudo recae en el operador del oleoducto, que debe consignar las sumas recaudadas a favor del Ministerio de Transporte. Vista la situación jurídica de la empresa demandante, concluyó que la empresa OLEODUCTO DE COLOMBIA. S.A. es un intermediario, que actúa como un mero recaudador del impuesto. Que, en esas condiciones, no tiene un pasivo real con los propietarios del crudo. Que, en consecuencia, no era procedente aplicar el artículo 120 del E.T., porque esa norma regula la deducción de ajustes por diferencia en cambio cuando *“existan deudas por concepto de deducciones que deban ser pagadas en moneda extranjera”*, y que, en el caso concreto no existe ninguna deuda por concepto de deducción. Que el impuesto al transporte por oleoducto no es deducible de conformidad con el artículo 115 E.T. y que, por lo tanto, tampoco son deducibles las sumas que resulten de ajustar monetariamente ese impuesto.

El Tribunal también le dio la razón a la DIAN en cuanto a que era improcedente la deducción por pagos en el exterior, por concepto de intereses derivados de créditos en el exterior.

¹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ. Bogotá, D.C., octubre trece (13) de dos mil cinco (2005). Radicación número: 11001-03-27-000-2002-00116-01(13631) acumulado con el número: 11001-03-27-000-2003-00073-01 (14122). Actores: JOSE ALBERTO MARTINEZ MENÉNDEZ Y CELSO VICENTE AMAYA MANTILLA. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN.

Con fundamento en el artículo 121 del E.T. —que permite a los contribuyentes deducir los intereses sobre créditos a corto plazo derivados de la importación o exportación de mercancías o de sobregiros o descubiertos bancarios, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de cada crédito o sobregiro que señale el Banco de la República— concluyó que la demandante no debió deducir los intereses porque estos se originaron en una operación de crédito distinta de las operaciones de crédito señaladas en el artículo 121 E.T.

Adicionalmente, con fundamento en el numeral 5 del artículo 25 del E.T. —que dispone que no generan renta de fuente dentro del país los créditos que obtengan en el exterior las empresas nacionales, extranjeras o mixtas establecidas en el país, cuyas actividades se consideren de interés para el desarrollo económico y social del país, de acuerdo con las políticas adoptadas por el CONPES— concluyó que tampoco eran deducibles los intereses que giró la demandante al exterior, por cuanto no probó que la actividad que desarrollaba la empresa fuera de aquellas que se consideran de interés para el desarrollo económico y social del país, pues no aportó la constancia del CONPES que certificara ese hecho.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN apeló la sentencia del 29 de noviembre de 2007. Sólo se refirió al rechazo de los costos por depreciación y, para el efecto, transcribió lo mismo que dijo en la demanda. Esto es, que la Resolución 2850 de 1999 que expidió la Subdirección de Fiscalización de la DIAN y que autorizó a la empresa demandante a aplicar el método de depreciación por unidades de producción “no señaló ni las cantidades ni los valores que la empresa debía aplicar en la metodología”. Adicionalmente, que la depreciación era desproporcionada respecto de los ingresos que percibió la empresa demandante.

La empresa demandante adhirió al recurso de apelación que interpuso la DIAN. Insistió en los argumentos que propuso en la demanda para respaldar el fallo del a quo, en cuanto le dio la razón respecto de los costos por depreciación y la deducción por la contribución a la Superintendencia de Sociedades.

En cuanto a la deducción por diferencia en cambio, insistió en que el origen de la deducción es el ajuste del pasivo en dólares que el operador del Oleoducto debe registrar como recaudador del impuesto de transporte por oleoducto. Reiteró que

los pasivos en moneda extranjera son no monetarios y que deben ajustarse según la tasa de cambio vigente al cierre del año. Que ese ajuste se registra como mayor valor del pasivo y se debe llevar como contrapartida un gasto por igual cuantía, según el artículo 335 E.T. Concluyó: la deducción operaba por mandato de ley.

Respecto de la deducción de los intereses girados al exterior, cuestionó que el Tribunal haya confirmado el rechazo de la deducción con fundamento en que no se aportó el certificado del CONPES. Alegó que la DIAN rechazó la deducción porque no se hizo la retención en la fuente, más no por la falta de esa prueba. Que, por lo tanto, el fallo vulneró el debido proceso y el principio de congruencia, pues, a su juicio, la sentencia apelada sustituyó la motivación que expuso la DIAN en los actos administrativos demandados. Que con ese proceder se le vulneró el derecho de defensa.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **UAE DIAN** manifestó que los costos por depreciación eran desproporcionados. Que el artículo 128 E.T. permite la deducción por depreciación pero en cantidades razonables. Insistió en que la Resolución 2850 de 1999, que expidió la Subdirección de Fiscalización, no señaló ni las cantidades ni los valores que la empresa debía aplicar en la metodología.

OLEODUCTO DE COLOMBIA S.A. dijo que se tomara el escrito de apelación adhesiva como escrito de alegatos de conclusión.

El **MINISTERIO PÚBLICO** solicitó que se confirme la sentencia apelada, pero sólo se refirió a la procedencia de los costos por depreciación. Se refirió al argumento que alegó la DIAN sobre la desproporcionalidad de la depreciación, y dijo que, en efecto, para el año 2000 la empresa demandante aplicó una depreciación del 33% del total estimado susceptible de amortización durante la vida útil del oleoducto. Pero que, no obstante esa presunta desproporción, la DIAN no controvertió ni las cifras ni el método que utilizó la empresa demandante, facultada por la misma DIAN, para calcular la depreciación. Que si bien el artículo 128 E.T. dispone que son deducibles cantidades razonables de la depreciación, de esa norma no se desprende que tales cantidades no puedan ser superiores a los ingresos de un período determinado, pues la norma no previó ningún límite. Que, por lo tanto, por el sólo hecho de que los costos por depreciación superaron los ingresos, la DIAN

no estaba facultada para limitar el costo, ni cambiar el método de cálculo. Que su deber era desvirtuar las variables que tuvo en cuenta la empresa demandante para demostrar que no correspondían al valor solicitado como depreciación.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión preliminar

Previo a decidir de fondo, la Sala advierte que mediante auto del 14 de octubre de 2010 se declaró fundado el impedimento que manifestó la Señora Magistrada Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, por el hecho de que la Dra. Amparo Merizalde, quien fuera su magistrada auxiliar, había fungido como apoderada de la DIAN en el caso que ahora se resuelve.

Habida cuenta de que la Dra. Merizalde ya no presta sus servicios en el Consejo de Estado, la Sala considera que el impedimento de la Señora Magistrada Carmen Teresa Ortiz desapareció. Por lo tanto, se integra la Sala con participación de la magistrada.

Asunto de fondo

La Sala decidirá si es nula la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000002 del 14 de enero de 2004, y la Resolución No. 310662004000065 del 25 de noviembre de 2004, que la confirmó, ambas proferidas, respectivamente, por las Divisiones de Liquidación y Jurídica de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, la Sala analizará, sin limitación², los motivos de inconformidad propuestos contra la sentencia apelada.

Apelación de la DIAN

² C.P.C. **ARTÍCULO 357.** Competencia del superior. La apelación se entiende interpuesta en lo desfavorable al apelante, y por lo tanto el superior no podrá enmendar la providencia en la parte que no fue objeto del recurso, salvo que en razón de la reforma fuere indispensable hacer modificaciones sobre puntos íntimamente relacionados con aquélla. Sin embargo, cuando ambas partes hayan apelado o la que no apeló hubiere adherido al recurso, el superior resolverá sin limitaciones. (...)"

La DIAN cuestionó el fallo del a quo, en cuanto declaró procedente los costos que por concepto de depreciación declaró la empresa demandante en el denuncia de renta del año gravable 2000.

En realidad, no expuso motivos de inconformidad concretos contra la sentencia apelada, pues, como se precisó, se limitó a transcribir lo dicho en la contestación de la demanda. En consecuencia, la Sala se referirá a los dos argumentos planteados.

Según el primero, la DIAN justificó la modificación del método de depreciación que esa misma entidad le había autorizado aplicar a la demandante porque, según dijo, la Resolución 2850 de 1999 no señaló ni las cantidades ni los valores que la empresa debía aplicar en la metodología.

Ese argumento es inaceptable para la Sala, por las siguientes razones:

El artículo 128 E.T.³ regula la deducción por depreciación causada por desgaste o deterioro normal o por obsolescencia de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta. Ese artículo dispone que se pueden deducir “cantidades razonables” equivalentes a la alícuota o suma necesaria para amortizar el ciento por ciento (100%) de su costo durante la vida útil de dichos bienes, siempre que estos hayan prestado servicio en el año o período gravable de que trate.

El artículo 128 E.T., como se aprecia, no dice qué son cantidades razonables, pero sí precisa a qué deben equivaler. Por eso, en concordancia con esta disposición, el artículo 134 E.T. regula los sistemas de cálculo de la depreciación, en los siguientes términos:

Artículo 134. SISTEMAS DE CÁLCULO. La depreciación se calcula por el sistema de línea recta, por el de reducción de saldos o por otro sistema de reconocido valor técnico autorizado por el Subdirector de Fiscalización de la Dirección General de Impuestos Nacionales o su delegado.

³ **Artículo 128. DEDUCCIÓN POR DEPRECIACIÓN.** Son deducibles cantidades razonables por la depreciación causada por desgaste o deterioro normal o por obsolescencia de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta, equivalentes a la alícuota o suma necesaria para amortizar el ciento por ciento (100%) de su costo durante la vida útil de dichos bienes, siempre que estos hayan prestado servicio en el año o período gravable de que trate

El artículo 34 del Decreto 187 de 1975, modificado por el artículo 4° del Decreto 1649 de 1976, dispone, a su vez, que el contribuyente interesado en que se le autorice un sistema de depreciación diferente, podrá formular la petición por lo menos con tres (3) meses de anterioridad a la iniciación del ejercicio en el cual vaya a tener aplicación.

Las normas en comento no precisan qué consideración debe hacer la Subdirección de Fiscalización a efectos de autorizar el cambio del sistema de depreciación. No obstante, para la Sala, la validez de ese acto depende de que consulte razones de hecho y de derecho que justifiquen el cambio del sistema.

Revisada la Resolución 2850 de 1999, se aprecia que se fundamentó en cierto estudio que hizo Ecopetrol referente al pronóstico de barriles a transportar por el oleoducto Vasconia-Coveñas. De ahí que, la resolución en comento tuviera en cuenta la información del número aproximado de barriles de petróleo que por los años 2000 a 2006, transportaría la empresa OLEODUCTO DE COLOMBIA S.A.

Con fundamento en esa información y en el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993 - que regula el método por unidades de producción— la Subdirección de Fiscalización de la DIAN, mediante la Resolución 2850 de 1999, precisó que ese método era el procedente para que OLEODUCTO DE COLOMBIA S.A. calculara la depreciación a partir del 1° de enero del año 2000.

Exactamente, dijo lo siguiente:

“5. El artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, señala como método de reconocido valor técnico el de unidades de producción, el cual consiste en lo siguiente:

- a. Determinar el número de unidades que podrá producir el activo a depreciar.
- b. Distribuir el costo del activo por las unidades de producción estimadas en el período en que se depreciará el activo, señaladas en el literal anterior.
- c. El resultado anterior, constituirá el costo asignado del activo como depreciación en razón de su participación directa en la generación del ingreso por unidad.

6. En oficio radicado con el No. 016779 de septiembre 30 de 1999, la Sociedad Contribuyente, manifiesta que el método de unidades de producción para Oleoducto de Colombia S.A. (...) será de la siguiente forma:

- a. Número de barriles estimados que serán objeto de transporte de acuerdo a los pronósticos de Ecopetrol.
- b. El saldo por depreciar a diciembre de 1999 previamente ajustado por inflación en cada año, se dividirá por el número de barriles que se transportarán de acuerdo al literal a). El resultado anterior, constituirá el gasto de depreciación por cada barril transportado.
- c. Al final, para efectos de asociar a los ingresos la depreciación por un período, se tomará el número de barriles transportados y se multiplicará por la depreciación asignada por barril”

Se tiene, entonces, que si bien la Resolución 2850 de 1999 no determinó valores y cantidades exactos, sí señaló los valores y las cantidades determinables que se tendrían en cuenta para aplicar el sistema de depreciación por unidades de producción. Por lo tanto, no ha lugar el argumento de la DIAN.

Como segundo argumento, la DIAN alegó que el valor resultante del cálculo de la depreciación es desproporcionado respecto del ingreso que obtuvo la demandante.

La Sala precisa que si bien es cierto que las partes no discuten que el costo por depreciación resultó mayor que el ingreso percibido en el año 2000, también lo es que las normas que regulan el sistema de depreciación por unidades de producción no restringen la deducción por la ocurrencia de ese hecho. En consecuencia, no prospera el recurso de apelación que interpuso la DIAN.

Apelación adhesiva de la parte demandante:

La parte demandante apeló en forma adhesiva en lo que le fue desfavorable, esto es, en la confirmación del rechazo de la deducción por la diferencia en cambio y por los intereses girados al exterior.

- **Rechazo de la deducción por la diferencia en cambio:**

La demandante alegó que los actos administrativos demandados son nulos por indebida aplicación del artículo 115 del E.T., y por falta de aplicación del artículo 120, parágrafo, y del artículo 343 E.T.

La Sala considera que no le asiste razón, por lo siguiente:

El artículo 115 E.T. dispone que son deducibles los impuestos de industria y comercio, de vehículos, de registro y anotación y de timbre, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable, siempre y cuando tuvieren relación de causalidad con la renta del contribuyente.

En el caso concreto, la empresa demandante no pretende deducir ninguno de los impuestos a que alude el artículo 115 E.T., pero sí pretende deducir parte del impuesto de transporte por oleoducto que recauda y entrega al erario. En efecto, se trata de la parte de ese impuesto, porque el valor deducido corresponde al monto que resulta del ajuste por diferencia en cambio de ese impuesto.

En esas condiciones, la Sala considera que no le asiste razón a la parte actora, porque aunque se interprete que el impuesto de transporte por oleoducto es deducible de conformidad con el artículo 115 del E.T., ese impuesto lo podría deducir, únicamente, el sujeto pasivo del impuesto, esto es, el propietario del crudo transportado. Y si bien la empresa demandante recauda el impuesto en dólares y lo transfiere directamente al erario en pesos, el ajuste por diferencia en cambio lo debe asumir el sujeto pasivo del impuesto y, por lo tanto, la empresa transportadora no puede recuperar el ajuste monetario del impuesto por la vía de la deducción en la renta, pues no se trata de una expensa que deba asumir obligatoriamente, pues puede reclamarla al contribuyente, tampoco tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, pues el recaudo del impuesto deviene de la retención hecha sobre el ingreso percibido por el contribuyente del impuesto, esto es, un tercero. En consecuencia, es improcedente esa deducción.

Ahora bien, la parte actora también alegó la causal de nulidad por violación del artículo 120, parágrafo, y del artículo 343 E.T. por falta de aplicación. La Sala considera que no se configuró por las siguientes razones.

El artículo 120 E.T. regula la deducción de ajustes por diferencia en cambio y precisa que los pagos hechos en divisas extranjeras se estiman por el precio de

adquisición de éstas en moneda colombiana. Y que cuando existan deudas por concepto de deducciones que deben ser pagadas en moneda extranjera, los saldos pendientes de pago en el último día del año o período gravable se ajustan por pérdidas y ganancias y la cuenta por pagar, al tipo oficial de cambio.

El artículo 343, de su parte, dispone que las deudas u obligaciones en moneda extranjera, existentes al último día del año gravable, se reajustarán de acuerdo con el valor de cotización de la respectiva moneda.

La Sala considera que las normas citadas son aplicables al caso concreto, pero no son decisivas para decidirlo pues la litis se contrajo a cuestionar si la deducción era procedente. La litis no se refirió a si la demandante podía hacer el ajuste por diferencia en cambio. Por lo tanto, resulta irrelevante resolver si era procedente hacer el ajuste cuando ya se decidió que era improcedente la deducción porque no cumple los requisitos de los artículos 107 y 115 E.T. No prospera el recurso de apelación de la demandante.

- **Deducción por pagos al exterior:**

Respecto de la deducción por pagos al exterior, la demandante cuestionó el fallo apelado, por violación del principio de congruencia. Dijo que en la sentencia apelada no se debió confirmar el rechazo de la deducción por el hecho de que OLEODUCTO DE COLOMBIA S.A. no allegó *“la constancia de la autorización de la inversión dada por el Departamento Nacional de Planeación”*, puesto que ese motivo jamás fue esgrimido por la DIAN en los actos acusados. Reiteró que la deducción se rechazó porque, según la DIAN, OLEODUCTO DE COLOMBIA S.A. debió probar que hizo la retención en la fuente por los pagos hechos al exterior.

La Sala considera que en virtud el principio de congruencia [artículo 305 C.P.C.] la sentencia debe estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda y en las demás oportunidades que la ley contempla, y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas, si así lo exige la ley.

El demandante tiene razón en que los actos administrativos demandados cuestionaron el hecho de que la parte actora no probó que hizo la retención en la fuente sobre los pagos en el exterior. Tales actos no cuestionaron si la inversión

extranjera destinada a la financiación de la construcción del oleoducto constituía renta de fuente nacional o extranjera.

Lo que cuestionaron los actos demandados es que, el certificado del revisor fiscal que el demandante aportó como prueba del crédito externo para la ejecución de los proyectos de inversión en el oleoducto no es prueba suficiente porque ese certificado solo alude al registro contable de los créditos.

Valorada esa prueba por la Sala, aprecia que, en efecto, ese certificado expedido el 12 de marzo de 2004, se limita a decir lo siguiente:

“he auditado, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia, los estados financieros de Oleoducto Colombia S.A. Nit 800.068.713-8 a 31 de diciembre de 2000, no incluidos aquí, y emitido mi informe sobre los mismos el 15 de febrero de 2001. Al 31 de diciembre de 2000 los registros contables y la documentación soporte reflejan saldos, registrados en las cuentas relacionadas a continuación:

La cuenta PUC, 2335059002 incluye la deuda que Oleoducto de Colombia S.A., Nit 800.068.713-8 adquirió con Societe Generale y Private Export Funding, con el fin de financiar el proyecto de inversión de la construcción del Oleoducto, deuda que generó intereses y la respectiva diferencia en cambio. Al 31 de diciembre de 2000 los registros contables y la documentación soporte reflejan saldos, registrados en las cuentas relacionadas a continuación:

Código	Cuenta	2000
2335059002	Cuentas por pagar — Intereses	\$21.160.491
530525	Gastos no operacionales-Intereses sobre Deuda	\$6,614,272,867

La información financiera, contable y tributaria, es responsabilidad de la Gerencia de la Compañía.

Mi auditoría la llevé a cabo con el propósito de formarme una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros tomados en conjunto y no sobre partidas individuales. Sin embargo, no estoy enterada de cambios a la información anteriormente indicada”.

La Sala reitera⁴ que ha fijado la directriz sobre los requisitos que deben cumplir las certificaciones de contador público o de revisor fiscal que se aporten, para que puedan ser tenidas como plena prueba, dichas certificaciones, deben permitir llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad; deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico.

El certificado del revisor fiscal de la parte actora no ofrece el pleno convencimiento sobre el hecho que se pretende probar, esto es, sobre la existencia del crédito obtenido en el exterior, y que ese crédito se obtuvo en el exterior para invertirlo en actividades que se consideran de interés para el desarrollo económico y social del país, de acuerdo con las políticas adoptadas por el CONPES, tal como lo exige el numeral 5 del literal a) del artículo 25 del E.T. a efectos de entender ese crédito como ingreso no constitutivo de fuente nacional.

Adicionalmente, así se excluya el argumento a que apeló el a quo para decidir en contra de la parte actora, la Sala considera que se debe confirmar el fallo porque, para el caso, interesaba probar que fuera procedente la deducción. Y como bien lo precisó el a quo, la deducción era improcedente porque de conformidad con el artículo 121 E.T. sólo se pueden deducir los intereses sobre créditos a corto plazo derivados de la importación o exportación de mercancías o de sobregiros o descubiertos bancarios, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de cada crédito o sobregiro que señale el Banco de la República. Dado que la demandante dedujo de la renta los intereses presuntamente originados en una operación de crédito distinta a las que alude el artículo 121 E.T., la deducción resulta improcedente. No prospera el recurso de apelación de la demandante.

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

⁴ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Bogotá, D.C., septiembre dieciséis (16) de dos mil diez (2010). Radicación número: 25000-23-27-000-2006-00766-01(17101). Actor: UNILEVER ANDINA COLOMBIA LTDA. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

F A L L A

- 1. LEVÁNTESE** el impedimento presentado por la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.
- 2. CONFÍRMASE** la sentencia del 29 de noviembre de 2007 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho que inició OLEODUCTO DE COLOMBIA S.A. contra la DIAN.
- 3. RECONÓCESE** personería para actuar en el presente proceso, en representación de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN -, al abogado Sebastián Pinilla Mogollón, en los términos del poder que le fue otorgado.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ