**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá, D.C., veintitrés (23) de junio de dos mil veintidós (2022)**

**Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**

**Radicación: 17001 -23-33-000-2012-00116-02 [25853]**

**Demandante: MABE COLOMBIA S.A.S.**

**Demandado: DIAN**

**Temas: Condena en costas**

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de 21 de mayo de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que resolvió lo siguiente:

“*DECLÁRANSE nulas la Liquidación Oficial de Revisión Nº 102412011000049 de 23 de marzo de 2011 proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN de Manizales, y la Resolución N° 900.036 del 23 de abril de 2012 emanada de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, Dirección de Gestión Jurídica de la misma entidad dentro del proceso de NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO promovido por la sociedad MABE COLOMBIA S.A.S. contra la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL - DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.*

*n consecuencia,*

*A título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE en firme la declaración privada correspondiente al impuesto de renta por el año gravable 2007, presentada oportunamente por MABE.*

*COSTAS a cargo de la DIAN. Las agencias en derecho se tasan en el 1% del valor pretendido, también a cargo de la parte demandada, de conformidad con el Acuerdo 1887 de 2003.*”

**ANTECEDENTES**

El 1 de julio de 2010, la DIAN profirió requerimiento especial en el que propuso a MABE COLOMBIA SAS la modificación de la declaración de renta de 2007.

Con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, MABE COLOMBIA SAS corrigió la declaración y aceptó parcialmente las glosas propuestas por la DIAN.

El 23 de marzo de 2011, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 102412011000049, en la que modificó la declaración corregida de manera provocada.

MABE COLOMBIA SAS, interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, el cual fue resuelto mediante Resolución 900.036 de 23 de abril de 2012, que modificó la liquidación oficial.

**DEMANDA**

MABE COLOMBIA SAS., en ejercicio del medio de control establecido en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones[1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45777#cite_note-1):

*“****PRIMERA***

*Que son nulos los siguientes Actos Administrativos:*

*(i) Resolución No. 900.036 del 23 de abril de 2012 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales del sector central, mediante el cual (1) revocó el rechazo de la deducción especial por inversiones en activos fijos reales productivos efectuada con fundamento en la factura No. 2978 del 22 de octubre de 2007 por valor de $203.580.000; y (ii) respecto de lo demás confirmó en todos sus apartes lo previsto por la Liquidación Oficial de Revisión mencionada en el punto (ii), advirtiendo que con la notificación de la Resolución citada no procedía recurso alguno, agotando la vía gubernativa.*

*(ii) Liquidación Oficial de Revisión No. 102412011000049 del 23 de marzo de 2011 proferida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la cual modificó oficialmente la declaración del impuesto sobre la renta 2007 de Mabe., por virtud de lo siguiente (1) rechazo parcial de los valores registrados en el reglón correspondiente a la deducción por inversiones en activos fijos reales productivos, (ii) rechazo parcial de los valores registrados en el renglón correspondiente a gastos operacionales de administración por concepto de depreciación; e (iii) imposición de sanción por inexactitud.*

***SEGUNDA***

*Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho a la parte actora, mediante la determinación de que la declaración presentada por la Sociedad, correspondiente al Imp sobre la Renta del año gravable 2007, ha quedado en firme en todos sus aspectos, sin que haya lugar al pago adicional de impuestos, intereses o sanciones.”*

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

* Artículo 29 de la Constitución Política.
* Artículos [127](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=187), [128](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=189), [158-3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12025), [703](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=877), [704](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=878), [708](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=883) y [711](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=887) del Estatuto Tributario.
* Artículo 2 del Decreto 1766 de 2004.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

**Existe violación del principio de correspondencia**

La DIAN violó el principio de correspondencia entre lo planteado en el requerimiento especial y lo expuesto en la liquidación oficial de revisión porque en la última se incluyeron nuevos hechos o conceptos no expuestos en el requerimiento especial.

**Procede la deducción por inversión en activos fijos reales productivos**

La adquisición del equipo PCL “control lógico programable” - Brown, factura 1359 de 20 de junio de 2007 constituye una inversión realizada en un activo fijo real productivo, porque ese equipo participó directamente en la actividad productora de renta de MABE y, por consiguiente, era procedente su deducción en los términos del [artículo 158-3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12025) del E.T.

De otro lado, para alcanzar un nivel operativo más alto en la actividad productora de renta (ensamble y venta de neveras), en el año 2007, MABE adquirió moldes y troqueles necesarios para construir piezas estructurales y funcionales de las neveras.

Los moldes y troqueles cumplen con lo dispuesto en Decreto 1766 de 2004, puesto que hacen parte del patrimonio de MABE, son bienes tangibles, se deprecian o amortizan fiscalmente y participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta de la actora.

**Procede la deducción por depreciación**

Con fundamento en los artículos [127](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=187) y [128](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=189) del ET, procede la deducción por depreciación de los moldes y troqueles, pues tales activos fueron utilizados por la demandante en su proceso productivo.

**CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

**La DIAN**se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos[2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45777#cite_note-2):

No existe falta de correspondencia porque en la liquidación oficial de revisión y en el requerimiento especial. La controversia se limitó al mismo fundamento de hecho y de derecho.

Como se concluye de la inspección tributaria y el peritaje técnico, el equipo PCL - Brown, factura No. 1359, tiene por objeto mejorar el funcionamiento de los equipos que ya tenía MABE. Entonces, “ *por sí solo no le produce renta ni se incorpora directamente a la actividad productora de renta de la sociedad contribuyente*”.

Si bien la demandante tiene registrados en su patrimonio los moldes y troqueles, no participan de manera directa en su actividad productora de renta sino en la de un tercero.

Tampoco hay lugar a reconocer la deducción por depreciación, por cuanto esta solo procede cuando los bienes son utilizados en la actividad productora de renta en el año o período gravable respectivo.

Como los bienes son utilizados por un tercero, y no por MABE, no procede esta deducción.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así[3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45777#cite_note-3):

**No existe violación del principio de correspondencia,**pues la glosa propuesta en el requerimiento especial y la fijada en la liquidación oficial de revisión fue la misma, esto es, el incumplimiento de los requisitos previstos en el [artículo 158-3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12025) del ET para catalogar el equipo como activo fijo real productivo.

**Procede la deducción por inversión en activos fijos reales productivos.**

De conformidad con las pruebas allegadas al expediente, es procedente la deducción por la inversión en el equipo PLC Brown como activo fijo real productivo, porque es un bien del que depende el control de todo el proceso de producción de la actora. Además, dicho dispositivo es un bien tangible, hace parte del patrimonio de la demandante, participa de forma directa y constante en la producción de renta de esta y se deprecia fiscalmente.

También procede la deducción por la inversión de los moldes y troqueles, toda vez que si bien dichos activos fijos son entregados en comodato a terceros proveedores para que estos fabriquen las partes y piezas que sirven para ensamblar el producto MABE controla la producción y la calidad de las piezas y partes que ellos elaboran.

Es procedente la deducción especial por depreciación, en tanto la demandante probó que los moldes y troqueles eran de su propiedad y hacen parte de la actividad productora de renta de la compañía.

Por último, condenó en costas y agencias en derecho a la demandada, con fundamento en lo previsto en el artículo 188 del CPACA, cuya liquidación debe realizarse de conformidad con lo previsto en el Código General del Proceso. Además, las agencias en derecho, que fijó en el 1% de las pretensiones, deben ser liquidadas según lo previsto en el Acuerdo 1887 de 2003 del Consejo Superior de la Judicatura.

**RECURSO DE APELACIÓN**

La parte demandada apeló la decisión de primera instancia con fundamento en que no era procedente la condena en costas y agencias en derecho porque no fueron probadas ni causadas en el proceso.

Al respecto, señaló que según el artículo 365 del Código General del Proceso y la jurisprudencia del Consejo de Estado, la condena en costas procede cuando se encuentren probados los criterios objetivo (ser parte vencida) y subjetivo. En el presente asunto no se cumple el criterio subjetivo, pues las costas no están probadas.

Finalmente, debe tenerse en cuenta que en la demanda no se solicitó el reconocimiento de costas y agencias en derecho.

**TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA**

**La demandante**se opuso a lo expuesto en el recurso de apelación y expresó que para que proceda la condena en costas, no es necesario que hayan sido solicitadas en la demanda, puesto que el artículo 188 del CPACA dispone que el juez debe pronunciarse, de oficio, respecto a estas.

Así mismo, señaló que el artículo 365 del Código General del Proceso establece que la condena en costas procede cuando se encuentren probadas en el expediente, sin que sea necesario evaluar la conducta de la parte vencida, tesis que ha sido acogida por el Consejo de Estado.

Respecto al caso concreto, afirmó que las costas se encuentran causadas, porque, como gastos del proceso, la parte demandante tuvo que incurrir en costos por concepto de notificaciones que fueron consignados a órdenes del Tribunal, según se advierte en el expediente. Esos gastos fueron ordenados en el auto admisorio de la demanda.

Citó la sentencia C-089 de 2002, en la que la Corte Constitucional señaló que es razonable suponer que al momento de liquidar las costas no se requieran elementos probatorios diferentes a los que durante el proceso fueron allegados al expediente.

De igual forma, anotó que la demandante incurrió en gastos por concepto de defensa judicial, pues contrató a una firma de abogados para que la represente y adelante las gestiones pertinentes dentro del proceso, que duró más de 10 años.

Aunado a lo anterior, expresó que la firma contratada cobró honorarios por la gestión judicial y, como prueba de ello, aportó la factura generada por el cobro de este concepto.

Finalmente, resaltó que la firma de abogados facturó honorarios después de que se profirió la sentencia de primera instancia, pues los honorarios liquidados estaban ligados al éxito del proceso.

**El Ministerio Público**guardó silencio en la oportunidad prevista en el artículo 247 del numeral 6 del CPACA, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la DIAN, la Sala decide si debe levantarse la condena en costas.

En el presente caso, el Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas (gastos del proceso y agencias en derecho), para lo cual, con base en el artículo 188 del CPACA ordenó aplicar las reglas del Código General del Proceso. Respecto a las agencias en derecho, indicó que corresponden al 1 % del valor de las pretensiones y ordenó aplicar el Acuerdo 1887 de 2003 del Consejo Superior de la Judicatura.

La DIAN considera que no debe ser condenada en costas porque no se encuentran probadas y, por ende, no se cumple el criterio subjetivo para su causación. Además, porque la actora no las pidió en la demanda.

La Sala confirma la condena en costas impuesta a la DIAN, según el siguiente análisis:

Respecto de la condena en costas, el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo consagra que *“[s]alvo en los procesos que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”*[4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45777#cite_note-4).

De modo que, por virtud de la ley, es imperativo que, en la sentencia, el juez se pronuncie respecto a las costas. Por tanto, en el fallo apelado, el Tribunal debía resolver sobre la condena en costas, independientemente de que la actora las haya solicitado o no. No prospera el cargo.

De acuerdo con el artículo artículo 361 del Código General del Proceso, aplicable a este asunto por remisión del artículo 306 del CPACA, las costas están integradas por la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho. Además, deben tasarse y liquidarse con criterios objetivos y verificables en el expediente, según lo dispuesto en los artículos 362 a 366 *ibídem*.

En el mismo sentido, el artículo 188 del CPACA remite al Código General del Proceso para la liquidación y ejecución de las costas.

Al respecto, el artículo 365 del CGP fija las reglas a las que debe sujetarse la condena en costas. De acuerdo con la regla del numeral 1, se condena en costas a la parte vencida en el proceso y según la regla del numeral 8, “*Sólo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”*.

Conforme con el artículo 366 del CGP, las costas las liquida el secretario y el juez aprueba o rehace tal liquidación (numeral 1). La liquidación incluye los **gastos judiciales**hechos por la parte beneficiada con la condena, siempre que aparezcan comprobados, hayan sido útiles y correspondan a actuaciones autorizadas por la ley y **las agencias en derecho**que fije el juez, aunque se litigue en causa propia (numeral 3). Además, para la fijación de las agencias en derecho se deben aplicar las tarifas que establezca el Consejo Superior de la Judicatura.

En sentencia C-157 de 2013, la Corte Constitucional precisó que la condena en costas no resulta de un actuar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es producto de su derrota en el proceso. También señaló que de conformidad con el artículo 366 del Código General del Proceso, tanto las costas como las agencias en derecho deben liquidarse, siempre que exista prueba de su existencia y utilidad y se verifique que corresponden a actuaciones autorizadas por la ley, toda vez que atañen a los costos en que incurrió en el proceso la parte beneficiaria[5](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45777#cite_note-5).

Así, para que proceda la condena en costas no basta con que la parte haya sido derrotada en el proceso, sino que en el expediente debe constar su causación.

En el caso en estudio, la DIAN sostiene que las costas no están probadas. Al respecto, en la oposición al recurso, la demandante alega que, por orden del Tribunal, allegó comprobante de consignación de los gastos del proceso, que están en el expediente.

En efecto, consta en el expediente que, por auto de 25 de septiembre de 2012, notificado a la actora el 28 del mismo mes, el Tribunal admitió la demanda y ordenó a la demandante depositar *“$80.000 en la cuenta de ahorros [...] del Banco Agrario Manizales para sufragar los gastos ordinarios del proces*o”[6](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45777#cite_note-6). La orden fue cumplida el 4 de octubre de 2012, fecha en la cual la actora anexó al proceso comprobante de consignación por $80.000[7](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45777#cite_note-7).

Lo anterior significa que existe prueba de la existencia de unos gastos ordinarios en los que debió incurrir la actora por orden judicial. Entonces, respecto de los **gastos judiciales**se cumple la regla del numeral 8 del artículo 365 del CPG (sic), pues se causaron unos gastos que están probados.

Frente a las agencias en derecho, está probado que la actora celebró un contrato de prestación de servicios con la firma de abogados que la representó en este proceso y que pagó unos honorarios por la gestión judicial encomendada. Como prueba de ello, la demandante allegó, con la oposición a la apelación, factura electrónica expedida por la firma Godoy & Hoyos Abogados S.A. por el concepto de “*honorarios variables - asesoría legal’*[8](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45777#cite_note-8)*.*

En consecuencia, por estar causadas y probadas, también procede la condena **en agencias en derecho**, que fueron fijadas por el Tribunal en el 1 % de las pretensiones, conforme con el acuerdo pertinente del Consejo Superior de la Judicatura, en los términos del artículo 366 numeral 4 del CGP.

Las razones anteriores son suficientes para confirmar la condena en costas, a cargo de la DIAN, único punto materia de apelación. De modo que se confirma la sentencia de primera instancia.

**No se condena en costas en esta instancia porque no están probadas**

La Sala advierte que no se condena en costas en esta instancia, pues conforme con el artículo 188 del CPACA, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”,* requisito que no se cumple en esta instancia.

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**

**1.- CONFIRMAR**la sentencia apelada.

**2.-**Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

*(Firmado Electrónicamente)*

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Presidente de la Sección

Aclaro voto

*(Firmado Electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado Electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado Electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Salvo voto

**Notas al pie**

* 1. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45777#cite_ref-1) Folio 4 cuaderno principal.
	2. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45777#cite_ref-2) Folios 292 a 297 del c. p.
	3. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45777#cite_ref-3) Folios 472 a 493 del c. p.
	4. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45777#cite_ref-4) Entiéndase dicha remisión al Código General del Proceso.
	5. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45777#cite_ref-5) Sentencia del 21 de marzo de 2013. M.P. Mauricio González Cuervo.
	6. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45777#cite_ref-6) Folios 77 y 81 del expediente electrónico.
	7. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45777#cite_ref-7) Folios 85 y 86 del expediente electrónico.
	8. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45777#cite_ref-8) Índice SAMAI 7.