CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D.C., Diez (10) de diciembre dos mil quince (2015)

Radicación: 25000232700020090006 01
No. Interno: 18531
Demandante: Colwagen S.A.
Demandado: U.A.E. DIAN
RENTA 2005

F A L L O

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 29 de julio de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección B, que resolvió:

> ***Primero:*** *se* ***DECLARA LA NULIDAD PARCIAL*** *de la* ***Resolución No. 310642007000083 de 6 de septiembre de 2007****, por medio de la cual la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá – DIAN, profirió la Liquidación Oficial del Revisión que modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta presentada por la sociedad COLWAGEN S.A. con NIT. 800.249.704-9, por el año gravable 2005, en cuanto desconoció la deducción por aportes voluntarios realizados a fondos*

institucionales de pensiones e impuso sanción por inexactitud en la relación con esta glosa.

Segundo. *Se* ***DECLARA LA NULIDAD PARCIAL*** *de la* ***Resolución 310662008000034 de 27 de agosto de 2008*** *por la cual la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá – DIAN desató el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión, en cuanto confirmó el rechazo de la deducción por aportes voluntarios efectuados a fondos institucionales de pensiones y la sanción por inexactitud impuesta al contribuyente.*

Tercero. *Como consecuencia de los anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declara que el impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de la sociedad COLWAGEN S.A. por la vigencia 2005, corresponde a la liquidación que aparece en la parte considerativa de esta sentencia.*

Cuarto. *Se declara la inhibición para pronunciarse de fondo respecto de la solicitud de devolución de saldos a favor.*

(…)

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

1. El 19 de abril de 2006, Colwagen S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2005, que corrigió los días 18 septiembre de 2006 y 24 de abril de 2007.

2. El 24 de enero de 2007, mediante el Requerimiento Especial 31063007000007, la DIAN propuso modificar la declaración privada antes referida.

3. El 6 de septiembre de 2007, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 310642007000083, la DIAN modificó la declaración en los términos propuestos en el requerimiento especial.

4. El 27 de agosto de 2008, mediante la Resolución 310662008000034, la DIAN confirmó la liquidación oficial de revisión.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. La demanda

Colwagen S.A. formuló las siguientes pretensiones:

> *Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000083 de Septiembre 06 de 2007 y la nulidad de la Resolución del Recurso de Reconsideración No. 310662008000034 de Agosto 27 de 2008, proferidos por la División de Liquidación y la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, respectivamente, pertenecientes a la DIAN; y, en su lugar, a título de restablecimiento del derecho se declare en firme la Liquidación Privada del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al Periodo Gravable 2005, presentada mediante declaración de corrección de fecha Abril 24 de 2007, y en consecuencia, se ordene la devolución del saldo a favor declarado con sus correspondientes intereses.*

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 29 y 338.
- Estatuto Tributario: artículos 126-1, 158-3 y 647.
- Ley 100 de 1993: artículos 52 y 62.
- Decreto 692 de 1994: artículos 6 y 22.

2.1.2. El concepto de la violación

Las causales de nulidad propuestas se resumen en los siguientes términos.

a) **Deducción por aportes voluntarios a fondos institucionales de pensiones**

Dijo que el artículo 126-1 del ET establece la deducción de las contribuciones realizadas por las entidades patrocinadoras o empleadoras a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y a los fondos de cesantías. Que esta norma prevé una serie de beneficios fiscales tanto a favor del empleador como del trabajador.

Explicó que para el empleador el beneficio consiste en la deducción, del impuesto sobre la renta, de las contribuciones, a condición de que esas contribuciones se hagan en los fondos de pensiones de jubilación e invalidez o en los fondos de cesantías, y que la deducción se impute en el año en que estas se efectuaron, sin más condicionamientos.

Que para acceder a este beneficio, el empleador debe realizar los aportes, entre otros, a un fondo de pensiones de los que trata el Decreto 2513 de 1987, que son aquellos administrados por las sociedades fiduciarias o las compañías de seguros. Que estos fondos son regulados por el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, son manejados a través de planes de pensiones voluntarias y que pueden ser abiertos o institucionales.

Sostuvo que el artículo 153 del EOSF señala las distintas clases de fondos privados de pensiones, entre los que se encuentran los abiertos y los institucionales. Que los primeros son aquellos en los que cualquier persona puede vincularse mientras que

de los segundos solo pueden ser partícipes los trabajadores o miembros de las entidades que los patrocinen.

Agregó que la Superintendencia Financiera, en la Circular Externa 017 del 5 de julio de 2006, precisó que las entidades patrocinadores pueden definir las condiciones de admisión de los partícipes en los fondos institucionales, bien sea mediante la identificación de las personas a favor de quienes se crea o mediante la determinación de los requisitos que éstas deben cumplir para ser partícipes.

Señaló que la demandante celebró un acuerdo con la Aseguradora de Vida Colseguros S.A. para constituir un plan institucional de pensiones voluntarias, en el que se establecieron como beneficiarios a los trabajadores Colwagen S.A., para que, una vez fueran designados formalmente por la empresa por el cumplimiento de las condiciones para ser beneficiarios de las pensiones, se consolidaran a su favor los derechos determinados por el patrocinador.

Que así, en el año 2005, la demandante hizo un aporte de $600.000.000 al fondo de pensiones antes referido, pero que la Administración, con fundamento en el Decreto 2577 de 1999, desconoció su deducibilidad. Que la DIAN entendió que el beneficio estaba supeditado al cumplimiento de los requisitos establecidos para la no sujeción a la retención en la fuente y a la consolidación de un derecho prestacional cierto, irrevocable, irrenunciables e indiscutible a favor del trabajador.

Sostuvo que, sin embargo, la DIAN no tuvo en cuenta que los planes privados de pensiones pueden ser abiertos o institucionales. Que para los abiertos sí es necesaria la relación de cada uno de los partícipes, mientras que para los institucionales la determinación de los partícipes puede ser mediante el señalamiento de las condiciones que se deben cumplir para ser beneficiario.

Agregó que según la DIAN, en los planes institucionales de pensiones voluntarias el fondo debe tener individualmente contabilizada la retención en la fuente contingente, pero que este requisito solo es exigible cuando el trabajador cumpla los presupuestos para ser considerado partícipe.

Advirtió que el Decreto 2577 de 1999 estableció un mecanismo de control que deben llevar las administradoras de los fondos de pensiones a fin de determinar las retenciones que eventualmente deben practicar a sus afiliados por el retiro de los aportes gravados, con el propósito de controlar el beneficio otorgado a los trabajadores.

Que, contrario al entendimiento de la DIAN, ese requisito no es exigible para el reconocimiento del beneficio del que gozan los empleadores por los aportes realizados a los planes institucionales de pensiones, pues en el evento en que se restituyan los aportes al patrocinador, el administrador del fondo no practica ninguna retención en la fuente sino que tales aportes deben ser declarados como una renta líquida gravable, como lo prevé el parágrafo 2° del artículo 126-1 E.T.

Así, concluyó que la liquidación oficial de revisión demandada desconoció lo previsto en artículo 126-1 ET del que se desprende que la deducción de los aportes voluntarios del empleador a los fondos de pensiones, es procedente sin necesidad de que se hayan abonado definitivamente en la cuenta del beneficiario.

Que, en su caso, los aportes realizados al plan institucional de pensiones eran deducibles del impuesto sobre la renta en tanto que se cumplieron los presupuestos previstos en la norma.

Dijo que los actos administrativos demandados violaron el artículo 338 de la Constitución política porque pretenden condicionar la procedencia de la deducción a requisitos no previstos en la norma tributaria.

Que, de igual forma, violaron los artículos 59 y 62 de la Ley 100 de 1993 y los artículos 6° y 22 del Decreto 692 de 1994, aplicables al sistema general de seguridad social en pensiones, y de manera particular, a los aportes voluntarios efectuados a los fondos de pensiones pertenecientes al régimen de ahorro individual.

Sostuvo que el fondo de pensiones voluntarias, al que el demandante realizó los aportes en discusión, no pertenece al régimen de ahorro individual con solidaridad y, por consiguiente, no le eran aplicables las normas antes referidas, pues por ser un fondo privado de pensiones, estaba regulado por el artículo 173 del EOSF.

Por último, advirtió que el artículo 14 del Decreto 163 de 1997, norma derogada por el artículo 24 del Decreto 814 de 1998, establecía que la deducción de los aportes a los fondos voluntarios de pensiones, que hacen los empleadores, estaba condicionada a que fueran efectivamente abonados al trabajador, pero que para el año 2005 no existía una disposición legal que contuviera una exigencia similar.

b) Deducción especial por inversión en activos fijos

Dijo que la demandante invirtió en la remodelación de un inmueble tomado en arriendo y que dicha inversión fue registrada contablemente como un cargo diferido en la cuenta 171008 del PUC, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, en razón a que la remodelación representaba un beneficio

para la empresa en diferentes periodos contables y no solo en el que ésta se realizó.

Que por lo anterior, la inversión efectuada en los términos descritos estaba amparada por el beneficio de la deducción especial prevista en el artículo 158-3 del ET.

Explicó que la actividad de la compañía es la de comercialización de vehículos y que como la inversión consistió en el cambio de una vitrina para la exhibición de éstos, no se trataba de una simple remodelación sino de una inversión relacionada directamente con la actividad productora de renta.

Sostuvo que los bienes adquiridos en los términos descritos, para ser adheridos a un inmueble ajeno, pero vinculado directamente a la producción, cumplían con los requisitos para ser catalogados como activos fijos reales productivos.

c) Sanción por inexactitud

Dijo que como las modificaciones propuestas por la Administración no tenían fundamento legal, la sanción por inexactitud era improcedente.

Que la deducción de los aportes efectuados a los fondos voluntarios de pensiones tuvo sustento en los artículos 126-1 del ET y 173 del EOSF, pero que la Administración rechazó la deducción con fundamento en una interpretación errada y sin soporte legal.

Que, por su parte, la deducción por inversiones en activos fijos reales productivos tenía sustento en normas técnicas contables, según las cuales, los bienes sobre los que se realizaron tenían la naturaleza de activos fijos para la compañía.

Concluyó que, en esas condiciones, se presentaba una diferencia de criterios entre la DIAN y el demandante en torno a la interpretación de las normas aplicables. Que, además, no se configuraron las causales previstas en el artículo 647 del ET para la procedencia de la sanción por inexactitud en tanto que no se demostró la falsedad o simulación de los datos consignados en la declaración.

2.2. Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

a) **Improcedencia de la deducción por aportes voluntarios a fondos institucionales de pensiones**

Dijo que según los artículos 12, 62 y 63 de la Ley 100 de 1993 y 4 y 5 del Decreto 692 de 1994, los aportes voluntarios a los planes de pensiones pertenecen al régimen de ahorro individual con solidaridad.

Que, por su parte, el artículo 5 del Decreto 692 de 1994 establece que cada trabajador debe tener una cuenta individual durante su vida laboral en la que se acumulan los recursos aportados por el empleador, el gobierno o el propio trabajador. Que, a su turno, el Decreto 841 de 1998 impone a los administradores la obligación de llevar una cuenta de control para cada uno de los afiliados denominada retenciones contingentes por retiros de saldos.

Sostuvo que, en efecto, el artículo 14 del Decreto 163 de 1997 fue derogado. Que los aportes eran deducibles para el empleador cuando fueran efectivamente abonados al trabajador, pero que el artículo 14 del Decreto 841 del 1998 estableció que cualquiera que reciba aportes, ya sea en fondos o en compañías de seguros, debe llevar un control de la retención en la fuente contingente.

Que así, para que estas entidades puedan llevar la cuenta de retenciones contingente, el empleador debe informar quien es el beneficiario de los aportes, los ingresos que le dieron origen, los valores sobre los que no se practicó la retención en la fuente y las tarifas correspondientes. De tal manera que cuando el beneficiario retire los aportes o rendimientos del fondo se pueda determinar si constituyen un ingreso gravable sujeto a retención en la fuente o no, según los presupuestos del artículo 16 del Decreto 841 de 1998.

En relación con la violación del parágrafo 2 del artículo 126-1 del ET señaló que la Ley 488 de 1998, que modificó el referido artículo, buscó incentivar el ahorro a largo plazo mediante el otorgamiento de incentivos a los empleados que ahorraran en fondos de pensiones voluntarias.

Que, de esa manera, y contrario a lo que afirmó la parte actora, los actos administrativos demandados no violaron esa norma en tanto que el beneficio fiscal no es solo para el empleador y que, por esa razón, se deben cumplir los requisitos propios de los aportes pensionales, bien sea para obtener una pensión de jubilación, mejorarla o anticiparla, en cabeza del trabajador.

Señaló que según el artículo 173 del EOSF, de los planes de pensiones institucionales solo pueden ser partícipes los trabajadores o miembros de las instituciones que los patrocinen. Que, por tanto, se deben identificar los trabajadores

o miembros, únicos posibles partícipes.

Que si bien estos planes se regulan por el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, no pueden desconocerse las condiciones establecidas en el artículo 126-1 del ET para que los aportes efectuados por los empleadores sean objeto de beneficio fiscal, pues el derecho a la deducción solo se consolida cuando el partícipe cumple las condiciones para acceder al aporte.

Que, en consecuencia, únicamente cuando los empleadores realizan aportes nominados a los fondos de pensiones y cesantías, es decir a nombre de un trabajador determinado, quien a su vez cumpla con la totalidad de los requisitos que la ley señala para reclamar las prestaciones que se haya generado a su favor, el patrocinado puede tomar como deducible el valor del aporte realizado.

Explicó que el plan institucional de pensiones suscrito entre la demandante y la Aseguradora de Vida Conseguros S.A., definió los beneficiarios en forma general de tal manera que los partícipes no eran determinados hasta tanto el patrocinador comunicara el cumplimiento de los requisitos establecidos para consolidar de manera individual del valor que le correspondiera.

Que, según esto, hasta tanto no se de cumplimiento a los requisitos establecidos, los aportes no hacían parte de una cuenta individual en cabeza de un partícipe y que, en consecuencia, contrario a lo alegado por el demandante, no era cierto que el aporte se hubiera realizado en cumplimiento del artículo 173 del E.O.S.F. pues no se individualizaron cada uno de los beneficiarios como lo exigen la Ley 100 de 1993 y la Circular 017 de 2006 expedida por la Superintendencia Financiera.

b) Improcedencia de la deducción especial por inversión en activos fijos

Sostuvo que no era procedente la deducción de la inversión porque aun cuando la haya contabilizado como un activo diferido, la inversión consistió en la remodelación de un inmueble tomado en arriendo.

Que para que procediera el beneficio debía tratarse de inversiones realizadas en la adquisición de activos fijos reales productivos, es decir, de la incorporación de nuevos activos al patrimonio de la empresa.

c) Sanción por inexactitud.

Por último, dijo que la sanción por inexactitud era procedente porque estaba probado que la demandante incluyó en la declaración privada deducciones que eran improcedentes.

Que, de igual manera, la diferencia de criterios invocada como causal de exoneración de la sanción por inexactitud no se configuró porque lo que hubo fue un desconocimiento del derecho aplicable y no una discrepancia en torno a la interpretación de las normas.

2.3. La sentencia apelada

El Tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

Sobre la deducción de los aportes a los fondos de pensión de jubilación, dijo que el artículo 126-1 del ET regula el tratamiento fiscal de los aportes efectuados a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y a los fondos de cesantías, la

deducibilidad de dichos aportes y la retención en la fuente tanto de los aportes obligatorios como de los voluntarios.

Que para los efectos del impuesto sobre la renta, la norma referida señala que son deducibles las contribuciones que efectúen los empleadores a los fondos de pensiones voluntarias, siempre y cuando se imputen a la vigencia fiscal en que se hicieron los aportes.

Sostuvo que el plan de pensiones institucional de la Aseguradora de Vida Colseguros S.A. fue aprobado por la Superintendencia Bancaria mediante el Oficio 2001083400-12 del 17 de abril de 2002. Que en el clausulado de dicho plan de pensiones se establecieron las condiciones de admisión, la consolidación de los beneficiarios y los derechos y obligaciones de los patrocinadores.

Que, como quiera la demandante se acogió a un plan de pensiones voluntarias debidamente aprobado por la Superintendencia Bancaria, la DIAN no podía desconocer el derecho de Colwagen S.A. de acceder a la deducción prevista en el artículo 126-1 del ET y más si se tenía en cuenta que la razón del rechazo fue el carácter innominado de los aportes efectuados.

Explicó que la demandante y la Asegura de Vida Colseguros S.A. acordaron que los beneficiarios de plan institucional de pensiones serían los trabajadores de Colwagen S.A., una vez fueran designados formalmente por el cumplimiento de las condiciones previamente establecidas para consolidar a su favor los derechos determinados por la empresa.
Que, de igual modo, pactaron los requisitos que debían cumplir los trabajadores para que tuvieran acceso al plan de pensiones, entre los que se encontraban un determinado tiempo de servicios y el cumplimiento de metas de ventas.

Manifestó que según la Circular 17 de 2006 de la Superintendencia Financiera, la definición de las condiciones de los partícipes en los planes de pensiones institucionales puede ser realizada por el patrocinador, bien mediante la identificación de las personas a favor de las cuales se crea o la determinación de las condiciones que éstas deben cumplir para ser partícipes, con la salvedad de que en este último caso no se pueden invocar condiciones imposibles o inteligibles, así como aquellas que tan solo consistan en la posterior identificación de los beneficiarios por parte del patrocinador.

Que, en todo caso, la circular referida solo era aplicable a partir de 5 de julio de 2006 y, por consiguiente, no podía ser tenida en cuenta para decidir el presente caso, que corresponde al impuesto de renta del año 2005.

En la relación con la deducción por inversiones en activos fijos reales productivos, con fundamento en lo señalado por el Consejo de Estado en la sentencia del 5 de julio de 2007, dictada en el expediente 15400, el Tribunal consideró que no era procedente en razón a que la inversión no se realizó sobre un bien de la demandante sino en uno tomado en arriendo, del tal manera que no representó un incremento en el patrimonio.

Señaló que como no se reconoció la deducción por inversiones en activos fijos reales productivos, la sanción por inexactitud era procedente y que, en todo caso, no se configuró una diferencia de criterios.

Por último, frente a solicitud de devolución del saldo a favor, advirtió que pese a que en el expediente obraban pruebas que daban cuenta de que la demandante formuló una petición en ese sentido, no existía un acto denegatorio demandado.

2.4. El recurso de apelación

Las partes apelaron la sentencia del Tribunal en lo que les fue desfavorable.

2.4.1. Apelación de la parte demandada

La DIAN dijo que los aportes a los fondos privados de pensiones no hacen parte de la base de retención en la fuente y son considerados ingresos no constitutivos de renta hasta una suma que, adicionada al valor de los aportes obligatorios, no exceda el 30 % de los ingresos laborales.

Que, de igual modo, según el artículo 14 del Decreto 841 de 1998, el monto de los aportes voluntarios que excedan el 30 % de los ingresos laborales están sujetos a las normas generales y, que en consecuencia, hace parte de la base de retención en la fuente.

Sostuvo que las normas referidas parten del supuesto de que los partícipes de los fondos deben estar debidamente identificados por cuanto la ley impone un límite porcentual para que los aportes no hagan parte de la base de la retención en la fuente y sean considerados ingresos no constitutivos de renta. Que, en consecuencia, no es posible determinar el porcentaje señalado si los partícipes del fondo no están identificados.

Señaló que, en concordancia con lo anterior, los artículos 59, 62 y 63 de Ley 100 de 1993 establecen que, tratándose de aportes voluntarios al régimen de ahorro individual con solidaridad, estos deben se radicados en cabeza del trabajador y por ende, deben ser nominados.

Que, por lo anterior, los aportes voluntarios a los fondos de pensiones de que trata el artículo 126-1 del ET son deducibles en la medida en que se individualice, determine y nomine al beneficiario, según lo exige la Ley 100 de 1993.

Enfatizó en que los aportes voluntarios que realicen los patrocinadores y los empleadores a los fondos de pensiones son deducibles siempre y cuando se efectúen en desarrollo de un plan de pensiones y se radiquen desde la suscripción del plan en cabeza de un trabajador, en quien se consoliden los derechos de los aportes realizados.

Sostuvo que según el artículo 173 del EOSF, de los planes de pensiones de jubilación institucionales sólo pueden ser partícipes los trabajadores o los miembros de las entidades que los patrocinen. Que, de esa forma, es necesaria la identificación de los partícipes.

Por último, advirtió que si bien era cierto que la Circular 17 de 2006, expedida por la Superintendencia Financiera, era posterior al periodo en discusión, hizo claridad en la necesidad de identificar los beneficiarios de los planes de pensiones.

Concluyó que, por no ser procedente la deducción, había lugar a la sanción por inexactitud.

2.4.2. Apelación de la parte demandante

Colwagen S.A. dijo que la remodelación efectuada en el inmueble arrendado fue contabilizada en la subcuenta 171008 del PUC, en aplicación de lo previsto en el numeral 2 del artículo 67 del Decreto 2649 de 1993.

Que como la remodelación fue considerada contablemente como un activo diferido, se trataba de un bien tangible de los que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios y participaban en el curso ordinario de los negocios y así, estaban dados los presupuestos establecidos en los artículos 2 del Decreto 1766 de 2004 y 158-3 del ET para que fuera procedente la deducción por inversión en activos fijos reales productivos.

En relación con la sanción por inexatitud, dijo que no era procedente porque la actuación de la demandante contó con respaldo jurídico para desvirtuar cualquier indicio de falsedad y que los datos declarados concordaban con la realidad económica de las transacciones.

Que, en todo caso, las diferencias entre la Administración y la demandante obedecieron a diferencias en la interpretación del derecho aplicable y que, por consiguiente, no procedía la sanción por inexactitud de acuerdo a lo establecido en el artículo 647 del ET.

Por último, sostuvo que el Tribunal se inhibió de pronunciarse sobre la procedencia de la solicitud de devolución del saldo a favor porque no se demandó un acto denegatorio de tal petición.

Que, contrario a lo afirmado en la sentencia impugnada, en los antecedentes administrativos obra el Auto de Improcedencia Provisional 111-0003 del 29 de enero de 2007, por el que la administración denegó la devolución del saldo a favor, pero que esa actuación no era demandable por ser de trámite.

Agregó que, según el artículo 587-1 del ET, luego de haberse culminado el proceso de determinación del impuesto en cuya declaración se originó el saldo a favor, la

DIAN tenía la obligación de devolverlo pero que la Administración no cumplió a ese mandato.

2.5. Alegatos de conclusión

2.5.1. De la parte demandante

Colwagen S.A**.** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación y solicitó confirmar la sentencia del Tribunal en lo que le fue favorable.

2.5.2. De la parte demandada

La **DIAN** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación y solicitó confirmar la sentencia del Tribunal en lo que le fue favorable.

2.6. Concepto del ministerio público

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada.

Dijo que el artículo 126-1 del ET autorizó la deducción de los aportes que los patrocinadores o empleadores hacen a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez en la vigencia en que se realicen esos aportes.

Que la norma referida fue reglamentada por el Decreto 163 de 1997, que condicionaba la deducción del aporte voluntario del empleador al abono en cuenta del trabajador en el fondo de pensiones. Que, esa norma fue derogada por el artículo 24 del Decreto 841 de 1998, que a su vez estipuló que la deducción procedía sin ningún condicionamiento.

Sostuvo la demandante que celebró un acuerdo para constituir un plan institucional de pensiones voluntarias, en el que se señalaron las condiciones de admisión y los partícipes o beneficiarios.

Que el hecho de que la sociedad demandante no hubiera designado en forma individual los beneficiarios del aporte pensional al momento de la constitución del fondo voluntario de pensiones, no conlleva el rechazo de la deducción porque aquella no estaba condicionada a este requisito. Que, así, la Administración no podía esgrimir el incumplimiento de la individualización de los beneficiarios del fondo, para rechazar la deducción.

En relación con la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, dijo que la remodelación realizada por la demandante no cumplía con los requisitos previstos en el artículo 158-3 del ET pues no se trataba de un bien inmueble de la sociedad y que las obras de remodelación no afectaron su patrimonio.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación interpuesta por las partes, la Sala decide sobre la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 310642007000083 del 6 de septiembre de 2007, mediante la que la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por la demandante por el año gravable 2005 y de la Resolución 310632008000034 del 27 de agosto de 2008, que confirmó la liquidación oficial.

En concreto, la Sala determinará si es procedente: *i*) la deducción de los aportes realizados por la demandante a un fondo de pensiones voluntarias, *ii*) la deducción

por inversión en activos fijos reales productivos por la remodelación de un inmueble arrendado, *iii*) la sanción por inexactitud y *iv*) la devolución del saldo a favor.

3.1. Hechos probados

Para decidir, se tienen como relevantes y ciertos los siguientes hechos:

1. El 19 de abril de 2006, Colwagen S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2005 en la que registró un saldo a favor de $153.699.000[1]. El mismo día presentó la solicitud devolución del saldo a favor[2].

2. El 18 septiembre de 2006, la demandante corrigió la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2005 mediante la que disminuyó el saldo a favor a $149.699.000[3].

3. El 24 de enero de 2007, mediante el Requerimiento Especial 31063007000007, la DIAN propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2005 para desconocer, entre otras partidas, $600.000.000 como deducción por aportes efectuados a un fondo institucional de pensiones voluntarias y $21.688.985 como deducción por inversión en activos fijos por la remodelación de un inmueble, e imponer la sanción por inexactitud[4].

---

[1] Folio 2 del CAA 1
[2] Folio 1 del CAA
[3] Folio 301 del CAA 3
[4] Folios 789 al 804 del CAA 6.

4. El 24 de abril de 2007, la demandante corrigió la declaración de renta y complementarios del año gravable 2005, esta vez para aceptar algunas de las glosas propuestas en el requerimiento especial. Como efecto de la corrección, disminuyó el saldo a favor a $149.699.000[5].

5. El 12 de septiembre de 2007, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 310642007000087, la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2005 con las glosas no aceptas por la demandante, esto es, las deducciones por aportes al fondo institucional de pensiones voluntarias y por inversión en activos fijos e impuso una sanción por inexactitud de $382.960.000[6]. Así, determinó un saldo a pagar de $474.151.000.

6. El 27 de agosto de 2008, previa interposición del recurso de reconsideración[7], mediante la Resolución 310662008000034, la DIAN confirmó la liquidación oficial de revisión[8].

3.2. De la deducción por aportes a fondos institucionales de pensiones voluntarias.

A juicio de la DIAN, el aporte de $600.000.000 efectuado por la demandante en el año gravable 2005 a un fondo institucional de pensiones voluntarias no era deducible del impuesto sobre la renta porque ese beneficio está condicionado a que se consolide un derecho prestacional en cabeza de un trabajar determinado y, que,

---

[5] Folios 853 del CAA 6
[6] Folios 39 al 59 del CP.
[7] Folios 885 al 909 del CAA 6
[8] Folios 60 al 19 del CP.

en esa medida, es necesario que el empleador individualice al beneficiario del aporte desde el momento en que éste se realiza.

Por su parte, la demandante estima que esos requisitos no están previstos en la norma que reconoce la deducción, y que, por el contrario, es procedente sin que se requiera de la consolidación de una prestación específica a favor de un trabajador determinado. Que, por lo mismo, no es exigible la individualización del beneficiario como erradamente lo pretende la DIAN.

En esos términos, la Sala debe determinar en qué condiciones procedía la deducción de los aportes efectuados por los empleadores a los fondos institucionales de pensiones voluntarias de los que trata el artículo 126-1 del ET, según la norma vigente en el año 2005.

Para estos efectos, la Sala advierte que, al resolver un caso similar al que convoca la presente controversia, precisó bajo qué presupuestos se reconoce la deducción de los aportes efectuados por los empleadores o patrocinadores a los fondos institucionales de pensiones voluntarias[9]. Por tanto, se remite las consideraciones expuestas en esa oportunidad.

> *El artículo 126-1 del Estatuto Tributario establece la deducción de contribuciones a fondos de pensiones de jubilación e invalidez y fondos de cesantías, en los siguientes términos:*
>
> > *"**ARTÍCULO 126-1. DEDUCCIÓN DE CONTRIBUCIONES A FONDOS DE PENSIONES DE JUBILACIÓN E INVALIDEZ Y FONDOS DE CESANTÍAS.** Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, son deducibles las contribuciones que efectúen*

[9] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. 3 de julio de 2013. Radicación: 25000232700020080020 7-01 (17999).

las entidades patrocinadoras o empleadoras, a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de cesantías. Los aportes del empleador a los fondos de pensiones serán deducibles en la misma vigencia fiscal en que se realicen.

El monto obligatorio de los aportes que haga el trabajador o el empleador al fondo de pensiones de jubilación o invalidez, no hará parte de la base para aplicar la retención en la fuente por salarios y será considerado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

Los aportes voluntarios que haga el trabajador o el empleador, o los aportes del partícipe independiente a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, a los fondos de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987, a los seguros privados de pensiones y a los fondos privados de pensiones en general, no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente y serán considerados como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, hasta una suma que adicionada al valor de los aportes obligatorios del trabajador, de que trata el inciso anterior, no exceda del treinta por ciento (30%) del ingreso laboral o ingreso tributario del año, según el caso.

Los retiros de aportes voluntarios, provenientes de ingresos que se excluyeron de retención en la fuente, que se efectúen al sistema general de pensiones, a los fondos de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987, a los seguros privados de pensiones y a los fondos privados de pensiones en general, o el pago de rendimientos o pensiones con cargo a tales fondos, constituyen un ingreso gravado para el aportante y estarán sometidos a retención en la fuente por parte de la respectiva sociedad administradora, si el retiro del aporte o rendimiento, o el pago de la pensión, se produce sin el cumplimiento del siguiente requisito de permanencia:

Que los aportes, rendimientos o pensiones, sean pagados con cargo a aportes que hayan permanecido por un período mínimo de cinco (5) años, en los fondos o seguros enumerados en el inciso anterior del presente artículo, salvo en el caso de muerte o incapacidad que dé derecho a pensión, debidamente certificada de acuerdo con el régimen legal de la seguridad social.

Se causa retención en la fuente sobre los rendimientos que generen los ahorros en los fondos o seguros de que trata este artículo, de acuerdo con las normas generales de retención en la fuente sobre rendimientos financieros, en el evento de que éstos sean retirados sin el cumplimiento del requisito de permanencia antes señalado.
Los aportes a título de cesantía, realizados por los partícipes independientes, serán deducibles de la renta hasta la suma de cincuenta millones sesenta mil pesos ($50.060.000), sin que excedan de un doceavo del ingreso gravable del respectivo año.

***PARÁGRAFO 1o**. Los pagos de pensiones podrán tener las modalidades de renta vitalicia inmediata, retiro programado, retiro programado con renta vitalicia diferida, o cualquiera otra modalidad que apruebe la Superintendencia Bancaria; no obstante, los afiliados podrán, sin pensionarse, retirar total o parcialmente los aportes y rendimientos. Las pensiones que se paguen en cumplimiento del requisito de permanencia señalado en el presente artículo y los retiros, parciales o totales, de aportes y rendimientos, que cumplan dicho requisito de permanencia, estarán exentos del impuesto sobre la renta y complementarios.*

***PARÁGRAFO 2o**. Constituye renta líquida para el empleador, la recuperación de las cantidades concedidas en uno o varios años o períodos gravables, como deducción de la renta bruta por aportes voluntarios de éste a fondos de pensiones, así como los rendimientos que se hayan obtenido, cuando no haya lugar al pago de pensiones a cargo de dichos fondos y se restituyan los recursos al empleador.*

***PARÁGRAFO 3o**. (Adicionado por el artículo 67 de la Ley 1111 de 2006 por ende no es aplicable al caso presente).”*

La norma trascrita permite a los empleadores deducir del impuesto sobre la renta, los aportes efectuados en calidad de contribuciones a los Fondos de Pensiones de Jubilación e Invalidez, en la misma vigencia que se realicen.

Los Fondos de Pensiones de Jubilación e Invalidez a que se refiere el artículo 126-1 del Estatuto Tributario fueron creados por el Decreto 2513 de 30 de diciembre de 1987. Esta última normativa fue incluida, posteriormente, en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero en el numeral 3º del artículo 168, norma que dispone que los fondos se encuentran constituidos por el conjunto de bienes resultantes de los aportes de los partícipes y patrocinadores del

mismo y sus rendimientos, para cumplir uno o varios planes de pensiones de jubilación e invalidez.

La constitución de los Fondos de Pensiones de Jubilación e Invalidez se realiza a través de los planes de pensiones, en los que los patrocinadores se obligan a realizar contribuciones a cambio de una contraprestación en favor de las personas que serán participes y, posteriormente, beneficiarias del plan. ***Cabe anotar que la prestación que recibe el beneficiario es independiente del Régimen de Seguridad Social y de cualquier otro régimen pensional, la que podrá consistir en el pago de un capital, o de una renta temporal o vitalicia por causa de vejez, invalidez, viudez u orfandad.***

Por su parte, el artículo 173 del EOSF señala los tipos de planes de pensiones de jubilación e invalidez que se pueden celebrar:

> *"a. De prestación definida: Aquellos en los cuales se define como objeto la cuantía de las prestaciones a percibir por los beneficiarios;*
>
> *b. De contribución definida: Aquellos en los cuales se define como objeto la cuantía de los aportes de las patrocinadoras y, en su caso, de los partícipes en el plan, y*
>
> *c. Mixtos: Aquellos cuyo objeto es simultáneamente la cuantía de las prestaciones y de los aportes.*
>
> *Los planes de pensiones de jubilación e invalidez pueden ser también:*
>
> *a. Abiertos: Aquellos a los cuales puede vincularse como partícipe cualquier persona natural que manifieste su voluntad de adherir al plan, o*
>
> *b. Institucionales: Aquellos de los cuales sólo pueden ser partícipes los trabajadores o los miembros de las entidades que los patrocinen."*

A su vez, el numeral 4º del citado artículo fija los siguientes requisitos que deben contener los planes de pensiones de jubilación e invalidez:

> *"1. Las condiciones de admisión de los partícipes.*

2. El monto del aporte de la patrocinadora y, si es del caso, de los partícipes.
3. Las reglas para el cálculo de las prestaciones y, si éstas son reajustables, los mecanismos de reajustes.
4. Las condiciones para la pérdida de la calidad de partícipe.

5. Los derechos del partícipe en caso de retiro del plan antes del cumplimiento de las condiciones previstas para tener derecho a las prestaciones establecidas en el mismo.

6. Los demás derechos y obligaciones de los partícipes.

7. Las reglas para trasladar los derechos consolidados del partícipe a otro plan.

8. El fondo de pensiones a través del cual se desarrollará el plan de pensiones.

9. Las causas de terminación del plan y las reglas para su liquidación.

10. Las reglas para modificar el plan.
11. Las demás estipulaciones que determine la Superintendencia Financiera."

(…)

Es conveniente precisar que el examen sobre la procedencia de esta deducción no debe consultar si el trabajador pertenece al Régimen de Ahorro Individual o al Régimen de Prima Media, como equivocadamente lo estimó la DIAN, ya que las normas que regulan la constitución de fondos de pensión no consagran ninguna restricción frente a este aspecto, sino que, por el contrario, expresan que las prestaciones que el beneficiario reciba en virtud de su permanencia en el fondo, son independientes del régimen de Seguridad Social y de cualquier otro régimen pensional.

Asimismo, la Sala advierte que las precitadas disposiciones no exigen al contribuyente que al momento de la constitución del plan institucional se deba individualizar a los partícipes del mismo, sino que requiere la determinación de quiénes pueden ser los participes, y, posteriormente, con el cumplimiento de las condiciones, quiénes serán los beneficiarios de la prestación.

> *Si bien la DIAN señaló que el artículo 4º del Decreto 2577 de 1999 requiere que los fondos de pensiones lleven una cuenta de control en pesos para cada afiliado, denominada "Retenciones Contingentes por Retiro de Saldos", en la que se registra el valor no retenido, inicialmente, del monto de los aportes voluntarios, para el caso en que los trabajadores retiren los aportes sin el cumplimiento de los requisitos, para que constituyan renta exenta; para la Sala esta disposición no condiciona la procedencia de la deducción, ya que, como su nombre lo indica, esta obligación debe ser cumplida por las partes contratantes en el momento en que, efectivamente, se realice el aporte al trabajador, momento que puede depender del cumplimiento de ciertas condiciones, y que no siempre ocurre cuando se constituye el plan, que es cuando se realiza el aporte al fondo de pensiones.*
>
> *Concordante con lo anterior, es que el artículo 126-1 del Estatuto Tributario permite al patrocinador del fondo recuperar las sumas depositadas, y para evitar un menoscabo en la base gravable del impuesto de renta, ordenó que los aportes recuperados le significaran al aportante o patrocinador un ingreso constitutivo de renta.*
>
> ***De esta forma, es claro que la deducción de la renta del empleador por aportes voluntarios a fondos de pensiones opera de manera independiente del abono en cuenta del beneficiario o de la consolidación del derecho pensional del trabajador, ya que si los recursos retornan al empleador, éste debe incluirlos en el período que los recupere como ingresos gravados.*** (Resaltado no hace parte del texto citado).

Con fundamento en lo expuesto, la Sala procede a analizar el caso concreto.

Según las pruebas obrantes en el expediente, la demandante suscribió con la Aseguradora de Vida Colseguros S.A. un *Plan Institucional Empresarial de Pensiones Voluntarias* en los siguientes términos[10]:

(…)

PLAN INSTITUCIONAL INNOMINADO DE PENSIONES

[10] Folios 602 al 607 del CAA 5.

Son el conjunto de disposiciones contenidas en el presente acuerdo celebrado entre las partes mencionadas, en el cual se establecen las condiciones de admisión y retiro del plan, la forma como se realizarán los aportes y su correspondiente consolidación de las cuentas individuales y las prestaciones o beneficios que recibirán los partícipes.

A. ELEMENTOS DEL PLAN INSTITUCIONAL DE PENSIONES

Sociedad Administradora.

La Sociedad Administradora del Fondo Voluntario de Pensiones Colseguros es la ASEGURADORA DE VIDA COLSEGUROS S.A., entidad debidamente autorizada por la Superintendencia Bancaria para el efecto, quien se encargará de administrar el plan.

Patrocinador.
Es la sociedad Industrias COLWAGEN S.A., entidad que se compromete, conjuntamente con los partícipes, a efectuar los aportes al plan de pensiones en los montos y condiciones establecidos en el procedimiento de administración, anexo a este acuerdo.

***Partícipes y beneficiarios**.*
Son participes las personas naturales trabajadores de COLWAGEN S.A. en cuyo interés se crea el plan. Que una vez designadas formalmente por la empresa, cumplen las condiciones y requisitos establecidos por ella para ser beneficiarios del plan y consolidar a su favor los derechos determinados por la empresa.

Aportes.
Son las sumas de dinero que el patrocinador y los partícipes depositan en el fondo.

Prestaciones.
Son los pagos o beneficios pensionales a que tienen derecho los beneficiarios del PLAN INSTITUCIONAL EMPRESARIAL DE COLWAGEN S.A., conforme lo establecido en el presente acuerdo y en su anexo del procedimiento administrativo, que podrán consistir en el pago de un capital único, un retiro programado temporalmente siempre y cuando se haya hecho acreedor al mismo mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos en el reglamento.

Reglamento.

Son las disposiciones contenidas en el reglamento y planes de pensiones del Fondo Voluntario de pensiones Colseguros, aprobadas por la Superintendencia Bancaria, el cual rige junto con las normas legales y reglamentarias existentes sobre la materia. Así mismo, hace parte inherente del Reglamento es estipulado por la Empresa Patrocinadora en cual se transcribe a continuación:
COLWAGEN S.A. patrocinará y constituirá en beneficio de sus trabajadores un Fondo Voluntario de Pensiones Innominado al cual tendrá derecho de consolidación y disfrute todo empleado que cumpla con los siguientes requisitos:

a. *Tener un tiempo laborado con contratación sin interrupciones con COLWAGEN S.A. por lo menos de 15 años, a partir de la celebración de este plan.*
b. *Haber obtenido un porcentaje de cumplimiento en las cuotas de ventas durante tres trimestres continuos de por lo menos el 100%, de acuerdo a los presupuestos establecidos.*
c. *Haber obtenido un porcentaje de cumplimiento en las cuotas de cobros durante tres trimestres continuos de por lo menos el 100%, de acuerdo a los presupuestos establecidos.*
d. *Haber obtenido durante 10 trimestres continuos una evaluación de variable igual al 100%, de los objetivos establecidos.*
e. *En cumplimiento de los los puntos b), c) y d), su valor equivaldrá a un salario promedio mensual por vez.*
f. *Las demás establecidas por la Gerencia General.*

(…)

CONDICIONES PARA PERTENECER AL PLAN

Artículo 1º. *Condiciones de admisión. Podrán participar en este plan institucional todas las personas naturales vinculadas mediante contrato de trabajo a término indefinido con la Patrocinadora, una vez hayan cumplido el periodo de prueba.*

(…)

Artículo 3°. *Afiliación: El trabajador del COLWAGEN S.A. con contrato a término indefinido expresamente designado por la empresa podrá afiliarse al plan institucional, una vez haya cumplido las condiciones y requisitos establecidos por ella para adquirir el carácter de beneficiario y consolidar los derechos establecidos a su favor. Para tal efecto, una vez cumplidos esos*

> *requisitos diligenciará ante el departamento de recursos Humanos de la Empresa los formatos correspondientes, con los cuales se tramitará la solicitud de afiliación ante la Sociedad Administradora.*

En cumplimiento de lo anterior, el 13 de diciembre de 2005, la demandante realizó un aporte de $600.000.000[11] al fondo de pensiones voluntarias administrado por la Asegura de Vida Colseguros S.A.

La Sala considera que es procedente la deducción del aporte realizado en los términos descritos, de acuerdo a lo previsto en el artículo 126-1 del ET, pues reviste la naturaleza de una contribución del empleador para cumplir uno o varios planes de pensiones de jubilación e invalidez y porque está acreditado quiénes son los partícipes o beneficiarios de la prestación, que si bien es cierto no son determinados, son determinables.

Se reitera que la deducción de los aportes voluntarios a fondos de pensiones institucionales opera de manera independiente del abono del beneficiario o de la consolidación del derecho personal del trabajador y que la individualización del beneficiario no es una condición para el reconocimiento de la deducción.

Así mismo, que las normas de la retención en la fuente contingente de que trata el artículo 4 del Decreto 2577 de 1999 no son aplicables a los empleadores que realicen aportes, pues en el evento de la restitución de la contribución, según el parágrafo 2 del artículo 126-1 del ET, el patrocinador o empleador debe declarar una renta líquida gravable en el periodo en que el fondo voluntario de pensión reintegre el aporte.

---

[11] Folio 601 del CAA 5.

Ahora bien, en relación con la aplicación de la Circular 017 de 5 de junio de 2006, expedida por la Superintendencia Financiera, la Sala considera que por ser posterior al periodo en discusión, no es aplicable para resolver el caso concreto.

No prospera el recurso de apelación de la DIAN.

3.3. De la deducción por inversión en activos fijos reales productivos

La demandante alegó que procedía la deducción especial del artículo 158-3 del ET por la inversión que hizo en la remodelación de un inmueble tomado en arriendo que, según explicó, fue registrada contablemente como un cargo diferido en la subcuenta 171008 del PUC, en aplicación de lo previsto en el numeral 2 del artículo 67 del Decreto 2649 de 1993.

La DIAN rechazó la deducción, y así lo confirmó el Tribunal, con fundamento en que, por tratarse de un bien arrendado, la inversión no tuvo incidencia en el patrimonio de la demandante, conforme se desprende de la definición de activo fijo real productivo del artículo 2 del Decreto 1766 de 2004.

La Sala confirmará la decisión del Tribunal por las siguientes razones:

El artículo 158-3 del ET, vigente para el año 2005, disponía:

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

beneficio previsto en el artículo 689-1. La DIAN deberá informar semestralmente al Congreso sobre los resultados de este artículo.

El Gobierno Nacional reglamentará la deducción contemplada en este artículo.

La norma transcrita fue reglamentada por el Gobierno Nacional mediante el Decreto 1766 de 2004 en cuyos artículos 1, 2 y 3 dispuso:

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

Artículo 2°. *Definición de activo fijo real productivo. Para efectos de la deducción de que trata el presente decreto, son activos fijos reales productivos, los bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente.*

Artículo 3°. *Oportunidad dela deducción. La deducción se deberá solicitar en la declaración de Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión, y la base de su cálculo corresponde al costo de adquisición del bien.*

Cuando se realicen obras de infraestructura para el montaje o puesta en funcionamiento de los activos fijos reales productivos y tales obras deban ser activadas para ser depreciadas o amortizadas de acuerdo con la técnica contable, el costo de las mismas hará parte de la base para calcular la deducción del treinta por ciento (30%). Cuando tales obras tomen más de un período gravable para su confección o construcción, la deducción se aplicará sobre la base de la inversión efectuada en cada año gravable.

Cuando los activos fijos reales productivos sean construidos o fabricados por el contribuyente, la deducción del treinta por ciento (30%) se calculará con base en las erogaciones incurridas por la adquisición de bienes y servicios que constituyan el costo del activo fijo real productivo.

En los casos a que se refieren los dos incisos anteriores, el contribuyente deberá demostrar los costos respectivos cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales así lo requiera.

Si el activo fijo real productivo se deja de utilizar en la actividad productora de renta o se enajena, antes del vencimiento del término de depreciación o amortización del bien, el contribuyente deberá incorporar el valor proporcional de la deducción solicitada como renta líquida gravable en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del periodo fiscal en que ello ocurra, teniendo en cuenta la vida útil pendiente de depreciar o amortizar según la naturaleza del bien.

De las normas transcritas se desprende que la deducción especial de que trata el artículo 158-3 del ET está condicionada a que el bien adquirido sea un activo fijo, exigencia que se debe verificar según lo dispuesto en el artículo 60 del ET[12], es decir que se trate de un bien de los que no están destinados a enajenarse dentro del giro ordinario de los negocios.

Pero esta exigencia también debe comprobarse con sujeción a lo previsto en el artículo 2 del Decreto 1766 de 2004 que establece que el bien debe ser adquirido con el fin de formar parte del patrimonio del contribuyente, participar de manera

[12] **ARTÍCULO 60. CLASIFICACIÓN DE LOS ACTIVOS ENAJENADOS.** Los activos enajenados se dividen en movibles y en fijos o inmovilizados.

Son activos movibles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable.

Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.

directa y permanente en la actividad productora de renta y que, como activo fijo, pueda ser depreciado o amortizado.

El artículo 67 del Decreto 2649 de 1993[13], «*por medio del cual se reglamentan las normas del código de comercio en materia de contabilidad y se fijan los principios y normas contables generalmente aceptados en Colombia»,* establece que deben registrarse en la contabilidad como activos diferidos los gastos pagados por anticipado y los cargos diferidos.

---

[13] **ARTICULO 67. ACTIVOS DIFERIDOS.** Deben reconocerse como activos diferidos los recursos, distintos de los regulados en los artículos anteriores, que correspondan a:

1. Gastos anticipados, tales como intereses, seguros, arrendamientos y otros y incurridos para recibir en el futuro servicios, y

2. Cargos diferidos, que representan bienes o servicios recibidos de los cuales se espera obtener beneficios económicos en otros períodos. Se deben registrar como cargos diferidos los costos incurridos durante las etapas de organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha. Las sumas incurridas en investigación y desarrollo pueden registrarse como cargos diferidos únicamente cuando el producto o proceso objeto del proyecto cumple los siguientes requisitos:

a) Los costos y gastos atribuibles se pueden identificar separadamente;
b) Su factibilidad técnica esta demostrada;
c) Existen planes definidos para su producción y venta, y
d) Su mercado futuro esta razonablemente definido.

Tales sumas pueden diferirse con relación a los varios productos o procesos en que tengan uso alternativo, siempre que cada uno de ellos cumpla dichas condiciones.

Se debe contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los períodos en los cuales tales diferencias se revertirán.

El valor histórico de estos activos, reexpresado cuando sea pertinente por virtud de la inflación, se debe amortizar en forma sistemática durante el lapso estimado de su recuperación.

Así, la amortización de los gastos anticipados se debe efectuar durante el período en el cual se reciban los servicios. La amortización de los cargos diferidos se debe reconocer desde la fecha en que originen ingresos, teniendo en cuenta que los correspondientes a organización, preoperativos y puesta en marcha se deben amortizar en el menor tiempo entre el estimado en el estudio de factibilidad para su recuperación y la duración del proyecto específico que los originó y, que las mejoras a propiedades tomadas en arrendamiento, cuando su costo no sea reembolsable, se deben amortizar en el período menor entre la duración del respectivo contrato y su vida útil.

El impuesto diferido se debe amortizar en los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron.

Los diferidos, según la descripción del grupo 17 del PUC –Decreto 2650 de 1993–, corresponden al conjunto de cuentas representadas en el valor de los gastos pagados por anticipado en que incurre el ente económico en el desarrollo de su actividad, así como aquellos otros gastos comúnmente denominados cargos diferidos, que representan bienes o servicios recibidos, de los cuales se espera obtener beneficios económicos en otros períodos futuros.

A título enunciativo, la norma contable señala que comprende los gastos pagados por anticipado, tales como, intereses, primas de seguro, arrendamientos, contratos de mantenimiento, honorarios, comisiones y los gastos incurridos de organización y preoperativos, remodelaciones o adecuaciones, mejoras de oficina, estudios y proyectos, construcciones en propiedades ajenas tomadas en arrendamiento, contratos de ejecución, contribuciones y afiliaciones e impuestos diferibles.

La Sala ha señalado que los conceptos cargos diferidos y activo fijo no son asimilables por el simple hecho de que los primeros deban registrarse contablemente como activos diferidos[14].

Lo anterior en razón a que los activos diferidos representan, entre otros, los pagos anticipados relativos a intereses, seguros, arrendamientos, bienes y servicios, y que se reconocen como costos y gastos, mientras que los cargos diferidos corresponden a las erogaciones necesarias para la instalación, montaje y puesta en marcha de proyectos en los cuales exista una expectativa razonable de que se generará una rentabilidad que permita su recuperación.

La recuperación del gasto que representan los diferidos, de acuerdo con la regulación contable, se logra a través de su deducción gradual, por esto se exige

[14] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. C.P. Julio Enrique Correa Restrepo. 22 de septiembre de 2000. Radicación: 25000232700011998020001 (9975).

que existan proyectos definidos de explotación del proceso o proyecto del cual hacen parte porque se espera recuperarlos con las utilidades que generará la actividad que se propone desarrollar, y precisamente la necesidad de diferir el gasto surge de la ausencia de utilidades a las cuales pueda imputarse el mismo[15].

De acuerdo con lo anterior, la inversión consistente en la remodelación de un inmueble arrendado, que se registra como un diferido, no es objeto de la deducción por inversión en activos reales productivos porque en estricto sentido representan un gasto y no un activo fijo en los términos del artículo 60 del ET; como lo requiere los artículo 158-3 del E.T. y su decreto reglamentario. No prospera el recurso de apelación de la demandante.

3.4. De la sanción por inexactitud

Sobre esta sanción, la Sala ha señalado que tiene naturaleza accesoria, pues deviene como consecuencia de la comprobación de los presupuestos que consagra el artículo 647[16] del E.T. para su imposición y que se relacionan directamente con los datos e información contenida en la declaración, vale decir con los factores sobre

---

[15] Ibídem.

[16] **Artículo 647.** Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior. (…).

los cuales se calcula el impuesto y del que se deriva el saldo a pagar o a favor, según corresponda[17].

El artículo 647 *ibídem* señala así mismo que no habrá lugar a imponer la sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar devenga de errores de apreciación o diferencias de criterio relativos al derecho aplicable.

Sobre este particular la Sala ha señalado que la discrepancia entre el fisco y el contribuyente que da lugar a la exoneración de la sanción por inexactitud debe consistir en una argumentación sólida, que aunque equivocada, permita concluir que la interpretación del derecho aplicable le permitió creer que su actuación estaba amparada legalmente y no cuando se presentan argumentos que a pesar de una apariencia jurídica carecen de fundamento objetivo y razonable[18].

Lo anterior implica que cuando el artículo 647 del ET se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a «*la interpretación del derecho propiamente dicha*», lo que excluye la interpretación sobre los hechos discutidos[19], tal como ocurrió en el presente caso, pues el desconocimiento de la deducción se fundó en la calificación de un gasto como activo fijo real productivo.

3.5. De la devolución del saldo a favor

---

[17] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. 25 De Noviembre de 2004, Exp. 14016, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

[18] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. 22 de Marzo de 2011. Radicación: 25000232700020070014401 (17205).

[19] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. 10 de marzo de 2011. Radicación: 25000232700020060084101 (17492).

La demandante solicitó en la demanda, a título de restablecimiento del derecho, la devolución del saldo a favor registrado en la declaración objeto de la liquidación oficial. El Tribunal se inhibió de pronunciarse sobre dicha pretensión para lo cual sostuvo que no se demandó un acto con el que Administración hubiera denegado la solicitud del saldo a favor.

En la apelación, la demandante alega que en los antecedentes administrativos obra el Auto de Improcedencia Provisional 111-0003 del 29 de enero de 2007, con el que la Administración denegó la devolución, pero enfatizó en que esa actuación, por ser de trámite, no era demandable.

Agregó que según el artículo 857-1 del ET, luego de culminado el proceso de determinación del impuesto en cuya declaración se originó el saldo a favor, la DIAN tenía la obligación de devolverlo, pero que la Administración no obró de conformidad con ese mandato.

La Sala precisa que dado que la DIAN suspendió el proceso de devolución o compensación de que trata el artículo 857-1 del ET, para comprobar la veracidad de la declaración del impuesto de renta que por el año 2005 presentó Colwgen, es procedente que la DIAN devuelva el saldo a favor finalmente liquidado por el Tribunal y confirmado en esta instancia [$126.449.000], sin que sea necesario que Colwagen S.A., presente una nueva solicitud de devolución. Basta con que presente la copia de esta sentencia, tal como lo precisa el artículo 857-1 ibídem.

Basta esta precisión para revocar el numeral cuarto de la sentencia apelada que decidió inhibirse sobre la pretensión de devolución que propuso la demandante.

Por último, en vista de que hay quórum para decidir y que la Sala aprueba la decisión por mayoría, se desplaza al conjuez que se había designado inicialmente para decidir este caso.

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,

F A L L A

PRIMERO: REVÓCASE el numeral cuarto de la sentencia del 29 de julio de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección B, que se inhibió de pronunciarse sobre la pretensión de devolución del saldo a favor que finalmente se liquide. En su lugar, se precisa que esta sentencia presta mérito ejecutivo para pedir la devolución del saldo a favor ante la DIAN, tal como lo precisa el artículo 857-1 ET.

En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y fijó un nuevo saldo a favor de $126.449.000.

SEGUNDO: RECONÓCESE a la abogada María Helena Caviedes Camargo como apoderada de la DIAN

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
SALVO VOTO