

- SENTENCIA 2014-00894 DE 29 DE JULIO DE 2021
- CONSEJO DE ESTADO
- CONTENIDO: DEPRECIACIÓN EN EL MARCO DE CONTRATOS DE LEASING. SE EXPLICA QUE AL TENOR DEL ARTÍCULO 128 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO – ET, ANTES DE LA MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR LA LEY 1819 DE 2016, SON DEDUCIBLES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA “CANTIDADES RAZONABLES POR LA DEPRECIACIÓN CAUSADA POR DESGASTE O DETERIORO NORMAL O POR OBSOLESCENCIA DE BIENES USADOS EN NEGOCIOS O ACTIVIDADES PRODUCTORAS DE RENTA”, SIEMPRE QUE “HAYAN PRESTADO SERVICIO EN EL AÑO O PERÍODO GRAVABLE DE QUE SE TRATE”. EN CONSECUENCIA, ES REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD DE LA DEDUCCIÓN QUE EL BIEN HAYA SIDO EFECTIVAMENTE USADO EN EL AÑO EN EL QUE SE PRETENDE LA AMINORACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE. EN EL CASO PARTICULAR, LAS PARTES CONCUERDAN EN QUE LOS ACTIVOS OBJETO DE DEPRECIACIÓN NO SE USARON EN EL AÑO REVISADO PORQUE ESTABAN EN ETAPA DE CONSTRUCCIÓN, ERA IMPROCEDENTE DEPRECIARLOS EN ESA ANUALIDAD. EN ESE SENTIDO, AUNQUE EL ARTÍCULO 127-1 ET (VIGENTE PARA LA ÉPOCA DE LOS HECHOS DEBATIDOS) ORDENE CONTABILIZAR EN EL PATRIMONIO LOS BIENES OBTENIDOS MEDIANTE LEASING FINANCIERO EN EL AÑO DE SUSCRIPCIÓN DEL CONTRATO, ELLO NO HABILITA A LOS LOCATARIOS A DEPRECIAR TALES ACTIVOS SI NO ESTÁN DADAS TODAS LAS CONDICIONES ESTABLECIDAS PARA EL EFECTO EN EL ARTÍCULO 128 ET. ES MÁS, ES DE RESALTAR QUE, POR MANDATO DEL MISMO ARTÍCULO 127-1 ET, LETRAS B) Y E), LA DEPRECIACIÓN EN EL MARCO DE CONTRATOS DE LEASING ESTÁ SOMETIDA AL CUMPLIMIENTO DE LAS DEMÁS REGLAS PROPIAS DE ESE TIPO DE DEDUCCIÓN.
- TEMAS ESPECÍFICOS: CONTRATO DE LEASING, IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS, DEPRECIACIÓN, DEDUCCIÓN POR DEPRECIACIÓN, ESTATUTO TRIBUTARIO, CONDICIÓN ESPECIAL DEL PAGO DEL IMPUESTO
- SALA: CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
- SECCION: CUARTA
- PONENTE: PIZA RODRÍGUEZ, JULIO ROBERTO

Sentencia 2014-00984/22600 de julio 29 de 2021

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Radicación: 25000-23-37-000-2014-00894-01 (22600)

Consejero Ponente:

Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho

Demandante: Telval S.A.

Demandado: DIAN

Temas: Renta. 2008. Condición especial de pago. Deducción especial. Inversión en activos fijos reales productivos. Intereses. Leasing financiero. Depreciación.

Bogotá, D.C., veintinueve de julio de dos mil veintiuno.

### Consideraciones de la Sala

1. Juzga la Sala la legalidad del acto demandado, atendiendo los precisos cargos de apelación formulados por la actora, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primer grado, que negó las pretensiones de la demanda, sin condena en costas. Así, corresponde estudiar si son válidas las declaraciones de corrección presentadas por la demandante con ocasión del requerimiento especial; si procedía la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos que estaban en etapa de construcción; si, pese a la misma circunstancia, cabía depreciar aquellos activos; y si eran deducibles los intereses pagados por el sujeto pasivo a la compañía de leasing. Si alguna de esas cuestiones fuere desfavorable para la apelante única, la Sala estudiará si, en aplicación del principio de favorabilidad, corresponde reducir la sanción por inexactitud impuesta.

2. Sobre el primero de los asuntos en disputa, el sujeto pasivo alega que corrigió la liquidación revisada para allanarse a una de las glosas planteadas en el requerimiento especial, de modo que estaba en mora respecto del mayor valor del impuesto liquidado como consecuencia de la corrección y, por ende, tenía derecho de acceder a la condición especial de pago prevista en el artículo 149 de la Ley 1607 de 2012. Al otro extremo, la autoridad fiscal sostiene que antes de la entrada en vigor de la referida condición especial de pago, ninguna de las obligaciones tributarias de la actora estaba en mora, puesto que no estaban respaldadas en un título ejecutivo, de suerte el beneficio en mención era improcedente. Añade que ambas correcciones provocadas eran inválidas, porque liquidaron una sanción inferior a la que había lugar. En ese contexto, debe la Sala definir si la actora calculó correctamente la sanción por inexactitud a la hora de corregir de manera provocada la liquidación revisada, para lo cual se deberá estudiar si aquella tenía derecho a acceder a la condición especial de pago de la Ley 1607 de 2012.

Según el precedente de la Sala (sents. de jul. 9/2020, exp. 24426, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; y de jun. 24/2021, exp. 23615, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello), la condición especial de pago solo procede cuando la obligación tributaria que se pretende saldar está plenamente determinada,

pues de lo contrario el contribuyente no se encontraría en mora —uno de los presupuestos habilitantes de la prerrogativa debatida—, de ahí que no haya lugar a acceder al beneficio en mención en los eventos en los cuales el interesado haya presentado una corrección provocada. Los anteriores razonamientos son suficientes para desvirtuar la posición defendida por la apelante única, según la cual, tenía derecho a reducir la sanción por inexactitud al 20% en aplicación de la condición especial de pago prevista en el artículo 149 de la Ley 1607 de 2012. Pese a que en la segunda corrección provocada la actora liquidó la multa a la que había lugar (fl. 819, c.a.a.), omitió pagar la totalidad de su importe, por lo que también es preciso desconocerla como lo hizo la administración. Por ende, ambas correcciones provocadas incumplieron los requisitos del artículo 709 del estatuto tributario, lo que impide que sean valoradas. No prospera el cargo de apelación.

3. Definida esa cuestión, pasa la Sala a estudiar la procedencia de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos rechazada por la administración, que fue negada por el tribunal, bajo la consideración de que los bienes objeto del beneficio no participaron directamente en la actividad lucrativa de la actora durante el periodo controvertido, porque no estaban listos para ser usados en esa fecha; y que, en todo caso, la opción de compra pactada en el contrato de leasing era una “facultad del locatario mas no una opción irrevocable”, de modo que se incumplieron las exigencias establecidas en el artículo 158-3 del estatuto tributario. La apelante única contiene que el *a quo* violó la congruencia externa de la sentencia, pues avaló la glosa en disputa por motivos ajenos a los expuestos en el acto acusado; y agrega que, cuando la inversión se realiza mediante leasing financiero, es irrelevante si los bienes obtenidos están en construcción, pues la deducción debe registrarse en el año de suscripción del negocio.

En esos términos, la Sala debe definir si la decisión de primer grado excedió el objeto del litigio al avalar el rechazo del beneficio controvertido con fundamento en razones adicionales a las expuestas en el acto demandado; y si el hecho de que los activos adquiridos mediante leasing financiero estuvieran en construcción al cierre del 2008 impide hacer uso de la deducción especial contenida en el artículo 158-3 del estatuto tributario. Cabe advertir que, aunque el *a quo* encontró que el contrato de leasing que sirvió de fundamento para la deducción debatida fue suscrito en el 2008, tal decisión no fue apelada por la demandada, por lo que la Sala tiene vedado pronunciarse sobre ese asunto, al tenor del artículo 328 del CGP (Código General del Proceso, L. 1564/2012).

3.1. Para resolver, se pone de presente que, según los artículos 280 y 281 *ibidem* y 187 del CPACA, el fallo debe decidir sobre las pretensiones planteadas por el extremo activo de la litis, las excepciones propuestas por el extremo pasivo y cualquier otra que se encuentre probada en el expediente, es decir, debe circunscribirse al *petitum* de la demanda y a lo planteado en la contestación (sent. de mar. 28/2019, exp. 21370, C.P Julio Roberto Piza). En el caso, observa la Sala que, el *a quo* consideró que la deducción especial debatida era improcedente, puesto que el activo objeto del beneficio estaba en construcción, y porque la opción de compra pactada a favor de la demandante correspondía a una "facultad del locatario mas no una opción irrevocable" (fls. 541 y 542, c.p.1). Por ello, concluyó que la operación de leasing analizada incumplía dos de los requisitos exigidos por el artículo 158-3 del estatuto tributario. Sin embargo, se advierte que la segunda exigencia echada en falta por el fallador de primera instancia (i.e. la ausencia de opción irrevocable de compra) no fue aludida por la administración en la liquidación oficial demandada (fls. 850 a 867, c.a.a.), ni tampoco alegada en la contestación de la demanda (fls. 442 a 457, c.p.1), de manera que una de las razones por las cuales el tribunal negó el beneficio no fue esbozada por la autoridad fiscal ni en el acto demandado ni en sede judicial; con lo cual, en ese aspecto, la decisión de primer grado excedió el objeto del litigio. Dado que se constató que no había lugar a analizar el requisito echado de menos por el *a quo*, prospera en ese aspecto el cargo de apelación

3.2. En vista de que fue revocado uno de los fundamentos de la sentencia impugnada, debe la Sala verificar, de conformidad con las alegaciones del recurso de alzada, si hay lugar a confirmar el otro planteamiento que sustentó dicha decisión, es decir, que era improcedente declarar el beneficio debatido en el año 2008 porque, en ese entonces, los activos adquiridos mediante el contrato de leasing estaban en etapa de construcción. Respecto de ese asunto, con base en los artículos 158-3 del estatuto tributario y 4º del Decreto 1766 de 2004, esta Sección sentó un precedente según el cual, si la inversión que da derecho a la deducción especial se efectúa mediante leasing financiero, el contribuyente puede optar por declararla en el año de suscripción del contrato<sup>(1)</sup>. Esta conclusión no se ve alterada por el hecho de que los bienes objeto de la inversión se encuentren en construcción al cierre del referido periodo gravable, habida cuenta de que, como se explicó, los preceptos aludidos prevén una regla específica sobre la oportunidad para registrar la deducción en el caso del leasing financiero. Dado que las anteriores consideraciones bastan para desvirtuar el fundamento de la decisión del *a quo* (según el cual procedía avalar el rechazo del beneficio pretendido porque, al cierre del año revisado, los

bienes adquiridos por la actora se encontraban en obra), la Sala revocará ese aspecto de la decisión de primer grado; y, consecuentemente, se relevará de estudiar el cargo de impugnación relativo a la transgresión de la doctrina oficial de la demandada.

4. En ese orden de ideas, corresponde estudiar la glosa relativa a la deducción por depreciación. En síntesis, la apelante única asegura que, en virtud del artículo 127-1 del estatuto tributario, estaba habilitada para depreciar los activos que obtuvo como consecuencia del contrato de leasing, independientemente de los mismos estuvieran en obra; mientras que su adversaria argumenta que el hecho de que tales bienes estuvieran en proceso de construcción demuestra que los mismos no podían depreciarse, por no ser susceptibles de uso ni de deterioro. Así pues, la controversia gira en torno a determinar si hay lugar a depreciar activos cuya construcción está en curso.

Con miras a desatar la litis así planteada, baste precisar que, al tenor del artículo 128 del estatuto tributario (antes de la modificación introducida por la L. 1819/2016), son deducibles del impuesto sobre la renta “cantidades razonables por la depreciación causada por desgaste o deterioro normal o por obsolescencia de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta”, siempre que “hayan prestado servicio en el año o período gravable de que se trate”. En consecuencia, es requisito de procedibilidad de la deducción que el bien haya sido efectivamente usado en el año en el que se pretende la aminoración de la base imponible. Como en el *sub lite* las partes concuerdan en que los activos objeto de depreciación no se usaron en el año revisado porque estaban en etapa de construcción, era improcedente depreciarlos en esa anualidad. Destaca la Sala que, aunque el artículo 127-1 del estatuto tributario (vigente para la época de los hechos debatidos) ordene contabilizar en el patrimonio los bienes obtenidos mediante leasing financiero en el año de suscripción del contrato, ello no habilita a los locatarios a depreciar tales activos si no están dadas todas las condiciones establecidas para el efecto en el artículo 128 *ibidem*. Es más, es de resaltar que, por mandato del mismo artículo 127-1 *ejusdem*, letras b) y e), la depreciación en el marco de contratos de leasing está sometida al cumplimiento de las demás reglas propias de ese tipo de deducción.

En definitiva, queda desvirtuada la posición jurídica que cimienta el reparo de la recurrente, de modo que corresponde desestimar el cargo de apelación.

5. De otra parte, la actora plantea que los gastos financieros rechazados corresponden a la porción de intereses de los cánones que debió pagar en

virtud del contrato de leasing financiero, de manera que son deducibles según el artículo 127-1 del estatuto tributario. En contraposición, la autoridad fiscal niega la deducibilidad de la erogación, defendiendo que la misma no corresponde a un componente del “canon de arrendamiento causado”, sino a intereses derivados de un anticipo pagado al vendedor del bien objeto del contrato y, por ende, no puede afectar la base gravable del impuesto sobre la renta, en los términos de la letra c) de la norma *ibidem*. Dado que ambas posturas jurídicas se sustentan —exclusivamente— en el contenido normativo del artículo 127-1 del estatuto tributario, advierte la Sala que el pronunciamiento que demandan las partes se concreta en establecer si los intereses declarados por la contribuyente se subsumen en el supuesto de hecho del precepto *ibidem* de modo que sean susceptibles de aminorar la base del impuesto debatido.

5.1. Sea lo primero precisar que, para el momento de los hechos *sub lite*, la letra c) del artículo 127-1 del estatuto tributario preveía que “los cánones de arrendamiento causados a cargo del arrendatario” debían descomponerse en dos partes: abono a capital e intereses. La primera afectaba “el pasivo registrado por el arrendatario”, mientras que la segunda era un gasto deducible del impuesto sobre la renta. Así, una porción de los cánones “causados” podía registrarse como deducción. Al hilo de lo anterior, el artículo 105 *ejusdem* (antes de la modificación introducida por la L. 1819/2016) prescribía que las expensas se entendían causadas cuando nacía la obligación de pagarlas. De ahí que, para la época de los hechos debatidos, los intereses incluidos en los cánones de arrendamiento financiero solo eran deducibles en el año gravable en el que estos emolumentos (i.e. los cánones) fueran exigibles por la institución financiera. Es así, porque la cuantificación del impuesto sobre la renta está regida por un criterio de anualidad (E.T., arts. 26, 27, 58 y 104, en la redacción vigente para la época de los hechos), en virtud del cual se toman en consideración “únicamente, los factores de depuración y de descuento correspondientes al período impositivo, o sea, al año natural”, de tal suerte que “no se le reconocen efectos intertemporales, de un período a otro, a ningún elemento determinante de la deuda tributaria, a menos de que la ley prevea expresamente lo contrario, como por ejemplo lo hace con la compensación de pérdidas fiscales” (sent. de jul. 18/2018, exp. 20607, C.P. Julio Roberto Piza).

5.2. Sobre ese asunto, el expediente enseña lo siguiente:

(i) El 23 de julio del 2008, la demandante celebró con una compañía de leasing un contrato “de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra”,

identificado con el número 141200 (fls. 646 a 651, c.a.a.). Según el acuerdo en mención:

(a) La actora recibiría “a título de arrendamiento financiero los bienes inmuebles que adelante se especifican pagando un valor mensual durante el plazo de duración del contrato... el valor del canon es la suma que resulte de aplicar la fórmula del numeral sexto del cuadro de declaraciones de este contrato que los locatarios pagarán a la leasing en las oficinas de esta, los días pactados de cada uno de los meses que constituyen el término de duración del contrato” (fl. 648, c.a.a.).

(b) El plazo “del presente contrato es el que se encuentra consignado en el numeral octavo del cuadro de declaraciones. El plazo del presente contrato se contará a partir del día de inicio consignado en el cuadro de declaraciones” (fl. 649, c.a.a.). No obstante, el “cuadro de declaraciones” está en blanco en los espacios relativos a “iniciación” “terminación” y “primer pago” del contrato (fl. 647, c.a.a.).

(c) Igualmente, “a la fecha de suscripción del presente contrato, la leasing había recibido del locatario la suma de \$ 720.000.000” (646 vto.).

(ii) El 22 de julio del 2008, la compañía de leasing actualizó la “Circular Externa 11 de 2002”, para incluir en ella el antedicho contrato. Según esa circular, el bien objeto del negocio tenía un valor de \$ 3.600.000.000, pero como la compañía de leasing recibió un “anticipo cliente” de \$ 720.000.000, el “valor leasing” quedó en \$ 2.880.000.000, con un “canon por periodo” de \$ 62.244.164 (fls. 255 a 257, c.a.a.).

(iii) Según el “libro auxiliar” del año revisado, en la contable 151610 (activo, construcciones y edificaciones, oficinas), la contribuyente registró un activo de \$ 3.600.000.000. Asimismo, contabilizó en la cuenta contable 212020 (pasivo, obligaciones financieras, contratos de arrendamiento financiero) una deuda con “Helm Leasing S.A.” por \$ 2.880.000.000 (fl. 261, c.a.a.).

(iv) El mismo documento evidencia que en la cuenta contable 5305 (gastos financieros), por concepto de “intereses leasing”, la actora causó a favor la referida institución financiera intereses en cuantía de \$ 77.283.534 (fl. 262, c.a.a.).

(v) Obra en el expediente otro contrato de leasing, con idéntico objeto al descrito en el punto i), identificado con el mismo número (141200), respecto de los mismos bienes, suscrito entre las mismas partes, pero con fecha del 29 de julio del 2009. Este documento tiene las mismas características esbozadas en el punto i y completa información faltante en el anterior, como la matrícula inmobiliaria, el área y los linderos de los inmuebles objeto del negocio. Igualmente, especifica que la fecha de "iniciación", "terminación" y "primer pago del contrato" serían, señaladamente, el 27 de agosto del 2008, el 27 de agosto del 2015 y el 27 de septiembre de 2009 (fls. 54 a 60, c.a.a.).

(vi) El 13 de junio del 2013, la administración visitó las instalaciones de la demandante y obtuvo la siguiente información relevante (fls. 201 a 202, c.a.a.):

(a) Un documento con la "conformación de cada uno de los renglones de la declaración de renta a nivel de subcuenta", en el que consta que, al cierre del 2008, el obligado tributario tenía un pasivo con una compañía de financiamiento comercial equivalente a \$ 2.880.000.000 (fls. 247 a 249, c.a.a.).

(b) Un certificado expedido por el revisor fiscal de la apelante única, según el cual la actora "suscribió un contrato de leasing... dando lugar al siguiente registro contable en la cuenta 1516, propiedad, plante y equipo - construcciones y edificaciones por \$ 3.600.000.000 y en la cuenta 2120 compañías de financiamiento, el pasivo por \$ 2.880.000.000; los gastos financieros en la cuenta 5305" (fls. 265 a 266, c.a.a.).

(c) Una carta suscrita por el representante legal de la apelante que tenía por objeto dar una "explicación contable y fiscal dada al contrato de leasing...". De acuerdo con ella, "los \$ 720.000.000 de anticipo se contabilizaron con comprobante interno o nota contable por las siguientes razones: 3.1. No se giró ni se transfirió ese dinero directamente desde un banco de Telval S.A. hacia la entidad de administración financiera. 3.2. Telval S.A. fue el constructor de la obra y quien administró los recursos fue la fiduciaria... 3.3. Telval S.A. ejecutaba las obras y la fiduciaria... reembolsaba los costos con recursos de los ingresos de las ventas del proyecto. 3.4. En esa relación comercial, Telval S.A. solicitó a la fiduciaria... que, de las deudas por costos descontara los \$ 720.000.000 porque estaba interesado en adquirir oficinas en los pisos octavo y noveno del edificio City Point 100" (fl. 295, c.a.a.).

(d) Como anexo a esa carta, la demandante aportó una certificación de una entidad fiduciaria de conformidad con la cual “entre Telval S.A., en su calidad de fideicomitente y fiduciaria... se celebró un contrato de fiducia mercantil de administración inmobiliaria formalizado mediante otrosí 2 de fecha 29 de febrero de 2008 al contrato inicial de fecha 13 de diciembre de 2006, para el desarrollo del proyecto inmobiliario City Point 100. En virtud del contrato en mención la sociedad Telval S.A... se vinculó para la adquisición de las oficinas ubicadas en... City Point 100. Que al 22 de julio del 2008 el comprador ha entregado aportes que ascienden a la suma de \$ 720.000.000 para efectos de la compra del inmueble mencionado” (fl. 296, c.a.a.).

(vii) El 12 de julio del 2013, en respuesta a un requerimiento ordinario de información enviado por la autoridad fiscal, la compañía de leasing que celebró el contrato antes aludido informó que “efectuó giros para la adquisición del inmueble objeto de la operación de leasing, estos giros fueron efectuados a fiduciaria...” los días 30 de julio y 27 de noviembre del 2008, por montos de \$ 576.000.000 y \$ 1.440.000.000. A lo que agregó que “sobre estos anticipos, durante el año 2008 se le cobró intereses al cliente... se registran los giros efectuados por el banco para la adquisición de los bienes que posteriormente serán entregados en arrendamiento, esta adquisición se hace por solicitud del cliente, se le da el tratamiento de anticipos porque en estos momentos no hay un bien construido o disponible para su entrega al cliente, y el proveedor no ha emitido factura por las razones ya expuestas... El 27 de agosto del 2009, con base en la emisión de la factura de fiduciaria... se procede a registrar la adquisición del bien”. Asimismo, reportó que la demandante llevó a cabo un “prepago” a favor del proveedor del inmueble objeto del acuerdo el día 27 de agosto del 2009 por valor de \$ 720.000.000, que contabilizó en la cuenta 271515120, que “Registra el valor del pago que efectuó el cliente Telval S.A. al proveedor del inmueble objeto de leasing, este prepago es solicitado al cliente por parte del banco, como parte de las condiciones crediticias para financiar la operación por un valor neto de \$ 2.880.000.000. En el mismo 27 de agosto de 2009, la operación de leasing es activada, es decir, el bien es entregado al cliente para su uso, momento a partir del cual inicia el cobro de los cánones de arrendamiento pactados en el contrato de leasing” (fls. 466 a 469, c.a.a.).

(viii) Sobre los efectos de los dos contratos de leasing obrantes en el plenario, en la misma comunicación, la compañía precisó que (fls. 466 a 469, c.a.a.):

Certificación de la fecha cierta de la suscripción del contrato de leasing inmobiliario 141200, la cual corresponde al 23 de julio del 2008... Manifestamos las circunstancias bajo las cuales se le impuso sellos de anulado al contrato de leasing 141200. a. El contrato... tiene fecha del 23 de julio del 2008... Al momento de la suscripción del contrato de leasing los inmuebles estaban en proceso de construcción y conforme las condiciones de la venta se efectuaron una serie de pagos tanto del locatario en calidad de prepago como de la leasing en calidad de anticipos... la operación de leasing se inició durante el año 2008 y desde dicha fecha se realizaron anticipos para la adquisición de los inmuebles. Revisadas las circunstancias de este negocio entendemos, que en el 2009 Helm Bank S.A. por circunstancias que desconocemos entendió que no contaba con un contrato de leasing y procedió a suscribir un nuevo contrato para formalizar la relación jurídica y las actuaciones financieras que se venían ejecutando desde al año 2008. Posteriormente apareció el contrato de leasing suscrito en 2008 y en virtud del cual se realizaron todos los desembolsos y posterior adquisición de los inmuebles y en atención a que se había suscrito un nuevo contrato, al suscrito en el año 2008, a este le fuera impuesto el sello de anulado por el funcionario del banco quien no tuvo en cuenta que este contrato había surgido desde el año 2008 y no desde el 2009. Pese a lo anterior, para todos los efectos de esta organización el acuerdo de voluntades y su suscripción y por ende el contrato de leasing corresponde al que tiene impuesto los sellos de anulado por cuanto fue en el año 2008 el momento donde empezaron a realizarse todas las actuaciones tendientes a la adquisición del inmueble, entre ellas, el desembolso de los pagos.

(ix) A la anterior comunicación, la compañía de leasing anexó un certificado de su revisor fiscal que señala que entre el 31 de julio y el 31 de diciembre del 2008, la actora le pagó intereses en cuantía de \$ 104.760.067 por concepto de "intereses sobre anticipos". Según la certificación, no hubo ninguna otra transacción entre ambas partes en el año revisado (fl. 526, c.a.a.).

(x) En la respuesta al requerimiento especial, la demanda y el recurso de apelación, la contribuyente insistió en que "el único anticipo que se efectuó con ocasión del contrato de leasing financiero... fueron los \$ 720.000.000, los cuales en todo caso fueron pagados por concepto del canon de arrendamiento de los inmuebles... Se especifica que es un anticipo ya que el pago se efectuó días antes de la suscripción del contrato... Dado que Telval como sociedad fideicomitente del patrimonio autónomo del fideicomiso de administración 3-4-

1735 City Point 100, tenía una participación en estos recursos, solicitó a Fiduoccidente que abonara la suma de \$ 720.000.000 como parte de pago del leasing financiero que la compañía constituiría... En el presente caso, justamente los intereses causados con el Helm durante el año 2008, se generaron por los cánones de arrendamiento del contrato de leasing financiero 141200" (fls. 791 y 792, c.a.a., 43 a 45, c.p.1 y 567, c.p.1).

5.3. Del anterior recuento fáctico se extrae que la demandante celebró un contrato de leasing a efectos de adquirir dos pisos de un edificio, cuyo precio ascendía a \$ 3.600.000.000. No obstante, la referida operación de financiación solo cubrió \$ 2.880.000.000, pues la contribuyente pagó directamente al proveedor del activo los restantes \$ 720.000.000. Al margen de la legalidad de esa transacción en el marco de una operación de leasing (que no fue cuestionada por la administración), observa la Sala que, según la actora, el gasto en disputa obedece al componente deducible de los cánones derivados del contrato de leasing (i.e. intereses generados por la operación de financiamiento). Sin embargo, vistos el plazo pactado en dicho acuerdo y lo informado por la institución financiera, halla la Sala que los cánones estipulados eran exigibles a partir del 2009, de suerte que solo serían deducibles a partir de ese año, pues la disposición mencionada permite la deducción de los emolumentos "causados" en el periodo gravable. Por ello, concluye la Sala que los intereses autoliquidados por la actora en cuantía de \$ 77.283.534 no están llamados a aminorar la base gravable del impuesto sobre la renta, en los términos fijados por el artículo 127-1 del estatuto tributario, como lo pretende la apelante única. No prospera el cargo de apelación.

6. Resta pronunciarse sobre la sanción por inexactitud. Si bien la contribuyente no cuestionó la multa impuesta, en vista de que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo su porcentaje del 160 al 100%, procede, de conformidad con el principio de favorabilidad en materia punitiva (C.N., art. 29), reducir la sanción. Consecuentemente, su monto se calcula así:

<b>Factor</b>	<b>Valor</b>
Saldo a pagar autoliquidado antes de sanciones	\$ 497.239.000

Saldo a favor determinado antes de sanciones	\$ 560.535.000
Base de la sanción por inexactitud	\$ 63.296.000
Porcentaje	100%
Sanción por inexactitud	\$ 63.296.000

7. En definitiva, por lo expuesto, la Sala revocará la decisión de primer grado para reconocer la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos liquidada por la actora, pero mantendrá el rechazo planteado en el acto acusado respecto de los gastos por depreciación e intereses. Asimismo, reducirá la multa impuesta.

8. Atendiendo a las consideraciones expuestas, la Sala revocará la sentencia de primera instancia para declarar la nulidad parcial del acto acusado. A título de restablecimiento del derecho, en la liquidación del impuesto sobre la renta a cargo de la actora por el año gravable 2008, se fijan las siguientes sumas: (i) en el renglón "gastos operacionales de administración" \$ 2.243.185.000; (ii) en el renglón "inversión en activos fijos reales productivos" \$ 1.444.843.000; (iii) en el renglón "otras deducciones" \$ 1.183.100.000; (iv) con lo cual el renglón "total deducciones" queda en \$ 5.106.639.000; (v) lo anterior genera una renta líquida gravable de \$ 3.057.179.000, un impuesto sobre la renta gravable de \$ 1.008.869.000, cifra equivalente al "total impuesto a cargo", que genera un saldo a pagar por impuesto de \$ 560.535.000, una sanción por inexactitud de \$ 63.296.000, de manera que el total saldo a pagar queda en \$ 623.831.000

9. Finalmente, se advierte que la demandante solicitó, a título de restablecimiento del derecho, que se declare la procedencia de una petición de devolución que presentó ante la autoridad fiscal respecto del impuesto discutido en el marco de este proceso. No obstante, tal pretensión excede el objeto del *sub lite*, pues se refiere a un procedimiento administrativo diferente del sometido al presente control de legalidad. En consecuencia, no hay lugar a decretar el restablecimiento del derecho pretendido por la actora.

10. Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del Código General del Proceso.

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

FALLA:

**1. Revocar la sentencia apelada. En su lugar:**

1. Declarar la nulidad parcial de los actos demandados.

2. A título de restablecimiento del derecho, liquidar el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2008 a cargo de Telval S.A. de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia y fijar la sanción por inexactitud en la suma de \$ 63.296.000.

2. Sin condena en costas en ninguna de las instancias.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha».

1 Sentencias del 4 de noviembre de 2015, exp. 21151, C.P. Martha Teresa Briceño; 28 de septiembre de 2016, exp. 20362, C.P. Jorge Octavio Ramírez; 29 de noviembre del 2017, exp. 20252, C.P. Milton Chaves García; y 24 de octubre del 2018, exp. 21516, C.P. Julio Roberto Piza.