

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: LIGIA LÓPEZ DÍAZ

Bogotá, D.C., seis (6) de marzo de dos mil ocho (2008)

Referencia 25000-23-27-000-2002-91426-01(15931)

Actor: PANAMCO COLOMBIA S.A.

IMPUESTO RENTA

F A L L O

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por la partes demandante y demandada, contra la sentencia del 24 de noviembre de 2005 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que anuló parcialmente los actos demandados.

ANTECEDENTES

El 16 de abril de 1998, PANAMCO COLOMBIA S.A., presentó su declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al período fiscal de 1997.

El 22 de septiembre de 2000, la Administración profirió el Requerimiento Especial No. 310632000000363, donde propuso modificar la declaración del impuesto de renta. La sociedad dio respuesta oponiéndose.

El 4 de abril de 2001, la Administración practicó la Liquidación de Revisión No. 310642001000099, determinando oficialmente el impuesto de Renta y complementarios y las sanciones a PANAMCO COLOMBIA S.A., correspondiente al año de 1997.

Contra el mencionado acto el demandante interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución No. 310662002000008 del 3 de mayo de 2002, confirmando la actuación.

LA DEMANDA

El actor solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642001000099 del 4 de abril de 2001 y de la Resolución No. 310662002000008 del 3 de mayo de 2002, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración y como restablecimiento del derecho declarar:

- Que la demandante no está obligada a pagar el mayor impuesto determinado, ni su sanción, y
- Que se declare en firme su declaración de renta presentada por el periodo de 1997.

Citó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 117 incisos 1° y 2°, 125, 125-1, 125-2, 149, 151, 249, 734 y 748 del Estatuto Tributario; 87 y 264 de la Ley 223 de 1995; 260 y 261 del Código de Comercio y el artículo 1° del Decreto 1354 de 1987.

En síntesis argumentó:

La Administración consideró erróneamente que el certificado del revisor fiscal, en el cual se probó que PANAMCO COLOMBIA S.A. no omitió ingreso alguno por concepto de ajustes por inflación en su declaración, no es prueba suficiente para desvirtuar una supuesta confesión que se dio en la respuesta al requerimiento ordinario.

El auto mediante el cual se solicitó información es un acto preparatorio que no tiene validez alguna ya que aún no se ha iniciado la actuación administrativa de determinación del impuesto.

Existió violación del artículo 29 de la Constitución Política, porque la DIAN esperó para objetar la deducción por la venta de activos fijos a personas naturales por un valor de \$1.543.846.976, hasta la expedición de la resolución del recurso de reconsideración, dejando sin posibilidad alguna a la demandante de poder contradecirla.

No obstante la anterior irregularidad, en el certificado del revisor fiscal consta que no hubo registro alguno por ventas de activos fijos entre la

demandante y sus accionistas, con lo cual la discutida deducción fue válida toda vez que los compradores no estaban vinculados económicamente con la empresa. En consecuencia, correspondía a la Administración verificar el cumplimiento de alguna de las presunciones de vinculación consagradas en el artículo 261 del Código de Comercio.

La Administración violó indirectamente el artículo 149 del Estatuto Tributario, porque para no aceptar la deducción por la venta de activos fijos a sociedades vinculadas con la demandante, afirmó sin ningún sustento probatorio y bajo hechos falsos que la sociedad incluyó reajustes fiscales en el renglón 59 de su denuncia rentística.

En cuanto a la deducción por intereses y demás gastos financieros, los actos demandados vulneraron los artículos 117 incisos 1° y 2° del Estatuto Tributario y 1° del Decreto Reglamentario 1354 de 1987, porque la Administración consideró que la deducción no era procedente debido a que el gasto financiero deducido y certificado era superior a lo declarado. Lo relevante para esta deducción según la norma es que se puedan deducir los valores efectivamente certificados y pagados a entidades financieras sin importar su exactitud o registro en la contabilidad.

PANAMCO efectuó un pago que se tomó como un gasto financiero a la EMBOTELLADORA DEL HUILA, debidamente explicado en el recurso de reconsideración y sobre el cual la Administración no se pronunció configurándose de esta manera silencio administrativo.

No obstante la existencia de dicho silencio positivo, es claro que la demandante tenía pleno derecho a esa deducción puesto que el inciso 2° del artículo 117 del Estatuto Tributario consagra que los intereses que se paguen a otras personas o entidades son deducibles en la parte que no exceda la tasa más alta que se haya autorizado cobrar a los establecimientos financieros durante el respectivo periodo gravable.

Otra deducción procedente fue la del gasto financiero que se causó a favor de la entidad BANK BOSTON N.A., por un valor de \$476.029.706. En este caso la Administración dejó de aplicar el artículo 1° del Decreto Reglamentario 1354 de 1987, porque la demandante podía deducir los intereses causados respecto de esa entidad aún cuando su pago efectivo no se hubiera realizado pues esa entidad no se encuentra vigilada por la Superintendencia Financiera.

La Administración afirmó que la sociedad demandante había deducido indebidamente por concepto de ajustes por inflación a cuentas de gastos la suma de \$10.202.474.995, lo cual es falso debido a que dicha suma se declaró en el renglón 72 y no en el 69. Esta situación se puede probar con el experticio que practicó la firma ERNST & YOUNG que reposa en el expediente.

Otras deducciones que fueron desconocidas por la Administración sin ningún argumento fueron las siguientes:

- Dedución por arrendamiento BANK OF AMERICA porque la Administración en cada instancia de la vía gubernativa, dio argumentos diferentes para rechazarla dejándola sin motivación. Además existen los certificados expedidos por BA LEASING & CAPITAL CORPORATION y por el revisor fiscal, que demuestran las fechas y valores de los pagos efectuados por concepto de arrendamiento con la entidad financiera.
- Dedución por depreciación acumulada y ajuste por inflación a la depreciación acumulada por donaciones que en virtud del artículo 152-2 del Estatuto Tributario, debe ser el resultante de sumarle al costo de adquisición de los bienes los respectivos ajustes por inflación, sin incluir como lo afirma la Administración, el valor de la depreciación de los bienes con sus respectivos reajustes.

La DIAN también rechazó el descuento tributario por considerar que la demandante no había acreditado todos los requisitos para acceder a éste y porque aún antes de la vigencia de la Ley 383 de 1997, no era posible tener doble beneficio, lo cual carece de todo sustento, toda vez que la sociedad sí acreditó el lleno de los requisitos y además porque fue sólo hasta la expedición de la Ley 383 de 1997, que la posibilidad de concurrencia de beneficios quedó derogada.

Por último, no es procedente la sanción por inexactitud porque la sociedad adecuó su declaración a todos los parámetros exigidos por las normas tributarias sin incurrir en alguna conducta sancionable.

LA OPOSICIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contestó la demanda y se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la misma por considerar que la Administración dio la aplicación debida a las normas alegadas como violadas.

La adición de ingresos por ajustes de inflación, era procedente toda vez que existe un diferencia en los renglones AG y 40 por concepto de ingresos de \$2.630.692.000, la cual no aparece registrada en ninguno de los informes contables del ente económico (Art. 777 del E.T.).

Las siguientes deducciones fueron debidamente rechazadas:

- a. Deducción por \$2.029.724.000 por concepto de pérdida en la venta de activos fijos, debido a que ésta se dio por reajustes fiscales y ventas a vinculados económicos (Arts. 149 y 151 del E.T.).
- b. Deducción por \$806.765.000 por concepto de intereses y demás gastos financieros porque el contribuyente no probó ni el requisito de que se trate de intereses pagados, ni la existencia del certificado de pago de la entidad beneficiaria cuando ésta se encontraba vigilada por la Superintendencia Bancaria (Art. 117 del E.T.).

- c. Deducción de \$10.202.474.975, por concepto de ajustes de inflación a cuentas de gastos, puesto que las pruebas contables que aportó la demandante, no son suficientes en este caso, pues no permiten inferir que la suma discutida en este punto se declaró equivocadamente en el renglón 72 en vez del 69.
- d. Deducción por \$1.851.115.698, por concepto de arrendamiento a BANK OF AMERICA, porque el contrato se celebró con la entidad BA LEASING & CAPITAL CORPORATION, la cual no tiene domicilio en Colombia, y además el certificado de pago arrojó como resultado que las sumas que se habían cancelado por dicho concepto se encontraban en dólares, con lo cual no se pudieron determinar las fechas de pago para poder hacer la conversión.
- e. Deducción de depreciación acumulada y ajuste por inflación a la depreciación acumulada por donaciones en un valor de \$1.112.498.000 por no incluir en los términos que consagra el artículo 125-2 del Estatuto Tributario, el valor de la depreciación de los bienes con sus respectivos reajustes.

En relación con el descuento tributario, la Administración consideró que este no es procedente, porque la sociedad no acreditó todos los requisitos del artículo 249 del Estatuto Tributario, sin contar además que el ordenamiento jurídico prohíbe la concurrencia de dos beneficios tributarios en razón de una misma causa.

Por último consideró la procedencia de la sanción por inexactitud debido a la omisión de ingresos y la declaración de deducciones y descuentos inexistentes.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, mediante Sentencia de 24 de noviembre de 2005, declaró la nulidad parcial de los actos demandados, y en consecuencia, declaró que la suma reconocida como “otros descuentos tributarios” en el renglón 90 de la declaración es de \$629.116.000, además de reducir la sanción por inexactitud a la suma de \$114.414.843, con fundamento en las siguientes consideraciones:

OMISIÓN DE INGRESOS POR INFLACIÓN:

El Tribunal desestimó este cargo de la demanda y mantuvo la adición de ingresos por el referido concepto, porque el certificado del revisor fiscal no constituyó prueba suficiente para desvirtuar los hechos que aparecen demostrados dentro de la contabilidad de la sociedad, dentro de la cual se verificó la existencia de irregularidades.

De otro lado, la respuesta al requerimiento ordinario constituye prueba idónea dentro del expediente y no como indicó el accionante que es un mero acto preparatorio.

PÉRDIDA EN VENTA DE ACTIVOS FIJOS

PANAMCO COLOMBIA S.A. tenía la obligación de demostrar la inexistencia de vinculación económica con quienes negoció activos fijos y no lo hizo, además no fue cierta la afirmación de la demanda en donde se indicó que éste era un argumento nuevo que había traído la Administración para negarle la presente deducción con lo que le vulneró su debido proceso, pues es claro que dicho argumento fue traído por la DIAN desde la Liquidación Oficial de Revisión.

En cuanto a los reajustes fiscales, el Tribunal estimó que en certificado del revisor fiscal tampoco existía claridad sobre este punto, con lo cual desestimó la procedencia de este cargo.

INTERESES Y DEMÁS GASTOS FINANCIEROS

La sentencia en este punto desestimó la posibilidad de las siguientes deducciones:

- Los intereses que la demandante indica fueron cancelados a la Embotelladora del Huila porque únicamente los valores rechazados en la vía gubernativa pueden ser atacados en la jurisdiccional. De esta manera, no pudo operar el silencio administrativo alegado por la actora ya que éste queda limitado a aquellos puntos en los cuales el contribuyente no está de acuerdo y lo manifiesta.
- El pago de \$59.101.000 a la Tesorería General de la República que según el actor fue incluido en el renglón 66 “intereses y demás

gastos financieros” indicando que constituía el pago de sanción por corrección de la declaración de renta de 1996, pues la sociedad en la vía gubernativa no demostró su exclusión del renglón 72 “otras deducciones”, ni tampoco su relación en la contabilidad de sus cuentas PUC, y

- La deducción de los intereses causados a favor de BANK OF BOSTON, debido a que no se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 117 del Estatuto Tributario, norma aplicable para este caso debido a que es superior y posterior al Decreto 1354 de 1987, que la contradice directamente y por lo tanto es inaplicable.

AJUSTES POR INFLACIÓN A CUENTAS DE GASTOS

El Tribunal desestimó este cargo porque la confrontación del certificado del revisor fiscal con la contabilidad arrojó inconsistencias sobre este punto, pues no se pudo determinar la inclusión en renglón diferente como alegó la sociedad en la demanda.

ARRENDAMIENTO BANK OF AMERICA

Los cánones fueron indicados de modo general en dólares, sin señalar su fecha de pago para efectos de la conversión a moneda nacional.

DEPRECIACIÓN ACUMULADA Y AJUSTE POR INFLACIÓN A LA DEPRECIACIÓN ACUMULADA POR DONACIONES

Para el Tribunal es claro, según las pruebas recaudadas en la investigación tributaria, que PANAMCO ya había solicitado la depreciación acumulada por un valor de \$580.877.261, además de los ajustes por inflación por \$531.620.042 con lo cual desestimó este cargo.

DESCUENTO TRIBUTARIO

En su sentencia el Tribunal afectó el renglón 90 de “otros descuentos”, porque encontró que la donación que hizo PANAMCO a la Corporación Universitaria Autónoma, sí cumplió con el lleno de los requisitos que exigía para ese entonces el artículo 249 del Estatuto Tributario.

Redujo la sanción por inexactitud a \$11.414.843, porque si bien la encontró procedente consideró que se deben excluir los \$25.000.000 por concepto de descuento efectuado a la referida Corporación Universitaria.

SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO: La Magistrada Nelly Yolanda Villamizar salvó parcialmente su voto por considerar que la deducción por intereses a favor de BANK OF BOSTON por un valor de \$476.029.106 sí era procedente, toda vez que la Sala interpretó equivocadamente el artículo 117 del Estatuto Tributario porque de conformidad con las normas que consagran el impuesto de renta,

especialmente los artículos 27, 104 y 105 ibidem, es claro que la determinación de dicho impuesto se hace con los ingresos y egresos causados inclusive.

LA APELACIÓN

La **demandante** impugnó la Sentencia de primera instancia, reiterando los cargos expuestos. Estimó que la sentencia del Tribunal rechazó equivocadamente las siguientes deducciones y descuentos:

a. Omisión de ingresos por ajustes por inflación:

- No se tuvo en cuenta el dictamen pericial proferido por la firma ERNST & YOUNG, a pesar de haber sido decretado.
- No existe diferencia alguna entre los ingresos declarados y los registrados contablemente.
- No se tuvo en cuenta que los hechos que se manifestaron en respuesta a requerimiento ordinario posteriormente fueron corregidos, como consta en certificado expedido por el revisor fiscal.

b. Pérdida en venta de activos fijos:

- El Tribunal no podía aplicar los artículos 450 y 451 del Estatuto Tributario para este caso debido a que éstos únicamente hacen referencia al impuesto de ventas.
- La vinculación económica no opera tratándose de impuesto de renta, porque no existe norma que la regule, debido a que el artículo 49 del Decreto 2053 de 1974 que la consagraba fue derogado expresamente por el artículo 108 de la Ley 75 de 1986.
- En cuanto a los reajustes fiscales quedaron debidamente demostrados en la vía gubernativa, además, éste fue un argumento nuevo que trajo la Administración en la resolución que agotó la vía gubernativa dejando sin posibilidad a la demandante de poder controvertirlo.

c. Intereses y demás gastos financieros:

La recurrente reiteró lo expuesto en la demanda.

d. Otras deducciones:

- Ajustes por inflación cuentas de gastos: Reiteró que con el certificado del revisor fiscal y con el experticio que adjuntó con la demanda, se puede determinar que PANAMCO no incluyó gastos inexistentes referentes a este punto.

- Arrendamiento Bank of America: Reiteró lo expuesto en la demanda.

- e. Deducción por depreciación acumulada y ajuste por inflación a la depreciación acumulada por donaciones:

El Tribunal en este punto fue incoherente porque aceptó la tesis jurídica de la demandante, en cuanto a que el costo de la donación se determina sumando el costo de adquisición de los bienes más los ajustes fiscales sin restar la depreciación, pero denegó el cargo, no obstante estar la prueba de cada uno de estos valores en el folio 524 de los antecedentes.

- f. Descuento Tributario:

Reiteró que de los certificados que allegaron las Universidades a las cuales se les hicieron las respectivas donaciones, demuestran que se cumplieron todos los requisitos necesarios para acceder a este beneficio tributario.

- g. Sanción por inexactitud: Insistió en los argumentos de la demanda.

La parte **demandada**, en su recurso solicitó se aclare o modifique la sentencia de primera instancia en el sentido de dar claridad respecto

del origen de las cifras que modifican los actos demandados, por no estar éstas debidamente explicadas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante, reiteró los argumentos de su demanda y del recurso de apelación.

La demandada solicitó confirmar el fallo de primera instancia con la respectiva corrección que solicitó en su recurso de apelación.

El Ministerio Público rindió concepto en el cual manifestó que se debe confirmar la sentencia del Tribunal, excepto por la suma señalada como sanción por inexactitud, que es \$11.414.843.000 y no 11.414.843.

CONSIDERACIONES DE LA SECCIÓN

Corresponde a la Sección decidir sobre la legalidad de los actos proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN que modificaron la declaración de renta presentada por la PANAMCO COLOMBIA S.A. por el año gravable 1997.

De acuerdo con los términos de los recursos de apelación presentados contra la providencia de primera instancia, la Sala analizará a continuación cada uno de los cargos planteados.

1. Adición de Ingresos por Ajustes integrales por inflación.

Se discute en este cargo si la sociedad demandante declaró los ingresos percibidos al realizar los ajustes integrales por inflación o si deben ser adicionados como lo hizo la DIAN.

El Tribunal consideró que no eran concordantes las cifras informadas al respecto por la sociedad en su respuesta al requerimiento de información, con las certificadas por el revisor fiscal, por lo que esta última certificación no resulta suficiente para demostrar que los ajustes por inflación se incluyeron en el renglón 33 de la declaración.

La sociedad alegó en su apelación que con la demanda allegó un dictamen pericial efectuado por una firma experta en materia contable y fiscal, prueba que fue decretada pero no valorada en la Sentencia y con la cual se acredita que la diferencia por ingresos por exposición a la inflación fue declarada.

La Sala observa que la sociedad declaró en el informativo de las cuentas de corrección monetaria, renglón AG "*Cuentas de Ingresos*" de su declaración de renta de 1997 (Fl. 757), la suma de \$34.401'290.000 y según la respuesta suscrita por su representante legal al requerimiento de información (Fl. 643), en el renglón 40 "*Otros ingresos distintos de los anteriores*", por ajustes integrales por inflación se reportaron \$31.770'598.000, por lo que la Administración adicionó la diferencia, esto es \$2.630'692.000.

En la respuesta al requerimiento especial, la sociedad aportó el certificado del revisor fiscal (Fl. 1562) en el cual consta lo siguiente:

“Que el valor total de los ingresos por ajustes por inflación sobre los ingresos percibidos por PANAMCO COLOMBIA S.A. por el año 1997 ascendió a la suma de \$34.401'290.000 la cual fue registrada en los libros de contabilidad, mediante los comprobantes que se relacionan en el cuadro N° 1 adjunto a esta certificación.

Del mismo modo certifico que el valor total del ajuste por inflación a las cuentas de ingresos de PANAMCO COLOMBIA S.A., fue incluido en los renglones de la declaración de renta presentada por la compañía, como se detalla a continuación:

Renglón	Concepto	Detalle	Valor
<i>IE número 40</i>	<i>Otros ingresos distintos de los anteriores</i>	<i>Ajuste por inflación a los ingresos, excepto ventas de plásticos y friomix</i>	<i>31.770.598.000</i>
<i>IL numero 33</i>	<i>Ventas Brutas</i>	<i>Ajuste por inflación a los ingresos por ventas de plásticos y friomix</i>	<i>2.630.692.000</i>
<i>Total ingresos declarados por ajuste por inflación a los ingresos</i>			<i>34.401.290.000”</i>

De conformidad con el artículo 777 del Estatuto Tributario, “cuando se trate de presentar en las oficinas de la Administración pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales de conformidad con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la Administración de hacer las comprobaciones pertinentes.”

Para que las certificaciones de contador público o revisor fiscal se consideren pruebas suficientes deben sujetarse a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad (Art. 774 E.T.). 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 refleja la situación financiera del ente económico. Pero principalmente, deben permitir llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar.

Como ha señalado la Sala en ocasiones anteriores¹, la calidad de "*prueba suficiente*" que le otorga la norma tributaria no puede limitarse a simples afirmaciones sobre las operaciones de orden interno y externo carentes de respaldo documental. El profesional de las ciencias contables es responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social y está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones. La fe pública predicable de un contador público no se ve restringida o anulada por la exigencia que en materia tributaria deben presentar sus certificaciones, sino por el contrario comprueba en debida forma la veracidad de sus afirmaciones, permitiendo que las autoridades administrativas y jurisdiccionales puedan darle la eficacia, pertinencia y suficiencia que se requiere al momento de evaluar la confiabilidad, razonabilidad y

¹ Sentencias del 19 de julio de 2007, exp. 15099, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y del 25 de noviembre de 2004, exp. 14155, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

credibilidad de la contabilidad del contribuyente, responsable o agente retenedor.

En la certificación aportada y suscrita por el revisor fiscal de la sociedad pueden verificarse los anteriores requisitos, pues en ella se da cuenta del total de los ingresos percibidos por ajustes integrales por inflación y la manera como fueron declarados para efectos del impuesto sobre la renta.

Si la Administración tributaria tenía dudas sobre la credibilidad del certificado, debió utilizar sus facultades para hacer las comprobaciones pertinentes y desvirtuar la prueba contable. Como ello no ocurrió así, debe ser aceptada de conformidad con el valor probatorio que asigna a la contabilidad el artículo 772 del Estatuto Tributario, es decir como una prueba a favor del contribuyente.

En los procesos tributarios son admisibles todos los medios de prueba que sean pertinentes para acreditar los hechos discutidos, los que serán examinados en conjunto para llegar al convencimiento de la realidad; por ello no es de recibo la descalificación de plano, que hace la demandada de la certificación del revisor fiscal, sin controvertirla de forma alguna.

Por el contrario, para la Sala no es suficiente para desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración de renta de 1997 la respuesta entregada por el representante legal de la sociedad en la

cual se discriminaron los renglones correspondientes, pues no se trata de una prueba contable, ni puede ser entendida como una confesión de que omitió ingresos, pues de ella no se desprenden tales efectos.

Según el artículo 747 del Estatuto Tributario *“la manifestación que se hace mediante escrito dirigido a las oficinas de impuestos por el contribuyente legalmente capaz, en el cual se informa la existencia de un hecho físicamente posible que perjudique al contribuyente, constituye plena prueba contra éste”*. En este caso, el representante legal no hizo afirmación alguna en el sentido que se omitieron ingresos, como interpretó la Administración, pues se limitó a informar los datos solicitados relacionados con su declaración tributaria.

Si bien en el renglón 40 se incluyó solamente la suma de \$31.770'598.000 por concepto de ingresos provenientes de los ajustes integrales por inflación, no hay ningún elemento de juicio que permita desvirtuar las explicaciones de la sociedad y el certificado del revisor fiscal en el sentido de que el saldo por \$2.630'692.000 fue declarado en el renglón 33 como un mayor valor de las ventas de plásticos. Al contrario al verificar la respuesta del 11 de febrero de 2000 del representante legal, en la cual informó el movimiento mensual de la cuenta de corrección monetaria (Fl. 739), los datos de ajustes a las ventas de plástico concuerdan con la diferencia reclamada por la Administración.

En el mismo sentido la sociedad aportó con su demanda un informe elaborado por un contador público de la firma Ernst & Young, en el cual se manifiesta que a solicitud de la parte actora revisó su contabilidad y verificó que en el renglón 33 se declararon los ingresos por corrección monetaria por la venta de plásticos y neveras Friomix en cuantía de \$2.630'748.000, los cuales hacían parte de las cifras reportadas inicialmente por el representante legal para dicho renglón, sin que en ese momento hubiesen sido desglosadas (Fls. 216 y 217 cuaderno principal).

La Administración tenía la carga de realizar las verificaciones pertinentes para desvirtuar la certificación del revisor fiscal de la sociedad, prueba contable allegada por la parte actora, como no lo hizo, tampoco logró vencer la presunción de veracidad de la declaración tributaria.

Por lo anterior, el cargo prospera y se revocará en este aspecto la providencia impugnada pues no hay lugar a la adición de ingresos.

2. Pérdida en venta de Activos fijos.

2.1 La Administración rechazó en el renglón 59 de la declaración de renta del año 1997 la suma de \$1.543'846.976, con fundamento en el artículo 151 del Estatuto Tributario, toda vez que consideró que se trata de pérdidas por enajenación de activos fijos con personas naturales

vinculadas económicamente a la sociedad. El Tribunal desestimó los cargos de la demanda porque la sociedad no demostró la inexistencia de la vinculación económica.

El apelante considera que no es posible aplicar esta limitación establecida originalmente en el artículo 66 del Decreto 2053 de 1974, porque no hay una definición legal sobre vinculación económica para estos efectos, pues el concepto que contenía el artículo 49 del mismo decreto fue derogado expresamente por el artículo 108 de la Ley 75 de 1986.

Toda vez que este es el único cargo de la impugnación en este punto de la liquidación oficial, la Sala limitará su análisis a los argumentos planteados por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia.

El artículo 151 del Estatuto Tributario dispone la siguiente limitación para las pérdidas por enajenación de activos fijos:

“Artículo 151.—No son deducibles las pérdidas por enajenación de activos a vinculados económicos. No se aceptan pérdidas por enajenación de activos fijos o movibles, cuando la respectiva transacción tenga lugar entre una sociedad u otra entidad asimilada y personas naturales o sucesiones ilíquidas, que sean económicamente vinculadas a la sociedad o entidad.”

Esta disposición también fue compilada en el numeral 2 del artículo 312 del Estatuto Tributario y corresponde al texto del artículo 66 del Decreto Extraordinario 2053 de 1974.

La norma no contiene una definición expresa del concepto de “*personas naturales económicamente vinculadas*”, ni contiene una remisión legal expresa a otra disposición que permita darle alcance a la expresión, sin embargo, se aplicó la definición contenida en el artículo 49 *ibídem* cuyo texto se transcribe a continuación en su totalidad:

“Compensaciones por servicios personales. *La deducción por salarios, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, comisiones y demás compensaciones por servicios personales pagados a personas naturales o sucesiones ilíquidas que sean personas naturales o sucesiones ilíquidas que sean personas económicamente vinculadas a la empresa pagadora, sólo se acepta dentro de los límites mensuales siguientes:*

1. Para el presidente, director, gerente o cualquier denominación que se dé al cargo de mayor categoría dentro de la entidad respectiva, hasta treinta mil pesos (\$30.000),

2. Para los demás cargos, hasta veinte mil pesos (\$20.000)

Parágrafo 1. Se consideran persona natural y sucesión ilíquida económicamente vinculadas a una o más empresas pagadoras las que se encuentren en alguna de las siguientes circunstancias:

A. Cuando quien recibe el pago posee el cincuenta por ciento (50%) o más del patrimonio neto de la empresa pagadora;

B. Cuando el cincuenta por ciento (50%) o más del patrimonio neto de la empresa pagadora pertenece a personas ligadas por matrimonio o parentesco, hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad o único civil con quien recibe el pago o con alguno de los interesados en la sucesión que lo recibe;

C. Cuando el administrador de la empresa pagadora esté ligado por los mismos parentescos expresados en el ordinal anterior, sea con quien recibe el pago o con los interesados en la sucesión que lo recibe.

Parágrafo 2. Cuando varias empresas económicamente vinculadas remuneren simultáneamente a una misma persona o a una sucesión ilíquida, las compensaciones percibidas en cada mes se le acumulan, para efectos de los límites señalados en los numerales anteriores. En estos casos la deducción se acepta a cada entidad pagadora, proporcionalmente a la compensación pagada por ésta, si el conjunto de deducciones no excediere de los referidos límites.

Se consideran empresas económicamente vinculadas, las que se encuentran en los casos previstos para la sociedades, sucursales y agencias, en el capítulo II, título I del libro 2 del Código de Comercio, cuyas disposiciones serán aplicables en materia tributaria en todo lo que fuere pertinente.”

Como se observa, esta disposición contenía una limitación a la deducción por pagos por servicios personales realizados a “*personas naturales económicamente vinculadas*” y para esos precisos efectos definió el concepto. Sin embargo, para darle contenido jurídico a la expresión del artículo 66 del Decreto 2053 de 1974 era viable utilizar el mismo significado para el caso de las pérdidas por enajenación de

activos de personas naturales, dado el contexto en el que se encontraban las dos normas reguladoras del impuesto sobre la renta.

El artículo 49 del Decreto 2053 de 1974 fue derogado expresamente por el artículo 103 Ley 75 de 1986, con lo cual se eliminó la limitación de deducción allí prevista y además la definición que para esos efectos contenía la norma.

El artículo 66 del Decreto 2053 de 1974 no fue derogado expresa o tácitamente, por lo que era viable su compilación en el Estatuto Tributario pues mantenía su vigencia, otra cosa diferente es el alcance de la expresión “*económicamente vinculadas*”, que ya no puede ser colmado con la norma derogada, lo cual no implica que no pueda aplicarse, pues en todo caso se trata de un concepto que encuentra su significado en el régimen mercantil.

Advierte la Sala que las palabras de la ley deben entenderse de manera homogénea según el significado otorgado por el legislador, pero también las normas tributarias pueden darle a los conceptos una definición específica si así resulta pertinente, en virtud del artículo 28 del Código Civil. Ante la ausencia de la norma fiscal que le confería un sentido específico a la expresión “*económicamente vinculadas*”, debe acudirse a la significación que tiene en el derecho comercial que es la rama de donde proviene, esto es, a los artículos 260 y 261 de Código de Comercio, según los cuales hay vinculación económica cuando se presenta cualquier situación de control, o dependencia entre empresas,

sin descartar que la calidad de matriz o controlante pueda ser predicada de personas naturales.

Por lo expuesto, tiene plena aplicación el artículo 151 del Estatuto Tributario y no son deducibles las pérdidas por enajenación de activos fijos o movibles, cuando la respectiva transacción tenga lugar entre una sociedad y personas naturales o asimiladas con las que se tenga una relación de matriz a subordinada en los términos del Código Mercantil.

En consecuencia el cargo no prospera y se confirmará la providencia de primera instancia en cuanto mantuvo el rechazo de la deducción.

2.2 La Administración también rechazó del renglón 59 de la declaración de renta de la demandante, la suma de \$485'907.024, con fundamento en el artículo 149 del Estatuto Tributario, por considerar que se tuvieron en cuenta los reajustes fiscales que no están autorizados para determinar la pérdida en la enajenación de activos.

El Tribunal mantuvo el rechazo porque el certificado del revisor fiscal no resultó suficiente para desvirtuar la modificación. La apelante impugnó este punto de la providencia, porque considera que los reajustes fiscales fueron debidamente acreditados ante la DIAN. Adicionalmente consideró que durante el debate gubernativo la actuación se fundamentó de manera diferente en cada oportunidad.

Al respecto, observa la Sala que en el requerimiento especial se planteó la modificación del renglón 59 “*otros costos*” disminuyéndolo en la suma total de \$2.029’754.000, que incluye las dos glosas planteadas para desconocer la pérdida por enajenación de activos fijos invocando los artículos 149 y 151 del Estatuto Tributario, argumentando que no es posible su aceptación cuando la transacción tiene lugar entre la sociedad u personas naturales o sucesiones ilíquidas económicamente vinculadas, cargo que ya fue estudiado. También se indicó en el acto preparatorio que no era posible tener en cuenta el valor de los ajustes señalados en los artículos 73, 90-2 y 868 del E.T. para determinar la pérdida por enajenación de activos fijos. Se mencionan como sustento fáctico las relaciones detalladas de los activos fijos enajenados durante el año 1997 que fueron aportadas por la demandante.

En la liquidación oficial se mantuvieron las glosas toda vez que la certificación del revisor fiscal en el sentido de que la pérdida fue por un valor inferior, no resulta suficiente para desvirtuarla. No hubo incongruencia entre el acto preparatorio y el definitivo, pues los cargos son exactamente los mismos, por lo que no hay lugar a aceptar el planteamiento del demandante, ya que no le fue vulnerado su derecho de defensa, pues hubo claridad en el contenido de las observaciones del fisco en toda la actuación.

La Sala confirmará la providencia de primera instancia también en este aspecto, pues al analizar la relación aportada por la demandante que obra a folios 650 a 666 del expediente con los activos fijos enajenados

durante el año 1997 y el informe que obra a folios 1231 a 1245 con las pérdidas por enajenación de activos fijos, se observa que dentro del costo de los bienes vendidos se incluyen reajustes fiscales diferentes a los generados por ajustes integrales por inflación. Para citar sólo tres ejemplos:

Producto	Vr. Adquisición	Ajuste x inflación	Menos Depreciación acumulada + ajustes x inflación	Costo contable	Reajustes fiscales	Precio de venta	Pérdida
Estufa incubadora	39.580	70.754	110.334	0	2.729	1	2.728
Bomba para vacío	87.835	157.016	244.851	0	24.322	-1	24.323
Cabina	157.900	324.919	482.819	0	7.420.477	0	7.420.477

En consecuencia, las pérdidas por \$485'907.024 no pueden ser deducidas, pues de los documentos obrantes en el proceso se concluye que dentro del costo de los activos fijos enajenados se incluyeron los reajustes fiscales que no son admitidos por el artículo 149 del Estatuto Tributario. Se confirmará la providencia en cuanto mantuvo el rechazo de la pérdida por enajenación de activos fijos.

3. Intereses y demás gastos financieros.

En el renglón 66 de su declaración de renta por el año 1997 (“Intereses y demás gastos financieros Nacionales”) la sociedad declaró la suma de \$8.119'224.000 (Fl. 757), que según la relación consolidada enviada a la Administración se discriminan de la siguiente manera (Fl.723):

	Solicitado
ING BANK	1.167.294.897
ING CORP. FINANCIERA	29.672.606
BANK BOSTON	506.593.425
BANCO DE COLOMBIA	2.573.753.461
BANCO GANADERO	375.489.877
BANCO ANGLOCOLOMBIANO	79.665.725
BANK OF AMERICA COLOMBIA	1.20.032.405
CITIBANK	968.578.814
BANCO REAL	267.255.421
EMBOTELLADORA DEL HUILA	93.551.543
CORP. FINANCIERA DEL VALLE	24.517.338
CORFINSURA	32.288.939
BANCOQUIA	644.574.371
BIC	268.358.209
PAGOS MENORES	67.597.134
	8.119.224.165

De los anteriores pagos en el requerimiento especial se rechazaron \$2.056'093.412, por falta de certificación, con base en la relación y documentos enviados por la sociedad (Fl. 938 a 956), así:

	Vr. Solicitado	Certificado	Diferencia a rechazar
BANK BOSTON	506.593.425	30.563.719	476.029.706
BANCO DE COLOMBIA	2.573.753.461	2.255.367.210	318.386.251
BANCO GANADERO	375.489.877	-	375.489.877
BANCO ANGLO COLOMBIANO	79.665.725	-	79.665.725
CITIBANK	968.578.814	963.303.358	5.275.456
BANCO REAL	267.255.421	227.274.311	39.981.110
CORP. FINANCIERA DEL VALLE	24.517.338	-	24.517.338
CORFINSURA	32.288.939	-	32.288.939
BANCOQUIA	644.574.371	137.258.606	507.315.765
BIC	268.359.209	71.215.964	197.143.245
			2.056.093.412

La Administración no discutió los pagos por intereses realizados a las entidades ING BANK, ING CORP. FINANCIERA, BANK OF AMERICA

COLOMBIA y EMBOTELLADORA DEL HUILA, tampoco los correspondientes a pagos inferiores a \$5'000.000.

En la respuesta al requerimiento especial, la sociedad explicó los valores solicitados así (Fl. 1602):

	Certificado
ING BANK	1.477.656.322
ING CORP. FINANCIERA	29.672.606
BANK BOSTON	506.593.425
BANCO DE COLOMBIA	2.326.583.173
BANCO GANADERO	375.489.877
BANK OF AMERICA COLOMBIA	1.254.546.593
CITIBANK	970.949.905
BANCO REAL	227.274.311
CORFINSURA	31.593.904
BANCOQUIA	722.681.006
BIC	268.359.209
	8.191.400.331

En la liquidación oficial se aceptaron \$1.020.064.248 y se rechazaron \$1.036.028.752. Por ello la contribuyente en su recurso de reconsideración impugnó este aspecto, pero incluyendo otro beneficiario de los pagos: la Tesorería General de la República y modificando los valores solicitados para ING BANK (1.543.712.319), BANCOQUIA (819.758.611), BIC (273.950.458), BANCO ANGLO COLOMBIANO (79.665.725), BANCO DE COLOMBIA (2.326.583.176) Y CORFIVALLE (23.888.889) (Fl. 1824)

La Administración al resolver el recurso aceptó varias certificaciones y rechazó \$806'765.437, sin tener en cuenta los nuevos valores

señalados por la sociedad. Finalmente se rechazaron los siguientes valores:

	Vr. Solicitado	Total Aceptado	Valor rechazado
BANK BOSTON	506.593.425	30.563.719	476.029.706
BANCO DE COLOMBIA	2.573.753.461	2.326.583.173	247.170.288
BANCO GANADERO	375.489.877	375.489.877	-
BANCO ANGLO COLOMBIANO	79.665.725	74.273.236	5.392.489
CITIBANK	968.578.814	963.303.358	5.275.456
BANCO REAL	267.255.421	227.274.311	39.981.110
CORP. FINANCIERA DEL VALLE	24.517.338	23.889.889	627.449
CORFINSURA	32.288.939	-	32.288.939
BANCOQUIA	644.574.371	644.574.371	-
BIC	268.359.209	268.359.209	-
			806.765.437

El Tribunal advirtió que debían aceptarse los intereses pagados que estén certificados por los beneficiarios vigilados por la Superintendencia Bancaria y que no hay lugar a pronunciarse sobre los pagos que fueron relacionados en el recurso de reconsideración.

La Sala debe resolver sobre el cargo planteado en la apelación de la actora, sobre la posibilidad de que las cifras sean objeto de modificación posterior por el contribuyente, pues insiste en que se tengan en cuenta los datos presentados en el recurso de reconsideración.

Al respecto y teniendo en cuenta los antecedentes que acaban de reseñarse, la Sala considera que no puede ser tenida en cuenta la relación aportada por el contribuyente en el recurso de

reconsideración, porque difiere de los datos que reportó inicialmente al discriminar el renglón 66 de la declaración.

Le resta credibilidad a la última relación aportada, que se hayan incluido otros beneficiarios que no tuvo en cuenta al responder el requerimiento especial, porque sólo después de la liquidación oficial fueron reportados los pagos a la Tesorería General de la Nación, impidiéndole a la Administración que se pronunciara sobre ellos oportunamente. Así, la sociedad demandante terminó modificando la discusión en torno a otros pagos que no fueron puestos de presente en el momento en que fueron solicitados o en la respuesta al requerimiento especial.

En relación con los pagos por intereses causados a favor del Bank Boston, la Sala reitera² que para el año 1997, sólo se aceptaban como deducibles los efectivamente cancelados, siempre que estén debidamente certificados por la entidad beneficiaria del pago, independientemente de su causación contable, aspecto que sólo entró a operar con la modificación introducida al artículo 117 del Estatuto Tributario por la Ley 488 de 1998.

En relación con los pagos realizados a la Embotelladora del Huila se advierte que no fueron rechazados por la DIAN y hacen parte de los

² Consejo de Estado Sección Cuarta, Sentencia del 22 de febrero de 2007, exp. 15164, M.P. María Inés Ortiz Barbosa. La Magistrada ponente en este proceso aclaró su voto en esa ocasión por considerar que era procedente la deducción de los intereses causados, sin embargo acoge el criterio mayoritario de la Sala.

valores aceptados. En ese orden de ideas, el silencio de la Administración al resolver el recurso de reconsideración se justifica y no genera ninguna consecuencia, porque no era un rubro en discusión.

Por tanto, no prospera el cargo y se confirmará la providencia en tanto mantuvo el rechazo de \$806'765.437, por concepto de Intereses y demás gastos financieros.

4. Otras Deducciones

La sociedad declaró en el renglón 72 “Otras Deducciones” la suma de \$73.109'185.000. En respuesta a la solicitud del fisco envió una relación desglosando su contenido y la Administración objetó los siguientes rubros: “Ajustes por Inflación – Corrección monetaria contable” (informó \$24.364'068.995 FI.709), “Arrendamientos – BANK OF AMERICA” (informó 1.851'115.698 FI. 718), y por depreciación acumulada de los bienes donados (\$1.112'497.303). A continuación se analizará cada uno de los cargos planteados en el recurso de apelación.

4.1 Ajustes por inflación a las cuentas de gastos

La Administración partió del renglón informativo de las cuentas de corrección monetaria AO “Cuentas de costos y gastos”, la cual reporta los ajustes por inflación realizados a estas cuentas por valor de \$35.187'779.000 y disminuyó este valor con el informado como ajuste al costo de ventas por \$21.026'185.748 para determinar que el ajuste a

las cuentas de gastos fue la diferencia de \$14.161'594.000, que corresponde exactamente a los valores reportados por PANAMCO en el movimiento mensual de la cuenta de corrección monetaria, por lo que del valor solicitado por ese concepto (\$24.364'068.995) el fisco rechazó la suma de \$10.202'474.995.

Se discute en este punto si el certificado del revisor fiscal de la sociedad permite acreditar que por error se declaró, junto con el ajuste a la cuenta de gastos, el gasto por depreciación calculado sobre el valor del ajuste por inflación de los bienes depreciables.

El certificado del revisor fiscal que obra a folios 1559 a 1561 expresa que el valor del ajuste por inflación a los gastos es de \$14.598'075.134 añadiendo lo siguiente:

“El valor del ajuste por inflación mencionado, fue registrado en los libros de contabilidad, mediante los comprobantes que se relacionan en el cuadro N° 4 adjunto a esta certificación.

(...)

a. Que la composición de la partida de ajustes por inflación por valor de \$24.364'068.995 citada en el Requerimiento Especial proferido por la DIAN, es la que se detalla a continuación:

Concepto	Ajuste por inflación gasto
<i>Ajuste por inflación cuentas de gastos</i>	<i>14.598'075.000</i>
<i>Gasto por depreciación sobre el ajuste por inflación del costo</i>	<i>9.765'994.000</i>
<i>Total</i>	<i>24.364'069.000</i>

b. Que el detalle de comprobantes mediante los cuales fueron contabilizados los ajustes por inflación a los gastos por \$14.598'075.000, es el que se discrimina en el cuadro N° 4 anexo a esta certificación.

c. Que el valor del gasto por depreciación contable causado en el año de 1997 asciende a la suma de \$33.054'961.786, el cual se detalla a continuación:

Concepto	Cuenta PUC	Valor
Gasto por depreciación calculado sobre el costo histórico de los bienes ajustables por inflación	516005- 516010- 516015- 516020- 516035	\$23.288.967.254
Subtotal gasto calculado sobre el costo histórico		\$23.288.967.254
Gasto por depreciación calculado sobre el valor del ajuste por inflación generado sobre los bienes sobre los cuales existe tal obligación	516099	\$9.765.994.532
Total gasto por depreciación año 1997		33.054.961.786

d. Que el valor del gasto por depreciación contable causado en el año de 1997 sobre el valor del ajuste por inflación de los activos ajustables por \$9.765.994.532, fue contabilizado mediante los comprobantes que se relacionan en el cuadro número 5 adjunto a esta certificación.

e. Que el valor del gasto histórico por depreciación por \$23.288'967.254, fue incluido en el renglón número DP 69 "Depreciación, amortización y agotamiento" de la declaración de renta presentada por el año gravable 1997.

f. Que el valor del gasto por depreciación calculado sobre el ajuste por inflación de los bienes sobre los cuales procede dicho ajuste en cuantía

de \$9.765.994.532, fue incluido en el renglón número CX 72 "Otras deducciones" de la declaración de renta presentada por el año 1997."

Para resolver, la Sala debe insistir en lo mencionado anteriormente al resolver los cargos contra la adición de ingresos por ajustes integrales por inflación, en cuanto a que de conformidad con el artículo 777 del Estatuto Tributario, la certificación de contador público o revisor fiscal constituye prueba contable, reiterando que para que sean pertinentes y suficientes deben sujetarse a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad (Art. 774 E.T.) y 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 refleja la situación financiera del ente económico. Pero principalmente, deben permitir llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar.

En la certificación del revisor fiscal de la sociedad que acaba de transcribirse se advierte que ella constituye plena prueba a favor del contribuyente, de conformidad con el artículo 772 del Estatuto Tributario, pues reúne los requisitos que permiten llegar al convencimiento de los hechos que allí se plasman, sin perjuicio de que si el fisco mantenía dudas sobre ella, habría podido utilizar sus facultades de fiscalización para desvirtuarla.

Para la Sala no son de recibo las salvedades que hizo la Administración y que acogió el Tribunal respecto de esta prueba,

referidas a que la certificación del contador o revisor fiscal no es pertinente para acreditar los renglones de la declaración. Por el contrario, los datos de los renglones en discusión son tomados de la contabilidad de la actora, por lo que esta prueba reviste primordial importancia.

En consecuencia debe reconocerse la deducción por la suma de \$10.202'474.995 que fue rechazada por la Administración. Por tanto, el cargo prospera y la sentencia será revocada en este aspecto.

4.2 Arrendamientos Bank of America

Se rechazaron los pagos que fueron reportados por PANAMCO a favor de Bank of America en la suma de \$1.851'115.698 por concepto de arrendamientos, toda vez que esta entidad certificó no haberlos recibido. La demandante alegó en vía gubernativa que el beneficiario de los pagos fue la entidad extranjera BA Leasing & Capital Corporation, por concepto de un contrato de leasing.

La sentencia impugnada confirmó el rechazo por no encontrar acreditada la deducción y en la apelación la demandante reiteró que no hubo congruencia entre las distintas etapas de la vía gubernativa para mantener el rechazo de la deducción y solicita tener en cuenta las pruebas aportadas.

La Sala no encuentra que exista incongruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, ni entre estos con la liquidación oficial, pues como lo señaló el Tribunal la objeción planteada por la Administración siempre se ha dirigido a la deducción que inicialmente reportó la sociedad como pagos de arrendamiento a Bank of America. Por ello no puede dársele prosperidad a este argumento.

La discusión es exclusivamente probatoria, por lo que se debe decidir si los documentos aportados por la sociedad permiten acreditar la realidad y el monto de la deducción.

La sociedad aportó copia de la traducción oficial del contrato de Leasing suscrito el 27 de diciembre de 1995 entre BA LEASING & CAPITAL CORPORATION (domiciliada en E.U.A.) con Industrial de Gaseosas S.A. (Hoy PANAMCO INDUSTRIAL DE GASEOSAS S.A.) cuyo objeto fue el arrendamiento con opción de compra de unos equipos para embotellamiento, pagadero en dólares de los Estados Unidos de América.

La veracidad de este documento no ha sido controvertida por la Administración y con él es posible verificar la realidad del contrato y su término de duración, especificado para cada unidad en 54 meses, permite deducir su vigencia para el año gravable 1997 en discusión (Fls. 1329 a 1372).

Aparece además en el expediente el registro de endeudamiento externo ante el Banco de la República, por dicho contrato celebrado con una entidad sin domicilio en el país (Fls. 1325 a 1327).

También se refleja un documento con la programación de los pagos y para 1997 se señalan el 27 de mayo y 26 de noviembre cada uno por US\$ 600.776,42 (Fl. 1328)

Adicionalmente a folio 1027 aparece un documento en el que se certifica que por el *“contrato de arrendamiento suscrito con Bank of América Leasing and Capital Group recibieron los siguientes pagos:*

<i>Fecha</i>	<i>Capital</i>	<i>Interés</i>	<i>Total</i>
<i>27-V-1997</i>	<i>600.776,46</i>	<i>228.526,39</i>	<i>829.302,81</i>
<i>26-XI-1997</i>	<i>600.776,46</i>	<i>216.066,74</i>	<i>816.843,16</i>
	<i>Total 1997 (Dólares US\$)</i>		<i>1.646.145,97</i>

Las objeciones de la Administración a las anteriores pruebas se sustentan en que como las cifras se informan de manera global en dólares, no es posible establecer las fechas de pago para determinar la tasa de cambio vigente y el valor total pagado en moneda nacional.

Esta observación se supera con el certificado del Revisor fiscal de la sociedad que fue suscrito en los siguientes términos:

“En relación con los gastos causados por PANAMCO COLOMBIA S.A. por concepto de cánones originados en el contrato de leasing suscrito con BA LEASING & CAPITAL CORPORATION:

Que en el año 1997, fue causado un valor de \$1.851'115.698, por concepto de cánones de leasing generados por los contratos vigentes en dicho año, con la sociedad con BA LEASING & CAPITAL CORPORATION (sic)

Que el valor de los cánones arriba mencionados, fue causado con los documentos que se detallan en la relación contenida en el cuadro N° 7 adjunto a esta certificación.” (Fl. 1558)

Este cuadro a su vez relaciona los siguientes pagos reflejados en pesos:

Planta	Operación	Comprobante	Fecha	Valor
2	80	2500404	19970131	147.892.090
2	80	2500405	19970228	148.026.161
2	80	2500401	19970331	150.963.270
2	80	2500403	19970430	152.581.790
2	80	2500403	19970531	154.200.314
2	80	2500405	19970630	150.732.448
2	80	2500409	19970731	152.592.847
2	80	2500405	19970831	154.453.247
2	80	2500408	19970930	156.313.646
2	80	2500404	19971031	158.174.046
2	80	2500279	19971130	57.638.495
2	80	2500403	19971130	160.034.445
2	80	2500408	19971231	181.98.201
2	80	2500412	19970930	-73.885.302
			Total	1.851.115.698

Para la Sala ésta última prueba contable permite dar claridad sobre el monto total de los pagos realizados en desarrollo del contrato de

Leasing suscrito por la demandante durante el año 1997 a favor de BA Leasing & Capital Corporation, no con el Bank of America, como por error se informó inicialmente.

En consecuencia, el cargo prospera y se revocará la sentencia de primera instancia para reconocer la deducción por \$1.851'115.698 correspondiente al pago de arrendamiento financiero – Leasing por el contrato mencionado.

4.3 Deducción por Depreciación Acumulada de bienes donados

PANAMCO declaró como deducción por la donación de computadores a colegios y universidades la suma de \$1.112'497.303, que fue rechazada por la DIAN, con fundamento en el artículo 125-2 E.T., porque este valor corresponde a la depreciación acumulada junto con los ajustes por inflación a este rubro. La norma que se discute señalaba lo siguiente para el periodo gravable en discusión, de conformidad con el artículo 87 de la Ley 223 de 1995:

“Artículo 125-2. Modalidades de la Donaciones. Las donaciones que dan derecho a deducción deben revestir las siguientes modalidades:

(...)

2. Cuando se donen bienes, se tomará como valor el costo de adquisición vigente en la fecha de la donación, más los ajustes por inflación declarados hasta esa misma fecha”.

Posteriormente, con el artículo 27 de la Ley 383 de 1997, el numeral fue modificado en los siguientes términos:

“2. Cuando se donen títulos valores, se estimarán a precios de mercado de acuerdo con el procedimiento establecido por la Superintendencia de Valores. Cuando se donen otros activos, su valor se estimará por el costo de adquisición más los ajustes por inflación efectuados hasta la fecha de la donación, menos las depreciaciones acumuladas hasta esa misma fecha”.

De acuerdo con lo anterior para el año gravable 1997 la deducción por donaciones que reúnan los requisitos de los artículos 125 y siguientes del Estatuto Tributario sería equivalente al valor de adquisición de los bienes, más los ajustes por inflación declarados hasta ese momento, sin disminuir el costo con las depreciaciones acumuladas. No tiene razón la Administración al exigir que se disminuya este valor pues para el periodo en discusión la ley estableció una forma específica de determinar el valor de la deducción por donaciones.

En ese orden de ideas teniendo en cuenta que de acuerdo con la relación de computadores donados que obra a folios 524 a 540, el valor por el cual podían deducirse equivale a \$1.842'539.708, resultante del costo de adquisición (\$1.098'441.762) más los ajustes por inflación (\$744'097.946), por lo que si la contribuyente tomó un valor menor, debe aceptarse el monto solicitado.

Por tanto, la Sala revocará la providencia en este aspecto y reconocerá la deducción solicitada por donaciones en la suma de \$1.112'497.303

5. Descuentos por donaciones

En el renglón 90 "Otros descuentos Tributarios" la demandante declaró la suma de \$1.289'778.000 de los cuales fueron rechazados por la Administración \$685'662.000 porque no se cumplieron los requisitos establecidos en el artículo 249 del Estatuto Tributario.

El Tribunal aceptó parcialmente los cargos y reconoció un descuento adicional por \$25'000.000 y mantuvo el rechazo de los demás porque no se acreditó el cumplimiento de los requisitos legales. La demandante solicitó en su apelación que se examinen las certificaciones aportadas por las instituciones beneficiarias de las donaciones y se constate la procedencia del descuento.

Al respecto, la Sala reitera³ que para el año gravable 1997 era posible aplicar la deducción y el descuento tributario con fundamento en una misma donación, porque sólo a partir de la vigencia del artículo 23 de la Ley 383 de 1997 se prohibió que un mismo hecho económico generara más de un beneficio tributario.

³ Sección Cuarta, entre otras, sentencias de 1 de febrero de 2002, exp. 12.522 M.P. Germán Ayala Mantilla; 23 de mayo de 2002, exp. 12609 M.P. Ligia López Díaz; 10 de octubre de 2002, exp. 12835, M.P. María Inés Ortiz Barbosa; 9 de octubre de 2003, exp. 13474, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, y del 2 de agosto de 2007, exp. 14473, M.P. Héctor J. Romero Díaz.

La Corte Constitucional, mediante la Sentencia C-806 del 1° de agosto de 2001, declaró la inexecutable de la expresión “*Interprétase con autoridad*” contenida en el inciso primero del artículo 23 de la Ley 383 de 1997 y la executable de la frase “*a partir de la vigencia de esta ley*” bajo la condición de que se entienda que para su aplicación debe darse cumplimiento a lo dispuesto en el inciso final del artículo 338 de la Constitución Política, que se refiere a la aplicación de las normas que regulan impuestos de periodo, a partir de la vigencia fiscal siguiente.

Por tanto para el año gravable que se discute debe aceptarse la deducción y el descuento tributario, con fundamento en una misma donación, claro está, sujeto a que cumplan los requisitos previstos legalmente

El artículo 249 del Estatuto Tributario exigía para la procedencia del descuento del impuesto de renta que la entidad receptora fuera una universidad pública o privada, aprobada por el ICFES y sin ánimo de lucro.

Que con los recursos obtenidos de la donación, las universidades constituyeran un Fondo Patrimonial cuyos rendimientos se destinaran exclusivamente a financiar las matrículas de estudiantes de bajos ingresos, cuyos padres demostraran que no tenían ingresos superiores a 4 salarios mínimos mensuales vigentes, y a proyectos de educación, ciencia y tecnología⁴.

⁴ El artículo 249 del Estatuto Tributario fue derogado por el artículo 118 de la Ley 788 de 2000.

El descuento estaba limitado al 70% de la donación y no podía exceder del 30% del impuesto básico de renta del respectivo año gravable.

Dado el carácter excepcional del beneficio tributario, el contribuyente debe cumplir estrictamente con todos los requisitos legales y tiene la carga probatoria para demostrar que se da cumplimiento a los cometidos del legislador al establecer el incentivo.

De acuerdo con las pruebas obrantes en el expediente la Sala analizará a continuación si para las donaciones efectuadas a la Universidad de Caldas, Corporación Universitaria de Ibagué, Universidad Nacional de Colombia sede Manizales y la Corporación Autónoma de Occidente, se verificaron los requisitos exigidos en el artículo 249 del Estatuto Tributario para la procedencia del descuento. El descuento originado en las donaciones a otras instituciones no fue objeto de apelación, por lo que no hay lugar a pronunciarse al respecto.

Universidad de Caldas: A folio 495 del cuaderno principal obra la certificación del contador público de la Universidad de Caldas en la que consta lo siguiente:

“1. Que la Universidad de Caldas recibió como donación de PANAMCO INDUSTRIAL DE GASEOSAS S.A., con NIT 890.903.858-7, diez (10) computadores cuyo valor total ajustado por inflación al año gravable 1997 es de \$17'630.000 DIEZ Y SIETE MILLONES SEISCIENTOS TREINTA MIL PESOS

(...)

5. Que los ingresos correspondientes a las donaciones se manejan en establecimientos financieros autorizados, mediante la constitución de un Fondo Patrimonial cuyos rendimientos han venido siendo destinados de manera exclusiva a financiar las matrículas de estudiantes de bajos ingresos, cuyos padres demuestren que no tienen ingresos superiores a cuatro (4) salarios mínimos mensuales vigentes y a proyectos de educación, ciencia y tecnología, recursos constituidos en CDT.”

Si bien el contador público de la Universidad hace constar la constitución del Fondo Patrimonial con destino a la financiación de matrículas de estudiantes de bajos ingresos, no certifica que la donación reportada por PANAMCO haga parte de los ingresos provenientes por donaciones que se manejan en establecimientos financieros. Adicionalmente, dado que la donación fue en especie, no es posible relacionarla con los rendimientos que permitieron la constitución del Fondo.

No se reúnen los requisitos establecidos en la ley para la procedencia del descuento, por lo que el cargo no prospera.

Corporación Universitaria de Ibagué: En la certificación aportada por esta entidad y que obra a folios 332 y 333 del cuaderno principal no es posible verificar a cabalidad el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 249 del Estatuto Tributario.

En ella consta la constitución de un *“Fondo Patrimonial cuyos rendimientos se destinan a financiar matrículas de estudiantes de bajos ingresos y a proyectos de mejoramiento educativo de los programas académicos acreditados de manera voluntaria”* y que la entidad *“recibió de Panamco Colombia S.A. Nit 890.903.858-7 donación de quince computadores COMPAQ por valor de \$44’525.787”*

Observa la Sala que no se señala expresamente que el fondo patrimonial se constituya con los recursos obtenidos de tales donaciones. Adicionalmente, la destinación de los rendimientos no basta que sea a favor de estudiantes de bajos recursos, sino que la norma exige que sus padres demuestren que no tienen ingresos superiores a cuatro (4) salarios mínimos mensuales vigentes. En consecuencia no es posible reconocer el descuento tributario que fue establecido con una finalidad e incentivo específicos, cuyo cumplimiento no se acreditó.⁵ No prospera el cargo.

Universidad Nacional de Colombia Sede Manizales: Al igual que en el caso anteriormente analizado, la certificación aportada, no permite establecer el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 249 del Estatuto Tributario pues en ella se indicó lo siguiente (Fl 417 del cuaderno principal):

“Que la Universidad Nacional de Colombia mediante Resolución de Rectoría N° 453 del 23 de diciembre de 1998 recibió de PANAMCO

⁵ En ese sentido Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 2 de agosto de 2007, exp. 14473, M.P. Héctor J. Romero Díaz.

COLOMBIA S.A. CON Nit 890.903.858-7 a título de donación en especie tres (3) computadores marca COMPAQ modelo Deskpro MHZ, cuyo valor fue de Siete millones Quinientos ochenta y seis mil trescientos treinta y cinco pesos (\$7'586.335), destinados a proyectos de educación, ciencia y tecnología.

(...)

Que los ingresos de la Universidad por donaciones son manejados en inversiones CDT, en establecimientos autorizados y vigilados por la Superintendencia Bancaria.

Que según la Ley 223 del 20 de diciembre de 1995 en su Artículo 87 la Universidad constituyó un fondo patrimonial para donaciones cuyos rendimientos se destinan para financiar las matrículas de estudiantes de bajos ingresos, cuyos padres demuestren no tener ingresos superiores a cuatro salarios mínimos mensuales vigentes y a proyectos de educación, ciencia y tecnología.”

Esta certificación resulta insuficiente para demostrar que con las donaciones otorgadas por la demandante fueron las que se utilizaron para la constitución del Fondo Patrimonial para la financiación de matrículas de estudiantes de bajos recursos.

La Sala ha sido particularmente estricta con la forma de acreditar el cumplimiento de los requisitos para acceder al descuento tributario, pues el beneficio está sujeto al cumplimiento de una condición de carácter sustancial. Que las donaciones efectuadas tengan por objeto financiar matrículas de estudiantes de bajos recursos económicos y

promover proyectos de educación, ciencia y tecnología. De no ser así se desatendería abiertamente el sentido de la norma.⁶ No prospera el cargo.

Corporación Autónoma de Occidente

En relación con la donación efectuada en favor de la Corporación Universitaria Autónoma de Occidente, la Sala estima que no hay lugar a pronunciarse en relación con la impugnación presentada por la parte demandante, porque en la sentencia de primera instancia fue expresamente aceptada por el Tribunal en cuantía de \$25'000.000, cuando aceptó como deducción la suma de \$629'116.000.

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, la Sala confirmará la providencia de primera instancia que admitió como descuento tributario en el renglón 90 de la declaración la suma de \$629'116.000.

6. Sanción por Inexactitud

El Tribunal reconoció la procedencia de parte de los descuentos tributarios solicitados por lo que modificó la sanción por inexactitud determinándola en \$11'414.843 (sic). Consideró que no se presentaron causales que permitieran su exoneración.

⁶ Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta del 26 de abril de 2002, exp. 12576, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Las dos partes apelan este punto. La entidad demandada solicita que se corrija o aclare la sanción pues su monto real es de \$11.414'843.000. La parte demandante considera que la sanción debe levantarse porque no incurrió en maniobras fraudulentas y es claro que se está en presencia de una diferencia de criterios.

La Sala advierte que se mantendrá el rechazo de las deducciones por pérdida en la enajenación de activos fijos; por intereses y rendimientos financieros. Así mismo, del descuento por donaciones el cual se aceptó parcialmente por el Tribunal.

Para la Sala, no se presentó una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable, sino el desconocimiento de las normas que regulan los puntos glosados. Por lo anterior la sanción por inexactitud se mantendrá proporcionalmente en relación con el mayor valor determinado definitivamente y excluyendo de sanción aquellos aspectos en los que prosperaron los cargos del recurso de apelación. Así mismo, se tendrá en cuenta el error de transcripción en que incurrió el Tribunal al determinar el monto de la sanción y que fue advertido por la parte demandada en su recurso.

Por lo anterior, la sanción por inexactitud se determinará atendiendo a las glosas que se mantienen en forma definitiva, como se explica a continuación:

Total Ingresos Netos

No hay lugar a la adición de ingresos por lo que los renglones 40, 41 y 46 no se modifican respecto a la declaración privada y por tanto, no hay lugar a determinar sanción por inexactitud.

Otros costos

No prosperó el recurso Se mantiene la determinación oficial por lo que se disminuyen los renglones 59 y 60 en la suma de \$2.029.754.000.

Intereses y Gastos Financieros

No prosperó el recurso. Se mantiene la determinación oficial por lo que se disminuye el renglón 66 en la suma de \$669.507.000

Otras deducciones

Prosperó el recurso. Se reconocen la deducciones por Ajustes por Inflación cuentas de gastos, Arrendamientos Bank of America y por Depreciación acumulada de Bienes donados. No hay lugar a sanción por inexactitud.

Impuesto sobre la renta gravable

Con ocasión de las anteriores modificaciones el impuesto sobre la renta gravable se aumenta en la suma de \$944.741.000.

Otros descuentos Tributarios

No prosperó el recurso y por tanto se rechazaron descuentos por donaciones por \$660.662.000.

La sanción por inexactitud equivale al 160% del menor saldo a favor así:

$$944.741.000 + 660.662.000 = 1.605.403.000$$

$$1.605.403.000 \times 160\% = \mathbf{2.568.644.800}$$

Teniendo en cuenta todo lo expuesto los recursos de apelación prosperan parcialmente, por lo que se revocará la providencia de primera instancia y en su lugar se declarará la nulidad de los actos acusados.

Para el adecuado restablecimiento del derecho de la demandante, la Sala practicará una nueva liquidación del impuesto atendiendo a los rubros que se aceptan en esta providencia:

Renglones modificados		Cod.	Privada	Determinación Oficial	Liq. Definitiva	
Ingresos	33	Ventas brutas	IL	490.186.347.000	490.186.347.000	490.186.347.000
	34	Servicios honorarios y comisiones	IS	2.329.700.000	2.329.700.000	2.329.700.000
	35	Intereses y rendimientos financieros	IC	23.263.885.000	23.263.885.000	23.263.885.000
	36	Dividendos y participaciones	ID	2.989.921.000	2.989.921.000	2.989.921.000
	38	Ventas activos fijos	IQ	54.031.303.000	54.031.303.000	54.031.303.000
	40	Otros ingresos distintos de los anteriores	IE	37.261.682.000	39.892.374.000	37.261.682.000
	41	Total Ingresos brutos	IV	610.062.838.000	612.693.530.000	610.062.838.000
	42	Devoluciones, descuentos y rebajas	IR	11.069.164.000	11.069.164.000	11.069.164.000
	43	Dividendos y participaciones	IU	2.989.921.000	2.989.921.000	2.989.921.000
	44	Indemnizaciones seguro de daño	IN	101.621.000	101.621.000	101.621.000
	45	Otros ingresos distintos de los anteriores	IT	1.266.963.000	1.266.963.000	1.266.963.000
46	Total Ingresos Netos	IG	594.635.169.000	597.265.861.000	594.635.169.000	
Costos	47	Costo de venta	CV	273.734.675.000	273.734.675.000	273.734.675.000
	59	Otros costos	CG	56.061.057.000	54.031.303.000	54.031.303.000
	61	Total Costos	CT	329.795.732.000	327.765.978.000	327.765.978.000
Deducciones	62	Honorarios y comisiones	CE	1.353.451.000	1.353.451.000	1.353.451.000
	63	Servicios	DB	15.529.545.000	15.529.545.000	15.529.545.000
	64	Salarios Prestaciones otros	DC	50.914.443.000	50.914.443.000	50.914.443.000
	65	Publicidad y propaganda	DE	36.413.803.000	36.413.803.000	36.413.803.000
	66	Intereses y Gastos Financieros	DF	8.119.224.000	7.449.717.000	7.449.717.000
	67	Diferencia en cambio	DG	15.129.664.000	15.129.664.000	15.129.664.000
	68	Gastos efectuados en el exterior	DH	356.953.000	356.953.000	356.953.000
	69	Depreciación Amortización Agotamiento	DP	23.288.967.000	23.288.967.000	23.288.967.000

	72	Otras deducciones	CX	73.109.185.000	59.943.096.000	73.109.185.000
	73	Total Deducciones	DT	224.215.235.000	210.379.639.000	223.545.728.000
	74	Total Costos y Deducciones	CI	554.010.967.000	538.145.617.000	551.311.706.000
Renta	76	Renta Líquida	RA	40.624.202.000	59.120.244.000	43.323.463.000
	82	Total Rentas exentas	ED	14.129.362.000	14.129.362.000	14.129.362.000
	83	Renta Líquida gravable	RE	26.494.840.000	44.990.882.000	29.194.101.000
Liquidación del Impuesto	87	Impuesto sobre la renta gravable	LA	9.273.194.000	15.746.809.000	10.217.935.000
	88	IVA por bienes de capital	DI	7.983.416.000	7.983.416.000	7.983.416.000
	90	Otros descuentos tributarios	LB	1.289.778.000	604.116.000	629.116.000
	91	Impuesto Neto de renta	LC	0	7.159.277.000	1.605.403.000
	96	Total Impuesto a cargo	FU	0	7.159.277.000	1.605.403.000
	105	Total retenciones año 1997	GR	4.485.770.000	4.485.770.000	4.485.770.000
	109	Sanciones	VS	0	11.454.843.000	2.568.645.000
	110	Total saldo a pagar	HA	0	14.128.350.000	0
	111	Total saldo a favor	HB	4.485.770.000	0	311.722.000

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.

FALLA:

- REVÓCASE** la Sentencia del 24 de noviembre de 2005 proferida por la Subsección B de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. En su lugar:
- DECLÁRASE** la nulidad parcial de los actos acusados, conforme a la parte motiva.
- Como restablecimiento del derecho **DETERMÍNASE** como saldo a favor del impuesto sobre la renta de la sociedad PANAMCO

COLOMBIA S.A. por el año gravable 1997 la suma de Trescientos once millones setecientos veintidós mil pesos (\$311'722.000), de acuerdo con la liquidación definitiva inserta en la parte motiva de esta providencia.

4. RECONÓCESE a la abogada ANA ISABEL CAMARGO ÁNGEL, como apoderada de la parte demandada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

Se deja constancia que la anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA
PRESIDENTE DE LA SECCIÓN

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

RAÚL GIRALDO LONDOÑO
SECRETARIO

