

COMERCIANTE – Están obligados a llevar libros de contabilidad conforme las prescripciones legales / CONTABILIDAD – Está dada en función de la realización profesional y habitual de actividades mercantiles / SUJETOS NO OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD – No les son aplicables los derechos y prerrogativas de los comerciantes

El artículo 19 del Código de Comercio estableció que, por regla general, todos los comerciantes están obligados a *“llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales”*, y es comerciante toda persona que realice profesionalmente las actividades consideradas por la ley como mercantiles, ya sea personalmente o por interpuesta persona. Así, por regla general, la obligación formal de llevar contabilidad está dada en función de la realización profesional y habitual de actividades mercantiles, conceptos que al definir la calidad de comerciante de un sujeto implican un tratamiento legal diferenciado con respecto a las personas que ocasionalmente desarrollan actos de naturaleza mercantil y que, al no ser considerados comerciantes, no deben llevar contabilidad. (...) Por su parte, el Decreto 2649 de 1993, fijó el procedimiento para reconocer formalmente, en la contabilidad, los hechos económicos realizados durante el periodo, los que deberán clasificarse cronológicamente según su naturaleza en las cuentas dispuestas para ello, a más tardar en el mes siguiente a su ocurrencia. Se evidencia, entonces, que la contabilidad, al contener el registro de las actividades que los sujetos obligados a llevarla ejecutan, permite identificar, medir, clasificar, analizar, evaluar e informar las operaciones por estos realizadas, de forma clara, completa y fidedigna, lo que para efectos fiscales permite determinar las cargas tributarias en cabeza de los contribuyentes. Es por esto que la Administración cuenta con diferentes mecanismos para compeler a los obligados al cumplimiento de los deberes formales relacionados con la contabilidad, como son la imposición de sanciones (Arts. 654 y ss del E.T.) o mediante la facultad de exigir la exhibición de los libros de comercio a las autoridades competentes (Art. 15 de la Constitución Política). De lo expuesto, se concluye que el tratamiento fiscal que en materia contable recae sobre los comerciantes, está constituido por una serie de deberes y prerrogativas originados en la naturaleza misma de las actividades que realizan habitualmente, los cuales no aplican a los sujetos que no están obligados a llevar contabilidad y que, por consiguiente, no se encuentran en las mismas condiciones de aquellos.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 19 / CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 51 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 654 / CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 15

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 16805 DE 2001 (2 de marzo) DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN (No anulado)

DEPRECIACION – Es el reconocimiento de la pérdida de valor de los activos fijos tangibles utilizados en la actividad productora de renta / SISTEMAS DE DEPRECIACION – Son los de línea recta, reducción de saldos u otro de reconocido valor técnico / VIDA UTIL DE BIENES DEPRECIABLES – Se determina por vía reglamentaria y, se fija entre 3 y 25 años atendiendo la actividad en que se utilicen

En términos generales, la depreciación es el reconocimiento racional y sistemático de la pérdida de valor de los activos fijos tangibles utilizados en la actividad productora de renta, a causa de su uso, desgaste normal o por obsolescencia, y equivale a la alícuota o suma necesaria para amortizar la totalidad del costo del bien durante el término de su vida útil, siempre que éste haya prestado servicio en

el año o periodo gravable de que se trate. El beneficiario de la deducción por depreciación es el propietario o usufructuario de los activos y se debe calcular sobre el costo del bien mediante los siguientes sistemas: i) de línea recta; ii) de reducción de saldos o; iii) por otro sistema de reconocido valor técnico autorizado por el funcionario competente de la Administración. En caso de la utilización del sistema de depreciación de reducción de saldos, no se admitirá un valor residual inferior al 10% del costo del activo y no será admisible la aplicación de los turnos adicionales referidos en el artículo 140 del Estatuto Tributario para el caso de la depreciación acelerada. El artículo 135 del Estatuto Tributario estableció que los bienes depreciables son los activos fijos tangibles, aquellos denominados activos fijos productores de renta, lo que excluye los activos movibles. La vida útil de estos bienes se determina por vía reglamentaria y deberá fijarse entre tres (3) y veinticinco (25) años atendiendo la actividad en que se utiliza el bien, los turnos normales de la actividad respectiva, la calidad de mantenimiento disponible y las posibilidades de obsolescencia.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 135 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 140

DEDUCCION POR DEPRECIACION – Esta prerrogativa opera solo para los sujetos obligados a llevar contabilidad / CONTRIBUYENTES NO OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD – No pueden acceder a la deducción por depreciación / PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA – No se vulneran en cuanto a la deducción por depreciación, ya que los sujetos obligados a llevar contabilidad no están en las mismas condiciones que los no obligados / REGISTRO CONTABLE DE LA DEPRECIACION – Es uno de los requisitos para su aceptación como deducción en el impuesto a la renta

A partir de las anteriores consideraciones, el Despacho advierte que de la interpretación sistemática de las normas que regulan la deducción por depreciación se evidencia que la prerrogativa fiscal sólo opera para los sujetos obligados a llevar contabilidad, pues la determinación de las cuotas anuales de depreciación de un activo fijo tangible se da como resultado de un proceso de carácter contable, que por expresa disposición legal debe registrarse en la contabilidad del contribuyente. Es por eso que el Estatuto Tributario sí estableció un tratamiento diferenciado en lo que respecta a la deducción por depreciación, disponiendo que los contribuyentes que no están obligados a llevar contabilidad no pueden acceder a la misma. No existe la invocada violación a los principios de equidad y de progresividad del sistema tributario porque, como se indicó, los sujetos obligados a llevar contabilidad no están en las mismas condiciones que los sujetos que ocasionalmente ejecutan actividades de índole mercantil o de otras actividades y que, por tanto, no deben llevarla, en razón a que los primeros realizan habitualmente dichas actividades y están sometidos a un tratamiento legal diferente. Como lo anotó el actor, el principio de equidad en materia tributaria busca ponderar la distribución de las cargas y de los beneficios fiscales de los contribuyentes, con el fin de evitar excesos que no consulten la capacidad económica de los mismos; por lo tanto, sería inequitativo que aquellos contribuyentes que en razón de sus actividades deben cumplir con el deber formal de llevar contabilidad en debida forma, con todas las obligaciones que esto implica, estén en igualdad de condiciones con los sujetos que no están obligados a hacerlo, cuya capacidad contributiva no puede ponderarse por el ejercicio esporádico de una actividad mercantil o por el hecho de no estar obligados a no llevar la contabilidad. Por último, la Sala observa que el concepto demandado no está imponiendo una carga tributaria excesiva, como lo afirma el demandante,

porque la carga tributaria es una sola, tanto para los obligados como para los no obligados a llevar contabilidad; lo único que precisa es que para poder hacer uso de la deducción por depreciación en el impuesto sobre la renta, tal como lo dispone el artículo 141 del E.T., ésta debe registrarse contablemente, a diferencia de otras deducciones que aplican para todos los contribuyentes.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 141

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D.C., dos (2) de diciembre de dos mil quince (2015)

Radicación número: 11001-03-27-000-2013-00002-00(19902)

Actor: JOSE DARIO ZULUAGA CALLE

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

Siendo las once y cuarenta y cinco minutos (11:45) de la mañana del día 2 de diciembre de 2015, se declara instalada la audiencia inicial, de alegaciones y de juzgamiento, en el medio de control de nulidad adelantado por el ciudadano JOSÉ DARÍO ZULUAGA CALLE contra el Concepto 16805 del 2 de marzo de 2001, expedido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la DIAN.

La audiencia inicial seguirá el orden establecido en el artículo 180 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, CPACA.

De conformidad con el poder que obra a folio 133 del expediente, se reconoce personería para actuar en el presente proceso al doctor Juan Carlos Díaz García como apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

Asiste por parte del Ministerio Público el Dr. Álvaro José Martínez Roa, Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado.

AGENCIA NACIONAL DE DEFENSA JURÍDICA DEL ESTADO. No asistió a la audiencia.

SANEAMIENTO DEL PROCESO

No se observan circunstancias que afecten la validez y eficacia del proceso.

EXCEPCIONES PREVIAS

En la contestación de la demanda no fueron propuestas y el Despacho no encuentra probada excepción alguna que deba declararse.

Esta decisión queda notificada en estrados.

FIJACIÓN DEL LITIGIO

De conformidad con las pretensiones formuladas en la demanda y la contestación que a la misma dio la DIAN, el problema jurídico a resolver se concreta en determinar si es nulo el Concepto 16805 del 2 de marzo de 2001, expedido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la DIAN.

Se deja a consideración de las partes la fijación del litigio para que manifiesten su acuerdo o desacuerdo.

Se concede la palabra a la parte demandante quien manifiesta estar de acuerdo con la fijación del litigio.

Se concede la palabra al apoderado de la DIAN, quien manifiesta estar de acuerdo con la fijación del litigio.

Queda así fijado el litigio a resolver.

CONCILIACIÓN

De conformidad con el artículo 161, numeral 2, de la Ley 1437 de 2011, la conciliación no constituye un requisito de procedibilidad para acudir a la jurisdicción en una demanda donde se formulen pretensiones de simple nulidad.

MEDIDAS CAUTELARES

No fueron pedidas medidas cautelares en el proceso.

DECRETO DE PRUEBAS

Teniendo en cuenta la fijación del litigio y el análisis de las pruebas aportadas y pedidas por las partes, como lo dispone el artículo 180 numeral 10 de la Ley 1437 de 2011, se apreciará en su valor legal la copia del Concepto 16805 del 2 de marzo de 2001, expedido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la DIAN que obra a folios 44 a 46 del expediente.

En lo que respecta a la solicitud del demandante de que se tenga como prueba la sentencia 12316 del 8 de marzo de 2001¹, se reitera lo dicho por la Sala² en el sentido de que si bien las sentencias son documentos públicos³ que constituyen criterios auxiliares de la actividad judicial⁴, no son medios probatorios que formen el convencimiento del juez sobre la existencia de un hecho particular que interese al proceso, pues sólo demuestran su propia existencia y/o los hechos allí declarados.

Por lo anterior, se trata de una prueba inconducente e inútil que no tiene la idoneidad legal para demostrar la existencia de los hechos correspondientes a este proceso.

¹ C. P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

² Sentencia del 26 de marzo de 2015. Expediente 2014-00022-00. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

³ El artículo 243 del Código General del Proceso señala “Son documentos los escritos, impresos, planos, dibujos, cuadros, mensajes de datos, fotografías, cintas cinematográficas, discos, grabaciones magnetofónicas, videograbaciones, radiografías, talones, contraseñas, cupones, etiquetas, sellos y, en general, todo objeto mueble que tenga carácter representativo o declarativo, y las inscripciones en lápidas, monumentos, edificios o similares.

Los documentos son públicos o privados. Documento público es el otorgado por el funcionario público en ejercicio de sus funciones o con su intervención. Así mismo, es público el documento otorgado por un particular en ejercicio de funciones públicas o con su intervención. Cuando consiste en un escrito autorizado o suscrito por el respectivo funcionario, es instrumento público; cuando es autorizado por un notario o quien haga sus veces y ha sido incorporado en el respectivo protocolo, se denomina escritura pública.” (Se subraya).

⁴ El artículo 230 de la Constitución Política señala que “*Los jueces en sus providencias, solo están sometidos al imperio de la ley. La equidad, la jurisprudencia, los principios generales de del derecho y la doctrina son criterios auxiliares de la actividad judicial*”.

No se decreta ninguna otra prueba porque no existe solicitud de las partes y el asunto en controversia es de pleno derecho.

Queda notificado por estrados el auto de pruebas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

De conformidad con los artículos 179 y 180 de la Ley 1437 de 2011 y el auto de fecha 13 de noviembre de 2015, que obra a folio 118 del expediente, se concederá la palabra a cada una de las partes por el término de diez (10) minutos para que presenten los alegatos de conclusión antes esta Sala.

Tiene la palabra el apoderado de la parte demandante quien reitera lo expuesto en la demanda y resalta que el concepto demandado viola el principio de equidad, al negar la deducción por depreciación a los sujetos no obligados a llevar contabilidad, lo que por demás transgrede los artículos 95-9, 228 y 363 de la Constitución Política.

Se le concede la palabra al apoderado de la DIAN, quien reitera lo dicho en la contestación de la demanda y destaca que el Estatuto Tributario exige el registro contable para que opere la deducción por depreciación y para que se puedan comprobar los hechos económicos registrados.

Finalmente, se le concede la palabra al señor Procurador Sexto Delegado ante la Sección Cuarta del Consejo de Estado, quien manifiesta que se deben negar las pretensiones de la demanda, porque no existe transgresión a los principios establecidos en el artículo 363 de la Constitución Política y porque el concepto de violación no fue explicado suficientemente en la demanda.

Luego de escuchados los alegatos de conclusión, se suspende la audiencia siendo las 12:03 p.m., para tomar la decisión.

Se reanuda la audiencia a las 12:21 p.m.

Luego de haber estudiado el asunto objeto de la controversia procede la Sala a dictar

SENTENCIA

Decide la Sala sobre la demanda interpuesta por el ciudadano José Darío Zuluaga Calle en la que solicitó se declare la nulidad del Concepto 16805 del 2 de marzo de 2001, expedido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la DIAN que señala, en lo pertinente:

“PROBLEMA JURÍDICO

¿Los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad pueden fiscalmente hacer uso de la deducción por depreciación?

TESIS JURÍDICA

La deducción por depreciación no es procedente para los contribuyentes que no llevan contabilidad.

INTERPRETACIÓN JURÍDICA

Al establecer la ley la deducción por depreciación para el impuesto sobre la renta, ordena que ésta se lleve a los registros contables en la forma que indique el reglamento.

A su turno el Decreto 3019 de 1989 artículo 4º prevé que para la procedencia de la deducción por depreciación sobre el costo de bienes ajustados, ésta debe registrarse en el Estado de Pérdidas y Ganancias como un gasto por concepto de depreciación, por lo menos por un valor igual al solicitado fiscalmente, y además se deben registrar en los estados financieros, por separado, el valor del bien ajustado por inflación y las respectivas depreciaciones acumuladas, las cuales también son objeto de ajuste de acuerdo con el porcentaje anual aplicable”.

Según el demandante, la disposición vulnera el artículo 363 de la Constitución Política, relacionado con los principios de equidad y de progresividad del sistema tributario, porque el hecho de no contemplar la deducción por depreciación de bienes que tengan el carácter de activos fijos a personas no obligadas a llevar contabilidad en debida forma, asigna una carga excesiva toda vez que se aumenta la base de tributación de esos contribuyentes.

Argumenta que la depreciación no la causa un registro contable sino el desgaste o deterioro por el uso de un bien, y que el legislador, al establecer el beneficio de la deducción por depreciación, no diferenció entre obligados y no obligados a llevar contabilidad.

La Administración, por su parte, indicó que la depreciación es una deducción y como beneficio fiscal es de carácter restrictivo y se deben cumplir unos requisitos para que sea procedente. Indicó que los registros contables son de la esencia de la deducción por depreciación, pues dado que se aplica en forma proporcional con base en la vida útil del bien, debe tenerse una referencia clara de su aplicación, y ello sólo se desprende de los libros de contabilidad llevados en forma legal. Por lo tanto, si no existe contabilidad, mal puede llevarse el registro del sistema que se adopte para tales efectos.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La parte demandante reitera lo expuesto en la demanda y resalta que el concepto demandado viola el principio de equidad al negar la deducción por depreciación a los sujetos no obligados a llevar contabilidad, lo que por demás transgrede los artículos 95-9 228 y 363 de la Constitución Política.

El apoderado de la DIAN reitera lo dicho en la contestación de la demanda y destaca que el Estatuto Tributario exige el registro contable para que opere la deducción por depreciación y para que se puedan comprobar los hechos económicos registrados.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante la Sección Cuarta del Consejo de Estado manifestó que se deben negar las pretensiones de la demanda porque no existe transgresión de los principios establecidos en el artículo 363 de la Constitución Política y porque el concepto de violación no fue explicado suficientemente en la demanda. Además, porque la ley establece la obligación de registrar la depreciación en los registros contables.

CONSIDERACIONES

Procede la Sala a establecer si la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, al expedir el concepto señalado violó los principios de equidad y de progresividad del sistema tributario, consagrados en el artículo 363 de la Constitución Política.

Obligados a llevar contabilidad y aspectos generales de la contabilidad

El artículo 19 del Código de Comercio estableció que, por regla general, todos los comerciantes están obligados a *“llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales”*, y es comerciante toda persona que realice profesionalmente las actividades consideradas por la ley como mercantiles, ya sea personalmente o por interpuesta persona.

Así, por regla general, la obligación formal de llevar contabilidad está dada en función de la realización profesional y habitual de actividades mercantiles, conceptos que al definir la calidad de comerciante de un sujeto implican un tratamiento legal diferenciado con respecto a las personas que ocasionalmente desarrollan actos de naturaleza mercantil y que, al no ser considerados comerciantes, no deben llevar contabilidad.

En otras palabras, las obligaciones que en materia contable recaen sobre los comerciantes, en razón de sus actividades y de la habitualidad con las que las realizan, no son las mismas que para las personas que no acreditan tal condición, por lo que no se trata de sujetos sobre los cuales se exija un tratamiento igualitario por parte de la ley, ya que no están en las mismas condiciones de hecho y de derecho.

En cuanto a la obligación formal, para los comerciantes, de llevar contabilidad, el artículo 51 del Código de Comercio dispone que esta debe suministrar una historia clara, completa y fidedigna de los negocios que ejecutan y que de ella hacen parte todos los comprobantes que sirven de respaldo a las partidas asentadas en los libros y la correspondencia directamente relacionada con los negocios.

Por su parte, el Decreto 2649 de 1993⁵, fijó el procedimiento para reconocer formalmente, en la contabilidad, los hechos económicos realizados durante el periodo, los que deberán clasificarse cronológicamente según su naturaleza en las cuentas dispuestas para ello, a más tardar en el mes siguiente a su ocurrencia.

Se evidencia, entonces, que la contabilidad, al contener el registro de las actividades que los sujetos obligados a llevarla ejecutan, permite identificar, medir, clasificar, analizar, evaluar e informar las operaciones por estos realizadas, de forma clara, completa y fidedigna⁶, lo que para efectos fiscales permite determinar las cargas tributarias en cabeza de los contribuyentes.

Es por esto que la Administración cuenta con diferentes mecanismos para compeler a los obligados al cumplimiento de los deberes formales relacionados con la contabilidad, como son la imposición de sanciones (Arts. 654 y ss del E.T.) o mediante la facultad de exigir la exhibición de los libros de comercio a las autoridades competentes (Art. 15 de la Constitución Política).

De lo expuesto, se concluye que el tratamiento fiscal que en materia contable recae sobre los comerciantes, está constituido por una serie de deberes y prerrogativas originados en la naturaleza misma de las actividades que realizan habitualmente, los cuales no aplican a los sujetos que no están obligados a llevar contabilidad y que, por consiguiente, no se encuentran en las mismas condiciones de aquellos.

Deducción por depreciación

⁵ Artículos 47, 48, 53 y 56 del Decreto 2649 de 1993.

⁶ Arts. 1º y 3º del mencionado Decreto 2649 de 1993.

Se advierte que para efectos del reconocimiento de la deducción por depreciación se hace necesario su registro en la contabilidad del contribuyente.

En efecto, el artículo 141 del Estatuto Tributario, dispone:

“Art. 141. Registro contable de la depreciación.

Las cuotas anuales de depreciación de que tratan las normas tributarias, deberán registrarse en los libros de contabilidad del contribuyente en la forma que indique el reglamento”.

En términos generales, la depreciación es el reconocimiento racional y sistemático de la pérdida de valor de los activos fijos tangibles utilizados en la actividad productora de renta, a causa de su uso, desgaste normal o por obsolescencia⁷, y equivale a la alícuota o suma necesaria para amortizar la totalidad del costo del bien durante el término de su vida útil, siempre que éste haya prestado servicio en el año o periodo gravable de que se trate.

El beneficiario de la deducción por depreciación es el propietario o usufructuario de los activos y se debe calcular sobre el costo del bien⁸ mediante los siguientes sistemas: i) de línea recta; ii) de reducción de saldos o; iii) por otro sistema de reconocido valor técnico autorizado por el funcionario competente de la Administración. En caso de la utilización del sistema de depreciación de reducción de saldos, no se admitirá un valor residual inferior al 10% del costo del activo y no será admisible la aplicación de los turnos adicionales referidos en el artículo 140 del Estatuto Tributario para el caso de la depreciación acelerada⁹.

El artículo 135 del Estatuto Tributario estableció que los bienes depreciables son los activos fijos tangibles, aquellos denominados activos fijos productores de renta, lo que excluye los activos movibles.

⁷ El artículo 128 del Estatuto Tributario definió la obsolescencia como 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, que determine la necesidad de abandonarlo por inadecuado, antes del vencimiento de su vida útil.

⁸ El costo del bien está constituido por el precio de adquisición, incluidos impuestos, más las adiciones y gastos necesarios para su puesta en servicio.

⁹ Parágrafo adicionado al artículo 134 del E.T. por el artículo 159 de la Ley 1607 de 2012.

La vida útil de estos bienes se determina por vía reglamentaria y deberá fijarse entre tres (3) y veinticinco (25) años atendiendo la actividad en que se utiliza el bien, los turnos normales de la actividad respectiva, la calidad de mantenimiento disponible y las posibilidades de obsolescencia¹⁰.

Una vez determinado el costo del bien y la duración de su vida útil, se aplica el método de depreciación pertinente con el fin de establecer las cuotas anuales de depreciación que, por expresa disposición del artículo 141 del Estatuto Tributario, deben registrarse en los libros de contabilidad del contribuyente a título de gasto.

Aunque las partes concuerdan en que se trata de un beneficio fiscal, se precisa que la depreciación es una deducción, tal como está consagrada legalmente.

Es preciso señalar que dentro de los antecedentes legales del artículo 141 del Estatuto Tributario se encuentra el artículo 42 de la Ley 75 de 1986 que, además de ordenar que las cuotas anuales de depreciación se registren en los libros de contabilidad del contribuyente, estableció una serie de requisitos, todos ellos contables, dirigidos a los contribuyentes que en su declaración de renta hagan uso de la deducción.

En ese orden de ideas, la determinación de las cuotas anuales de depreciación, que constituyen un gasto deducible en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, se informa en una serie de procedimientos contables encaminados a establecer el valor real de la pérdida de valor de los activos fijos tangibles utilizados en la actividad productora de renta del contribuyente, lo cual justifica el deber de registrar dichas cuotas en la contabilidad del obligado para efectos de su posterior verificación, pero sobre todo para establecer la información exacta de la situación de la empresa, pues si bien los hechos registrados en los denuncios privados se presumen veraces (Art. 746 del E.T.), tal presunción no exime al contribuyente de su posterior demostración mediante los medios de prueba idóneos para tal efecto.

Caso particular

¹⁰ Artículo 137 del Estatuto Tributario.

A partir de las anteriores consideraciones, el Despacho advierte que de la interpretación sistemática de las normas que regulan la deducción por depreciación se evidencia que la prerrogativa fiscal sólo opera para los sujetos obligados a llevar contabilidad, pues la determinación de las cuotas anuales de depreciación de un activo fijo tangible se da como resultado de un proceso de carácter contable, que por expresa disposición legal debe registrarse en la contabilidad del contribuyente.

Es por eso que el Estatuto Tributario sí estableció un tratamiento diferenciado en lo que respecta a la deducción por depreciación, disponiendo que los contribuyentes que no están obligados a llevar contabilidad no pueden acceder a la misma.

No existe la invocada violación a los principios de equidad y de progresividad del sistema tributario porque, como se indicó, los sujetos obligados a llevar contabilidad no están en las mismas condiciones que los sujetos que ocasionalmente ejecutan actividades de índole mercantil o de otras actividades y que, por tanto, no deben llevarla, en razón a que los primeros realizan habitualmente dichas actividades y están sometidos a un tratamiento legal diferente.

Como lo anotó el actor, el principio de equidad en materia tributaria busca ponderar la distribución de las cargas y de los beneficios fiscales de los contribuyentes, con el fin de evitar excesos que no consulten la capacidad económica de los mismos; por lo tanto, sería inequitativo que aquellos contribuyentes que en razón de sus actividades deben cumplir con el deber formal de llevar contabilidad en debida forma, con todas las obligaciones que esto implica, estén en igualdad de condiciones con los sujetos que no están obligados a hacerlo, cuya capacidad contributiva no puede ponderarse por el ejercicio esporádico de una actividad mercantil o por el hecho de no estar obligados a no llevar la contabilidad.

Por último, la Sala observa que el concepto demandado no está imponiendo una carga tributaria excesiva, como lo afirma el demandante, porque la carga tributaria es una sola, tanto para los obligados como para los no obligados a llevar contabilidad; lo único que precisa es que para poder hacer uso de la deducción por depreciación en el impuesto sobre la renta, tal como lo dispone el artículo 141

del E.T., ésta debe registrarse contablemente, a diferencia de otras deducciones que aplican para todos los contribuyentes.

En consecuencia, la Sala denegará las súplicas de la demanda.

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

F A L L A

DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.

La presente providencia queda **NOTIFICADA POR ESTRADOS**, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 291 y 294 del Código General del Proceso.

La presente audiencia ha sido grabada y queda a disposición de las partes en la secretaría de la Sección Cuarta.

Cópiese, comuníquese y cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

(Ausente con permiso)

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Firman en constancia de haber asistido a la presente audiencia,

JOSE DARÍO ZULUAGA CALLE

Demandante

C.C. 71.319.122

JUAN CARLOS DÍAZ GARCÍA

Apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN

C.C. 3.808.829 de Cartagena

ALVARO JOSÉ MARTÍNEZ ROA

Procurador Sexto Delegado ante la Sección Cuarta del Consejo de Estado