

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

RADICACIÓN NÚMERO 25-000-23-27-000-2002-010-11-01 (15722) DE 2008

CONSEJERO PONENTE: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ.

ACTOR: FESTO LTDA. C/ U.A.E. DIAN.

RENTA 1998.

FALLO.

BOGOTÁ, D.C., DIEZ Y SIETE (17) DE JULIO DE DE DOS MIL OCHO (2008).

Se deciden los recursos de apelación contra la sentencia del 13 de julio de 2005, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que declaró la nulidad bardal de la Liquidación de Revisión 310642002000052 del 1° de abril de 2002, expedida por la división de liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la cual modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable de 1998, de la sociedad Festo Ltda.

Antecedentes

La sociedad Festo Ltda. presentó la declaración de impuesto sobre la renta y complementarios del período gravable 1998, el 20 de abril de 1999, arrojando saldo a favor por la suma de \$ 145.627.000. Dicha declaración fue corregida el 20 de junio de 2000 y el 20 de abril de 2001 arrojando igual saldo (fls. 592).

La actora presentó el 21 de septiembre de 2000 solicitud de devolución del saldo a favor, la cual le fue reconocida el 25 de octubre de 2000 mediante la Resolución 1279 (fls. 594 a 596 c.a).

El 14 de febrero del año 2001, la división de liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá profirió el Requerimiento Ordinario 310632001000082, al cual se dio respuesta el 1° de marzo de 2001.

El 8 de octubre del año 2001, la división de fiscalización profirió el Requerimiento Especial 310632001900019, con la que se propuso la modificación de la Declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios por el año gravable de 1998 y estableció un saldo por pagar de \$ 1.459.681.000, incluida en esta suma una sanción por inexactitud de \$ 987.882.000.

El día 10 de enero de 2002, la actora dio respuesta al requerimiento especial desvirtuando los cuestionamientos planteados por la administración tributaria con excepción de aquellos rubros que versaban sobre la provisión por comisiones laborales, el gasto por valorización y el concepto denominado como donaciones no soportadas. Adjuntó la corrección a la declaración de renta del año gravable 1998 en la cual liquidó la sanción por corrección.

La división de liquidación de la Administración de Impuestos con fecha 1° de abril de 2002, expidió la Liquidación Oficial de Revisión 310642002000052, mediante la cual fueron aceptados los argumentos expuestos con relación a los valores correspondientes a devoluciones en ventas y a la diferencia entre el exceso de renta presuntiva sobre la ordinaria.

Demanda

La sociedad Festo Ltda., presentó demanda ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca para que se declarara la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 310642002000052 del 1° de abril de 2002, proferida por división de liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la cual modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios, por el año gravable de 1998.

Como restablecimiento del derecho, solicitó declarar la firmeza de la última declaración de corrección presentada por la sociedad el 10 de enero de 2002, correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios de 1998.

Normas violadas: Artículos 494 y 1712 del Código Civil, artículos 27, 104, 107, 124-1, 128, 129, 147, 647, 683, 742, 771-2, del Estatuto Tributario, artículo 38 del Decreto 2649 de 1993, artículos 209 y 363 de la Constitución Política.

Sobre el concepto de la violación, explicó:

La condonación de deudas por facturas correspondientes a los años 1993, 1994, 1995, 1996 y 1998 que hizo el proveedor del exterior en el año gravable de 1998, es una donación y como tal, fue tratada fiscal y contablemente; en consecuencia fueron vulnerados los artículos 494 y 1712 del Código Civil.

La donación recibida por parte del proveedor es un ingreso extraordinario de conformidad con el artículo 26 del Estatuto Tributario.

Se vulneró el artículo 27 de mencionado estatuto y el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993, teniendo en cuenta que el derecho a exigir el pago se extinguió por la condonación del pasivo.

El artículo 195 del Estatuto Tributario no hace mención a la recuperación de costos, ni atribuye a la condonación de pasivos el carácter de recuperación de deducciones.

La administración desconoció el artículo 147 del Estatuto Tributario al incluir como recuperación de deducciones, un ingreso extraordinario. De conformidad con esta disposición, las sociedades pueden compensar las pérdidas fiscales sufridas en cualquier año o período gravable con las rentas obtenidas dentro de los cinco (5) períodos gravables siguientes. Es decir, pueden acumularse ajustando por inflación, ser utilizadas y sometidas al término de cinco (5) años.

No procede el desconocimiento de la amortización de pérdidas fiscales por no haber sido cuestionadas ni amortizadas con anterioridad al requerimiento especial, respecto de las vigencias fiscales correspondientes.

La administración hizo mención al desconocimiento del gasto financiero por diferencia en cambio, arguyendo que se trata de un pasivo con la casa matriz de Festo Ltda. por la financiación a largo plazo de las mercancías sin acreditación alguna (E.T., art. 742).

El acto acusado viola el artículo 124-1 del Estatuto Tributario, toda vez que gran parte de la diferencia glosada por la Administración corresponde al mismo año gravable de 1998.

Se vulneran los principios contenidos en los artículos 209 y 363 de la Constitución Política, que se materializan en el artículo 683 del Estatuto Tributario, de lo que resulta imperativo que los funcionarios de la administración pública orienten sus actuaciones por un relevante espíritu de justicia.

La administración tributaria desconoce el valor pagado por la sociedad por concepto de fletes, por no aportar las pruebas necesarias para su deducibilidad, sin tener en cuenta lo establecido en los artículos 104 y 107 del Estatuto Tributario.

La administración viola el artículo 107 del Estatuto Tributario al rechazar el monto pagado durante el año gravable de 1998, por concepto de la contribución especial 2 x 1.000.

Se desconoció el monto a deducir por concepto de la obsolescencia que presentaron los activos fijos enumerados en el acta de destrucción del 29 de diciembre de 1998, la cual fue aclarada mediante Acta 001 del 15 de noviembre de 2001 (E.T., arts. 128 y 129) (fls. 914-919).

Es inaplicable el artículo 647 del Estatuto Tributario, ya que no se dan los supuestos fácticos establecidos en la norma. El denuncia rentístico efectuado por Festo Ltda., difiere de las consideraciones de la DIAN, por errores de apreciación u oposiciones de criterio entre las partes y no responde a omisiones fraudulentas o malintencionadas.

Oposición

La demandada se opuso a todas las peticiones y solicitó desestimar las súplicas de la demanda. Expuso en defensa de la legalidad del acto acusado, lo siguiente:

En consideración a la vulneración de los artículos 494 y 1712 del Código Civil, 26 y 27 del Estatuto Tributario y 38 del Decreto 2649 de 1993, señaló que aun cuando la condonación de las deudas se rige por las normas referentes a la donación contenidas en el Código Civil, no puede perderse de vista el contexto dentro del cual se dan las operaciones efectuadas por las sociedad demandante.

La definición del concepto de costo, como aquellas erogaciones y cargos relacionados con la producción de las rentas, no se presenta en el actuar desarrollado por las partes contratantes, como quiera que no implicó erogación por la demandante en la determinación de sus rentas en los períodos objeto de estudio, a pesar de lo cual en su momento fueron declaradas como costo.

El artículo 27 de ibídem, regula el momento de realización de los ingresos, lo cual es irrelevante en cuanto lo que se discute es la existencia de la erogación.

La sociedad incurrió en costos al realizar las ventas en los años aludidos, pero como se afirmó en los actos preparatorios con relación a los costos, estos “no fueron incurridos por ella puesto que su proveedor en el exterior le condonó dichos montos...”.

La actuación administrativa no se limita a tratar como costo o deducción una determinada operación económica, o a desconocer un ingreso extraordinario resultado de la condonación de una deuda, sino en el análisis en conjunto de toda operación realizada por la empresa, razón por la cual no se vulneró el artículo 26 del Estatuto Tributario.

En el acto de determinación se modificó la carga fiscal a cargo del contribuyente por el año gravable 1998, sin que se hubiere entrado a determinar o modificar obligación diferente a tal año.

La compensación de pérdidas en el año 1998, no fue desconocida por aspectos probatorios, sino por el análisis integral de la operación cuestionada, efectuada sobre hechos plenamente demostrados en el expediente, como son el suministro de bienes aportados por la sociedad extranjera y la posterior condonación de las cuentas por pagar de la sociedad, lo cual trajo como consecuencia determinar la recuperación de deducciones en el acto administrativo demandado.

El artículo 617 del Estatuto Tributario establece como requisito que los documentos deben estar designados como factura de venta, no obstante, la

sociedad contribuyente no aportó documento que pueda calificarse como factura, ni cualquier otro que sirva de soporte externo a la deducción objeto de estudio.

En la documentación anexa al traslado de la demanda, aparecen documentos en idioma extranjero, los cuales no están presentados como parte de la contabilidad, es decir, el comprobante de diario que haga mención al mismo con su respectivo registro. En consecuencia estos documentos deben tenerse como pruebas aparte de la contabilidad, dado que no reúnen los requisitos del artículo 260 del Código de Procedimiento Civil.

En relación con la contribución especial (2 x 1.000) se debe aplicar la norma de carácter especial contenida en el artículo 11 del Estatuto Tributario.

Los derechos consagrados en los artículos 128, 129 y 138 del Estatuto Tributario, no operan de pleno derecho puesto que requieren autorización previa del director general de Impuestos Nacionales.

La conducta sancionable asumida por la sociedad contribuyente se dedujo al incluir en su declaración deducciones a las que no tenía derecho. Un análisis del contenido de las normas que consagran las deducciones, permite concluir cuando proceden.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la sentencia del 13 de julio de 2005 declaró la nulidad parcial de la Liquidación de Revisión 310642002000052 de 1° de abril de 2002 y realizó la liquidación del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable de 1998, de la sociedad Festo Ltda., al prosperar los cargos por el desconocimiento de los ingresos extraordinarios y la deducción por pérdidas fiscales sufridas por la sociedad.

Las razones que motivaron la decisión se compendian de la siguiente manera:

La deuda condonada a la sociedad actora por su proveedor es un ingreso extraordinario y no puede considerarse como una recuperación de deducciones de conformidad con el artículo 195 del Estatuto Tributario.

La administración no puede considerar el ingreso extraordinario como una recuperación de costos, desconociendo que los costos de ventas fueron declarados en cada año. La cuenta por pagar a proveedores desaparece y ello no puede conllevar a una recuperación sino a un "ingreso simple y llano".

En relación con la deducción de las pérdidas fiscales sufridas por la sociedad, son compensables en la medida que obtuvo renta en el período gravable de 1998, de conformidad con el artículo 147 del Estatuto Tributario.

Las deudas contraídas con el proveedor del extranjero, corresponden a compras de mercancías realizadas durante períodos de 1993, 1994, 1995, 1996 y 1998, lo cual significa que no son deudas a corto plazo sino a plazos mayores a 12 meses, circunstancia que implica la improcedencia de la deducción por diferencia en cambio, toda vez que no se configuran los supuestos fácticos del artículo 124-1 del Estatuto Tributario.

La administración rechazó la deducción por concepto de fletes por importación por no aportar prueba, su desconocimiento no implica violación de las normas que autorizan las deducciones, como quiera que su reconocimiento está sujeto a las reglas de necesidad, causalidad y proporcionalidad.

En razón a la deducción de la contribución especial creada a través del Decreto 2331 del 16 de noviembre de 1998, señaló que mediante sentencia del 5 de mayo de 2000, el Consejo de Estado, M.P. Doctor Daniel Manrique Guzmán,

consideró que en manera alguna podía convertirse en deducible el impuesto que la ley había considerado como no deducible.

Sobre la deducción por depreciación y obsolescencia solicitada por la sociedad, en concordancia con los artículos 128, 129 y 138 del Estatuto Tributario, no obra autorización del director general de Impuestos Nacionales que fije una vida útil distinta a los bienes muebles que se solicita su depreciación u obsolescencia.

A título de restablecimiento del derecho, se modificó el acto administrativo conforme la liquidación efectuada por la Sala, del impuesto sobre la renta y complementarios de la sociedad actora, por el año gravable 1998.

Recurso de apelación

Las partes interpusieron recurso de apelación contra la providencia de primera instancia, argumentando lo siguiente:

La parte demandada:

No existe confusión en lo que debe entenderse por **condonación de la deuda** y la ocurrencia de los costos relacionados con la venta de los inventarios correspondientes a los años 1993 a 1998. La actora no incurrió en costos, puesto que su proveedor en el exterior le condonó dichos montos. La definición de gastos incluye tanto la pérdida como los gastos que surgen en la explotación ordinaria de la empresa entre los cuales está el costo de las ventas.

En lo que tiene que ver con la **deducción de pérdidas** a que se refiere el artículo 147 del Estatuto Tributario, se debe dar aplicación a los principios de firmeza de las declaraciones y al de independencia de los períodos fiscales.

Al conformar estas pérdidas una deducción a tomar en cuenta en un año gravable, la administración tributaria tiene facultades para verificar la misma, sin que ello conlleva la modificación de las declaraciones de los años anteriores, en acatamiento del principio de la independencia de los períodos gravables o de la firmeza de las respectivas obligaciones formales.

Los cargos que prosperaron a favor de la actora, no encuentran soportes fácticos ni jurídicos que impliquen su reconocimiento y por el contrario, apuntan a la declaratoria de legalidad de la actuación demandada.

La parte demandante:

En relación con los **fletes por importaciones**, la sentencia apelada no tuvo en cuenta las pruebas aportadas con las que se demostró la realización efectiva de los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, tanto el soporte contable de los gastos efectuados por concepto de fletes como la nota débito enviada por Festo AG & Co. demuestran su causación como su desembolso.

No debe perderse de vista que son documentos expedidos por extranjeros sin domicilio en Colombia, por lo que no puede pretenderse exigir más allá de lo que la normatividad vigente ha dispuesto para el caso.

La deducción por **diferencia en cambio** no corresponde a deudas a largo plazo, se trata de deudas a corto plazo.

En cuanto la **deducción por obsolescencia** se confunde la deducción por depreciación por el paso del tiempo (depreciación física) y la deducción por depreciación por obsolescencia (depreciación funcional), que en concordancia con el artículo 129 del Estatuto Tributario, sin modificar la vida útil de un bien, el activo se hace inutilizable por el avance de la tecnología.

La **sanción por inexactitud** desconoce el artículo 647 del Estatuto Tributario, por cuanto el desconocimiento de los costos y deducciones, obedece a diferencias de criterio y no a omisiones fraudulentas o malintencionadas que hayan llevado a incluir datos falsos o equivocados en la declaración privada del año en mención.

Alegatos de conclusión

La parte demandante se remitió a los planteamientos de la apelación.

La parte demandada además de reiterar lo expuesto en el escrito de apelación, manifestó que el énfasis debe ponerse en la imposibilidad jurídica de afectar los ingresos con pérdidas sobre las cuales había desaparecido su fundamento de derecho, que eran los costos hoy condonados. Afirma que si el valor de las compras fue condonado, significa que los costos se redujeron a cero y las pérdidas desaparecieron, con lo cual desaparece también la deducción.

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada.

Consideraciones de la Sala

Corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 13 de julio de 2005 que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos que modificaron la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año gravable 1998.

La providencia apelada consideró que no se ajustó a derecho la decisión administrativa que rechazó entre otros, como ingreso extraordinario la condonación de deudas por valor de \$ 1.504.887.146.95 y la compensación de pérdidas en el período gravable de 1998; de otro lado, estimó procedente la reducción de la sanción por inexactitud.

Teniendo en cuenta que las partes, apelaron la sentencia de primera instancia, procede la Sala a decidir los diferentes cargos, en el mismo orden propuesto en la demanda, y seguido por la providencia del tribunal, así:

Condonación de deudas por valor de \$ 1.504.887.146.95

Este punto se contrae a determinar si la condonación de deudas pertenecientes a los años 1993 a 1998, se trata de una renta líquida por “recuperación deducciones” como lo determinó la administración, o a un “ingreso extraordinario” como lo solicitó la actora y lo aceptó el tribunal.

La demandada, controvierte la sentencia alegando que el **a quo** no examinó la influencia que la condonación de la deuda ejerció sobre la amortización de la pérdida fiscal en el año en que esta se produjo, toda vez que la sociedad se benefició con la condonación de unas deudas que en su origen y vigencia habían determinado las pérdidas fiscales, razón por la cual considera que “no es justo ni equitativo, ni consecuentemente legal, que se mantenga una deducción, si su causa ha desaparecido” y por lo tanto la totalidad de las sumas condonadas constituyen una recuperación de deducciones, conforme al artículo 195 del Estatuto Tributario.

En el caso *sub judice*, las compras de las mercancías cuyas deudas fueron condonadas en 1998, se aplicaron al costo de ventas de cada uno de los años gravables de 1993 a 1998 en el que se originaron los ingresos productores de la renta.

El artículo 26 del Estatuto Tributario, señala que:

“La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los **ingresos ordinarios y extraordinarios** realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del

patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados...” (negrilla la Sala).

Se entiende por ingresos ordinarios todos aquellos que se reciben o causan regularmente, dentro del giro ordinario de los negocios, y por ingresos extraordinarios aquellos recibidos o causados en actividades diferentes al giro ordinario de los negocios, o en general no provenientes de actividades regulares.

Los ingresos, conforme dispone el artículo 27 del Estatuto Tributario, se entienden realizados cuando se perciben efectivamente en dinero o en especie en forma que equivalgan legalmente a un pago, **o por cualquier otro modo legal de extinción de las obligaciones, tales como la compensación o confusión.** Quienes lleven contabilidad por el sistema de causación deben denunciar los ingresos causados en el año.

Entendiendo entonces, la condonación como un modo de extinguir las obligaciones, la cual se produce mediante la renuncia gratuita que hace el acreedor a favor del deudor del derecho de exigir el pago de su crédito(1), se tiene que la condonación de las deudas contraídas por el contribuyente desde el año 1993 a 1998 efectuada por el proveedor en la vigencia fiscal objeto de discusión, constituyen un ingreso extraordinario causado en el año 1998 período gravable en el cual se efectuó el perdón de las obligaciones por parte del acreedor, toda vez que no hace parte del giro ordinario de la actividad del contribuyente.

Ahora bien, toda vez que la Administración de Impuestos pretende considerar el ingreso extraordinario como una recuperación de costos que se adecua a lo dispuesto en el artículo 195 del ordenamiento tributario, ha de tenerse en cuenta que dentro del derecho tributario existen figuras según las cuales la renta líquida es considerada en forma especial, debido a la no existencia de gastos, o porque los ingresos y gastos contemplados tienen un sistema especial para la determinación de la renta líquida.

Dentro de las rentas especiales, está la renta por recuperación de deducciones que consiste en que la deducción solicitada por el contribuyente en un período gravable anterior es compensada por la recuperación de la deducción en el año o período gravable de que se trata. Se llama renta líquida especial, por cuanto, se produce sin ningún gasto imputable a esa renta.

A la luz de lo previsto en el artículo 195 del Estatuto Tributario, constituye renta líquida por recuperación de deducciones:

1. La recuperación de las cantidades concedidas en uno o varios años o períodos gravables como deducción de la renta bruta, por depreciación, pérdida de activos fijos, amortización de inversiones, deudas de dudoso o difícil cobro, deudas perdidas o sin valor, pensiones de jubilación o invalidez, o cualquier otro concepto hasta concurrencia del monto de la recuperación.
2. La distribución de las cantidades concedidas en años anteriores por concepto de reservas para protección o recuperación de activos, fomento económico y capitalización económica, o la destinación de tales reservas a finalidades diferentes.

Advierte la Sala, que de acuerdo a la norma trascrita la renta líquida está constituida por elementos completamente ajenos al concepto de condonación que por remisión de los artículos 494 y 1712 del Código Civil se configura en la

donación y como tal, no le era posible a la Administración Tributaria darle dicho tratamiento.

Compensación por pérdidas \$ 719.159.000

La Administración de Impuestos desconoció la compensación por pérdidas por valor de \$ 719.159.000 por no haber obtenido renta en el período gravable de 1998, después de considerar que el ingreso por la condonación no debía llevarse como ingreso para afectarse con costos y deducciones sino que debía tratarse como renta líquida especial, situación que conllevó a que la DIAN determinara una pérdida líquida.

Sobre el asunto que se examina, la Sala se ha pronunciado en varias oportunidades, criterio que ahora reitera(2).

De la interpretación armónica de los artículos 147 del Estatuto Tributario y 351 ibídem, se desprende que las sociedades pueden compensar las pérdidas fiscales ajustadas por inflación, que se presentan cuando los costos y deducciones son superiores a los ingresos en un período determinado, sufridas en cualquier año o período gravable, con las rentas o utilidades que obtengan dentro de los cinco períodos gravables siguientes.

En las normas en mención el legislador asimiló el concepto de rentas al de utilidades, noción esta que se utiliza para designar la renta líquida, esto es, la que resulta de la diferencia entre ingresos menos costos y deducciones, y que, salvo excepciones legales, es renta gravable (E.T., arts. 26 y 178).

La Sala ha precisado que el hecho de que las pérdidas deban restarse de la renta líquida, significa que son deducciones con un tratamiento tributario especial “por cuanto la ley establece su compensación con las utilidades de los cinco años siguientes, lo que implica necesariamente establecer, en primer lugar, si estas existen y en segundo lugar, si son suficientes para cubrir las pérdidas que se pretenden compensar”(3).

Así, lo primero que se debe determinar es si es factible la compensación de la pérdida, con la evaluación del comportamiento económico del ente social en un período gravable determinado. Y, solo una vez establecido que el contribuyente obtuvo una utilidad o renta líquida, se aplican los artículos 147 y 351 del Estatuto Tributario, para efectuar la compensación de la pérdida con la misma.

En el caso en estudio, la Sala observa que la sociedad en la corrección de la declaración de renta del período gravable 1998 presentada el 10 de enero de 2004, consignó las siguientes cifras:

Total ingresos netos (IG)	\$ 7.631.284.000
Total costos y deducciones (CI)	\$ 6.929.313.000
Renta Líquida (RA)	\$ 227.642.000

De acuerdo con la liquidación efectuada por el tribunal administrativo, donde se aceptó como ingreso extraordinario la condonación de las deudas contraídas por el contribuyente desde el año 1993 a 1998, la cual comparte esta Sala, se tiene:

Total Ingresos netos (IG)	\$ 7.156.955.000
Total Costos y Deducciones (CI)	\$ 6.463.794.000
Renta Líquida	\$ 693.161.000

Ahora bien, si se excluye la pérdida de \$ 719.159.000, obtenemos:

Total Ingresos netos (IG)	\$ 7.156.955.000
Total Costos y Deducciones (CI)	\$ 5.744.635.000
Renta Líquida	\$ 1.412.320.000

En este orden de ideas, la sociedad obtuvo utilidad o renta líquida por el año gravable de 1998 por valor de \$ 1.412.320.000 al registrar la condonación de la deuda por valor de \$ 1.504.887.000 como un ingreso extraordinario. Al tenor literal de los artículos 147 y 351 del Estatuto Tributario, podía efectuar la compensación de dicha suma por corresponder a la renta líquida obtenida antes de la deducción por pérdida.

Desconocimiento de fletes por importación por \$ 20.170.932

La sociedad demandante apeló la sentencia por considerar que no se tuvo en cuenta el soporte contable de los gastos efectuados por concepto de fletes y la nota débito enviada por Festo AG & Co, con las que se demostró la realización efectiva de los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario. Para desvirtuar la glosa el contribuyente envió los siguientes documentos, obrantes a folio 920 al 923 del cuaderno de antecedentes administrativos:

- Nota débito 42043 del **1° de febrero de 1999** de Festo AG & Co, por fletes correspondientes al cuarto bimestre de 1998 por valor de 22.060.78 DEM (fl. 923).
- Carta del **18 de febrero de 2000** de Festo Ltda. al Citibank NA New York, solicitando hacer efectiva la transferencia de fondos de 101.769.74 DEM (fl. 921).
- Registro de Citibank del **1° de marzo de 2000** de transferencia de fondos para la compra de 104.313.9 DEM (fl. 922).
- Fax de Festo Co del **18 de febrero de 2000** a Festo AG & Co informando sobre las facturas que fueron canceladas con el pago de 101.769.74 DEM, en donde se encuentra relacionada la nota débito 42043 (fl. 920).

Los documentos probatorios obrantes en el expediente resultan exigüos para acreditar el gasto, toda vez que si bien es cierto no requiere del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario por tratarse de un documento expedido en el exterior, no acreditó que la firma Festo AG & Co ejerciera dentro de su objeto social el transporte de mercancía. En consecuencia, no es suficiente, como lo pretende el apelante plantear que el gasto cumple con lo establecido en el artículo 107 ibídem, cuando es necesario probar la existencia del mismo mediante la prueba idónea.

Diferencia en cambio por \$ 401.141.000

Mediante la inspección contable practicada por la administración en relación con la diferencia en cambio solicitada por la sociedad actora, se comprobó la improcedencia de la deducción, toda vez que si bien es cierto en las facturas se estipularon plazos inferiores a un año, corresponden a compras de mercancías realizadas durante los períodos 1993, 1994, 195, 1996 y 1998 y que fueron condonadas por la sociedad Festo GX, lo cual implica que finalmente los plazos para el pago de las deudas originadas en la compra de mercancía por parte de la actora, se constituyeron en plazos mayores a doce meses, es decir de largo plazo.

Esta circunstancia obviamente implica la improcedencia de la deducción por diferencia en cambio solicitada por la sociedad contribuyente en su declaración de renta de 1998, toda vez que conforme al artículo 124-1 del Estatuto Tributario, la deducción procede respecto de las operaciones de corto plazo para la adquisición de materias primas y mercancías.

Deducción por obsolescencia de activos \$ 42.589.199

Aduce la demandante que se transgredieron los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario al desconocer la deducción por baja de activos por obsolescencia.

El contribuyente en la segunda corrección del 20 de abril de 2001, reclasificó la suma de \$ 42.589.000 retirándola del renglón 48 Otras deducciones y declarándola en el 45 Depreciación, amortización y agotamiento. Dicha cifra corresponde parcialmente a la pérdida en el retiro de activos fijos.

Para el caso *sub judice* se observa a folio 919 del cuaderno de antecedentes administrativos, el acta de destrucción de activos de fecha 29 de diciembre de 1998, suscrita por el **representante legal de la entidad y la gerente financiera y administrativa**, en la cual se relaciona el valor bruto de activos fijos destruidos, así:

Activo	Valor Bruto
Maquinaria	\$ 11.332.398
Equipo didáctica	\$ 1.931.744
Equipo de oficina	\$ 19.568.831
Equipo de cómputo	\$ 23.868.861
Flora y equipo de transporte	\$ 5.215.242
Total	\$ 61.917.076

A folio 918 con fecha 15 de noviembre de 2001, figura acta de aclaración de destrucción activos fijos del año gravable 1998, firmada por el **representante legal y la gerente financiera y administrativa** de la sociedad, en la que se reitera la destrucción de los activos por la falta de adaptación de los bienes a la tecnología actual, por el alto grado de deterioro y la inutilidad que de ellos se deriva y se fija el valor de activos fijos destruidos, así:

Valor bruto	Ajustes por inflación	Depreciación acumulada	Vr. Retiro
\$ 61.917.076	81.624.652	100.952.529	42.589.199

Los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario, disponen:

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

ART. 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”.

El acta de destrucción de los activos aportada como prueba contable para respaldar la procedibilidad de la deducción no puede ser apreciada favorablemente, como quiera que no reúne los requisitos mínimos de que trata el artículo 777 del Estatuto Tributario, toda vez que para que esta pueda ser valorada, debe otorgar convicción respecto de los hechos que certifica y al carecer de la firma del contador y/o revisor fiscal que certifique que los datos se tomaron de los libros de contabilidad debidamente llevados y registrados, resulta ineficaz para probar lo pretendido, razón por la cual debe mantenerse el desconocimiento de su deducción.

Sanción por inexactitud

Ha precisado la Sala en sentencias del 18 de febrero de 2000, C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán, reiterada en sentencias del 18 de mayo de 2001, Expediente 12140, 7 de septiembre de 2001, Expediente 12176 con ponencia de la doctora Maria Inés Ortiz Barbosa, el alcance de esta sanción al señalar que cuando el motivo de la desestimación de determinados derechos o beneficios de orden fiscal, como costos, deducciones, descuentos o pasivos, obedece a la falta de prueba, contable o no, o al incumplimiento de requisitos formales, esto no implica que el respectivo ítem fuera inexistente o falso o que proviniera de operaciones simuladas ni que se hubieran utilizado en la declaración tributaria “datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados”, según la expresión del primer inciso del artículo 647 ibídem, y por consiguiente, que aunque resulten procedentes el rechazo del aludido ítem y la aplicación de multas por falta de información tributaria o por informalidades contables, cuando así se establezcan, no procede inexorablemente la sanción por inexactitud, a menos que para el caso específico se establezca la inexistencia, falsedad o simulación, quedando así desvirtuada la presunción de veracidad de la declaración tributaria.

En consecuencia, comparte la Sala la decisión del *a quo* al reducir la sanción por inexactitud, toda vez que prosperaron los dos primeros cargos por lo que respecto de los mismos no existe inexactitud alguna y teniendo en cuenta que el rechazo de los activos por obsolescencia se debió a la falta de su comprobación con fundamento en que los soportes no cumplían los requisitos para tenerlos como pruebas, tal hecho no es sancionable con inexactitud. De otro lado, debe mantenerse la sanción determinada por el *a quo* toda vez que el contribuyente se apartó de las disposiciones legales que contemplan las deducciones por diferencia en cambio y los fletes, lo cual originó un menor valor a pagar.

Por las anteriores razones, se procederá a confirmar la decisión de primera instancia, no estando así llamados a prosperar los recursos de apelación de las partes.

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. **CONFÍRMASE** la sentencia del 13 de julio de 2005, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

2. **RECONÓCESE** personería a la doctora **María Helena Caviedes Camargo**, como apoderado de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, en los términos del poder a ella conferido.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

La presidenta,

María Inés Ortiz Barbosa

Los magistrados,

*Ligia López Díaz
Juan Ángel Palacio Hincapié
Héctor J. Romero Díaz*

(1) Sala de consulta y Servicio Civil, concepto del 3 de junio de 998, M.P. Dr. César Hoyos Salazar.

(2) Entre otras, ver sentencias de 1° de abril de 2004, C.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa. Expediente 13607, de 22 de septiembre de 2004 y 31 de marzo de 2005, expedientes 13364 y 13944, respectivamente, C.P. Héctor J. Romero Díaz, y de 27 de julio de 2006, Expediente 15130, C.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa.

(3) Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 1° de abril de 2004, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, Expediente 13607.

(4) Folio 935 c.a.