



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

**CONSEJERA PONENTE: LIGIA LÓPEZ DÍAZ**

Bogotá, D.C., doce (12) de marzo de dos mil nueve (2009)

Radicación: 25000-23-27-000-2003-01377 -01-**16242**

ACTOR: **EMBOTELLADORAS DE SANTANDER S.A. -EMBOSAN S.A.**  
C/DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -**DIAN**  
IMPUESTO DE RENTA 1998  
FALLO

Se deciden los recursos de apelación de EMBOTELLADORAS DE SANTANDER S.A., y la DIAN contra la sentencia de 27 de septiembre de 2006 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca parcialmente estimatoria de las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de EMBOTELLADORAS SANTANDER S.A., contra los actos administrativos que modificaron el impuesto de renta y complementarios de 1998.

**ANTECEDENTES**

El 20 de abril de 1999 EMBOTELLADORAS DE SANTANDER S.A., presentó la declaración de renta y complementaria de 1998 con un saldo a favor de \$41.258.000, cuya devolución fue ordenada por la DIAN mediante Resolución 662 de 18 de noviembre de 1999.

El 12 de Octubre de 2000 la sociedad corrigió la declaración de renta de 1998 sin modificar el saldo a favor declarado inicialmente.

El 23 de Agosto de 2001 la DIAN expidió el Requerimiento Especial

de 2002 determinando por impuestos y sanciones la suma de \$470.314.000. La liquidación de revisión fue confirmada por la Resolución 310662003000020 de 9 de abril de 2003 que decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto liquidatorio.

### **DEMANDA**

EMBOTELLADORAS DE SANTANDER S.A., solicitó la nulidad de la liquidación de revisión y de la resolución que la confirmó; a título de restablecimiento pidió que se declare que no está obligada a pagar el mayor valor determinado por concepto del impuesto de renta y complementarios del año gravable 1998 ni la sanción por inexactitud que se impuso, por tanto, se declare en firme la declaración de renta de 1998.

Invocó como normas violadas los artículos 29 de la constitución política; 115, 117, 128, 129 y 138 del Estatuto Tributario; 3 y 38 de la Ley 488 de 1998; 1 del Decreto Reglamentario 1354 de 1987; 29 y siguientes del Decreto 2331 de 1998 y 45 de la Ley 270 de 1996.

Como concepto de violación expuso los siguientes cargos:

#### ***1. Deducción por intereses y demás gastos financieros***

La resolución que agotó la vía gubernativa incurrió en un error de transcripción, pues, expresó que las deducciones rechazadas por intereses y gastos financieros fueron por \$248.119.727 y no \$800.137 correspondientes a los intereses del Banco Ganadero y que la DIAN en la liquidación de revisión no aceptó. La División de Liquidación también se equivocó, pues, en lugar de rechazar los \$800.137, liquidó la glosa sin tener en cuenta la corrección voluntaria de la sociedad con ocasión del requerimiento especial y que fue aceptada por la DIAN en el mismo acto liquidatorio. Por lo anterior, el valor de la glosa corresponde a \$800.137.

El rechazo de la DIAN se fundamenta en la inaplicación de la Ley 488 de 1998 con base en el artículo 338 de la Constitución Política y en una errónea interpretación del artículo 117 del Estatuto Tributario, sin embargo, la sociedad sí tiene derecho por el año gravable de 1998 a la deducción por gasto financiero declarada en el renglón 43, como lo ha aceptado la jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>1</sup>, según la cual prima la contabilidad de causación sobre el sistema de caja para efectos de demostrar la procedencia de esta clase de gastos, por tanto, los intereses rechazados son deducibles aún cuando no se hayan pagado en 1998.

## ***2. Depreciación, Amortización y Agotamiento por \$520.572.118***

La DIAN rechazó la partida porque la sociedad no cumplió con el requisito de la previa autorización del Director de Impuestos Nacionales para modificar la vida útil de los bienes por obsolescencia conforme con el artículo 138 del Estatuto Tributario; además no podía solicitar la depreciación por obsolescencia de los envases porque son activos movibles.

El proceder administrativo viola los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario porque conforme a ellos, es viable la deducción solicitada, ya que al terminarse la vida útil del activo fijo por motivos de obsolescencia (hecho aceptado en la liquidación), el contribuyente debe deducir el 100% del saldo faltante por depreciar del costo del bien por la simple finalización de la vida útil del activo usado en su actividad productora de renta y sin necesidad de autorización del Director de la DIAN, pues, en ningún momento esos activos fijos tuvieron señalada fiscalmente una vida útil diferente a la fijada por el reglamento.

La vida útil de los activos fijos de la sociedad que pasaron a ser obsoletos en 1998, no estuvo sometida a un término menor al señalado en el reglamento, razón por la cual la DIAN hace una aplicación indebida del inciso 2 del artículo 138 ibídem.

Se violó el debido proceso y el derecho de defensa porque tan sólo en el acto que resolvió el recurso de reconsideración se adujo que la depreciación por

sentencia del Consejo de Estado de 25 de julio de 1997 referente al impuesto sobre las ventas.

**3. Improcedencia de la deducción por concepto de la contribución especial (2\*1000) por valor de 4.745.000**

La DIAN rechazó la deducción porque considera que la contribución especial es un impuesto, por tanto, aplicó indebidamente los artículos 38 de la Ley 488 de 1998 y 115 del Estatuto Tributario y dejó de aplicar el Decreto 2331 de 1998 que otorgó a esta erogación la connotación de contribución especial.

La DIAN fundamentó la decisión aplicacando retroactivamente la sentencia C-136 de 4 de marzo de 1999 por la cual la Corte Constitucional concluyó que la contribución especial, establecida por el Decreto 2331 de 1998 era un impuesto, lo cual implica el desconocimiento del artículo 45 de la Ley 270 de 1996.

Era procedente la deducción de esta expensa necesaria, pues la norma que la estableció no limitó su deducibilidad para la vigencia fiscal de 1998, lo cual ratificó el artículo 38 de la Ley 488 de 1998 que si la restringió pero a partir del año gravable 1999.

La DIAN dio a la contribución especial del 2 por mil el carácter de impuesto con el fin de objetar su deducción toda vez que no está en el artículo 115 del Estatuto Tributario, lo cual aleja el acto demandado de la finalidad buscada por el legislador.

**4. Sanción por inexactitud por \$311.028.000**

EMBOTELLADORAS SANTANDER S.A., no incurrió en ninguna de las conductas descritas en el artículo 647 del Estatuto Tributario, comoquiera que los datos registrados en la declaración son el resultado de la interpretación ajustada a las normas tributarias y de los documentos que les sirvieron de soporte.

Conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado la inexactitud es la

En caso de prosperar alguno de los cargos planteados, se estaría en presencia de una divergencia de criterios que tampoco es sancionable.

## OPOSICIÓN

La demandada adujo las siguientes razones de defensa

### **1. Improcedencia de la deducción por concepto de intereses y demás gastos financieros**

Antes de la Ley 488 de 1998, si el interés se pagaba a entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, para efectos de su deducción consagró como prueba especial el certificado expedido por la entidad beneficiaria del pago. Si se pagaban a otras personas o entidades no se exigía certificación pero los intereses no podían exceder la tasa más alta que se hubiera autorizado cobrar a los bancos.

El artículo 3 de la Ley 488 de 1998 eliminó la certificación como requisito de deducibilidad de intereses, dado que la misma procede por causación y no por pago de los mismos. No obstante, la modificación sólo es aplicable a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la ley.

Cómo el artículo 3 mencionado beneficia a los contribuyentes, su aplicación es inmediata, es decir, inicia a partir de su publicación (24 de diciembre de 1998), como lo estableció la Corte Constitucional en sentencia C-527 de 1996 M.P. Jorge Arango Mejía, por lo tanto, la sociedad debió probar los intereses que se causaron desde la entrada en vigencia de la Ley 488 de 1998 hasta el 31 de diciembre de 1998.

### **2. Depreciación, Amortización y agotamiento por valor de \$520.572.118**

La DIAN exigió la autorización previa al Director General para modificar la vida útil de los bienes cuya depreciación solicitó la actora como deducción porque la sociedad en la respuesta al requerimiento especial explicó que la vida útil de los bienes era menor por razones de obsolescencia y que por ello aumentó la

### ***3. Improcedencia de la deducción por concepto de la contribución especial 2 x mil por \$4.745.000***

La contribución especial creada por el Decreto Legislativo 2331 de 1998 es un impuesto desde su creación, pues, la Corte Constitucional estudió la constitucionalidad de tal disposición y determinó que era un impuesto por su alcance general y por no contemplar una retribución directa a quien lo paga.

De acuerdo con su carácter de impuesto, esta contribución no es deducible conforme al artículo 115 del Estatuto Tributario, pues no lo consagró expresamente como deducible.

### ***4. Sanción por inexactitud por \$311.028.000***

La sanción por inexactitud es procedente porque la sociedad incluyó deducciones por concepto de pérdidas que la ley fiscal no contempla y por intereses que no fueron pagados ni debidamente soportados, así como costos de vigencias anteriores, según se comprobó con la investigación adelantada por la Administración.

## **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal anuló parcialmente los actos acusados porque encontró procedente la deducción por intereses y demás gastos financieros, por lo cual debía reliquidarse la sanción por inexactitud. El fundamento de la decisión se puede resumir así:

### ***Deducción por intereses y demás gastos***

Aclaró en primer lugar que en la liquidación de revisión la DIAN aceptó la corrección de 29 de noviembre de 2001 presentada por la sociedad y que admitía la improcedencia de la deducción por \$23.432.001 y, desconoció el certificado del Banco Ganadero por \$800.137, sin embargo, en el diligenciamiento de los

causación, si se causaba en el mismo año, caso en el cual era requisito que se allegara la certificación correspondiente.

En el presente caso, la sociedad lleva el sistema de cuasación y allegó una certificación del Banco Ganadero, por tanto, tiene derecho a la deducción por \$800.137 por concepto de interés.

### ***Depreciación, Amortización y Agotamiento por \$520.572.118***

La demandante incurrió en algunas contradicciones frente a la explicación de la glosa y de acuerdo con la respuesta al requerimiento especial, se debía exigir la previa autorización del Director de Impuestos y Aduanas Nacionales para fijar una vida útil distinta a los activos respecto los cuales solicitó la depreciación, por lo tanto, estuvo bien rechaza la deducción.

Según criterio reiterado del Consejo de Estado el envase no es un activo fijo, pues, en la entrega de la bebida se presenta la enajenación del líquido y de la botella que lo envasa, lo cual ocurre dentro del giro ordinario de la actividad de la empresa productora (sentencia de 25 de julio de 1997, exp. 8350 C.P. Dra. Consuelo Sarria Olcos). Como no se desvirtuó la calidad de activo movible de los envases retornables, son inaplicables los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario.

### ***Deducción por concepto de la contribución especial (2x1000)***

Conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado (sentencia 5 de mayo de 2000, expediente 9781, C.P. Daniel Manrique Guzmán) y de la Corte Constitucional (sentencia C-136 de 1999), la naturaleza de la Contribución Especial del 2 x1000 es la de un impuesto desde su creación, y como el artículo 115 del Estatuto Tributario señala expresamente los impuestos deducibles del de renta entre los cuales no se encuentra el impuesto de 2x1000, no es procedente la deducción.

## LAS APELACIONES

La **demandante** sustentó la apelación en los siguientes términos:

### **1. Depreciación, amortización y agotamiento por \$520.572.118**

La DIAN y el Tribunal aplicaron indebidamente el inciso 2 del artículo 138 del Estatuto Tributario y dejaron de aplicar los artículos 128 y 129 porque exigieron la autorización del Director de Impuestos y Aduanas Nacionales para la viabilidad de la depreciación de unos activos fijos usados en la actividad productora de renta de la sociedad.

La sociedad declaró como deducción por depreciación \$520.572.118 por cuanto los bienes que la generaron perdieron sus condiciones físicas, por tanto, se convirtieron en inservibles y en aplicación del artículo 129 del Estatuto Tributario se llevó a gastos con anterioridad a la expiración de su vida útil.

Ni la DIAN ni el Tribunal han tenido en cuenta que la depreciación declarada por la sociedad se hizo por razones de obsolescencia y no por haberse acortado la vida útil de los bienes, por tanto, no era necesaria la autorización del director de la DIAN, pues la vida útil de los bienes en discusión siempre fue la señalada en el reglamento.

La vida útil de los bienes fue menor por razones de obsolescencia y no porque la sociedad hubiera apreciado que la vida útil de los mismos era inferior a la del reglamento como lo reitera la DIAN y lo confirma el Tribunal; como ejemplo, de acuerdo con el reglamento la vida útil de los envases es de 10 años, término que el contribuyente considera apropiado, por lo tanto, nunca solicita un término mayor al director de la DIAN, pero en desarrollo de su actividad productora de renta ocurre rotura de los mismos. Dichos bienes devienen en obsoletos y en consecuencia procede la depreciación de los mismos, sin que tenga que aplicar el inciso 2 del artículo 138, sino los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario.



envases no eran activos fijos, no obstante en toda su actuación rechaza la deducción con fundamento en el artículo 138 del Estatuto Tributario que sólo aplica para activos fijos. La defensa habría enfatizado en la calidad de activos fijos de los envases si la DIAN hubiese planteado la tesis de activos movibles desde el momento de la liquidación de revisión.

El Decreto Reglamentario 3730 de 20 de octubre de 2005 señaló que los envases retornables son activos fijos, siempre que no sean enajenados dentro del giro ordinario de los negocios.

Se debe tener en cuenta que la partida rechazada no es solamente por los envases retornables, sino por muebles y enseres por \$1.460.412, dispensadores por \$5.627.899 y vehículos por \$31.171.923.

## ***2. Improcedencia de la deducción por concepto de contribución especial***

Para el año gravable de 1998 la contribución especial era un tributo con calidad de contribución hasta que en 1999 la Corte Constitucional concluyó que era un impuesto, por tanto, está calidad sólo la adquirió desde la sentencia. Si se le diera aplicación retroactiva a la sentencia, habría una inseguridad jurídica, en atención a que el Decreto 2131 de 1998 la denominó “contribución especial”.

## ***3. Sanción por inexactitud***

De acuerdo con lo anterior, la sanción por inexactitud debe levantarse, aun más cuando la jurisprudencia que ha analizado sobre la calidad de los envases retornables, la ha revocado por considerar que existe una diferencia de criterios entre la contribuyente y la DIAN.

**La demandada** solicitó revocar la sentencia en la parte favorable para el contribuyente y dejar incólumes los actos administrativos demandados, por lo que se debe modificar el valor de los “intereses y demás gastos financieros”, en lo

\$4.267.715.000 y allegó certificaciones por \$224.687.716, de las cuales la DIAN objetó la del Banco Ganadero por \$800.137.

El monto finalmente glosado sería de \$24.232.000, sin embargo y aunque la diferencia es exactamente \$800.137 y se encuentran certificados, ésta no fue la que se rechazó como improcedente del Banco Ganadero, pues, inicialmente por concepto de intereses pagados a ese banco se glosó \$256.032, de manera que éste es el valor sujeto a discusión.

Es correcta la afirmación del Tribunal cuando advierte que la DIAN en la modificación a la declaración incluyó erradamente los \$23.432.000 que ya habían sido aceptados por el contribuyente en la declaración de corrección de 29 de noviembre de 2001.

En cuanto al fondo, la jurisprudencia citada por el Tribunal es desacertada jurídicamente, pues desconoce el carácter especial y sentido claro del artículo 117 del Estatuto Tributario y que es una regla excepcional frente a la regla general del artículo 104 ibídem.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La demandante reiteró los argumentos de la apelación y en relación con la deducción por depreciación insistió en su procedencia de conformidad con los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario.

La DIAN rechazó la deducción por la explicación de la actora en el requerimiento especial y por la sola mención del inciso 2 del artículo 138 ibídem sin que hubiera observado si la norma realmente aplicaba. Está probado en el proceso que la sociedad dedujo el 100% del saldo faltante por depreciar del costo de los bienes porque la vida útil de los mismos había finalizado por obsolescencia, pero no porque se hubiera considerado que la vida útil era inferior a la del reglamento.

La destrucción de envases deteriorados no sólo obedeció a razones de sentido común, sino por acatamiento de normas legales que obligan a velar por la salud de los consumidores [artículos 268 y 269 de la Ley 09 de 1979 y 21 y 22 del Decreto 3075 de 1997]

Finalmente, el artículo 1 del Decreto 3730 de 2005 estableció que para efectos tributarios los envases retornables son activos fijos, siempre y cuando no se enajenen dentro del giro ordinario de los negocios. Esta norma reglamentó los artículos 60 y 491 del Estatuto Tributario, por lo tanto, debe entenderse que está vigente desde el momento en que fueron proferidas las normas objeto de reglamentación y no desde la fecha de publicación del decreto reglamentario

La **demandada** reiteró los argumentos de la apelación.

El **Ministerio Público** solicitó revocar la sentencia de primera instancia y acceder a levantar la sanción por inexactitud.

Conforme con la jurisprudencia que citó el Tribunal, es improcedente el rechazo de la deducción por intereses y demás gastos.

No se debe aceptar la deducción por depreciación porque además de no demostrar las calidades de los otros bienes depreciados distintos de los envases ni suministrar la información necesaria para estudiar el cargo, el Consejo de Estado considera que los envases de bebidas gaseosas no son activos fijos y por tanto, su depreciación no puede solicitarse como deducción.

Tampoco se debe acceder a la deducción de la contribución del 2x1000 porque es un impuesto, según lo definió la Corte Constitucional (sentencia C136/99) y no es deducible conforme al artículo 115 del Estatuto Tributario.

No procede la sanción por inexactitud porque es evidente la diferencia de criterios del derecho aplicable puesto el artículo 60 del Estatuto Tributario señala la pauta para diferenciar los activos movibles y los activos fijos en atención a la

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con los recursos de apelación interpuestos por las partes actora y demandada, la Sala debe determinar la legalidad de los actos que modificaron el impuesto de renta y complementarios a cargo de la actora por el año gravable de 1998; para el efecto, se establecerá la procedencia de deducciones por intereses y demás gastos financieros, por depreciación, por pago de la contribución especial del 2 por mil y la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados.

#### **1. Deducción por intereses y demás gastos financieros**

El Tribunal aceptó la deducción por \$800.137 según certificación del Banco Ganadero allegado con la respuesta al requerimiento especial, porque conforme con el artículo 117 del Estatuto Tributario en concordancia con el 104 *ibídem*, para el año gravable 1998 la deducción procedía para quienes llevaban contabilidad de causación, como el caso de la actora, si se causaba en el mismo año, caso en el cual era requisito que se allegara la certificación correspondiente; sin embargo, la demandada, alega que la partida por intereses y demás gastos financieros con el Banco Ganadero que rechazó la DIAN, fue sólo de \$256.032, de manera que éste es el valor sujeto a discusión; además, no es procedente la deducción pues, se desconoce el carácter especial del artículo 117 del Estatuto Tributario, que es una de las excepciones del artículo 104 *ibídem*.

De los antecedentes administrativos del presente proceso, observa la Sala que en la respuesta al requerimiento ordinario según información solicitada por la DIAN, la sociedad discriminó el renglón 43 de gastos financieros así<sup>3</sup>:

ABN-AMRO BANK COLOMBIA	\$9.728.681
BANK OF AMERICA COLOMBIA	\$223.527.535
PANAMCO COLOMBIA	\$4.043.026.800
CITYBANK	\$13.479.292
BANCO INDUSTRIAL COLOMBIANO	\$1.128.207
BANCO GANADERO	\$256.032
<b>Total</b>	<b>\$4.291.146.704</b>

EXPEDIENTE 16242 ACTOR: EMBOTELLADORAS DE SANTANDER S.A. –EMBOSAN C/ DIAN  
IMPUESTO DE RENTA

Con la respuesta al requerimiento especial, la sociedad allegó declaración de corrección de 29 de noviembre de 2001 en la cual acogía parcialmente la glosa, por lo que consignó en el renglón 43: \$4.267.715.000, es decir, \$4.291.146.704 (valor inicialmente declarado) menos \$23.432.000 (valor aceptado como improcedente); y aportó los siguientes certificados:

BANK OF AMERICA	\$223.527.535
BANCO GANADERO	\$ 800.137
BANCOLOMBIA	\$ 360.044

La DIAN en la liquidación de revisión aceptó la corrección de la declaración, pero no aceptó la deducción de los intereses certificados por el Banco Ganadero porque eran intereses causados y no procedía su aceptación de acuerdo con el artículo 117 del Estatuto Tributario, sin embargo, en la liquidación de revisión registró en el renglón 43 la suma de \$4.243.483.000, cuando ha debido registrar \$4.266.915.000 por lo siguiente:

Valor inicialmente glosado:	\$248.119.727
Menos valor aceptado en la liquidación de revisión:	<u>\$223.887.579</u>
Valor finalmente rechazado	\$ 24.232.148

Como la sociedad en la declaración de corrección corrigió el renglón y declaró deducciones por \$4.267.715.000<sup>4</sup>; ya estaba incluida parte de la suma finalmente rechazada y quedaba restar la diferencia por \$800.000, lo que daba lugar a que el renglón se diligenciara por \$4.266.915.000, como lo ha aceptado la DIAN en el proceso.

No obstante la sociedad había informado y constaba en el comprobante de contabilidad, que los intereses solicitados como deducción correspondientes al Banco Ganadero eran \$256.032, la Sala considera, que el valor que está en discusión y el que solicita la sociedad desde la vía gubernativa que se acepte son \$800.137, los cuales corresponden exactamente a la diferencia entre el valor aceptado por la sociedad como improcedente (\$23.432.000) y el valor rechazado finalmente por la Administración (\$24.232.000), es decir, de la glosa inicialmente

EXPEDIENTE 16242 ACTOR: EMBOTELLADORAS DE SANTANDER S.A. –EMBOSAN C/ DIAN  
IMPUESTO DE RENTA

pues, la relación que inicialmente presentó la sociedad en la respuesta al requerimiento ordinario, pudo ser una imprecisión que a través de la actuación administrativa podía enmendarse.

Ahora bien, el Tribunal aceptó la deducción de los intereses causados y no pagados durante el año gravable 1998, conforme al artículo 3° de la Ley 488 de 1998, dado que las deducciones incurridas por los contribuyentes que llevan contabilidad de causación se entienden realizadas en el año en que se realicen, para lo cual cita una jurisprudencia de la Corporación.

Al respecto, el artículo 117 del Estatuto Tributario en su redacción original señalaba lo siguiente en relación con la deducción de intereses:

*“Artículo 117. -Deducción de intereses. Los intereses que se **paguen** a entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria son deducibles en su totalidad, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente, **siempre que estén certificados por la entidad beneficiaria del pago.***

*Los intereses que se **paguen** a otras personas o entidades, únicamente son deducibles en la parte que no exceda de la tasa más alta que se haya autorizado cobrar a los establecimientos bancarios durante el respectivo año o período gravable, la cual será certificada anualmente por el Superintendente Bancario, por vía general.” (Destaca la Sala)*

Esta disposición fue modificada por el artículo 3° de la Ley 488 de 1998 en los siguientes términos:

*“Artículo 117.-Modificado. L. 488/98, art. 3°. Deducción de intereses. Los intereses que se **causen** a entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria son deducibles en su totalidad, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente.*

*Los intereses que se **causen** a otras personas o entidades, únicamente son deducibles en la parte que no exceda la tasa más alta que se haya autorizado cobrar a los establecimientos bancarios, durante el respectivo año o período gravable, la cual será certificada anualmente por la Superintendencia Bancaria, por vía general.” (Destaca la Sala)*

Pues bien, la Sala reitera el criterio expuesto en sentencia de 18 de abril de 2002 y recoge la tesis jurisprudencial sentada en las sentencias de 22 de febrero y 21 de noviembre de 2007 y 6 de marzo de 2008, en atención a lo siguiente<sup>5</sup>:

Se precisó en la jurisprudencia que se reitera que el artículo 117 del Estatuto Tributario, antes de la modificación de la Ley 488 de 1998, no debe interpretarse en forma aislada al artículo 104 del Estatuto Tributario que indica:

**“Realización de las deducciones.** Se entienden realizadas las deducciones legalmente aceptables, cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago.

(...)

Se exceptúan de la norma anterior las deducciones incurridas por contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cuales se entienden realizadas en el año o periodo en que se causen, aun cuando no se hayan pagado todavía.

(...)”

Según se evidencia, el tratamiento es diferente cuando se trata de contribuyentes que lleven contabilidad de causación, pues para éstos se realiza la deducción cuando nace la obligación de pagarla, aunque no se haya hecho efectivo el pago (art. 105 del E.T.).

Para los que están obligados a llevar contabilidad por el sistema de causación, como el caso de la actora, implica que se reconozca el ingreso, el costo o la deducción cuando se realiza; esto es, al comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, la empresa tiene o tendrá un resultado económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en todo caso cuantificables (art. 12 del D.R. 2649 de 1993).

En el presente caso, la sociedad aportó una certificación del Banco Ganadero (fl. 62 anexos de la demanda) se certifica que “los intereses y otros gastos financieros causados a su cargo” fueron por \$800.137, por tanto no fue acertada la decisión administrativa de no reconocer como lo decidió el Tribunal, razón por la cual en este aspecto se confirmará la decisión, por lo que el recurso de apelación interpuesto por la DIAN no está llamado a prosperar.

## **2. Depreciación, amortización y agotamiento por \$520.572.118**

El Tribunal negó la deducción porque además de que la demandante había incurrido en ciertas contradicciones en la explicación de la glosa, de acuerdo con la respuesta al requerimiento especial sí se debía exigir la previa autorización del Director de Impuestos y Aduanas Nacionales para fijar una vida útil distinta a la que establece el reglamento. De otra parte, el envase no es un activo fijo, por lo que son inaplicables los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario.

La recurrente insiste en la indebida aplicación del inciso 2 del artículo 138 del Estatuto Tributario y la falta de aplicación de los artículos 128 y 129 porque

EXPEDIENTE 16242 ACTOR: EMBOTELLADORAS DE SANTANDER S.A. –EMBOSAN C/ DIAN  
IMPUESTO DE RENTA

autorización del director de la DIAN. La respuesta al requerimiento especial no se puede tener como una confesión de hechos perjudiciales a la sociedad.

Observa la Sala que en el requerimiento ordinario de 12 de julio de 2001<sup>6</sup>, la DIAN solicitó a la actora que, en relación con el renglón 47(Deducción por pérdidas) de la declaración inicial y que posteriormente fue trasladada al renglón 45 (Depreciación, amortización y agotamiento) de la declaración de corrección, certificara el tipo de activos fijos y el motivo de la modificación, a lo cual la sociedad contestó que los activos fijos eran los siguientes:

MUEBLES Y ENSERES	\$1.460.412
DISPENSADORES (MAQ Y EQUIPO)	\$5.627.899
ENVASE	\$482.321.884
VEHÍCULOS	<u>\$31.171.923</u>
TOTAL	\$520.572.118

Y explicó que la modificación se efectuó porque el motivo principal para el retiro de los activos fijos fue la obsolescencia de acuerdo con la definición del Estatuto Tributario.

Mediante requerimiento especial de 16 de agosto de 2001, la DIAN propuso el rechazo de la deducción, porque la depreciación es el reconocimiento al desgaste o deterioro normal u obsolescencia de los bienes usados en la actividad productora de renta y de acuerdo con el Decreto 3019[2] de 1989, la vida útil de los bienes adquiridos a partir de ese año, para la maquinaria, equipo y bienes muebles es de 10 años; el deterioro generado por el manipuleo de recipientes o empaques no puede ser considerado como un hecho imprevisto, este deterioro daría lugar a una vida útil diferente a la establecida en el reglamento y en tales condiciones corresponde al contribuyente fijarla y pedir la autorización correspondiente de conformidad con el artículo 138 del Estatuto Tributario. En la respuesta al requerimiento ordinario, la sociedad no dio explicación ni justificó nada sobre la obsolescencia.

En la respuesta al requerimiento especial. la sociedad explicó que la



tenía derecho en ese año gravable de acuerdo con el inciso 2 del artículo 138 ibídem.

En la liquidación de revisión, la DIAN confirma la glosa porque si bien el inciso 2 del artículo 138 del Estatuto Tributario prevé que si la vida útil efectiva resulta menor que la autorizada por razones de obsolescencia, el contribuyente puede aumentar su deducción por depreciación durante el período que le quede de vida útil al bien, pero dicho cambio de vida útil debe hacerse previa autorización del director de la DIAN, lo que no ocurrió en este caso; y concluyó, que lo que se rechazaba no era la depreciación por obsolescencia (artículo 128 Estatuto Tributario) sino la modificación de las vidas útiles de los bienes a depreciar sin la previa autorización del director de Impuestos. Finalmente, señaló que sin perjuicio de lo anterior, en el evento de considerar que los envases eran activos movibles, tampoco procedía su deducción por obsolescencia de acuerdo con los conceptos 16007 y 006466 de la DIAN.

En la resolución del recurso de reconsideración la Administración consideró que la respuesta al requerimiento especial configuraba una confesión de hechos que perjudicaban al contribuyente de conformidad con el artículo 747 Estatuto Tributario, por tanto, mantuvo el rechazo porque si la sociedad había considerado que respecto de los bienes obsoletos, la vida útil fijada en el reglamento era menor, debió solicitar previamente la autorización del director de la DIAN, además, la depreciación por obsolescencia está regulada para los activos fijos y los envases tienen la calidad de activos movibles.

Efectuado el anterior recuento, observa la Sala que no hubo violación del debido proceso por el hecho de que la DIAN en el acto que decidió la reconsideración señaló que los envases no eran activos fijos, pues, se trató de un argumento adicional que impedía dar prosperidad al recurso y que no variaba el fundamento principal del rechazo consistente en la falta de autorización del Director de la DIAN para disminuir la vida útil de los activos fijos de acuerdo con la prevista en el reglamento. Recuerda la Sala que la deducción fue solicitada no

Tampoco se violó el derecho de defensa porque desde la liquidación de revisión, luego de efectuarse el estudio de manera general sobre la deducción solicitada, la Administración planteó la posibilidad de considerar que los envases no eran activos fijos sino movibles, por tanto, la sociedad sí habría podido enfatizar su defensa para demostrar la calidad de activos fijos de los mismos.

Pues bien, precisado lo anterior, los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario, establecen:

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

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

La depreciación de los bienes usados en actividades productoras de renta la causa el desgaste o deterioro normal por el uso de un bien y atiende a la necesidad de reconocer racionalmente y en forma sistemática el costo del activo utilizado en la actividad productora de renta; por lo tanto los activos destinados al negocio o actividad rentable son objeto de la depreciación durante la vida útil de esos bienes. Para la procedencia de la deducción por depreciación se deben cumplir los requisitos que la misma norma consagra.

Por su parte, el artículo 138 del Estatuto Tributario establece:

**“ARTÍCULO 138. POSIBILIDAD DE UTILIZAR UNA VIDA ÚTIL DIFERENTE.**  
Si el contribuyente considera que la vida útil fijada en el reglamento no corresponde a la realidad de su caso particular, puede, previa autorización del Director de Impuestos Nacionales, fijar una vida útil distinta, con base en conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico.

Si la vida útil efectiva resulta menor que la autorizada, por razones de obsolescencia u otro motivo imprevisto, el contribuyente puede aumentar su deducción por depreciación durante el período que le queda de vida útil al bien, aduciendo las explicaciones pertinentes.

Si la vida útil efectiva resulta superior a la autorizada por el reglamento, el

EXPEDIENTE 16242 ACTOR: EMBOTELLADORAS DE SANTANDER S.A. –EMBOSAN C/ DIAN  
IMPUESTO DE RENTA

bien, a los turnos normales de la actividad respectiva, a la calidad de mantenimiento disponible en el país y a las posibilidades de obsolescencia.

De manera que si en el caso de los muebles, el reglamento<sup>7</sup> establece una vida útil de 10 años, la depreciación del bien se efectúa durante su vida útil.

Ahora, el artículo 138 exige que la autorización previa del Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, si el contribuyente considera que la vida útil fijada en el reglamento no corresponde a la realidad de su caso particular; por ejemplo, si considera que un determinado mueble no tiene una vida útil de 10 años, sino menos, debe solicitar previa autorización del Director de Impuestos Nacionales para fijar una vida útil menor.

La Sala considera que los tres incisos del artículo 138 anteriormente transcrito, contemplan diferentes casos de vida útil de los bienes usados en las actividades productoras de renta de un contribuyente, el primer caso (inciso 1) se refiere a la variación de la **vida útil** del bien por razones de la naturaleza del mismo bien y desde el momento mismo en que se adquiere o durante su uso, pues, se evidencia que el bien no tiene una vida útil igual a la autorizada por el reglamento, caso en el cual solicita la autorización que se mencionó, con base en conceptos o tablas de depreciación de reconocido valor técnico.

El segundo caso (segundo inciso) se refiere a la variación de la **vida útil efectiva** por obsolescencia u otro motivo imprevisto. Si se trata de obsolescencia, se debe acudir al concepto de la misma, según el artículo 129 ibídem, según el cual, ocurridas las circunstancias de desuso, etc., “se determina clara y evidentemente la necesidad de abandonarlo por inadecuado, en una época anterior al vencimiento de su vida útil probable” caso en el cual, el inciso 2 del artículo 138 citado dispone que el contribuyente puede aumentar su deducción por depreciación durante el período que le queda de vida útil al bien, aduciendo las explicaciones pertinentes”.

Y el tercer caso (tercer inciso) si la **vida útil efectiva** resulta superior a la autorizada por el reglamento, caso en el cual el contribuyente puede distribuir en el lapso faltante el saldo amortizable o disminuir su deducción de acuerdo con la vida útil efectiva.

Estos últimos casos se refieren a **vida útil efectiva**, es decir a la que en realidad ha resultado del uso de los bienes y si ha sido menor por obsolescencia, la Sala considera que no debe exigirse la autorización del director, sino proceder como se indica en la norma, con las pruebas y explicaciones del caso.

Sin embargo, en el presente caso, la Sala no tiene ningún elemento de juicio eficaz para establecer que la deducción solicitada por la sociedad corresponde a la obsolescencia de bienes activos fijos, pues lo único que obra en el proceso es la relación que se señaló al inicio de este cargo, lo cual resulta insuficiente para afirmar que el planteamiento del rechazo de la DIAN fue ilegal o porque se demostró el presupuesto de hecho del artículo 128 del Estatuto Tributario o 138 *ibídem*.

En efecto, la falta de demostración de los hechos previstos para la procedencia de la deducción bajo el concepto sugerido por la actora, no puede dar lugar a concluir que el argumento de que la actuación administrativa se realizó al amparo de una norma que no era aplicable (inciso 1 del artículo 138 E.T.), pues, no existe certeza de cuáles bienes fueron los depreciados ni en que porcentaje, ni cual fue su vida útil efectiva y probable, ni cual fue la razón de su obsolescencia, ni su uso en la actividad productora de renta, comoquiera que tales presupuestos son indispensables para establecer la procedencia de la deducción por depreciación por razones de obsolescencia.

Así las cosas, el cargo no puede prosperar, además que dentro de tales activos se encuentra la deducción por obsolescencia de envases no retornables, sobre los cuales la Sala reiteradamente ha considerado que la enajenación del envase (independientemente de que sea retornable o no), se presenta cuando el productor vende al distribuidor, y en este caso esa entrega está comprendida dentro del giro ordinario de los negocios de la misma. Por lo tanto, no resulta válido afirmar que los envases que produce la sociedad demandante no están destinados a ser enajenados junto con el líquido, porque al margen de la distinción simplemente conceptual entre envases “retornables”, y “no retornables”, en ambos casos se cumple el presupuesto de la entrega dentro del giro ordinario de los negocios de la empresa productora, ya que precisamente una de las

EXPEDIENTE 16242 ACTOR: EMBOTELLADORAS DE SANTANDER S.A. –EMBOSAN C/ DIAN  
IMPUESTO DE RENTA

En efecto se ha considerado que *“Sobre la naturaleza de los activos, atendiendo a la clasificación prevista en la norma transcrita<sup>9</sup>, ha dicho la Sala en varias oportunidades, que la diferencia fundamental entre activos fijos y activos móviles radica en que estén destinados o no a la enajenación dentro del giro de los negocios del contribuyente, de manera que si un bien se enajena dentro del giro ordinario de los negocios tiene el carácter de activo movable, pero si no, está destinado a ser enajenado en desarrollo de la actividad ordinaria de la empresa, con lo cual constituye un activo fijo o inmovilizado”<sup>10</sup>.*

Respecto a la naturaleza de los activos representados en los envases, ha sido reiterado el criterio de la Sala que:

*“(…) el envase no constituye un activo fijo, toda vez que en la entrega de la bebida se presenta la enajenación del líquido y de la botella en la cual va envasado, enajenación que ocurre dentro del giro ordinario de la actividad de la empresa productora, sin que el hecho de la permanencia en stock o en existencias, o la contabilización como activos fijos, modifique su carácter de activos móviles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios de la empresa, ya que los mismos se van utilizando gradualmente a lo largo del proceso productivo y se venden conjuntamente con el líquido.”<sup>11</sup> (Subrayas fuera del texto).*

El anterior criterio si bien se ha expuesto en procesos donde se discute la procedencia del IVA descontable por la compra de envases y la deducción de gastos en el impuesto de Industria y Comercio, resulta igualmente aplicable al impuesto de renta, habida consideración que precisamente el objeto social de la empresa demandante es la producción, distribución y venta de bebidas gaseosas, en la cual la entrega del envase al momento de la enajenación de la bebida gaseosa se hace imprescindible, por lo menos en las ventas iniciales a los distribuidores, es decir los envases ya sean “retornables” o “no retornables” son enajenados con el líquido, y en el giro ordinario de la actividad de la empresa productora, ya que el consumidor en el momento de la compra adquiere la propiedad del envase, y queda en libertad de retornarlo o no para su reutilización por la empresa y según sea el caso, obtener el producto a un menor costo<sup>12</sup>.

Así las cosas, en cada caso se debe verificar la destinación de los bienes y la circunstancia de que correspondan al giro ordinario de los negocios de la empresa. Para el caso concreto, se observa que según el certificado de existencia y representación de la sociedad demandante su objeto social principal es *“La elaboración, producción, embotellado, distribución y venta de toda clase de bebidas no alcohólicas, tales como bebidas gaseosas, refrescos, sodas, jugos, bebidas de jugo, aguas minerales y aguas naturales;...”*

EXPEDIENTE 16242 ACTOR: EMBOTELLADORAS DE SANTANDER S.A. –EMBOSAN C/ DIAN  
IMPUESTO DE RENTA

La sociedad debía entonces demostrar en qué proporciones, los envases destinados inicialmente a ser incorporados gradualmente en la actividad productora de renta, ya sea como retornables o no retornables, pueden llegar a considerarse activos fijos, susceptibles de depreciación; lo cual en el presente caso no se deduce de las pruebas que obran en el expediente.

Finalmente resulta inoportuno el argumento de la sociedad en los alegatos de conclusión de solicitar que si se califican los envases como activos movibles, se debe aceptar la deducción por retiros del STOCK por tratarse de una expensa necesaria que obedece no sólo a razones de sentido común sino para acatar disposiciones legales sobre manejo y utilización de empaques y envasados, pues, se trata de un argumento nuevo no puesto a consideración de la parte demandada y ajeno totalmente al debate gubernativo y contencioso. No prospera el cargo.

**3. Improcedencia de la deducción por concepto de contribución especial**

El Tribunal negó el cargo porque la naturaleza de la Contribución Especial del 2 x1000 es la de un impuesto desde su creación, por tanto no es deducible conforme al artículo 115 del Estatuto Tributario.

La Sociedad considera que para el año gravable de 1998 la contribución especial fue un tributo con calidad de contribución hasta que la corte Constitucional concluyó que era un impuesto en 1999. La sentencia de la Corte no se puede aplicar retroactivamente porque causa inseguridad jurídica, pues, el Decreto 2131 de 1998 la creó como “contribución especial”.

El artículo 29 del Decreto 2331 de 1998 estableció:

*ARTÍCULO 29. Establécele temporalmente, hasta el 31 de diciembre de 1999, una contribución sobre transacciones financieras como un tributo a cargo de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman, destinado exclusivamente a preservar la estabilidad y la solvencia del sistema, y de esta manera, proteger a los usuarios del mismo en los términos del Decreto 663 de 1993 y de este decreto.*

La Corte Constitucional mediante sentencia C-136 de 1999 precisó que la naturaleza de la contribución del dos por mil era un impuesto pues, no corresponde, a pesar del texto, a la de una contribución, toda vez que el precepto tributario no contempla una retribución específica a favor de los sujetos pasivos,

Ahora bien, según el artículo 115 del Estatuto Tributario, vigente para el año gravable 1998<sup>13</sup>, *“Son deducibles los impuestos de industria y comercio, de vehículos, de registro y anotación de timbre, que efectivamente se hayan pagado durante el año o periodo gravable, siempre y cuando tuvieren relación de causalidad con la renta del contribuyente. Con iguales condiciones, es deducible el impuesto predial y sus adicionales para los contribuyentes no sujetos al impuesto complementario de patrimonio”*.

De acuerdo con la disposición es clara la voluntad del legislador de autorizar la deducibilidad de los impuestos que de manera expresa se señalan. Los requisitos para que proceda su deducción, son que efectivamente sean pagados durante el respectivo año gravable y que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta del contribuyente.

En consecuencia, como la “contribución especial” es un impuesto no procede su deducibilidad como lo decidió la Administración, pues, no se consagró su deducibilidad en el mencionado decreto legislativo y no está dentro de los impuestos que según el artículo 115 citado son deducibles<sup>14</sup>.

La Sala reitera que la circunstancia de que el Decreto 2331 de 1998 no hubiera limitado su deducción y que el artículo 38 de La ley 488 de 1998 la hubiera exceptuado expresamente<sup>15</sup>, no significa que antes de esta disposición, la “contribución especial” fuera deducible, pues, siempre fue un impuesto y para su deducibilidad debía estar expresamente autorizada por el artículo 115 citado<sup>16</sup>.

Así las cosas, se la actuación de la DIAN de negar la deducción solicitada por concepto de la contribución del dos por mil se ajustó a derecho, razón por la cual, no prospera el cargo de apelación, por lo que en este aspecto se confirmará la decisión.

#### **4. Sanción por inexactitud**

EXPEDIENTE 16242 ACTOR: EMBOTELLADORAS DE SANTANDER S.A. –EMBOSAN C/ DIAN  
IMPUESTO DE RENTA

La demandante considera que la sanción por inexactitud debe levantarse, pues existe una diferencia de criterios entre la contribuyente y la DIAN.

En relación con la deducción de intereses y demás gastos financieros, la sanción perdió sustentó jurídico. En cuanto a las demás glosas, al igual que el Ministerio Público, la Sala considera improcedente la sanción por inexactitud, pues, las razones que tuvo la Administración para el rechazo de las deducciones responden a diferencias de criterio sobre el derecho aplicable, como la naturaleza de activos fijos o movibles de los envases así como el alcance de la exigencia de la autorización del director de la DIAN para reducir la vida útil de los activos fijos, o la naturaleza de la “contribución especial del 2 por mil”, al paso que no se ha cuestionado la realidad de los gastos declarados, sino su deducibilidad en los términos pretendidos por la actora. Circunstancia que en término del artículo 647 del Estatuto Tributario hace improcedente la sanción por inexactitud impuesta.

Por lo anterior, la Sala practicará una nueva liquidación establecer el nuevo impuesto a cargo por la deducción que se acepta y sin la sanción por inexactitud que en esta sentencia se levanta:

RENGLÓN	CONCEPTO	VALOR DETERMINADO
31	Total ingresos netos	70.066.773.000
40	Total costos	34.248.365.000
41	Comisiones, Honorarios y Servicios	2.597.251.000
42	Salarios prestaciones y otros concep. labor	6.954.308.000
43	Intereses y demás gastos financieros	4.267.715.000
44	Gastos efectuados en el exterior	3.391.000
45	Deprec. Amortiz y Agotamiento	3.501.035.000
48	Otras deducciones	16.638.492.000
49	Total deducciones	33.962.192.000
50	Total costos y deducciones	68.210.557.000
51	Renta líquida	1.856.216.000
53	Renta presuntiva	538.644.000
57	Renta Líquida Gravable	1.856.216.000
61	Impuesto sobre la renta gravable	649.676.000
62	Menos: descuento IVA bienes de capital	57.613.000
63	Menos: Descuentos Tributarios	400.000.000
65	Impuesto Neto de Renta	192.063.000
66	Impuesto recuperado	108.482.000
67	Total Impuesto Neto de Renta	300.545.000
70	Total Impuesto a cargo	300.545.000
78	Total retenciones año gravable	149.740.000
82	Sanciones	3.281.000
83	<b>Total Saldo a pagar</b>	<b>154.086.000</b>

De acuerdo con lo anterior la Sala modificó la sentencia apelada en sus puntos señalados.



**F A L L A**

**MODIFÍCASE** la sentencia apelada, la cual quedará así:

1. **ANÚLANSE** parcialmente el numeral 1 respecto de la liquidación oficial de revisión 310642002000079 de 26 de marzo de 2002, resolución 310662003000020 de 9 de abril de 2003 proferidas por la Administración de Impuestos de Bogotá.

2. Conforme a la liquidación que obra en la parte motiva y en consecuencia, como restablecimiento del derecho, **FÍJASE** como total saldo a pagar por impuesto de renta de 1998 a cargo de EMBOTELLADORAS DE SANTANDER S.A., la suma de CIENTO CINCUENTA Y CUATRO MILLONES OCHENTA Y SEIS MIL PESOS M/L (\$154.086.000).

**RECONÓCESE** al abogado Hermes Ariza como apoderado 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

**LIGIA LÓPEZ DÍAZ**

**HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**