

**ESTAMPILLAS – Erogaciones a cargo de la contribuyente. Elementos del tributo / GENERACION Y COMERCIALIZACION DE ENERGIA ELECTRICA – Es sujeto pasivo de las estampillas Pro-Universidad del Valle, Pro-Desarrollo Urbano y Pro-Electrificación Rural / DEDUCCION POR PAGO DE ESTAMPILLAS – Procede por tener relación de causalidad con la actividad productora de renta**

Las estampillas son erogaciones a cargo de la contribuyente, para ser aceptadas como costo o deducción, debe analizarse si cumplen los requisitos generales exigidos para su procedencia. Según los actos administrativos demandados los elementos esenciales de este tributo son: Sujeto activo los municipios del Departamento. Sujetos pasivos “el contratista, el beneficiario del permiso o del acto constitutivo del hecho generador, o el mismo sujeto de sanción, según el caso”. Hecho generador “todo contrato, orden de trabajo y orden de prestación de servicios que celebren como contratantes en el territorio del Departamento las empresas de servicios públicos domiciliarios que tengan por objeto el ejercicio de actividades de generación, transmisión distribución y comercialización de energía eléctrica”, y los documentos señalados en los literales b) a o) del artículo 3° de la ordenanza modificada. La tarifa, según el caso, es fija o porcentual. De lo anterior se infiere que todas las personas naturales o jurídicas que, entre otras operaciones y gestiones, celebren contratos, intervengan en actos y presenten cuentas de cobro a la Administración municipal en los Departamentos del Valle y Santander deben tributar para contribuir para la “Sede Regional Cabeza del Distrito Educativo”, para financiar las obras contempladas en el Plan Integral de Desarrollo Urbano de Cali y para financiar la electrificación rural en Santander, en la proporción fijada por la autoridad territorial respectiva. Dado que la actividad, de la cual deriva la renta la demandante, es la generación y comercialización de energía eléctrica y en desarrollo de su objeto social puede celebrar todo género de contratos y actos, es claro que está obligada a liquidar y pagar las Estampillas Pro-Universidad del Valle, Pro-Desarrollo Urbano y Pro-Electrificación Rural sobre el valor de los contratos, cuentas cobro y actos que celebró en el periodo con las entidades de derecho público del Valle y Santander, en desarrollo de su objeto social. Las erogaciones por este concepto son deducibles, toda vez que cumplen los requisitos generales exigidos en el artículo 107 del E.T. para su procedencia, pues tienen relación de causalidad con la actividad que le genera la renta a la contribuyente, ya que corresponde a un porcentaje de todos los valores de los contratos, cuentas de cobro o actos jurídicos que realizó en el periodo por los servicios que presta, los cuales son su fuente generadora de renta. Dado que el pago de este gravamen era imprescindible para la realización de los contratos, el trámite de las cuentas de cobro y demás operaciones y gestiones descritas en los Acuerdos y Ordenanzas, cumplen el requisito de necesidad toda vez que, de una parte, es una obligación legal prevista en los mencionados actos municipales y departamentales y, de otra, constituye un gasto normal de todas las personas naturales y jurídicas que contratan con las entidades territoriales para la prestación de los servicios, como la demandante, pues se requiere para facilitar el desarrollo del objeto social, esto es, prestar el servicio de energía en la jurisdicción del Valle y Santander.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107**

**INVERSIONES NECESARIAS AMORTIZABLES – Definición / INVERSION – Sólo es amortizable cuando se contabiliza como activo, diferido o costo / EMISION DE BONOS – No es una expensa necesaria porque no tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta**

Las “inversiones necesarias amortizables” como aquellas erogaciones efectuadas o causadas para los fines del negocio o actividad, susceptibles de demérito que, “de acuerdo con la técnica contable”, deban registrarse como activos para su amortización en más de un período gravable; o como diferidos tratándose de gastos preliminares de instalación, organización o de desarrollo; o como costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales. Sobre la expresión “de acuerdo con la técnica contable deban registrarse como activos (...); o tratarse como diferidos (...) o costos” de la parte final del inciso segundo del artículo 142 ib, en oportunidad anterior, la Sala precisó que no es que “la aludida norma adjudique a la técnica contable toda la regulación referente a la amortización, incluida la forma, término y procedimiento para efectuarla, por cuanto el texto normativo claramente hace alusión a la técnica contable únicamente para señalar que solo es amortizable la inversión, cuando se registre contablemente como activo, diferido o costo, pero en ningún momento remite a la contabilidad las condiciones requeridas para su amortización, las cuales puntualmente señala el artículo 143 ibídem”, Lo anterior pone en evidencia que los desembolsos mencionados no fueron efectuados para los fines del negocio, esto es, para la generación y comercialización de energía eléctrica, actividad a la que se contrae el objeto social de la compañía, sino para preparar el proyecto de emisión de bonos, la otra opción con la que pretendía lograr una mejor estructura financiera. Se observa que las erogaciones en cuestión, a la luz de la normativa fiscal, no son inversión necesaria amortizable, pues no se enmarcan en los supuestos del artículo 142 del E.T., dado que no se efectuaron para los fines del negocio o actividad productora de renta, ni pueden considerarse como diferidos, pues no se trata de “gastos preliminares de instalación, organización o de desarrollo”.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 142 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 143

**DEDUCCION POR DEPRECIACION – Procede siempre y cuando los bienes hayan prestado servicio en el período de que se trate / OBSOLESCENCIA – Concepto / REPUESTOS PARA EL MANTENIMIENTO DE EQUIPOS – Son activos fijos y procede su deducción**

Según los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario, pueden deducirse “cantidades razonables” por la depreciación de los bienes usados en la actividad productora de renta, siempre y cuando éstos hayan prestado servicio en el período de que se trate. Depreciación que puede deberse al desgaste o deterioro normal o por obsolescencia de los mismos, esto es, cuando antes de vencer el término de su vida útil probable deja de ser adecuado, ya sea porque no se adapta a la función propia o porque han cambiado las condiciones o circunstancias físicas, económicas o tecnológicas. Revisado este documento se advierte que dentro los elementos descritos se encuentran los siguientes: anillo, bobina, borner, cable, cinta, circuito, codo, condensador, contacto, convertidor, copa, empaque, enchufe, espaciador, espuma, filtro, indicador, interruptor, lámina, motor, piñón, platina, puente, reducción, regulador, reloj, resorte, retroalimentador, rotor, soporte, suiche, tapón, tarjeta, tecnicontrol, toma, traductor, tubo, unión y universal, con sus respectivas referencias, cantidad, valor unitario y valor total. Teniendo en cuenta que su objeto social es la generación y comercialización de energía, es claro que en el curso normal de la actividad productora de renta no involucra la enajenación de bienes como los descritos, ni existe prueba que lo demuestre, por lo que se infiere que tales elementos, como lo afirma la actora, son repuestos para el mantenimiento de los equipos electromecánicos que utilizaba, es decir, que se trata de bienes que por su destinación tenían la naturaleza de activos fijos. Bienes que la empresa desechó

porque en la revisión encontró que eran inútiles por el cambio de tecnología, hecho no desvirtuado. Dado que en el caso no se cuestionó su utilización en el periodo, no se hará pronunciamiento sobre este aspecto. En consecuencia, está demostrado que los bienes dados de baja en el periodo, por su destinación, son activos fijos que la empresa decidió abandonar por inadecuados debido a la implementación de nueva tecnología, razones suficientes para acceder a la deducción solicitada.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 128 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 129

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D.C., trece (13) de junio del dos mil once (2011).

**Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00036-01(17934)**

**Actor: AES Chivor Y Cia S.C.A. E.S.P.**

**FALLO**

Decide la Sala el recurso de apelación, interpuesto por las partes demandante y demandada, contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, del 19 de marzo de 2009, mediante la cual resolvió:

“Anular parcialmente la liquidación oficial de revisión N°310642006000002 de 20 de enero de 2006 y la Resolución N°310662006000026 de 28 de septiembre de 2006, proferidas por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de las cuales se modificó la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2002, a la sociedad AES Chivor & Cía.

“En consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, téngase como liquidación, del impuesto de renta y complementarios para el año gravable 2002, la siguiente liquidación:

[...]

Renglón RB: o pérdida líquida	102.253.116.000
	=====
Valor liquidado por la DIAN	102.203.719.000
Más: Baja de inventarios por cambio de tecnología	<u>49.397.000</u>

“...”

## ANTECEDENTES

El 9 de abril de 2003, la sociedad presentó la declaración de renta y complementarios del 2002 con saldo a favor de \$533.665.000<sup>1</sup>.

El 5 de mayo siguiente, radicó la solicitud de devolución y/o compensación del anterior saldo a favor<sup>2</sup>. La entidad oficial reconoció y ordenó la devolución de ese valor por medio de la Resolución 608-0419 del 15 de mayo de 2003<sup>3</sup>.

Luego, previa investigación<sup>4</sup>, la Administración expidió el Requerimiento Especial 310632005000067 del 2 de mayo de 2005<sup>5</sup> mediante el cual propuso el rechazo de las siguientes partidas:

N°	Valor \$	Concepto	Renglón
1	574.295.000	Pago de estampillas	<b>41 CG</b> OTROS COSTOS
2	3.634.782.000	Inversión para la emisión de bonos	<b>46 DF</b> INTERESES Y DEMÁS GASTOS FINANCIEROS NACIONALES
3	49.397.000	Por obsolescencia de inventarios	<b>49 CX</b> OTRAS DEDUCCIONES

La Administración no acogió los argumentos expuestos por la actora en la respuesta al requerimiento anterior<sup>6</sup> y profirió la **Liquidación Oficial de Revisión 310642006000002 del 20 de enero de 2006**<sup>7</sup> en la que mantuvo la modificación propuesta.

Contra este acto la contribuyente interpuso el recurso de reconsideración<sup>8</sup> y fue confirmado por **Resolución 310662006000026 del 28 de septiembre de 2006**<sup>9</sup>.

## LA DEMANDA

En ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, la demandante solicitó la nulidad de los mencionados actos, proferidos por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y, a título de restablecimiento del derecho, pidió la firmeza de la declaración privada.

Citó como normas violadas los artículos 95-9 de la Constitución Política, 35, 107, 128, 129, 142, 143 y 683 del Estatuto Tributario y 13 y 67 del Decreto 2649 de 1993. El concepto de violación lo desarrolló en los siguientes cargos.

### 1. Procedencia de la deducción por pago de Estampillas (\$574.294.696).

---

<sup>1</sup> Fl. 40 c.a. 1  
<sup>2</sup> Fl. 1 c.a. 1  
<sup>3</sup> Fl. 49 c.a. 1  
<sup>4</sup> Fls. 51 a 1053 c.a. 1 a 5.  
<sup>5</sup> Fl. 1067 c.a. 5  
<sup>6</sup> Fl. 1386 c.a. 6  
<sup>7</sup> Fl. 1727 c.a. 7  
<sup>8</sup> Fl. 1793 c.a. 7  
<sup>9</sup> Fl. 1827 c.a. 7.

Con apoyo en los artículos 1°, 2°, 4° y 6° del Acuerdo 51 de 1990, 1° y 4° del Acuerdo 10 de 1983, ambos del Concejo de Santiago de Cali, y 1° de la Ordenanza 023 de 1987 de la Asamblea de Santander, normas que regulan el uso y cobro de las Estampillas Pro-Universidad del Valle, Pro-Desarrollo Urbano y Electrificación Rural, respectivamente, sostuvo que la naturaleza de estos gravámenes es la de tasa parafiscal, pues afectan a un determinado grupo social o económico y, por disposición legal, tienen una destinación específica, características que difieren de las propias de los impuestos.

Los pagos efectuados por tales conceptos los contabilizó como costo en el periodo, por la relación directa que tenían con la prestación del servicio, pues los contratos celebrados con las entidades de derecho público territorial, de los cuales surgió esa obligación, le permitieron desarrollar el objeto social en esos Departamentos.

Desde el punto de vista fiscal, es procedente reconocerlas como costo, porque tales erogaciones cumplen las condiciones exigidas por el artículo 107 del E.T. para su aceptación, sin que sea aplicable el artículo 115 ib, que regula de manera especial la deducción de impuestos pagados.

Sostuvo que los desembolsos fueron realizados en el 2002 y se originaron en la celebración de contratos o en la realización de actos con el respectivo ente territorial, relacionados con la prestación del servicio de generación y comercialización de energía, por lo que cumplen el requisito de causalidad con la actividad productora de renta, pues si no hubiera pagado esta tasa parafiscal no hubiera podido ejercer su actividad en el Valle y Santander.

En relación con los requisitos de necesidad y proporcionalidad manifestó que tales erogaciones son comercialmente necesarias, pues se efectúan por expreso mandato legal y si no hubiera cumplido la obligación de pagarlas no habría estado autorizada para ejercer su actividad productora de renta; además, son razonables frente a la renta generada durante el 2002.

## **2. Procedencia de la deducción por \$3.634.781.895 por emisión de bonos.**

Con fundamento en los artículos 142 y 143 del E.T., sostuvo que el valor pagado en el 2001 por la asesoría para el proyecto de emisión de bonos, es una inversión amortizable por lo siguiente:

La inversión era **necesaria** toda vez que la emisión de bonos le permitiría mejorar la estructura financiera para cumplir con las obligaciones crediticias contraídas para adquirir la planta de generación de energía.

Obligaciones que estaban vigentes con bancos extranjeros en dólares, garantizadas con gravámenes sobre la totalidad de los activos y con vencimiento en diciembre de 2001.

Con este proyecto pretendía cubrir parcialmente la deuda con el fin de que las entidades bancarias le extendieran el plazo para el pago del remanente; además, reemplazar parte de la obligación adquirida en dólares, con deuda en pesos colombianos, de lo cual se derivaría una menor carga por el servicio de la deuda y menores pérdidas por la diferencia en cambio, que se verían reflejadas en una mayor renta para la compañía.

Por la “magnitud e importancia de ese proyecto fue necesario contratar los servicios de calificación de la sociedad, los servicios financieros para la evaluación del proyecto y se inició el proceso de inscripción en el Registro Nacional de Valores que permitiera realizar la emisión”.

Resaltó que para la empresa era prioritario reestructurar la deuda ante la inminencia del plazo para pagar el crédito, por tanto la inversión estaba **incorporada directamente a su actividad productora de renta**, pues sin ella se vería *“seriamente afectada, pues el crédito sindicado con la banca extranjera estaba garantizado con los propios activos de la compañía”*.

Precisó que, “el plazo para la colocación vencía el 30 de junio de 2002, de manera que a 31 de diciembre del 2001, la empresa se encontraba dentro del plazo autorizado para la emisión de los bonos, razón por la cual, los gastos vinculados al proyecto se contabilizaron como un **cargo diferido**”, pues de la inversión realizada esperaba obtener un beneficio futuro.

Indicó que tales gastos eran **susceptibles de demérito**, ya que de no efectuarse la emisión y colocación de bonos antes del 30 de junio de 2002 perderían su valor, como efectivamente ocurrió en este periodo.

Explicó que ante el poco éxito que tuvo la emisión de bonos en el mercado nacional, la empresa inició un proceso de refinanciación del contrato de crédito con la banca internacional, el cual resultó exitoso, razón por la que, el 19 de junio de 2002, solicitó *“la cancelación de la inscripción en el Registro Nacional de Valores, porque dicha colocación ya no se llevaría a cabo”*.

Razón por la que la inversión del 2001 para el proyecto de emisión y colocación de bonos en el 2002, debió amortizarla en este año dado que “no obtendría el beneficio económico futuro esperado de esta inversión”.

Agregó, que si hubiera emitido los bonos igual habría tenido que amortizar la inversión en este periodo, puesto que el beneficio esperado del proyecto hubiera tenido lugar en el 2002.

Concluyó que la inversión cumple los requisitos generales de las deducciones, toda vez que eran erogaciones necesarias y proporcionadas, porque sin ellas no le hubiera sido posible presentar los estudios requeridos para la inscripción del proyecto de emisión de bonos en el Registro Nacional de Valores que, insiste, tenía como finalidad obtener una estructura financiera adecuada para pagar las obligaciones derivadas del contrato de crédito suscrito con entidades financieras del exterior, pues de lo contrario sus activos se verían comprometidos, verificándose así la relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Por la magnitud de las operaciones realizadas con la inversión, ésta incidió en más de un ejercicio fiscal y dada su naturaleza es un cargo diferido y no un gasto ordinario como lo estimó la Administración.

### **3. Procedencia de la deducción por obsolescencia (\$49.397.000)**

El objeto social de la demandante es la generación y comercialización de energía eléctrica. En la cuenta de inventarios no registra bienes corporales destinados a la enajenación en el curso normal del negocio.

Solicitó la deducción por los bienes dados de baja, los cuales eran repuestos adquiridos para destinarlos al mantenimiento de los equipos electromecánicos y de la subestación, registrados en la cuenta de inventarios por expresa disposición del PUC, sin que por este hecho pierdan su naturaleza de activos fijos, pues tienen una destinación específica y no se enajenan en el giro ordinario de sus negocios.

Explicó que el grupo de evaluación de los inventarios de la empresa identificó los bienes dados de baja, que por razones de cambio tecnológico quedaron obsoletos y por su estado no podían utilizarse, hecho que consta en el Acta de octubre de 2002 suscrita por el representante legal y el gerente de la compañía.

Agregó que conforme con los artículos 128 y 129 del E.T., los castigos por obsolescencia de esos bienes otorgaron el derecho a la deducción porque cumplen los presupuestos generales de las deducciones del artículo 107 ib.

### LA OPOSICIÓN

La apoderada de la parte demandada contestó la demanda, en los términos que a continuación se resumen:

1. **Deducción por el pago de Estampillas.** Sostuvo que a la luz de la sentencia C-136 de 1999, este gravamen es **un impuesto** aunque de orden territorial. Lo anterior con fundamento en los fines de este gravamen mencionados en la sentencia C-1097 de 2001 y teniendo en cuenta que el Concejo de Cali y la Asamblea de Santander dispusieron que el pago de este tributo es obligatorio sin contraprestación específica para quien lo paga, abstracto o sin discriminación del destinatario, sin relación directa con el beneficio que pueda recibir.

El carácter de impuesto se corrobora con el Concepto 3866 de 2002 de la Dirección de Apoyo Fiscal, según el cual “por regla general, las estampillas territoriales son un impuesto de carácter documental ...” y el artículo 94 de la Ley 633 de 2000 que le atribuye tal naturaleza a la Estampilla Ciudadela Universitaria del Atlántico.

Indicó que como la estampilla es un impuesto, no es deducible de la renta de conformidad con el artículo 115 del Estatuto Tributario, pues no es de aquellos taxativamente señalados en la norma como deducibles.

Este gravamen no se enmarca dentro del concepto de contribución parafiscal, por cuanto su recaudo está destinado para invertirse en la “sede regional cabeza del distrito educativo”, así como para el financiamiento de obras contempladas en el Plan de Desarrollo Urbano, según consta en los actos creadores; y si bien, son obligatorios no se establecen en beneficio del grupo, gremio o sector económico que los tributa. Sostuvo que tal erogación se ajusta más al concepto de gasto que de costo.

Expresó que aunque es un pago obligatorio por disposición de las normas territoriales, esto no implica que todo gravamen coercitivo y/o impositivo sea necesariamente deducible, sino que deben verificarse los presupuestos generales del artículo 107 del E.T.

En el caso, no encuentra cumplida la relación de causalidad con la actividad productora de renta por cuanto el gasto no está destinado a la generación y

comercialización de energía eléctrica, sino a fines distintos, señalados en los Acuerdos y Ordenanzas regulatorios.

**2. Deducción por inversiones amortizables.** Manifestó que los pagos por el servicio de asesoría profesional para el proyecto de emisión y colocación de bonos no es deducible. Lo anterior con fundamento en los artículos 142 y 143 del E.T. y en la finalidad de dicho desembolso, pues encontró que no se efectuó para los fines del negocio, sino para reestructurar la deuda que tenía con bancos extranjeros. Expresó que tales pagos tienen la naturaleza de gastos que, a la luz de la técnica contable, no pueden tratarse como amortizables, pues el servicio fue prestado en su totalidad en el 2001.

La emisión de bonos genera para la contribuyente gastos y no ingresos relacionados con la actividad productora de renta, ya que con ello se afectan las cuentas de patrimonio y no las de resultado.

Señaló que teniendo en cuenta la finalidad de esta erogación, no es una expensa necesaria y normalmente acostumbrada dentro de la actividad de la producción y generación de energía, con lo que se desvirtúa el requisito de causalidad.

**3. Deducción por desuso y obsolescencia de activos fijos.** Destacó que conforme a la descripción que de las cuentas del activo "15-inventarios" y "16-propiedad planta y equipo" trae el PUC de las entidades de servicios públicos domiciliarios, los repuestos son bienes de capital o usados en la actividad de la empresa, por lo que deben contabilizar esta última cuenta.

Frente al Acta de acuerdo de reclasificación de inventarios y sus anexos, sostuvo que no son prueba para demostrar la procedencia de la deducción, porque no especifican que los elementos retirados del inventario sólo sean los "repuestos o activos fijos o bienes usados en el negocio", sin que sea viable inferirlo, pues la carga de probar está en cabeza del contribuyente.

#### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B anuló parcialmente los actos demandados, en cuanto encontró procedente la deducción por obsolescencia de bienes corporales dados de baja por cambio de tecnología, utilizados para el mantenimiento de equipos electromecánicos y de la subestación; y a título de restablecimiento del derecho, practicó nueva liquidación en la que determinó una pérdida líquida de \$102.253.116.000.

1. No dio prosperidad al cargo de "procedencia de la deducción por concepto del pago de las Estampillas" establecidas en Ley 26 de 1990, la Ordenanza 001 de 1990 y los Acuerdos 10 de 1983 y 51 de 1990". Advirtió que, si bien, estas normas no determinan el carácter del tributo, por sus características es un impuesto. Pero, los pagos realizados por la contribuyente no son deducibles conforme al artículo 115 del Estatuto Tributario, vigente para la época, que señala de manera taxativa cuáles impuestos son deducibles.

2. Desestimó el cargo "procedencia de la deducción por amortización de inversiones". Estimó que los pagos en que incurrió la actora, por concepto de asesoría para emisión de bonos, no encuadra en los supuestos del artículo 142 del E.T., pues no los realizó para los fines del negocio sino para la "refinanciación o reestructuración de una deuda con bancos extranjeros" de la cual "no resulta en



el futuro una rentabilidad o utilidad (...) que debió tratarse como una expensa necesaria en el periodo de su causación”.

3. Estimó procedente la deducción por obsolescencia solicitada. Con fundamento en el artículo 128 E.T. y teniendo en cuenta que los bienes dados de baja por la contribuyente tenían el carácter de activos fijos, pues la actora no los enajenaba en el giro ordinario de sus negocios sino que los usaba para el mantenimiento de los equipos electromecánicos y de la subestación, que por razones del cambio de tecnología quedaron obsoletos, aunque los hubiera contabilizado en la cuenta de inventarios.

La **Magistrada Nelly Yolanda Villamizar de Peñaranda** se apartó de la decisión mayoritaria en cuanto niega la deducción por amortización de cargos diferidos. En su concepto “el gasto en que incurrió la empresa y que lo llevó a *cargos diferidos*, pensando que en el futuro iba a generar un ingreso, lo cual no sucedió, se constituye de todas maneras en un gasto imputable a sus ingresos, ya que ésta quiso solventarse de esa forma, sin que fuera necesario, pero si incurrió en esos gastos...”

### LOS RECURSOS DE APELACIÓN

La **demandada** apela la sentencia anterior en cuanto accedió a la deducción por “desuso y obsolescencia de activos fijos”. Sustenta el recurso con argumentos idénticos a los expuestos sobre el tema en la contestación de la demanda, los cuales se concretan en que, según la técnica contable los repuestos usados en la actividad de la empresa debieron ser contabilizados en la cuenta “16-propiedad planta y equipo” y no en la de inventarios; además, que el Acta soporte de la baja de inventarios no es prueba idónea para reconocer la deducción, pues sólo son procedentes las expresamente señaladas por el legislador sin que sea factible la aplicación de la analogía.

La **demandante** apela la decisión de primera instancia en cuanto encontró, de una parte, que los pagos realizados por concepto de Estampillas no son deducibles conforme al artículo 115 del E.T., que señala de manera taxativa cuáles son los impuestos deducibles, y de otra, que la erogación por concepto de asesoría para emisión de bonos no encuadra en los supuestos del artículo 142 del E.T. como inversión amortizable.

Insiste en que el **pago de estampillas** es deducible, toda vez que es una tasa parafiscal y constituye expensa necesaria conforme al artículo 107 ib., porque es una obligación legal que de no cumplirla le impediría ejercer la actividad propia de su objeto social.

Reiteró que es procedente la deducción **por amortización de inversiones**. Explicó que los pagos efectuados en el 2001 por concepto de asesoría para el proyecto de emisión de bonos constituyen inversiones necesarias amortizables porque se realizaron con el fin de mejorar su estructura financiera y poder cumplir con las obligaciones crediticias adquiridas con bancos extranjeros que fueron contabilizadas como cargo diferido en ese periodo, pero debido a que el proyecto, el cual debía realizarse en el 2002, finalmente no se llevó a cabo, debió amortizar la totalidad de la inversión en este año. Finalmente, reiteró que tales desembolsos constituyen expensas necesarias porque cumplen las exigencias del artículo 107 del E.T.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reitera los argumentos en que a lo largo del proceso apoya la alegada procedencia de las deducciones por pago de estampillas y amortización de inversiones.

Por su parte, **la demandada** insiste en que no son procedentes las deducciones solicitadas por el demandante por pago de estampillas, por amortización de inversiones y por obsolescencia, por las mismas razones expuestas al contestar la demanda y en el recurso de apelación.

**El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación** solicita se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se declare la nulidad parcial de los actos acusados en relación con la deducción de los pagos por estampillas y mantenerlos incólumes en cuanto al rechazo de las deducciones por bienes obsoletos y por emisión de bonos.

En su concepto los repuestos y elementos desechados, cuyo valor se pretende deducir, no cumplen los requisitos del artículo 128 del E.T., por cuanto, según el Acta de Acuerdo para Reclasificar los Inventarios, jamás prestaron servicio alguno a la contribuyente.

En cuanto al pago por estampillas estimó que está probado que son expensas necesarias que cumplen los requisitos generales del artículo 107 del E.T., por lo que deben aceptarse como deducciones.

Finalmente, estimó que los pagos en que incurrió la demandante en el 2001 para la emisión de bonos en el 2002 no tienen el carácter de inversión amortizable, sino de gasto, causado en el 2001 en el momento en que recibió la calificación, la evaluación del proyecto y la inscripción en el registro. Advirtió que tales erogaciones no pueden considerarse activos diferidos en los términos del artículo 67 del Decreto 2649/93.

#### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

La Doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez manifestó su impedimento para conocer del proceso por estar incurso en la causal contemplada en el artículo 150-5 C.P.C. La Sala encuentra fundado el impedimento manifestado<sup>10</sup>, en consecuencia, lo aceptará y, como existe quórum deliberatorio y decisorio, no ordenará el sorteo de conjuces (artículo 54 de la Ley 270 de 1996).

En el presente asunto se controvierte la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 310642006000002 del 20 de enero de 2006 y de la Resolución 310662006000026 del 28 de septiembre de 2006, por medio de las cuales la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales pretende modificar la declaración privada de la contribuyente específicamente los renglones 41 CG **OTROS COSTOS**, 46 DF **INTERESES Y DEMÁS GASTOS FINANCIEROS NACIONALES** y 49 CX **OTRAS DEDUCCIONES**.

El Tribunal anuló parcialmente los actos acusados en cuanto encontró procedente la deducción por obsolescencia de bienes dados de baja por cambio de tecnología y denegó las demás pretensiones de la demanda.

---

<sup>10</sup> La Magistrada Auxiliar del Despacho Ana Rosa Suárez Valbuena actuó en el proceso como apoderada de la DIAN.

Las partes demandante y demandada apelaron esta decisión, por lo que, al tenor de lo dispuesto por el artículo 357 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por remisión del artículo 267 del Código Contencioso Administrativo, la Sala resolverá sin limitaciones.

La Administración mediante los actos acusados no aceptó las deducciones solicitadas por considerar que las estampillas tienen el carácter de impuesto pero no es de los expresamente señalados en el artículo 115 del Estatuto Tributario como deducible. Que no constituye inversión amortizable el pago por el servicio de asesoría para el proyecto de emisión de bonos, toda vez que no era para los fines del negocio, ni podía inferirse un beneficio futuro y no se trata de una expensa necesaria. Y que, no existe certeza sobre la naturaleza de los bienes dados de baja, pues respecto del inventario no puede predicarse su obsolescencia.

La demandante insiste en que son procedentes las deducciones solicitadas, toda vez que son expensas necesarias que cumplen los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, por lo que se realizará el estudio de cada una de las deducciones cuestionadas.

En cuanto a las deducciones, en general, el artículo 107 del Estatuto Tributario prevé que: *“Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.”* Y que *“La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes”*.

Según la disposición legal, son presupuestos esenciales para que los gastos sean deducibles, que exista relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad.

La Sala, en oportunidad anterior<sup>11</sup>, se pronunció sobre el alcance de estos requisitos, así:

“La **relación de causalidad** significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos deben guardar una relación causal con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce renta, de manera que sin aquélla no es posible obtener ésta, que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa – efecto.

“El **gasto es ‘necesario’** cuando es el normal para producir o facilitar la obtención de la renta bruta y el acostumbrado en la respectiva actividad comercial, es decir, que sea normal así sea esporádico, requerido para comercializar, prestar un servicio, y en general obtener el ingreso por el desarrollo económico propio de la labor a la que se dedica el administrado. Por ello, no se permite que se deduzcan gastos, erogaciones o salidas de recursos, que sean suntuarios, innecesarios o superfluos que no coadyuven a producir, comercializar o mantener el bien o el servicio en condiciones de

---

<sup>11</sup> Sentencia del 24 de julio de 2008, expediente 16123, c.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

utilización, uso o enajenación, es decir, que no se requiera incurrir con miras a obtener una posible renta.

“Por otro lado, la **proporcionalidad** de las expensas, es decir la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) deberá medirse y analizarse en cada caso de conformidad con la actividad lucrativa que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial<sup>12</sup> para ese sector, de manera que la rigidez normativa cederá ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben cumplir.

“Sobre los requisitos de necesidad y proporcionalidad, la reiterada jurisprudencia de la Sala, ha expresado:

*“...Es claro y determinante el texto del artículo 107 del Estatuto Tributario, al establecer que para que las expensas sean deducibles se requiere que el gasto sea ‘necesario’ o sea, el normal para producir o facilitar la generación de la renta por parte de la actividad generadora de la misma, y lo acostumbrado en la correspondiente actividad empresarial, vale decir, proporcional de acuerdo a la actividad, y que exista una ‘relación de causalidad’ la cual está referida al vínculo que debe existir entre la actividad productora de renta y el motivo de las expensas...”*<sup>13</sup>

Bajo el anterior marco normativo y jurisprudencial se revisará si las deducciones en cuestión, reúnen los requisitos para su procedencia.

Dado que es pertinente señalar cuál es la actividad de la que deriva la renta AES CHIVOR & CÍA S.C.A. E.S.P., se transcribe a continuación el “objeto social” contenido en el certificado de existencia y representación legal, que lo describe, así:

“La sociedad tiene por objeto **la generación y comercialización de energía eléctrica**. En desarrollo de su objeto principal la sociedad podrá adquirir plantas de generación existentes y proyectar, construir, operar, mantener y explotar comercialmente centrales generadoras de electricidad, adelantando las acciones necesarias para preservar el medio ambiente y las buenas relaciones con la comunidad en la zona de influencia de sus proyectos. Además la sociedad podrá adquirir los bienes muebles e inmuebles que requiera; celebrar contratos de crédito; dar sus bienes inmuebles o muebles en garantía de obligaciones propias; celebrar o ejecutar todo género de contratos, de actos civiles, laborales, comerciales, industriales o financieros que sean necesarios o convenientes al logro de sus fines propios tal como quedan descritos antes, inclusive celebrar contratos de sociedad y adquirir acciones o participaciones en sociedades, escindirse, fusionarse con otros (sic) sociedades que tengan igual o similar objeto, absorberlas o ser absorbida por ellas,

<sup>12</sup> Sobre la costumbre mercantil el artículo 3° del Código de Comercio expresa:

ARTICULO 3°. La costumbre mercantil tendrá la misma autoridad que la ley comercial, siempre que no la contraríe manifiesta o tácitamente y que los hechos constitutivos de la misma sean públicos, uniformes y reiterados en el lugar donde hayan de cumplirse las prestaciones o surgido las relaciones que deban regularse por ella.

En defecto de la costumbre local se tendrá en cuenta la general del país, siempre que reúna los requisitos exigidos en el inciso anterior”.

<sup>13</sup> Sentencia del 13 de diciembre de 1995. Expediente 7158. C.P. Dr. Delio Gómez Leyva.

todo en cuanto esté directamente relacionado con el objeto social y para propiciar su cabal desarrollo”<sup>14</sup>. (Se destaca)

Conforme con esta certificación, la actividad de la que deriva la renta la contribuyente es **la generación y comercialización de energía eléctrica**, frente a la cual se debe analizar si las erogaciones cuestionadas cumplen los requisitos esenciales para aceptarlas como deducción.

#### 1. Deducción por pago de Estampillas, en cuantía de \$574.294.696.

La Administración sustenta el desconocimiento de la partida en que las Estampillas tienen el carácter de impuesto, que conforme con el artículo 115 del E.T., no son deducibles porque no es de aquellos indicados en la norma.

La contribuyente insiste en que las Estampillas son gravámenes que encuadran en el concepto de “tasa parafiscal” que conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario son expensas deducibles, por lo siguiente: son pagos realizados en el periodo, por contratos y actos celebrados con el ente territorial relacionados con la prestación del servicio de generación y comercialización de energía y necesarios porque de no pagarlos no habría podido ejercer la actividad generadora de renta en el Valle y Santander.

En cuanto a la naturaleza de las estampillas para ser aceptadas como costo o deducción, esta Corporación ha sostenido<sup>15</sup> que:

*“... es irrelevante determinar en este proceso si tal carga es una tasa o una contribución, toda vez que en materia de deducciones del impuesto de renta solamente ciertos y precisos impuestos pueden ser deducibles por autorización legal (artículo 115 del Estatuto Tributario<sup>16</sup>), de manera que sean tasas o contribuciones, de todos modos son erogaciones a cargo de la sociedad para cuya procedencia deben analizarse los presupuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario, es decir, que se demuestre que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y que sean necesarias y proporcionales a esa actividad”<sup>17</sup>.*

*En efecto, el gravamen que consagró el legislador a favor de las entidades departamentales como estampillas<sup>18</sup>, sigue la regla*

<sup>14</sup> Fl. 33 v. c.p.

<sup>15</sup> Sentencia de 24 de julio de 2008, Exp. 16302, M.P. Dra. Ligia López Díaz, reiterada en el fallo de 5 de mayo de 2011, Exp. 17888, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>16</sup> ARTÍCULO 115 (modificado por la Ley 633 de 2000) vigente para el año gravable 2002: Son deducibles en su totalidad los impuestos de industria y comercio, predial, de vehículos, de registro y anotación y de timbre, que efectivamente se hayan pagado durante el año o periodo gravable, siempre y cuando tuvieren relación de causalidad con la renta del contribuyente. La deducción de que trata el presente artículo en ningún caso podrá tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa.

<sup>17</sup> Frente a la deducción por impuestos pagados ha considerado la Sala que fue voluntad del legislador autorizar la deducibilidad de los impuestos que de manera expresa se señalan en la norma; y que dos son los requisitos para que proceda su deducción, esto es que se trate de aquellos efectivamente pagados durante el respectivo año gravable y que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta del contribuyente; en estos casos se excluyen los presupuestos de necesidad y proporcionalidad a que alude el artículo 107 del Estatuto Tributario, para las deducciones generales, pues resulta obvio que dada la naturaleza legal de los impuestos, éstos no pueden determinarse con criterio comercial, ni teniendo en cuenta los gastos normalmente acostumbrados en cada actividad, como lo expresa el mismo artículo, ya que se trata del cumplimiento de una obligación legal que no depende de tales condicionamientos (Sentencias de 26 de noviembre de 1993, Exp. 4842 M.P. Jaime Abella Zárate y de 13 de abril de 2005 Exp.14279 M.P. María Inés Ortiz Barbosa).

<sup>18</sup> La Sala en sentencia de 5 de octubre de 2006, Exp. 14527, M.P. Ligia López Díaz, precisó que las estampillas, pertenecen a lo que se conoce como *tasas parafiscales*, pues son un gravamen que surge de la realización de un acto jurídico, cual es la suscripción de un contrato con el Departamento, que se causan sobre un hecho concreto y que por disposición legal tienen una destinación específica, cuyas características difieren de las que permiten identificar al impuesto indirecto. Que las tasas participan de la naturaleza de las contribuciones parafiscales, en la medida que constituyen un gravamen cuyo pago obligatorio deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos; son de carácter excepcional en cuanto al sujeto pasivo del tributo; los recursos se revierten en beneficio de un sector específico; y están destinados a sufragar los gastos en que incurran las entidades que desarrollan funciones de regulación y control y en el cumplimiento de funciones propias del Estado. Las tasas son administrativas cuando equivalen a la remuneración pagada por los servicios

general del artículo 107 del Estatuto Tributario para las expensas necesarias, y no la limitación que consagra el artículo 115 del mismo Estatuto sobre los impuestos deducibles<sup>19</sup>.” (Subrayas fuera de texto).

Según lo anterior, dado que las estampillas son erogaciones a cargo de la contribuyente, para ser aceptadas como costo o deducción, debe analizarse si cumplen los requisitos generales exigidos para su procedencia.

En el presente asunto, el valor de la partida desconocida del renglón “OTROS COSTOS” corresponde a pagos por estampillas a las Empresas Municipales de Cali y a la Electrificadora de Santander, según consta en la relación allegada por la contribuyente como soporte de la cuenta “753590 otras contribuciones”<sup>20</sup>.

Al respecto se destaca que el Concejo de Santiago de Cali ordenó el uso y cobro de la **Estampilla Pro-Universidad del Valle**<sup>21</sup> mediante el Acuerdo 51 de 1990 y dispuso que los ingresos que “se recauden (...) se invertirán en la Sede Regional Cabeza del Distrito Educativo”; además, señaló los elementos del tributo así: el **sujeto activo** el municipio de Cali, los **sujetos pasivos** las personas naturales o jurídicas de derecho privado, el **hecho generador** consiste en “la emisión de cuentas de cobro”, la **base gravable** el valor de las cuentas de cobro y la **tarifa** el 1%<sup>22</sup>.

El mismo Concejo con el Acuerdo 10 de 1983 autorizó la emisión de la **Estampilla Pro-Desarrollo Urbano**<sup>23</sup> destinada al “financiamiento de las obras contempladas en el Plan Integral de Desarrollo Urbano de Cali”. Indicó como elementos esenciales del gravamen los siguientes: **Sujeto activo** el municipio de Cali. **Sujetos pasivos** las personas naturales o jurídicas de derecho privado. **Hecho generador** lo constituye la celebración de contratos, actos, cuentas de cobro y operaciones que se tramiten ante el Gobierno Municipal y cualquiera de sus dependencias, institutos, establecimientos públicos, departamentos administrativos y entidades descentralizadas. **Base gravable** el valor del contrato, acto, cuenta u operación. **Tarifa** el 1%<sup>24</sup>.

La Asamblea de Santander por Ordenanza 023 de 1999<sup>25</sup>, modificó, derogó parcialmente y adicionó la Ordenanza 15 de 1987 por la que dispuso la emisión de la **Estampilla Pro-Electrificación Rural**<sup>26</sup> destinada a la instalación, amortización,

---

administrativos, y *parafiscales* cuando se perciben en beneficio de organismos públicos o privados, pero no por servicios públicos administrativos propiamente dichos, pues se trata de organismos de carácter social.

<sup>19</sup> La Sala ha estudiado la procedencia de otras contribuciones, como la de valorización o la contribución a la Superintendencia de Sociedades bajo la regla general de procedencia de las deducciones del artículo 107 del Estatuto Tributario (Sentencias de 12 de febrero de 2004, exp. 13568 M.P. María Inés Ortiz Barbosa y de 13 de octubre de 2005, exp. 13631 acumulado con el 14122, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié).

<sup>20</sup> Ver fl. 842 c.a. 4

<sup>21</sup> La Ley 26 de 1990 creó la emisión de la estampilla “Pro-Universidad del Valle” y autorizó a “los Concejos Municipales del Departamento del Valle, para que previa autorización de la Asamblea del Departamento, hagan obligatorio el uso de la estampilla que por esta Ley autoriza su emisión”. La Asamblea autorizó su emisión mediante Ordenanza 001-E de 1º de agosto de 1990.

<sup>22</sup> Artículos 1 a 4 A. 51/90, fl. 837 c.a. 4.

<sup>23</sup> La Ley 79 de 1981 (art. 3) autorizó al Concejo Municipal de Cali para disponer la emisión de la estampilla “Prodesarrollo Urbano”, como “recurso para contribuir al financiamiento de las obras contempladas en el Plan Integral de Desarrollo Urbano de Cali, que adopte la autoridad competente. La estampilla se cobrará sobre los contratos, cuentas de cobro y demás operaciones y gestiones que se lleven a cabo ante el Gobierno Municipal o cualesquiera de las entidades descentralizadas del orden municipal. El Concejo Municipal podrá reglamentar todo lo relacionado con el valor y uso de la estampilla a que se refiere este artículo”.

<sup>24</sup> V. Acuerdo 10/83, fls. 838 y 839 c.a. 4

<sup>25</sup> Fl. 841 c.a. 4

<sup>26</sup> Creada por la Ley 23 de 1986 que autorizó a las Asambleas y Concejos su emisión como recurso para contribuir a la financiación de la electrificación rural en todo el país.

mejoras y ampliación del servicio de energía eléctrica en el sector rural de ese Departamento.

Según estos actos los elementos esenciales de este tributo son: **Sujeto activo** los municipios del Departamento. **Sujetos pasivos** “el contratista, el beneficiario del permiso o del acto constitutivo del hecho generador, o el mismo sujeto de sanción, según el caso”. **Hecho generador** “todo contrato, orden de trabajo y orden de prestación de servicios que celebren como contratantes en el territorio del Departamento las empresas de servicios públicos domiciliarios que tengan por objeto el ejercicio de actividades de generación, transmisión distribución y comercialización de energía eléctrica”, y los documentos señalados en los literales b) a o) del artículo 3° de la ordenanza modificada. La **tarifa**, según el caso, es fija o porcentual.

De lo anterior se infiere que todas las personas naturales o jurídicas que, entre otras operaciones y gestiones, celebren contratos, intervengan en actos y presenten cuentas de cobro a la Administración municipal en los Departamentos del Valle y Santander deben tributar para contribuir para la “Sede Regional Cabeza del Distrito Educativo”, para financiar las obras contempladas en el Plan Integral de Desarrollo Urbano de Cali y para financiar la electrificación rural en Santander, en la proporción fijada por la autoridad territorial respectiva.

Dado que la actividad, de la cual deriva la renta la demandante, es **la generación y comercialización de energía eléctrica** y en desarrollo de su objeto social puede celebrar todo género de contratos y actos, es claro que está obligada a liquidar y pagar las Estampillas Pro-Universidad del Valle, Pro-Desarrollo Urbano y Pro-Electrificación Rural sobre el valor de los contratos, cuentas cobro y actos que celebró en el periodo con las entidades de derecho público del Valle y Santander, en desarrollo de su objeto social.

Las erogaciones por este concepto son deducibles, toda vez que cumplen los requisitos generales exigidos en el artículo 107 del E.T. para su procedencia, pues tienen relación de causalidad con la actividad que le genera la renta a la contribuyente, ya que corresponde a un porcentaje de todos los valores de los contratos, cuentas de cobro o actos jurídicos que realizó en el periodo por los servicios que presta, los cuales son su fuente generadora de renta.

Dado que el pago de este gravamen era imprescindible para la realización de los contratos, el trámite de las cuentas de cobro y demás operaciones y gestiones descritas en los Acuerdos y Ordenanzas, cumplen el requisito de necesidad toda vez que, de una parte, es una obligación legal prevista en los mencionados actos municipales y departamentales y, de otra, constituye un gasto normal de todas las personas naturales y jurídicas que contratan con las entidades territoriales para la prestación de los servicios, como la demandante, pues se requiere para facilitar el desarrollo del objeto social, esto es, prestar el servicio de energía en la jurisdicción del Valle y Santander.

La proporcionalidad de la expensa se evidencia no sólo de la tarifa que debe aplicar sobre todos y cada uno de los contratos, actos, cuentas de cobro del periodo y demás operaciones y gestiones, sino también, del hecho que es determinante para el desarrollo de la actividad productora de renta, pues de no haber cumplido con este deber no hubiera podido prestar sus servicios a las entidades públicas de esos Departamentos de los cuales derivó parte de la renta del periodo.

En consecuencia, los egresos de la contribuyente para el pago de las estampillas Pro-Universidad del Valle, Pro-Desarrollo Urbano y Pro-Electrificación Rural, constituyen expensa necesaria para desarrollar su actividad y, por ende, deducible según el artículo 107 del Estatuto Tributario.

## 2. **Deducción por amortización de inversión.** Monto \$3.634.781.895.

La Administración no aceptó esta deducción al considerar que los pagos por servicios de asesoría profesional para el proyecto de emisión y colocación de bonos no son inversión amortizable, porque no se efectuaron para los fines del negocio sino para la consecución de recursos, que no tiene relación con la renta obtenida en la generación y comercialización de energía; además, que tales pagos, según la técnica contable, son gastos que se contabilizan en el momento de su ocurrencia y no como un cargo diferido, pues no generan ingresos para la empresa.

La actora insiste en que los desembolsos efectuados, en el 2001, por ese concepto son inversión amortizable que se enmarca en la noción de cargo diferido, pues en el 2002 la emisión y colocación de bonos le permitirían reestructurar su situación financiera. Que debido a que no llevó a cabo el proyecto y, en consecuencia, no obtendría el beneficio económico esperado de la inversión, la amortizó en su totalidad en el 2002. Que la amortización de la inversión es deducible, toda vez que era necesaria y proporcionada porque sin ella era imposible iniciar el proyecto que le permitiría cumplir las obligaciones crediticias contraídas en el exterior para la adquisición de la planta de generación de energía con lo cual se evidencia la relación de causalidad con la actividad productora de renta.

En cuanto al procedimiento aplicable para la deducción por amortización de inversiones el Estatuto Tributario, en los artículos 142 y 143, dispone:

**“Artículo 142.** -.Son deducibles, en la proporción que se indica en el artículo siguiente, las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad, si no lo fueran de acuerdo con otros artículos de este capítulo y distintas de las inversiones en terrenos.

Se entiende por inversiones necesarias amortizables por este sistema, los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban registrarse como activos, para su amortización en más de un año o período gravable; o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo; o costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales.

También es amortizable el costo de los intangibles susceptibles de demérito.

**“Artículo 143.** (Modificado Ley 223 de 1995, art. 91) **Término para la amortización de Inversiones.** Las inversiones a que se refiere el artículo precedente pueden amortizarse en un término no inferior a cinco (5) años, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización debe hacerse en un plazo inferior. En el año o período gravable en que se termine el negocio o



actividad, pueden hacerse los ajustes pertinentes, a fin de amortizar la totalidad de la inversión.

(Inciso modificado por el art. 236 de la ley 685 de 2001) Cuando se trate de los costos de adquisición o exploración y explotación de recursos naturales no renovables, la amortización podrá hacerse con base en el sistema de estimación técnica de costo de unidades de operación o por el de amortización en línea recta en un término no inferior a cinco (5) años. Cuando las inversiones realizadas en exploración resulten infructuosas, su monto podrá ser amortizado en el año en que se determine tal condición y en todo caso a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes.

Para los casos diferentes de los previstos en el inciso precedente, en los contratos donde el contribuyente aporte bienes, obras, instalaciones u otros activos, los cuales se obligue a transferir durante el convenio o al final del mismo, como en el caso de los contratos de concesión, riesgo compartido o *“joint venture”*, el valor de tales inversiones deberá ser amortizado durante el término del respectivo contrato, hasta el momento de la transferencia. La amortización se hará por los métodos de línea recta o reducción de saldos, o mediante otro de reconocido valor técnico autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. En lo relacionado con los contratos de concesión para infraestructura, el sistema de amortización aquí previsto rige solamente para los que se suscriban a partir de la vigencia de la presente Ley.”

La primera de las normas define las “inversiones necesarias amortizables” como aquellas erogaciones efectuadas o causadas para los fines del negocio o actividad, susceptibles de demérito que, *“de acuerdo con la técnica contable”*, deban registrarse como **activos** para su amortización en más de un período gravable; o como **diferidos** tratándose de gastos preliminares de instalación, organización o de desarrollo; o como **costos** de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales.

Sobre la expresión *“de acuerdo con la técnica contable deban registrarse como activos (...); o tratarse como diferidos (...) o costos”* de la parte final del inciso segundo del artículo 142 ib, en oportunidad anterior, la Sala precisó<sup>27</sup> que no es que “la aludida norma adjudique a la técnica contable toda la regulación referente a la amortización, incluida la forma, término y procedimiento para efectuarla, por cuanto el texto normativo claramente hace alusión a la técnica contable únicamente para señalar que solo es amortizable la inversión, cuando se registre contablemente como activo, diferido o costo, pero en ningún momento remite a la contabilidad las condiciones requeridas para su amortización, las cuales puntualmente señala el artículo 143 ibídem”, por lo que puntualizó:

“... al existir dentro de la normativa tributaria una reglamentación exacta sobre la forma y exigencias requeridas para hacer deducible la amortización de inversiones, no es procedente la aplicación de normas contables, de acuerdo con lo estipulado por el artículo 136

---

<sup>27</sup> Sentencia del 19 de agosto de 2010, Exp. 17010, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

del Decreto 2649 de 1993<sup>28</sup> y en aplicación de la especialidad normativa que se aplica de preferencia a las normas generales.

Frente al método para la amortización señaló que:

“...el artículo 143 E.T. contiene, en forma perfectamente independiente y separada, los requisitos para la amortización de cada una de las situaciones allí expuestas. Es así como **en el inciso 1° hace alusión a las inversiones descritas en el artículo 142** y, respecto de éstas, **ordena que ‘pueden amortizarse en un término no inferior a cinco (5) años, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización deba hacerse en un plazo inferior’**.”

“Expone luego, en los incisos 2° y 3° casos especiales de amortización diferentes al general, para los cuales determina requerimientos particulares. En el inciso 2° se refiere a cuando se pretenda amortizar ‘Costos de adquisición o exploración y explotación de recursos naturales no renovables’, evento para el cual, la amortización podrá hacerse ‘con base en el sistema de estimación técnica de costo de unidades de operación o por el de amortización en línea recta, en un término no inferior a cinco (5) años’; y el inciso 3° se refiere concretamente a ‘los contratos donde el contribuyente aporte bienes, obras, instalaciones u otros activos como los contratos de concesión, riesgo compartido o *‘joint venture’*, caso para el cual, el término para amortizar se circunscribe a la duración del contrato hasta el momento de la transferencia, y, para éste sí, ordena que la amortización se lleve a cabo ‘por los métodos de línea recta o reducción de saldos, o mediante otro de reconocido valor técnico autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales’.”

“Como es obvio, del contexto de la norma en cuestión, no es dable inferir que las exigencias requeridas para los casos especiales contenidos en los incisos segundo y tercero, sean aplicables también a las inversiones generales efectuadas para los fines del negocio de que trata el inciso primero, el que en lugar alguno exige la aplicación de un método específico, ni tampoco la utilización de una alícuota de amortización uniforme durante el término amortizable”.

En la investigación adelantada, la Administración requirió a la contribuyente para que explicara, de la cuenta PUC 580590.03 emisión de bonos, el origen del diferido, forma y cálculo de amortización en el periodo<sup>29</sup>.

En la respuesta<sup>30</sup>, la compañía informó que en el 2001, con el fin de refinanciar el contrato de endeudamiento externo celebrado en 1996, que vencía el 31 de diciembre de 2001, de una parte, inició gestiones para reestructurar la deuda con la banca internacional y, de otra, adelantó un proyecto para la emisión de bonos.

Explicó que como la primera idea fue aprobada por las entidades bancarias del exterior, los gastos en que incurrió para el proyecto de la emisión de bonos, como

---

<sup>28</sup> Artículo 136 Decreto 2649 de 1993 “Para efectos y fines fiscales, las disposiciones tributarias se aplican de preferencia frente a las disposiciones contables”.

<sup>29</sup> Fl. 791 c.a.

<sup>30</sup> Fl. 798 c.a.

ya no se llevaría a cabo, los amortizó en su totalidad en el 2002. Obran en los folios 875 a 956 del expediente administrativo los soportes de los pagos efectuados y registrados en la cuenta 580590.03 en el 2001 y el 2002 que fueron amortizados entre julio y diciembre del 2002.

De la revisión de los documentos se observa que se trata de desembolsos efectuados, entre septiembre de 2001 y mayo de 2002, por concepto de "honorarios servicios legales", pasajes aéreos, alojamiento, viáticos, "servicios profesionales", "servicios de consultoría", asesorías, fotografías, traducción de documentos, inscripción de bonos en el registro nacional de valores, aviso en periódico, "honorarios profesionales por la revisión del prospecto de emisión de bonos y firma de la certificación sobre la información financiera", entre otros, que la contribuyente limitó en los conceptos "servicios de calificación de la sociedad", "servicios financieros para la evaluación del proyecto" e "inscripción en el Registro Nacional de Valores".

Tales erogaciones tenían relación con el proyecto de emisión de bonos que, a juicio de la demandante, eran necesarios para prepararlo y adelantarlos, aunque finalmente no lo llevó a cabo debido a que fue aprobada la refinanciación de la deuda con bancos en el exterior, la otra alternativa con que contaba para mejorar su situación financiera.

Lo anterior pone en evidencia que los desembolsos mencionados no fueron efectuados para los fines del negocio, esto es, para **la generación y comercialización de energía eléctrica**, actividad a la que se contrae el objeto social de la compañía, sino para preparar el proyecto de emisión de bonos, la otra opción con la que pretendía lograr una mejor estructura financiera.

Se observa que las erogaciones en cuestión, a la luz de la normativa fiscal, no son inversión necesaria amortizable, pues no se enmarcan en los supuestos del artículo 142 del E.T., dado que no se efectuaron para los fines del negocio o actividad productora de renta, ni pueden considerarse como diferidos, pues no se trata de "gastos preliminares de instalación, organización o de desarrollo".

En gracia de discusión, si se aceptara que los pagos tienen relación de causalidad con el objeto social porque estaban destinados a un proyecto para mejorar la estructura financiera, es claro que la emisión de bonos nunca se llevó a cabo, así se desvirtúa la necesidad de la expensa, pues no se requería el proyecto para desarrollar la actividad económica propia de su objeto social, pues aunque desistió de éste no se vio afectada la prestación de los servicios.

El hecho de que la contribuyente contablemente les hubiera dado a esas salidas de dinero el tratamiento de "cargo diferido" y las hubiera "amortizado" en los últimos siete meses del 2002, no les da el carácter de inversión necesaria amortizable y menos obliga a su reconocimiento como deducción, por lo que no se dará prosperidad al cargo.

### 3. **Deducción por obsolescencia**, en la suma de 49.397.000.

La Administración no aceptó la partida al encontrar que no existe certeza sobre la naturaleza de los bienes dados de baja. Aduce que, según la técnica contable, los repuestos deben registrarse en la cuenta "propiedad planta y equipo" y no en la de inventarios. Afirma que el Acta de reclasificación y sus anexos no son prueba suficiente para reconocer la deducción, pues no especifican que los elementos retirados del inventario fueran activos fijos.

La contribuyente insiste en la deducción. Explica que los castigos por obsolescencia otorgaron ese derecho de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 128 y 129 del E.T., porque fueron respecto de repuestos adquiridos para el mantenimiento de los equipos electromecánicos y de la Subestación, que aunque los contabilizó en la cuenta de inventarios dada su destinación específica son activos fijos.

Las mencionadas normas del Estatuto Tributario establecen:

**“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 éstos hayan prestado servicio en el año o período gravable de que se trate.

**“Artículo 129. Concepto de obsolescencia.** Se entiende por obsolescencia el desuso o falta de adaptación de un bien a su función propia, o la inutilidad que pueda preverse como resultado de un cambio de condiciones o circunstancias físicas o económicas, que determinen clara y evidentemente la necesidad de abandonarlo por inadecuado, en una época anterior al vencimiento de su vida útil probable.

Según la normativa citada, pueden deducirse “cantidades razonables” por la depreciación de los bienes usados en la actividad productora de renta, siempre y cuando éstos hayan prestado servicio en el período de que se trate.

Depreciación que puede deberse al desgaste o deterioro normal o por obsolescencia de los mismos, esto es, cuando antes de vencer el término de su vida útil probable deja de ser adecuado, ya sea porque no se adapta a la función propia o porque han cambiado las condiciones o circunstancias físicas, económicas o tecnológicas.

En el caso, según el Acta de acuerdo para reclasificar los inventarios de fecha 31 de octubre de 2002<sup>31</sup>, la empresa desechó elementos que por razones del mejoramiento tecnológico que implementó quedaron obsoletos, inadecuados o ya no los requería, relacionados en el anexo 1<sup>32</sup>.

Revisado este documento se advierte que dentro los elementos descritos se encuentran los siguientes: anillo, bobina, borner, cable, cinta, circuito, codo, condensador, contacto, convertidor, copa, empaque, enchufe, espaciador, espuma, filtro, indicador, interruptor, lámina, motor, piñón, platina, puente, reducción, regulador, reloj, resorte, retroalimentador, rotor, soporte, suiche, tapón, tarjeta, tecnicontrol, toma, traductor, tubo, unión y universal, con sus respectivas referencias, cantidad, valor unitario y valor total.

Teniendo en cuenta que su objeto social es la generación y comercialización de energía, es claro que en el curso normal de la actividad productora de renta no involucra la enajenación de bienes como los descritos, ni existe prueba que lo demuestre, por lo que se infiere que tales elementos, como lo afirma la actora, son

---

<sup>31</sup> Fl. 155 c.a. 1

<sup>32</sup> Fl. 153 c.a. 1

repuestos para el mantenimiento de los equipos electromecánicos que utilizaba, es decir, que se trata de bienes que por su destinación tenían la naturaleza de activos fijos.

Bienes que la empresa desechó porque en la revisión encontró que eran inútiles por el cambio de tecnología, hecho no desvirtuado. Dado que en el caso no se cuestionó su utilización en el periodo, no se hará pronunciamiento sobre este aspecto.

En consecuencia, está demostrado que los bienes dados de baja en el periodo, por su destinación, son activos fijos que la empresa decidió abandonar por inadecuados debido a la implementación de nueva tecnología, razones suficientes para acceder a la deducción solicitada.

Conforme con las consideraciones precedentes, debe declararse la nulidad parcial de los actos administrativos demandados en cuanto desconocían las deducciones solicitadas por concepto de estampillas y por obsolescencia y mantenerlos frente a la deducción por amortización de inversiones. Se practica nueva liquidación que refleja las decisiones aquí adoptadas, así:

CONCEPTO	RENG L	PRIVADA	LOR	TRIBUNAL	DETERMINADA
<b>TOTAL INGRESOS NETOS</b>	IG	338.340.889.0 00	338.340.889.0 00	338.340.889.0 00	338.340.889.0 00
Otros costos	CG	155.338.944.0 00	154.764.649.0 00	154.764.649.0 00	155.338.944.0 00
<b>TOTAL COSTOS</b>	CT	155.338.944.0 00	154.764.649.0 00	154.764.649.0 00	155.338.944.0 00
Activos fijos	AJ	82.119.567.0 0	82.119.567.0 0	82.119.567.0 0	82.119.567.0 0
Otros activos no monetarios	AL	840.819.000	840.819.000	840.819.000	840.819.000
<b>CIFRA DE CONTROL 2</b>	ST	82.960.386.0 0	82.960.386.0 0	82.960.386.0 0	82.960.386.0 0
Honorarios y comisiones	CE	1.474.543.000	1.474.543.000	1.474.543.000	1.474.543.000
Salarios y prestacione s y otros pagos laborales	DC	3.122.566.000	3.122.566.000	3.122.566.000	3.122.566.000
Más: aportes al sistema de seguridad social	DM	386.551.000	386.551.000	386.551.000	386.551.000
Intereses y demás gastos financieros nacionales	DF	255.665.984.0 00	252.031.202.0 00	252.031.202.0 00	252.031.202.0 00
Depreciación, n,	DP	23.988.182.00 0	23.988.182.00 0	23.988.182.00 0	23.988.182.00 0

amortización y agotamiento					
Otras deducciones	CX	4.826.312.000	4.776.915.000	4.826.312.000	4.826.312.000
<b>TOTAL DEDUCCIONES</b>	DT	289.464.138.000	285.779.959.000	285.829.356.000	285.829.356.000
<b>O PERDIDA LIQUIDA</b>	RB	106.462.193.000	102.203.719.000	102.253.116.000	<b>102.827.411.000</b>
RENTA LIQUIDA GRAVABLE	RE	0	0		0
<b>TOTAL IMPUESTO A CARGO</b>	FU	0	0		0
<b>TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE 2002</b>	GR	533.665.000	533.665.000	533.665.000	533.665.000
<b>TOTAL SALDO A FAVOR</b>	HB	533.665.000	533.665.000	533.665.000	533.665.000

Por lo expuesto y teniendo en cuenta que el Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados, se modificará el numeral 1 de la sentencia en cuanto al restablecimiento del derecho, declarando que la pérdida líquida del periodo asciende a \$102.827.411.000.

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

**FALLA:**

1. Acéptase el impedimento manifestado por la doctora CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ.
2. Declárase separada del conocimiento del presente proceso a la doctora CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ.
3. Modifícase la sentencia del 19 de marzo de 2009 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en cuanto al restablecimiento del derecho, por lo cual el numeral 1 de la decisión quedará así:

“1. Anúlase parcialmente la liquidación oficial de revisión N°310642006000002 de 20 de enero de 2006 y la Resolución N°310662006000026 de 28 de septiembre de 2006, proferidas por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de las cuales se modificó la declaración de

renta y complementarios por el año gravable 2002, a la sociedad AES Chivor & Cía.

“En consecuencia, y a título de restablecimiento del derecho, fíjase el valor de la PÉRDIDA LÍQUIDA del 2002 en la suma de CIENTO DOS MIL OCHOCIENTOS VEINTISIETE MILLONES CUATROCIENTOS ONCE MIL PESOS MONEDA CORRIENTE (\$102.827.411.000), conforme a la liquidación inserta en la parte motiva”.

Reconócese personería al doctor MARCO ORLANDO OSORIO RODRIGUEZ, como apoderado de la demandada, en los términos y para los efectos del memorial que obra en el folio 333 del cuaderno principal.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**