



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

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., nueve (9) de abril de dos mil veinticinco (2025)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	25000-23-37-000-2018-00259-01 (26144)
<b>Demandante</b>	CENCOSUD COLOMBIA S.A.
<b>Demandada</b>	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
<b>Temas</b>	Impuesto sobre la renta año 2010. Término de amortización contratos de colaboración empresarial. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos. Sanción por disminución de pérdidas.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 4 de marzo de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A<sup>1</sup>, que resolvió lo siguiente:

**“PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad parcial de la Resolución No. 312412016000109 del 2 de diciembre de 2016, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN le profirió a la sociedad CENCOSUD COLOMBIA S.A. liquidación oficial de revisión por su impuesto de renta del año gravable 2010; y de la Resolución No. 009.849 del 13 de diciembre de 2017, a través de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN modificó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.**

**SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, TÉNGASE como liquidación del impuesto sobre la renta del año 2010 de la sociedad CENCOSUD COLOMBIA S.A. la efectuada por esta Corporación y que obra en la parte motiva de esta providencia.**

**TERCERO. No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.**

(...)"

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 18 de abril de 2011, Cencosud Colombia S.A. (antes Easy Colombia S.A.) presentó declaración del impuesto sobre la renta y complementario del 2010, en la cual registró una pérdida líquida del ejercicio, liquidó el impuesto sobre la renta presuntiva y reportó un saldo a favor<sup>2</sup>.

El 5 de junio de 2012 la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes inició investigación a la sociedad dentro del programa de pérdida líquida (PQ). En ejercicio del beneficio consagrado en el artículo 56 de la Ley 1739 de 2014, Easy Colombia presentó el 27 de febrero de 2015 corrección a la declaración privada en la que

<sup>1</sup> Samai Tribunal, índice 18.

<sup>2</sup> FI 5, Caa.



aumentó los ingresos brutos no operacionales y la deducción por inversión en activos fijos, sin modificar el respectivo saldo a favor<sup>3</sup>.

Previa emisión del requerimiento especial y su respuesta<sup>4</sup>, el 2 de diciembre de 2016, la DIAN emitió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412016000109<sup>5</sup> que desconoció parcialmente gastos operacionales de ventas y deducciones por inversión en activos fijos, impuso sanción por disminución de pérdidas fiscales y liquidó un saldo a pagar, como consecuencia de la sanción.

El contribuyente interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto en la Resolución 009849 del 13 de diciembre de 2017<sup>6</sup> que reliquidió la sanción por pérdidas fiscales, en aplicación del principio de favorabilidad, lo cual modificó entonces el saldo a pagar, y confirmó en lo demás la liquidación oficial.

## ANTECEDENTES DEL PROCESO

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>7</sup>:

#### **“A. A TÍTULO DE NULIDAD.**

*Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados se declare la Nulidad Absoluta de; (i) la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412016000109 del 2 de diciembre de 2016, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, por medio de la cual modificó oficialmente la declaración privada de EASY COLOMBIA S.A. (Hoy CENCOSUD COLOMBIA S.A.) relacionada con el Impuesto sobre la Renta correspondiente al periodo gravable 2010; y de (ii) la Resolución No. 009849 del 13 de diciembre de 2017, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración presentada(sic) por la Compañía, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN- a través de la cual se modificó la Liquidación Oficial de Revisión.*

*En caso que se acepten parcialmente los argumentos expuestos por la Demandante durante este proceso judicial, solicito respetuosamente a su Honorable Despacho se sirva declarar la Nulidad Parcial de los Actos Administrativos demandados, derivada de los fundamentos aceptados, liquidando el saldo a favor o a pagar correspondiente.*

#### **B. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.**

*Respetuosamente solicito a su Honorable Despacho que como consecuencia de la Nulidad de los Actos Administrativos Demandados, se declare como Restablecimiento del Derecho la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta presentada por EASY COLOMBIA S.A. (Hoy CENCOSUD COLOMBIA S.A.) correspondiente al periodo gravable 2010.*

*En caso que su Honorable Despacho declare la Nulidad Parcial de los Actos Administrativos demandados, solicito subsidiariamente se sirva establecer los conceptos y valores sobre los cuales procedieron las deducciones determinadas por la Compañía en su declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2010, y su incidencia en el valor a pagar por concepto de sanción por rechazo o disminución de pérdidas.*

#### **C. COSTAS Y AGENCIAS EN DERECHO.**

*Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que, teniendo en cuenta que los Actos Administrativos demandados contradicen el ordenamiento jurídico en forma flagrante, se condene*

<sup>3</sup> FI 1411, Caa.

<sup>4</sup> Requerimiento Especial Nro. 312382016000034 del 10 de marzo de 2016

<sup>5</sup> FI 1413 Caa.

<sup>6</sup> FI 1698 Caa.

<sup>7</sup> Samai. Índice 2.



*en costas a la parte Demandada, como consecuencia de la declaratoria de Nulidad Absoluta de los Actos Administrativos demandados.*

*Las costas y agencias en derecho se solicitan de conformidad con el contenido normativo determinado en los artículos 361, 363, 364, 365 y 366 del Código General del Proceso, y en concordancia con el Acuerdo No. PSAA16-10554 del 5 de agosto de 2016 del Consejo Superior de la Judicatura".*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 6, 29, 83 y 121 de la Constitución Política; 142, 143, 158-3, 647-1, 711, 730 numeral 2, 742 y 743 del Estatuto Tributario; 27, 28, 740, 741, 1494 y 1602 del Código Civil; 3, 7, 42 y 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 176 del Código General del Proceso; 264 de la Ley 223 de 1995; 5 de la Ley 198 de 1998; 66 del Decreto 2649 de 1993; y, 1, 2 y 3 del Decreto 1766 de 2004.

El concepto de la violación se resume así<sup>8</sup>:

### 1. Falsa motivación

Alegó que la DIAN asumió que la actora se había obligado a aportar bienes, instalaciones y activos (mejoras), los cuales presuntamente debía transferir al propietario de los locales, al finalizar los contratos de colaboración empresarial. Cuestionó ese supuesto, dado que en los contratos no se incorporó la realización de aportes ni la transferencia de dominio de bienes.

Al efecto, transcribió los “*antecedentes y consideraciones*” de los contratos de colaboración empresarial con Almacenes Éxito, para afirmar que estos se suscribieron para sumar esfuerzos para desarrollar y aprovechar económicamente los inmuebles, sin transferir su propiedad.

Posteriormente, a partir del “*objeto general*” de los contratos referidos, concluyó que se exceptuó expresamente la transferencia o aporte de bienes, dado que Almacenes Éxito solo se obligó a conceder la mera tenencia de los inmuebles, con lo cual ostentaba el derecho de dominio, que no transfirió. Planteó que su obligación se limitó a construir y adecuar locales comerciales en esos inmuebles, como mero tenedor, y a retribuir en dinero a Almacenes Éxito, por el derecho a instalarse, usar y explotar los locales, sin que nada de lo anterior constituya un aporte.

Refirió a la sección “*naturaleza del contrato*”, para insistir en que no implicaba la transferencia de bienes, e invocó la sección de “*etapas del contrato, obligaciones y derechos de las partes*”, para reiterar que en ninguna de las mismas se pactaron aportes ni transferencia alguna, sino el pago de una retribución única por ocupación y una prima periódica de uso y explotación por la tenencia del local, cuyos terrenos, mejoras y construcciones eran de Almacenes Éxito.

Anotó que las construcciones hechas en los locales comerciales eran de Almacenes Éxito desde el inicio del contrato, y los pagos retribuían el uso y goce de los inmuebles.

<sup>8</sup> Antes de desagregar los cargos de violación, relató que el objeto social de Easy Colombia, en esa época, era la constitución y puesta en marcha de establecimientos de comercio dedicados a proveer servicios de bricolaje y el desarrollo de actividades relacionadas con el sector de la construcción y que, suscribió diversos contratos de colaboración empresarial con Almacenes Éxito (en adelante Éxito), para la instalación, uso y explotación de locales comerciales, en donde la actora tenía la obligación de construir y adecuar los locales, para el posterior uso y explotación.



## 2. Nulidad por indebida aplicación del inciso 3º del artículo 143 del Estatuto Tributario

Aseveró que el rechazo de la deducción por amortización de inversiones por construcción y adecuación en terrenos de terceros, se originó porque para la Administración, la amortización de las mismas sólo procedía si se realizaban en un término de 30 años, en consideración a la obligación de transferir los activos y al plazo de los contratos de colaboración empresarial, de acuerdo con el inciso 3º del artículo 143 del Estatuto Tributario.

Describió los supuestos del artículo 143 ibidem (vigente para la época de los hechos) para defender que, ante la ausencia de aportes y transferencia de bienes, no era aplicable el tercer inciso de la norma. Acudió a las definiciones de la Real Academia de la Lengua sobre transferir y aportar, para insistir en que en sus contratos no hubo entrega ni transferencia de bienes que lo obligase a amortizarlos en el término de duración de aquellos.

Cuestionó que la DIAN considerara que el dinero pagado por retribución única por ocupación y por prima periódica de explotación correspondiera a un aporte, pues ese tipo de pago se hizo para extinguir las obligaciones del contrato, e ingresó a las arcas de Almacenes Éxito, como contraprestación por la tenencia de los inmuebles. Reprochó que el cuestionamiento de la amortización recayera sobre las mejoras y no sobre los pagos, dado que la retribución única se amortizó en el término de 30 años y la prima periódica no se amortizó en 2010. En todo caso, subrayó que los valores pagados no hicieron parte de los rechazos.

Frente al argumento de la demandada relativo a que las mejoras construidas en terrenos del tercero eran un aporte, que debía transferirse en el marco de la ejecución de los contratos de colaboración, evidenció que no podía transferir dichas construcciones dado que no ostentaba su propiedad jurídica, pues estas eran de Almacenes Éxito. Transcribió apartes de los actos, para indicar que la DIAN confesó que la propiedad de las mejoras era de Almacenes Éxito.

## 3. Nulidad por interpretación errada del inciso tercero del artículo 143 del Estatuto Tributario

Afirmó que la DIAN interpretó indebidamente la norma. Para esto, cuestionó la definición del verbo “aportar” consignada en los actos demandados, la cual se tomó de fuentes contradictorias, y la aplicación del inciso tercero del artículo 143 del Estatuto Tributario, pues este exige no solo que exista un aporte de bienes o activos, sino también que estos se transfieran durante la ejecución del convenio, circunstancia que de no ocurrir hace la norma inaplicable.<sup>9</sup>

Insistió en que el rechazo se enfocó en valores amortizados por concepto de mejoras<sup>10</sup>, y no en los rubros de retribución única por ocupación, ni prima periódica.

Señaló que el inciso tercero del artículo 143 del Estatuto Tributario solo es aplicable a contratos de concesión, riesgo compartido o joint venture, en forma taxativa. Estableció que, en virtud de eso, la norma diferenció dos plazos de amortización: uno general y otro específico para este tipo de contratos<sup>11</sup>. Mencionó que los

<sup>9</sup> Al respecto, citó la sentencia del 28 de julio de 2011, exp. 17161 del Consejo de Estado.

<sup>10</sup> Según la DIAN, el mayor valor de amortización fiscal versus contable en relación con las mejoras en terrenos de terceros fue de \$16.388.329.971

<sup>11</sup> Al efecto, invocó las sentencias del 28 de julio de 2011, exp. 17161, del 19 de agosto de 2010, exp. 17010 del Consejo de Estado.



acuerdos suscritos por ella no eran de concesión, riesgo compartido o joint venture, sino de colaboración empresarial.

Cuestionó el plazo de amortización sugerido por la Administración y reiteró que, según los certificados de tradición, los inmuebles eran de propiedad de Almacenes Éxito, al igual que las adecuaciones efectuadas en esos. Insistió en que no realizó aportes de bienes o activos que se hubiere obligado a transferir posteriormente, para lo cual refirió a los artículos 740 y 741 del Código Civil sobre la tradición que, consideró inexistente, pues a lo que se obligó fue a restituir la tenencia de los locales, junto con sus mejoras.

Transcribió algunas cláusulas de los contratos y afirmó que la DIAN pretermitió los artículos 740, 741, 1494 y 1602 del Código Civil, puesto que desconoció la inexistencia de una transferencia de dominio de bienes bajo los contratos de colaboración, de acuerdo con la voluntad de las partes y las obligaciones nacidas de los acuerdos. Invocó la vulneración de los artículos 5 de la Ley 489 de 1998, y 6 y 121 de la Constitución Política, y sostuvo que no podía transferir bienes que no eran suyos a quien siempre ha sido su propietario.

#### **4. Desconocimiento de los artículos 27 y 28 del Código Civil al confundir la restitución de los locales con la transferencia de dominio de estos**

Afirmó que la obligación pactada en el contrato era una restitución, la cual no puede confundirse con la transferencia de dominio. Alegó que la Administración sugirió que en el caso de las mejoras se constituyó una transferencia de bienes, obras, instalaciones o activos, y que la restitución se limitaba a los locales comerciales. Recalcó que no se obligó a transferir activos a Almacenes Éxito, y que la DIAN estaba desconociendo el sentido literal de las palabras restitución y transferencia.

Reiteró que no es posible ceder el dominio sobre mejoras de bienes pertenecientes a un tercero, y que no le era dado a la Administración desconocer la definición de transferencia del Código Civil, en aplicación de la interpretación gramatical. Presentó un cuadro con artículos del mismo código sobre las obligaciones relacionadas con la restitución de bienes y las de transferencia de activos, en las figuras jurídicas de rescisión, accesión, usufructo, el justo título y el pago. Insistió en que la transferencia implica el cambio de derecho de dominio, mientras que la restitución es solo la devolución de la cosa.

#### **5. Falta de aplicación de los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario y 66 del Decreto 2649 de 1993 – procedencia de la amortización de la retribución única**

Relató que la DIAN rechazó la diferencia entre el valor fiscal y contable de la amortización de la retribución única por ocupación<sup>12</sup>, la cual corresponde al pago que le hizo a Almacenes Éxito por la tenencia de locales comerciales durante 30 años. Resaltó que la retribución única era una inversión necesaria para la realización de los fines del negocio, pues en esos locales ella ejercía su actividad comercial.

Transcribió el artículo 142 del Estatuto Tributario y apartes de la sentencia del 4 de mayo de 2015 (exp. 20594, CP: Martha Teresa Briceño De Valencia), para defender que la amortización es deducible al devenir de inversiones necesarias y

<sup>12</sup> En este caso, correspondiente a \$1.812.052.366, según la actora.



relacionadas con la actividad productora de renta. Y, a su vez, citó el artículo 66 del Decreto 2649 de 1993, para sostener que los métodos de amortización fiscales no necesariamente deben confluir con los contables, ya que, los contribuyentes pueden utilizarlos en forma distinta<sup>13</sup>, con lo cual no es dable rechazar la diferencia entre estos, si la misma se encuentra justificada.

Señaló que, como los pagos de la retribución única por ocupación constituían una inversión necesaria para los fines del negocio, que permitía operar los locales por 30 años, estos tenían la naturaleza de intangibles por ser constituir el derecho a utilizarlos. Se refirió a la forma de pago de los contratos y la conversión a pesos de cada uno, para resaltar que todos se registraron debidamente en la contabilidad.

A través de cuadro resumen, desglosó los activos amortizados, los métodos fiscales y contables aplicados y los plazos utilizados (30 y 5 años, vida útil e inmediato), para advertir que, para efectos contables utilizó el método de línea recta, mientras que para efectos fiscales aplicó el de reducción de saldos. Presentó cuadros comparativos entre los valores contable y fiscal de los activos amortizados bajo cada contrato (Éxito Américas, Éxito Norte y Éxito Occidente), recalando que las diferencias obedecen al uso de métodos diferentes, con lo cual no procedía el rechazo.

## **6. Los actos se fundamentaron en hechos ajenos a los del requerimiento especial**

Sostuvo que la DIAN, en el requerimiento, propuso el rechazo de la amortización de la retribución única por ocupación bajo los mismos fundamentos del rechazo de la amortización de inversiones en propiedades de terceros, esto es, por el cambio de plazo en la amortización bajo línea recta de 30 a 5 años.

Empero, con la Liquidación Oficial lo que afirmó la Administración es que rechazaba el mayor valor fiscal sobre el contable, y no por el término de amortización, perspectiva que fue confirmada en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Acotó que con esto la DIAN transgredió el principio de correspondencia<sup>14</sup> y vulneró la buena fe y la lealtad procesal.

## **7. Nulidad por no haberse expuesto los motivos jurídicos, fácticos y probatorios del rechazo de la amortización de la retribución única por ocupación**

Se refirió a la motivación de los actos administrativos y a la falta de motivación<sup>15</sup> y sus efectos. Afirmó que Liquidación Oficial rechazó la amortización de la retribución única por ocupación por la diferencia entre el valor fiscal y contable, sin explicar por qué consideraba que esta no estaba justificada.

Sobre la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, adujo que, pese a que ella demostró el cumplimiento de los requisitos para deducir la amortización y justificó las diferencias en los valores fiscal y contable, la Administración señaló, sin

<sup>13</sup> Trajo a colación la sentencia del 19 de marzo de 2015, exp. 20206 del Consejo de Estado.

<sup>14</sup> Al respecto citó las sentencias de 6 de octubre de 2005, exp. 14635, de 8 de mayo de 2008, exp. 14346, de 18 de junio de 2009, exp. 15540, de 23 de agosto de 2012, exp. 18306, de 16 de octubre de 2014, exp. 18882 del Consejo de Estado.

<sup>15</sup> Citó las sentencias del 12 de junio de 2011, exp. 16090, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 30 de agosto de 2017, exp. 20971, del 13 de junio de 2013, exp. 17495, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 26 de marzo de 2009, exp. 16496.



sustento, que el rechazo obedecía a estas últimas diferencias sin explicar la presunta inexactitud en la declaración.

Resaltó que, en todo caso, la DIAN aceptó que la discusión no era sobre la aplicación del artículo 143 del Estatuto Tributario ni sobre la posibilidad de utilizar métodos de amortización diferentes.

**8. La compañía cumplió con la totalidad de los requisitos exigidos para acceder a la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos**

Alegó que la DIAN rechazó la deducción por inversión en activos fijos por tratarse de inversiones realizadas en propiedad de un tercero. No obstante, relató que ni el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, ni el Decreto 1766 de 2004, estipularon como requisito de procedibilidad que la titularidad de los inmuebles en los que se ejecutara la inversión fuera del contribuyente.

Precisó que, bajo la definición normativa de activo fijo real productivo, los requisitos eran que la inversión recayera sobre un bien tangible, que formara parte del patrimonio del contribuyente, que participara en su actividad productora de renta y que fuera depreciable, los cuales cumplió considerando que:

- i) Las construcciones en los locales eran bienes perceptibles por los sentidos, cuya naturaleza de bienes tangibles no se cuestionó<sup>16</sup>.
- ii) Realizó construcciones que explotaría por 20 años, prorrogables por 10 adicionales, cuyas inversiones debían amortizarse como cargos diferidos, que, por tanto, se registran contablemente dentro de su patrimonio. Resaltó que este registro suplía el requisito exigido por la norma sobre que el activo fijo debía formar parte del patrimonio (artículos 35, 37 y 67 del Decreto 2649 de 1993). Añadió que el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004 señaló que, ante la realización de obras de infraestructura para la puesta en marcha de activos fijos reales productivos, el valor de la inversión es la base de la deducción que corresponde al valor de los bienes y servicios adquiridos. Dijo que el registro en el patrimonio estaba acreditado en el libro mayor y balances.
- iii) Referenció el objeto social de la compañía para enfatizar que las inversiones participaron de manera directa en su actividad productora de renta, toda vez que eran para adecuar los locales comerciales en donde ejecutaba la misma.
- iv) Alegó que las inversiones realizadas eran activos amortizables al ser activos diferidos, pese a que la DIAN no lo discutió.

**9. Nulidad por exigir el cumplimiento de requisitos inexistentes para acceder a la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos**

Precisó que las normas que regulan la materia no exigen que los inmuebles en los que se realizó la construcción sean de propiedad de quien toma la deducción, pues la norma solo condicionó la misma a que los activos fijos reales productivos formaran parte del patrimonio del contribuyente. Esta no exigió, en el caso de activos fijos reales productivos que se construyesen, que la deducibilidad sólo procedía si el activo se construía en otro activo fijo de propiedad del mismo contribuyente. Afirmó que la demandada exigió un requisito no contemplado en la norma y transcribió apartes de los Conceptos DIAN 004831 de 2001 y 85073 de 2008.

<sup>16</sup> Citó los Conceptos DIAN 19552 de 2006 y 30032 de 1989.



## 10. Indebida valoración de las pruebas

Expuso que aportó las pruebas pertinentes, conducentes y útiles para demostrar la indebida fundamentación de los actos, las cuales no fueron valoradas por la DIAN al decidir en contrario. Dentro de estas mencionó los contratos de colaboración empresarial, que dan cuenta de la ausencia de aportes y transferencia de activos, los registros contables que evidencian los términos de amortización y su diferencia con el tratamiento fiscal y la relación de inversiones, que da cuenta de la deducción por inversión en activos reales fijos productivos. Concluyó que la Administración negó infundadamente el valor de las pruebas.

## 11. Inaplicación del precedente y de sub-reglas jurisprudenciales

Afirmó que el artículo 7 del Código General del Proceso dotó de fuerza jurídica el precedente jurisprudencial. Se refirió a varias sentencias del Consejo de Estado que avalaron la procedencia de la deducción de activos fijos reales productivos para inversiones realizadas en bienes de terceros<sup>17</sup>, siendo suficiente el registro contable de las mismas para considerarlas dentro del patrimonio.

## 12. Transgresión de la buena fe, seguridad y confianza legítima al inaplicar el precedente jurisprudencial

Señaló que la DIAN violó la buena fe y la confianza legítima, al desconocer los precedentes jurisprudenciales del Consejo de Estado invocados por ella, bajo el argumento de que esas providencias sólo producían efectos inter-partes y, al mismo tiempo y en forma contradictoria invocar la aplicación de la sentencia del 25 de septiembre de 2017 (exp. 20584, CP: Milton Chaves García).

## 13. Desconocimiento de la doctrina oficial

Sostuvo que la demandada vulneró el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, al inaplicar su propio Concepto nro. 39363 de 2007, que avaló la deducción de inversiones en obras de infraestructura, en el marco de contratos de concesión, en bienes que no son de propiedad del contribuyente, pero que se registran como cargos diferidos.

## 14. Improcedencia de la sanción por diminución de pérdidas

Estimó que la sanción es improcedente debido a la ausencia de hecho sancionable, pues las deducciones cumplieron a cabalidad los presupuestos para su procedencia.

En todo caso, reprochó que la demandada impusiera la sanción con base en criterios meramente objetivos, lo cual está vetado, pues en su concepto se debe consultar el ánimo defraudatorio, la ausencia de perjuicios, y la diferencia de criterios, entre otros.

Alegó, bajo el inciso 2º del artículo 647-1 del Estatuto Tributario, la aplicación de la eximente de la sanción cuando se da la configuración de una diferencia de criterios, en los términos del artículo 647 de la misma norma, dadas las diferentes interpretaciones encontradas frente al artículo 143 del Estatuto Tributario, sobre la amortización de las inversiones y la deducción por inversión en activos fijos reales productivos.

<sup>17</sup> Sentencias del 29 de noviembre de 2012, exp. 18662, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 18 de junio de 2015, exp. 18792, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 13 de septiembre de 2015, exp. 18473.



## Oposición de la demanda

La DIAN controvirtió las pretensiones de la demanda con base en los siguientes argumentos<sup>18</sup>:

Indicó que para entender el debate era necesario considerar que los estados financieros de la actora revelaban que sus activos diferidos correspondían al 47% de los activos totales y al 81,53% del patrimonio. Señaló que dentro de tales activos se encontraban registradas las mejoras en propiedades ajenas, correspondientes a las construcciones realizadas en los locales objeto de los contratos con Almacenes Éxito, cuya amortización debía realizarse en el plazo de 30 años. Resaltó que la nota 16 de los estados financieros revelaba que la actora incurrió en pérdidas fiscales por la deducción de la inversión en activos fijos productivos, y se refirió a los ingresos y el mayor valor de amortizaciones, todo registrado en la nota 13.

Añadió que la actora incurrió en erogaciones que exceden lo dispuesto en el artículo 107 del Estatuto Tributario, porque las mejoras en propiedades ajenas no son necesarias, debido a que la demandante pudo operar de otra forma, ni proporcionadas, pues son exageradas frente al tamaño total de su patrimonio. Sobre las amortizaciones, cuestionó el monto registrado al compararlo contra los ingresos operacionales, y reprochó la necesidad y proporcionalidad de los pagos por retribución única por ocupación, y el pago de la prima periódica de uso y explotación.

Descartó la **falsa motivación**<sup>19</sup> bajo la premisa de que esta no se demostró. Precisó que la demandante pretende una interpretación contraria a lo probado en la actuación e insistió en que no es cierto que, desde el inicio, y durante todo el tiempo, el propietario de las construcciones y mejoras fuera Almacenes Éxito, pues ello no se pactó en los contratos. Agregó que la nota 7 de los estados financieros revela que las mejoras construidas por la demandante se debían transferir al finalizar los mismos, es decir a los 30 años.

Sobre la aplicación e interpretación del artículo **143 del Estatuto Tributario**, resaltó que los estados financieros evidencian que la demandante era propietaria de las mejoras realizadas en los locales, así como de algunas cláusulas de los contratos de colaboración empresarial que, en su concepto, probaban que la propiedad de las construcciones y mejoras solo pasaba a Almacenes Éxito al terminar el contrato, todo lo cual evidenciaba que la actora aportó dinero para la construcción de mejoras sobre bienes de propiedad de un tercero.

Para debatir la **indebida aplicación** del inciso 3º del artículo 143 del Estatuto Tributario, transcribió los apartes de los contratos que hablan de la tenencia y explotación comercial de los locales para aseverar que, cuando en los actos demandados se refirió a la restitución, lo hizo como sinónimo de la entrega de los locales comerciales o establecimientos de comercio por parte de la demandante a Almacenes Éxito, y no a la transferencia de dominio, como erradamente lo quiere hacer ver la actora. Además, enfatizó en que no es cierto que la Administración haya confesado que la actora tenía únicamente una obligación de restitución y no de transferencia de dominio, entre otros, porque los representantes de entidades públicas no pueden confesar.

<sup>18</sup> Samai Tribunal. Índice 8.

<sup>19</sup> Citó las sentencias del 25 de febrero de 2009, exp. 15797, C.P. Myriam Guerrero de Escobar, del 8 de septiembre de 2005, exp. 3644, C.P. Darío Quiñones y del 15 de marzo de 2012, exp. 16660, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárdenas del Consejo de Estado y doctrina.



En cuanto al cargo por **interpretación errada** del inciso tercero del artículo 143 ibidem, desestimó que el actor afirmara que el mismo es aplicable sólo a cierto tipo de contratos, como el de joint venture, pues si bien la Dian mencionó dicha modalidad contractual en los actos demandados a título de ejemplo, la norma no hace una enumeración taxativa de los contratos regulados en el inciso en cuestión. Resaltó que el contrato involucró el aporte de bienes, construcciones y mejoras y la transferencia de propiedad, de tal forma que el término de amortización de cinco años aplicado por la actora no es acorde con el mandato legal que impone efectuarla al término del contrato suscrito. Indicó que el contrato es ley para las partes.

Ilustró la dinámica de la cuenta PUC 17 sobre activos diferidos, descartó la violación de los artículos 740 y 741 del Código Civil, y sostuvo que la retribución única por ocupación no era un concepto amortizable.

Frente la nulidad por **desconocimiento de los artículos 27 y 28 del Código Civil**, por la supuesta confusión de la restitución de los locales con la transferencia de dominio de los bienes, planteó que en los contratos estaba implícita la tradición de los bienes, al finalizar los mismos, y se refirió a los medios de tradición del artículo 754 del Código Civil, para aseverar que el medio pactado con Almacenes Éxito era el de *“la aprehensión material de los bienes”* al término del contrato, sin que esto diera lugar a retribución alguna.

Advirtió que acató los principios del artículo 3 de la Ley 1437 de 2011, y que existía **correspondencia** entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, pues esta última sólo presentó mejores argumentos y no hechos ajenos al requerimiento.

Alegó que la actora no cumplió los requisitos del artículo 158-3 del Estatuto Tributario para deducir la **inversión en activos fijos reales productivos** y del Decreto 1766 de 2004, pues es indispensable que el contribuyente adquiera los bienes que generan la deducción y se incluyan en el patrimonio. Al respecto citó la sentencia del 26 de abril de 2007 (exp. 15153, CP: María Inés Ortiz Barbosa) y dijo que, para que proceda la deducción, no basta acreditar la causalidad y necesidad de la expensa.<sup>20</sup>

Agregó que no creó **requisitos inexistentes**, pues analizó los documentos aportados para concluir que los activos fijos sobre los que recae la deducción no son de propiedad del contribuyente, como consta en las facturas y el contrato, de tal forma que no son activos *“adquiridos”*.

Dijo que las pruebas fueron valoradas y apreciadas en conjunto y los actos se motivaron debidamente, expresando el análisis de cada prueba, con lo cual no hay **indebida valoración probatoria**. Mencionó que se respetó el debido proceso. Afirmó que la demandante incurrió de manera indebida en beneficios fiscales concurrentes, pues dedujo la inversión en activos fijos reales productivos y, al mismo tiempo, amortizó los mismos en un término menor al legalmente permitido, pretendiendo obtener ventajas más allá de la equidad y justicia tributaria.

Precisó que el concepto nro. 85073 de 2008 **no se desconoció**, y considerando que este alude a obras de infraestructura vial no es aplicable al caso. Agregó que las sentencias invocadas por la demandante debatieron hechos distintos, pues se

<sup>20</sup> Se refirió al Concepto 024724 de 17 de abril de 2012 de la Dian y a la sentencia del 25 de septiembre de 2017, exp. 20584, C.P. Milton Chaves García del Consejo de Estado.



estudió un caso sobre un contrato de leasing, así que no hay lugar al cargo por inaplicación de los antecedentes judiciales.

Estimó procedente la sanción por disminución de pérdidas, toda vez que se incluyeron gastos y deducciones improcedentes, que derivaron en una mayor pérdida líquida y que el contribuyente registró voluntariamente los datos. Descartó la configuración de una diferencia de criterios.

Consideró improcedente la condena en costas al tratarse de un asunto de interés público.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad parcial de los actos y no condenó en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones<sup>21</sup>:

Se refirió al principio de correspondencia<sup>22</sup> y desestimó su violación, porque en el requerimiento especial se propuso el rechazo de la amortización de la retribución única por ocupación al haberse detraído la misma en cuantía superior al registro contable, circunstancia reiterada en la liquidación oficial y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Agregó que el argumento conflujo en una misma glosa sin que se hubiesen propuesto hechos nuevos.

Citó apartes del contrato suscrito entre la demandante y Almacenes Éxito para el almacén Easy de Occidente, y resaltó que su objeto fue la tenencia y explotación de un local, para lo cual la actora se obligó a construirlo, operarlo y pagar una retribución única por ocupación y una prima periódica de uso, siendo las obras propiedad de Almacenes Éxito, obligándose la demandante sólo a restituir el local.<sup>23</sup> precisó que no hay lugar a la transferencia de bienes, obras, instalaciones o activos al final del contrato, dado que se pactó que los locales eran propiedad de Almacenes Éxito desde el comienzo, por lo cual estos debían restituirse y no transferirse.

Sobre los pagos por retribución por ocupación y la prima por uso, resaltó que estos se dieron como retribución por la instalación de los locales, y el uso y explotación comercial de los mismos. Precisó que el inciso tercero del artículo 143 del Estatuto Tributario solo opera en la medida en que haya aporte de bienes y transferencia de dominio, lo cual no ocurre en este caso.

Subrayó que, si bien la Dian no está obligada a aceptar la apariencia de los contratos suscritos por los contribuyentes, en este caso, la valoración probatoria efectuada por dicha entidad no reflejó una realidad contractual distinta, con lo cual no se daban los presupuestos para aplicar el inciso tercero del artículo 143 del Estatuto Tributario y, en consecuencia, la actora podía amortizar la inversión en un término no inferior a cinco años.

Con respecto a la deducción de la amortización de la retribución única por ocupación, se refirió a la motivación de los actos administrativos<sup>24</sup> y transcribió apartes de la Liquidación Oficial y de la resolución que resolvió el recurso, para precisar que la Dian sustentó fácticamente el rechazo de ese gasto en la diferencia

<sup>21</sup> Samai Tribunal, índice 18.

<sup>22</sup> Al efecto, citó las sentencias del 11 de marzo de 2010, exp. 17178 y del 1 de junio de 2016, exp. 20276, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

<sup>23</sup> Para el análisis jurídico citó los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, 55, 66 y 67 del Decreto 2649 de 1993, la sentencia del 19 de agosto de 2010, exp. 17010, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia del Consejo de Estado.

<sup>24</sup> Invocó la sentencia del 18 de julio de 2019, exp. 21026, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez del Consejo de Estado.



entre el valor fiscal y contable de la amortización, pero sin indicar los fundamentos jurídicos de tal proceder, o explicar porque la diferencia constituía inexactitud, o que norma se desconocía para que con esto la actora pudiera ejercer el derecho de defensa y contradicción. Desestimó entonces la glosa por violación a los principios de legalidad, publicidad y el derecho al debido proceso.

Citó los artículos 158-3 del Estatuto Tributario, y 1, 2 y 3 del Decreto 1766 de 2004 para advertir que la deducción por inversión en activos fijos requiere que los activos se adquieran para formar parte del patrimonio del contribuyente.<sup>25</sup> Aclaró que el desconocimiento de la deducción no se originó en que los bienes construidos se hicieran en inmuebles de terceros, sino en que las obras nunca fueron de propiedad de la demandante, de acuerdo con ciertos apartes del contrato que fueron transcritos. Reconoció que, si bien la actora tenía la explotación económica de los locales, nunca fue su titular y, en consecuencia, no adquirió un activo fijo real productivo para mantenerlo en su patrimonio. Agregó que el registro contable como activo diferido no es procedente para demostrar la titularidad del activo. Resaltó que no hay discusión frente a la naturaleza tangible y corporal de los bienes ni frente a su registro contable.

Desestimó la aplicación del artículo 3 del Decreto 1766 de 2004, que regulaba la fabricación de activos nuevos, dado que la inversión registrada no era un activo fijo que reuniera los requisitos de la deducción especial. Consideró inaplicables las sentencias del Consejo de Estado invocadas por la actora, dado que en dichos casos se analizaron inversiones de activos construidos en bienes de terceros y no la falta de titularidad sobre el activo construido. En consecuencia, confirmó el rechazo.

Estimó procedente la sanción por disminución de pérdidas, la cual ajustó conforme con las glosas aceptadas y no condenó en costas, ante la ausencia de pruebas sobre su causación.

## Recursos de apelación

La **demandante** apeló la decisión de primera instancia, como sigue:

En relación con el rechazo de las deducciones que se realizaron bajo el artículo 158-3 del Estatuto Tributario<sup>26</sup>, manifestó que la sentencia de primera instancia confundió las “Adecuaciones”, que son de su titularidad, con las “Construcciones” que pertenecían a Almacenes Éxito. Se refirió a las secciones 8.1.3. y 8.2.4. del contrato de colaboración para aseverar que, si bien se reconoció que la propiedad de las obras era de Almacenes Éxito, la de las adecuaciones debía evaluarse bajo la Sección 8.1.3. del contrato.

Remitió a las definiciones de construcción y adecuación de los contratos, para insistir en que Almacenes Éxito era dueño de la construcción únicamente hasta la obra gris, mientras que aquellos activos producto de erogaciones por concepto de instalaciones, pisos, acabados, puertas, fachadas, pintura y equipos, eran de propiedad de la actora, y que fue sobre dichas erogaciones que se solicitó la deducción, como evidencian los conceptos de las facturas aportadas. Precisó que las adecuaciones realizadas no se limitaron a simples mejoras, sino que también incluyó la obligación de poner los activos necesarios para abrir al público cada local.

<sup>25</sup> Citó las sentencias del 5 de julio de 2007, exp. 15400, C.P. Ligia López Díaz, del 13 de septiembre de 2012, exp. 18473, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 24 de octubre de 2018, rad. 08001-23-31-000-2012-00521-01, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez del Consejo de Estado.

<sup>26</sup> Samai Tribunal, índice 22.



Afirmó que la sentencia apelada desconoció los hechos probados al asimilar las adecuaciones con las construcciones, y reiteró que solo tomó la deducción respecto de las primeras. Insistió en que cumplió los requisitos para acceder a la deducción<sup>27</sup> por inversión en activos fijos<sup>28</sup>, entre otros, porque el registro de las inversiones y mejoras como activos diferidos da cuenta del ingreso al patrimonio de los activos, tanto así que los activos diferidos se consideraban parte del patrimonio para el impuesto al patrimonio.

Alegó que la sentencia del *a quo* vulneró el “principio de correspondencia” previsto en el artículo 281 del Código General del Proceso, porque aquella entendió que el rechazo de la deducción se dio porque la actora no era la titular de la inversión, mientras que los actos demandados circunscribieron el rechazo de la deducción a la titularidad de los locales comerciales donde se realizaron las mejoras. Planteó que la discusión versaba sobre la procedencia de la inversión en activos edificados sobre bienes de terceros, y no sobre la titularidad de la inversión. Insistió en la aplicación de las sentencias invocadas en la demanda como doctrina probable.<sup>29</sup>

Estimó improcedente la sanción por disminución de pérdidas, dado que la información declarada es veraz, correcta y completa y alegó una diferencia de criterios como causal eximiente de la sanción dada la interpretación razonable y plausible de los requisitos de la deducción especial en el registro contable del activo diferido.

La **demandada**<sup>30</sup> también apeló la decisión de primera instancia. Preliminarmente, relató que solicitó adición a la sentencia, dado que el Tribunal no se pronunció sobre los argumentos de los beneficios fiscales concurrentes, la situación financiera de la demandante, el reconocimiento del plazo de amortización por 30 años, y la falta de proporcionalidad de los pagos de la prima periódica de uso.

Insistió en que la demandante incurrió en gastos por mejoras y amortizaciones que no son necesarios ni proporcionales, al compararlos con su propio patrimonio y los ingresos operacionales. Reprochó la proporcionalidad de los pagos por retribución única por ocupación, y prima periódica de uso y explotación. Insistió en que la nota 7 de los estados financieros evidencian la transferencia de las construcciones y mejoras a Almacenes Éxito, al finalizar el contrato.

Reiteró que la actora incurrió en beneficios fiscales concurrentes dado que aplicó la deducción por la amortización de los activos y, al mismo tiempo, tomó la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, que además no procedía porque estos no fueron adquiridos, generando un mayor beneficio fiscal.

Frente a la amortización de las mejoras en propiedades ajenas, sostuvo que el Tribunal desconoció que, pese a que el contrato establecía que las mejoras eran de Almacenes Éxito, tanto los estados financieros como los propios contratos establecían que eso era así solo a la terminación del contrato, es decir en 30 años, plazo por lo demás aplicable a la amortización. Reparó en que la demandante aportó

<sup>27</sup> Citó el artículo 152-3 del Estatuto Tributario, el Decreto 1766 de 2004 y sentencia del Consejo de Estado, sin identificar.

<sup>28</sup> Reitero el cumplimiento de los requisitos así: (i) la inversión recayó sobre un bien tangible, como lo reconoció el Tribunal y no estaba en discusión, (ii) las inversiones formaban parte del patrimonio del contribuyente, pues realizó inversiones en adecuaciones sobre terrenos de terceros que constituyeron cargos diferidos, registrados en el patrimonio. Reiteró la referencia a las normas contables que regulan el registro de los activos diferidos y recalcó su naturaleza como parte integral del patrimonio, susceptible de amortización. (iii) Los activos participaron directamente en la actividad productora de renta dado que las adecuaciones se realizaron para poner en disposición y abrir al público los locales, circunstancia reconocida por el Tribunal, y (vi) los activos eran depreciables o amortizables, tal como reconoció la sentencia apelada.

<sup>29</sup> Sentencias del 29 de noviembre de 2012, exp. 18662, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 18 de junio de 2015, exp. 18792, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 13 de septiembre de 2015, exp. 18473.

<sup>30</sup> Samai Tribunal, índice 21.



dinero para la construcción y transfirió las mejoras al terminar el contrato, de tal forma que hubo tradición, con la aprehensión material de los bienes que hizo Almacenes Éxito.

Reparó en que el inciso tercero del artículo 143 del Estatuto Tributario no establece un listado taxativo de contratos a los que deba aplicarse la regla especial y que, en todo caso, en este evento hubo aporte de bienes y transferencia de la propiedad, con lo cual se aplicó válidamente dicha disposición. Agregó que la restitución prevista en el contrato hace referencia a la entrega del local a Almacenes Éxito, y no a la transferencia del dominio sobre los inmuebles. Sostuvo que la amortización de la retribución única por ocupación era improcedente, pues pretendía hacerse en exceso del valor contable.

Consideró procedente la sanción por disminución de pérdidas.

### Oposición a la apelación

La **demandante** se opuso al recurso de apelación presentado por la DIAN.<sup>31</sup> Estimó que el Tribunal no debía pronunciarse sobre la transgresión del artículo 107 del Estatuto Tributario, ni sobre la existencia de beneficios fiscales concurrentes, dado que estos no fueron fundamentos de los actos administrativos acusados y afirmó que, para preservar la congruencia externa, el juez de segunda instancia no puede pronunciarse al efecto, dado que este debate tampoco se planteó en las pretensiones y causales de nulidad. Citó el Auto de 04 de abril de 2024, que resolvió la solicitud de adición de la demandada y que confirmó lo anterior.

Agregó que no tomó beneficios fiscales concurrentes, pues las inversiones amortizables son distintas de las inversiones en los activos fijos reales productivos, tanto así que los valores son distintos. Resaltó que las mejoras a los locales no fueron aportes que se hubieran transferido posteriormente, dado que la actora tenía la mera tenencia de los inmuebles y que, en consecuencia, no se configuraron los supuestos del inciso 3 del artículo 143 del Estatuto Tributario.

Frente a la amortización de la retribución única por ocupación, señaló que la DIAN reiteró los argumentos de los actos sin desarrollar reparos concretos frente a la sentencia de primera instancia.

Defendió la amortización de los pagos, al ser inversiones necesarias para el negocio y que las diferencias entre lo contable y fiscal obedecieron al uso de distintos métodos de amortización. Solicitó confirmar el levantamiento de la sanción por disminución de pérdidas.

### Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos acusados, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del 2010, presentada por Cencosud Colombia S.A.

<sup>31</sup> Samai, índice 69.



## Manifestación de impedimento

Previo a resolver el asunto de fondo, la Sala debe pronunciarse sobre el impedimento para conocer del proceso manifestado por el Dr. Luis Antonio Rodríguez Montaño<sup>32</sup>, con fundamento en el numeral 2º del artículo 141 del Código General del Proceso.

Para la Sala, el impedimento manifestado es procedente porque el Consejero conoció del proceso en la primera instancia<sup>33</sup> por lo que quedará separado del presente asunto. Con todo, existe *quorum* para decidir, razón por la cual, la Sala se pronunciará sobre el litigio planteado por las partes.

### 1. Precisión preliminar

De forma previa al estudio de fondo de los cargos de apelación, la Sala debe reiterar el criterio expuesto en las sentencias del 9 de mayo de 2024, exp. 28297, y del 11 de octubre de 2024 (exp. 27637, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), frente al alcance del recurso de apelación.

En dichas providencias, se indicó que, según el artículo 320 del Código General del Proceso, el objeto del recurso de apelación consiste en que el superior examine la cuestión decidida, únicamente respecto de los reparos concretos formulados por el apelante. Esto en concordancia con el artículo 328 *ibidem*, conforme al cual la competencia del juez de segunda instancia se limita a los argumentos expuestos por el recurrente.

Lo anterior, en la medida en que los argumentos con los que se pretende censurar la sentencia apelada deben estar acordes con lo planteado en el concepto de violación de la demanda (en el caso del demandante), lo expuesto en la oposición a la misma (en el caso del demandando) y, en cualquier caso, con lo razonado por el juez de primera instancia<sup>34</sup>. En esa medida, está prohibido que el apelante exponga en el recurso de apelación hechos, cargos y pretensiones nuevas que no presentó en la demanda o en la contestación de ese escrito, según el caso.

Un entendimiento contrario, vulneraría el derecho de contradicción de las partes, el principio de congruencia y la lealtad procesal, ya que implicaría la posibilidad de fundamentar el recurso de apelación en hechos o argumentos que no pudo tener en cuenta el juez de primera instancia, por no haber sido puestos a su consideración en la etapa procesal oportuna. Por esa razón, esta Sección ha señalado que «*Invalidar una providencia con base en hechos y/o argumentos completamente ajenos al debate procesal suscitado, que dio lugar la decisión judicial impugnada, escapa a la lógica procesal del recurso de apelación*»<sup>35</sup>.

La Sala precisa que, en virtud del principio a la igualdad y de equilibrio procesal, la carga de sustentar el recurso de apelación en concordancia con lo expuesto en la sentencia impugnada y con los hechos, argumentos, pretensiones y excepciones expuestas en primera instancia y esta, no recae sólo en la parte demandante, sino también en la parte demandada<sup>36</sup>.

<sup>32</sup> Samai, índice 76

<sup>33</sup> Samai Tribunal, índice 18.

<sup>34</sup> Ver sentencia del 16 de noviembre de 2023, exp. 27886, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>35</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 9 de mayo de 2013, Exp. 18847, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, reiterada en la sentencia del 28 de abril de 2022, Exp. 25687. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>36</sup> Al respecto ver, Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Sentencia del 7 de diciembre de 2017. Exp. 08001-23-31-000-2009-01122-01. C.P. Hernando Sánchez Sánchez.



En el caso bajo examen, se advierte, de un lado, que la demandante propone en el recurso de apelación un asunto nuevo, que no fue ventilado en la demanda ni en sede administrativa, consistente en la distinción de los activos entre aquellos que son “adecuaciones” y los que son “construcciones”, para aseverar que únicamente solicitó la deducción del artículo 158-3 del Estatuto Tributario respecto de las primeras<sup>37</sup>.

De otro lado, la DIAN, desde la contestación a la demanda, propuso argumentos relacionados con el cumplimiento de los requisitos de deducibilidad del artículo 107 del Estatuto Tributario y de la existencia de beneficios fiscales concurrentes por detraer la amortización y la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, los cuales no se plantearon en los actos demandados, ni sirvieron de sustento a las glosas.<sup>38</sup>

En consecuencia, para proteger el equilibrio procesal, el derecho de defensa de las partes y los principios de igualdad y congruencia de las sentencias, la Sala se abstendrá de estudiar dichos argumentos dado que, del lado de la demandante son hechos novedosos que solo se plantearon en sede de apelación y, del lado de la demandada, son argumentos que no se plasmaron en los actos administrativos ni sirvieron de sustento de las glosas. Sin perjuicio de que estos últimos no fueron abordados por el Tribunal en primera instancia, es importante reiterar que, en todo caso, no eran pasibles de estudio, al exceder el debate tratado en sede administrativa.

Adicionalmente, respecto del rechazo de la deducción de la amortización asociada al pago de la “retribución única por ocupación”, la sentencia de primera instancia desestimó la procedencia de la glosa porque la misma no estuvo debidamente motivada, toda vez que la DIAN se limitó a señalar de dónde provenía el monto rechazado (diferencia entre el valor contable y el fiscal), sin explicar a la actora las razones de derecho correspondientes. En la apelación, la demandada insiste en su cargo, limitándose a afirmar la existencia de dicha diferencia sin presentar motivos concretos de impugnación frente a la conclusión plasmada en la sentencia, con lo cual no hay un verdadero motivo de apelación, como bien señala el actor en su oposición a la apelación. Por esto, respecto de esta glosa, se confirmará la sentencia de primera instancia.

## 2. Problemas jurídicos

Agotado lo anterior, se precisa que los actos administrativos demandados desconocieron gastos operacionales de ventas correspondientes a la amortización de mejoras, por cuanto la Administración consideró que el término para amortizar esas mejoras debió ser superior (30 años) al tomado por la actora (5 años), al mediar un contrato de colaboración empresarial. Así mismo, se rechazaron parcialmente deducciones por inversiones en activos fijos, toda vez que se consideró, de un lado,

<sup>37</sup> Además de ser un argumento nuevo, no es cierto pues la actora señala en el recurso de apelación que las adecuaciones realizadas no se limitaron a simples mejoras, sino que también incluyen todos los activos que fueron adquiridos y eran necesarios para abrir al público cada local, mientras que en la página 14 del Requerimiento Especial (FI 1179 Caa), se indica que dentro del valor que se rechaza en esa glosa no se incluyen las inversiones realizadas por la actora correspondientes a dotación de los locales comerciales, tales como estibas, vitrinas, estantería, montacargas, cortadoras y otros.

<sup>38</sup> El 25 de marzo de 2021, la DIAN solicitó adición a la sentencia de primera instancia, bajo el argumento de que no se estudió la motivación de la defensa planteada en la contestación frente a estos aspectos. Con Auto del 4 de abril de 2024, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó la solicitud y advirtió que los argumentos planteados no sustentaron las glosas propuestas en sede administrativa. Véase: Samai Tribunal, índice 40.



que las obras que generaron la amortización no fueron adquiridas por la demandante y, del otro, que se realizaron sobre bienes de un tercero.

La sentencia de primera instancia desestimó el rechazo de los gastos de venta indicando que de acuerdo con los contratos analizados no se constatan aportes ni transferencias de bienes, aspecto que bajo el inciso 3º del artículo 143 del Estatuto Tributario es relevante para efectos de exigir la amortización dentro del plazo del contrato. Adicionalmente, confirmó el desconocimiento de la deducción por inversiones de que trata el artículo 158-3 *ibidem*, al estimar que la actora no ostentaba la titularidad sobre los activos que la originaron. El fallo dejó constancia de que no se discutía la naturaleza tangible ni corporal de los bienes, ni su uso en la actividad, así como tampoco el registro contable de los mismos como activo diferido. Sobre este segundo punto, favorable a los intereses de la demandada, la actora planteó dos argumentos en su apelación, de los cuales el relativo a la distinción entre “adecuaciones” y “construcciones” resulta ajeno al debate agotado previamente por los sujetos y partes procesales, según lo explicado líneas arriba, con lo cual resulta innecesario que la Sala se pronuncie al respecto.

En consecuencia, los problemas jurídicos a resolver se concretarán en determinar si: *i)* era procedente la aplicación del inciso tercero del artículo 143 del Estatuto Tributario, respecto de la amortización de mejoras registrada como deducible por la actora, *ii)* era dable aplicar la deducción por inversión en activos fijos reales productivos del artículo 158-3 *ibidem*, en consideración únicamente al debate sobre la propiedad de los activos, y si *iii)* procedía la sanción de inexactitud por disminución de pérdidas.

### 3. Análisis del caso concreto

#### 3.1. Amortización de mejoras

Los actos impugnados desconocieron parcialmente los gastos registrados en la declaración correspondientes a la amortización de mejoras en propiedades de terceros, al considerar que la demandante suscribió unos contratos de colaboración empresarial y, en consecuencia, el término para amortizar esas mejoras correspondía al de duración de los contratos, esto es 30 años, en aplicación del inciso tercero del artículo 143 del Estatuto Tributario. La sentencia de primera instancia desestimó dicho argumento, a partir del análisis de los contratos (cláusulas comunes a todos), pues encontró que bajo los mismos no existieron aportes ni transferencias de bienes.

Con el recurso de apelación, la demandada sostuvo que el Tribunal desconoció que, pese a que el contrato establecía que las mejoras eran de Almacenes Éxito, los estados financieros mencionan que lo eran solo al finalizar el contrato y, por tanto, debían amortizarse en un plazo de 30 años. Así mismo, resaltó que en otros apartes el contrato establecía que las construcciones y mejoras eran del Propietario (Almacenes Éxito) solo hasta terminar el contrato. Reparó en que la demandante aportó dinero para la construcción y transfirió mejoras al terminar el contrato, de tal forma que hubo tradición, con la aprehensión material de los bienes, con lo cual el término de amortización debía corresponder al de los contratos suscritos por las partes.

Señaló que el inciso tercero del artículo 143 del Estatuto Tributario no establece un listado taxativo de contratos a los que deba aplicarse la regla especial allí contenida



y que, en todo caso, en este evento hubo aporte de bienes y transferencia de la propiedad, con lo cual en los actos demandados se aplicó válidamente la disposición normativa, pues se contrataron terceros para las obras.

Para resolver, debe resaltarse que el artículo 143 del Estatuto Tributario<sup>39</sup>, en la versión vigente para la época de los hechos, establecía tres hipótesis diferentes para establecer el término de amortización fiscal de las inversiones. Una primera, que operaba como regla general, y preveía un plazo mínimo de cinco años. Una segunda, aplicable a los costos de adquisición o exploración y explotación de recursos naturales no renovables, cuya amortización se regía por el sistema de estimación técnica de costo de unidades de operación o línea recta, y debía calcularse en un plazo mínimo de cinco años. Y una tercera, aplicable a aquellos contratos en donde el contribuyente aportara bienes, obras, instalaciones y otros activos inicialmente de su propiedad, y que debía transferir durante el convenio o al final de este, como en los contratos de concesión, riesgo compartido o joint venture, caso en el cual, el término de amortización sería equivalente al de duración del contrato, hasta el momento de la transferencia de dichos bienes.

Como se advierte de la norma, para aplicar el inciso tercero de la misma, se requiere que en el contrato se pacte el aporte de bienes, obras, instalaciones o activos y que, además, opere la transferencia de los mismos en algún momento del convenio.<sup>40</sup>

En el presente evento, la demandante suscribió tres contratos denominados de “*colaboración empresarial para la tenencia y explotación de local comercial*”, sobre los locales comerciales ubicados en los establecimientos Éxito de Occidente, Norte y Américas, cuyas cláusulas son idénticas (fls. 852 a 961 Caa), de tal forma que, a efectos de la decisión, se transcriben los apartes pertinentes del primero de ellos:

#### **“Sección 2 Antecedentes y Consideraciones:**

2.8. *El interés que mueve al Propietario en el desarrollo del Local Easy Occidente con el concurso del Comerciante y el móvil o motivo que lo induce a la celebración del presente Contrato, radica en lograr el desarrollo y aprovechamiento económico de su propiedad inmueble, a través de un producto dirigido a la satisfacción de una demanda comercial sentida en esta zona de la ciudad, obteniendo la construcción por el Comerciante del Local Easy Occidente, en orden a lograr la instalación y funcionamiento en el mismo de un prestigioso negocio comercial, abrirlo al público y lograr su posicionamiento, manteniendo en su cabeza la propiedad del mismo y de las unidades inmobiliarias que lo integren, para destinar cada una de tales unidades inmobiliarias a la explotación económica por parte del Comerciante, a cambio de una contraprestación dineraria periódica: (...)*

2.10. *Las Partes son conscientes que solamente podrá darse cumplimiento a las expectativas e intereses de cada una de ellas, en la medida en que (i) el Comerciante construya el Local Easy Occidente procurando afectar lo mínimo que sea posible la operación de Éxito Occidente y asumiendo la totalidad de los gastos y costos que sean razonables y necesarios para ello y (ii) que el Propietario conceda su tenencia, uso y goce al Comerciante: (...)*

<sup>39</sup> ARTICULO 143. TÉRMINO PARA LA AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES. Las inversiones a que se refiere el artículo precedente pueden amortizarse en un término no inferior a cinco (5) años, salvo que se demuestre que, por la naturaleza o duración del negocio, la amortización debe hacerse en un plazo inferior. En el año o período gravable en que se termine el negocio o actividad, pueden hacerse los ajustes pertinentes, a fin de amortizar la totalidad de la inversión.

Cuando se trate de los costos de adquisición o exploración y explotación de recursos naturales no renovables, la amortización podrá hacerse con base en el sistema de estimación técnica de costo de unidades de operación o por el de amortización en línea recta en un término no inferior a cinco (5) años. Cuando las inversiones realizadas en exploración resulten infructuosas, su monto podrá ser amortizado en el año en que se determine tal condición y en todo caso a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes.

Para los casos diferentes de los previstos en el inciso precedente, en los contratos donde el contribuyente aporte bienes, obras, instalaciones u otros activos, los cuales se obligue a transferir durante el convenio o al final del mismo, como en el caso de los contratos de concesión, riesgo compartido o 'joint venture', el valor de tales inversiones deberá ser amortizado durante el término del respectivo contrato, hasta el momento de la transferencia. La amortización se hará por los métodos de línea recta o reducción de saldos, o mediante otro de reconocido valor técnico autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. En lo relacionado con los contratos de concesión para infraestructura, el sistema de amortización aquí previsto rige solamente para los que se suscriban a partir de la vigencia de la presente ley.

<sup>40</sup> En dicho sentido véase la sentencia del 28 de julio del 2011, exp. 17161, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



### **Sección 3 Definiciones**

*"Adecuación": Se entiende por esta expresión las mejoras, modificaciones, decoraciones, equipos, acabados e instalaciones que el Comerciante estará en obligación de llevar a cabo íntegramente a su costa, en el Local Easy Occidente para ponerlo en disposición y estado de ser abierto al público y de poner en funcionamiento el Establecimiento Easy correspondiente, luego de terminada la Construcción del Local Easy Occidente. El Propietario no deberá reconocer valor alguno a favor del Comerciante por concepto de Adecuaciones al momento de terminación del Contrato por cualquier evento. (...)*

### **Sección 4 Objeto General del Contrato**

4.1. Por virtud del presente Contrato, el Propietario se obliga para con el Comerciante a concederle la mera tenencia de un local contiguo a su establecimiento de comercio Éxito Occidente que será construido por el Comerciante, de conformidad con la Licencia y sus modificaciones, el cual se denominará Local Easy Occidente, y a permitirle la instalación y explotación económica, dentro del mismo, del Establecimiento Easy.

4.2 Correlativamente, el Comerciante se obliga para con el Propietario a (i) construir y adecuar el Local Easy Occidente que instalará y explotará, como mero tenedor, con la consecuente amortización del valor de las mejoras durante los primeros veinte años de vigencia de dicha tenencia y operación del Establecimiento vencidos los cuales ambas Partes estarán a paz y salvo por concepto de la Construcción y mejoras del Local Easy Occidente (ii) retribuirle en dinero y bajo el nombre de Retribución Única por Ocupación, el derecho a instalarse en el Local Easy de Occidente con la tenencia del mismo acj(sic) para explotarlo en su objeto comercial, (iii) a poner en funcionamiento y a mantener abierto al público el Establecimiento Easy y los Locales Menores y (iv) remunerar al Propietario mediante el pago de la Prima Periódica de Uso y Explotación, por su derecho a explotar en el tiempo, el Establecimiento Easy y los Locales Menores dentro del Local Easy Occidente.

(...)

### **Sección 6 Duración del Contrato**

El plazo del presente Contrato se contará desde la fecha de su celebración firma impuesta al final del presente documento, hasta el día en que venza el plazo de veinte (20) años contados a partir de la Fecha de Apertura (el "Plazo Inicial"), vencidos los cuales el Comerciante tendrá una opción para la renovación del presente Contrato por un plazo adicional de diez (10) años (el "Plazo Adicional") (...)

## **SECCIÓN 8 Etapas del presente Contrato y obligaciones y derechos de las Partes durante las mismas.**

### **8.1. Etapa No. 1 o Etapa de Construcción.**

#### **8.1.3. OBLIGACIONES DEL COMERCIANTE**

(...) (b) Construcción y Obras: Llevar a cabo bajo su entera responsabilidad, procurando la menor afectación posible a la operación del Éxito Occidente, las obras inherentes a la Construcción del Local Easy Occidente, mediante la suscripción y ejecución del Contrato de Construcción con la compañía especializada que sea escogida por él de entre la siguiente lista que le ha proporcionado el Propietario: Concreto. A1A. CONINSA Ramón H. Arquitectura y Concreto. Ménsula S.A. y Constructora Colpatria. Dicha construcción deberá iniciarse dentro de los quince (15) días siguientes a la fecha de suscripción del Acta de Entrega del Área Útil Restante. Serán de responsabilidad del Comerciante las obras que corresponden a la Reposición de Área. (...)

(j) Propiedad de las obras de Construcción: Todas las obras objeto de la Construcción serán de propiedad del Propietario, sin lugar al pago de suma alguna como contraprestación o retribución por las mismas, las cuales se entenderán completamente pagadas al cumplirse el año 20 de ejecución del presente Contrato, o en el momento en que el Comerciante lo de por terminado anticipadamente, después del año 10. (...)

#### **8.2.4. OBLIGACIONES DEL COMERCIANTE**

(...)

(b) Prima Periódica de Uso y Explotación y Reajustes: El Comerciante pagará al Propietario, desde la Fecha de Apertura hasta el día en que físicamente haya restituido real y efectivamente al Propietario la tenencia del Local Easy Occidente, por concepto de Prima Periódica de Uso y Explotación, un valor mensual de acuerdo con lo que se establece a continuación: (...)

(f) Restitución del local: Realizar la restitución del local en los términos establecidos en el presente Contrato, en la fecha estipulada para el vencimiento del plazo del mismo, o en un evento de terminación del Contrato. (...)

(k) Propiedad de las Adecuaciones realizadas: Sujeto a lo previsto en la Sección 8.1.3 (j) del presente Contrato, todas las obras realizadas por el Comerciante en el Local Easy Occidente serán de propiedad del Propietario, sin lugar al pago de suma alguna como contraprestación o retribución por las mismas. (...)

#### **8.2.5. DERECHOS DEL COMERCIANTE**



(...) c) Restitución del Local Easy Occidente: *El Comerciante tiene a derecho a que cuando restituya el Local Easy Occidente al Propietario, remueva los equipos, los muebles y la maquinaria que pertenezca a él (incluyendo sin limitación la subestación eléctrica) que hayan sido utilizados en el desarrollo de su objeto comercial, siempre y cuando con ello no se cause deterioro o menoscabo al Local Easy Occidente.*

Como se advierte de las cláusulas transcritas, el objeto de los contratos consistió en que Almacenes Éxito (Propietario) concedió a la demandante (Comerciante) la mera tenencia de locales contiguos a su establecimiento de comercio, que serían construidos y adecuados por la actora. En contraprestación, la actora se comprometió a pagar una suma por el derecho a instalarse en esos locales, y otra por la explotación de estos durante el término de duración del contrato, que se pactó por 20 años prorrogables por otros 10. No obstante, la propiedad de los inmuebles se mantuvo en cabeza de Almacenes Éxito, quien únicamente concedió la tenencia, uso y goce del espacio a la actora.

Así mismo, respecto de las adecuaciones y construcciones, si bien estas corrieron por cuenta de la demandante, se dejó constancia expresa de que eran de propiedad de Almacenes Éxito, tanto así, que este no debía reconocerle valor alguno por dicho concepto a la terminación del contrato, y que, al término del acuerdo, la actora debía restituir el inmueble junto con las construcciones y obras, estando facultada únicamente a retirar los equipos, muebles y maquinaria que le pertenecieran.

En consecuencia, se evidencia que, si bien los aportes de las partes en el marco del contrato se concretaron, por el lado de Almacenes Éxito en el inmueble y, por el lado de la actora en las obras y adecuaciones realizadas, para lo cual se contrataron terceros, en ningún momento existió transferencia del derecho de dominio respecto de estas últimas, pues el contrato, de manera diáfana, estableció que eran de propiedad de Almacenes Éxito desde el inicio de la relación contractual y que la actora solo tenía la tenencia. Tan claro es esto, que lo que se pactó para el momento en que concluyeran los acuerdos fue una restitución de la tenencia de los bienes, sin derecho al reconocimiento de suma alguna por las obras y adecuaciones para el comerciante.

A partir de lo expuesto, se evidencia que no estaban dados los presupuestos para exigir la aplicación del inciso 3 del artículo 143 del Estatuto Tributario, dado que, pese a que en el contrato se efectuaron aportes, no se pactó la transferencia de bienes, obras o activos, por parte de la actora y en favor de Almacenes Éxito, requisito indispensable para su aplicación. Es decir, está debidamente probado en el expediente que no había lugar a la tradición de dominio, como mal sugiere la DIAN. En ese sentido, le asistía razón a la demandante al haber utilizado el término general de amortización (primera hipótesis de la norma), sin que en todo caso fuera relevante la tipología contractual discutida.

Ahora bien, considera la Sala que lo indicado en la nota 7 de los Estados Financieros de la actora, respecto a que las construcciones serían de propiedad de Almacenes Éxito solo al finalizar el contrato (fl. 688 Caa), no es prueba suficiente para desvirtuar las características de relación negocial analizada, toda vez que la fuente de las obligaciones devenía de los contratos suscritos entre la actora y Almacenes Éxito, con lo cual, las particularidades y manejos de los derechos de propiedad, el uso, goce y tenencia de los bienes se derivaban de estos, y por tanto a la luz de la sana crítica fungen como prueba suficiente para llegar a la convicción de la tesis sostenida por la actora, sobre las revelaciones de los Estados Financieros, que son principalmente instrumento para presentar la información económica del ente.



En consecuencia, el cargo no prospera y se mantiene el rechazo de la glosa que hizo el Tribunal.

### 3.2. Deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos

El contribuyente aplicó la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, regulada en el entonces vigente artículo 158-3 del Estatuto Tributario, respecto de los materiales y servicios pagados para efectos de realizar las obras de adecuación de los locales objeto de los contratos suscritos con Almacenes Éxito.

En el requerimiento especial, de manera preliminar, la DIAN aclaró que los valores de la deducción que fueron rechazados no incluían la dotación de los locales, esto es estibas, vitrinas, estantería, montacargas, entre otros, que eran de propiedad de la actora. Agregó que, de acuerdo con los contratos, el propietario de los terrenos y los locales que se construyen es de Almacenes Éxito (fl. 1180) y que, en cuanto a las obras, la actora tenía una tendencia precaria, con lo cual esos activos no formaron parte de su patrimonio, pues *“nunca pueden ingresar (...) como bienes propios, cosa diferente es que por tratamiento contable deben activarse dichas inversiones como un diferido para amortizarlas en el tiempo, situación que no convierte dichas inversiones en activos fijos reales productivos del contribuyente.”* (fl. 1181 Caa).

Posteriormente, en la Liquidación Oficial, la demandada anotó que le causaba extrañeza *“la contradicción en que incurre el contribuyente al afirmar que las inversiones realizadas en los locales comerciales hacen parte del patrimonio de la compañía cuando anteriormente aseguró que en los contratos de colaboración empresarial se estableció que las unidades inmobiliarias así como las obras y construcciones siempre serían propiedad de almacenes éxito”*. También afirmó que *“es claro entonces, que según la figura jurídica acordada en los citados contratos de colaboración empresarial, la sociedad jamás ostentó la titularidad de los locales comerciales o dicho en otras palabras, éstos nunca harían parte del patrimonio de ella, cosa diferente como acertadamente lo mencionó la División de Gestión de Fiscalización es que contablemente dichas inversiones deban activarse como un diferido para amortizarlas (...)”* (fl. 1425 vto).

Así mismo, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración comentó que el rechazo obedeció a que los *“activos fijos sobre los cuales recae la deducción no son propiedad del contribuyente, sino que, como consta en el concepto de las facturas y de acuerdo con el contrato de colaboración señalado, corresponden a mejoras que son propiedad de Almacenes Éxito S.A., sin que se esté invocando el incumplimiento de algún otro requisito”* (fl. 1714 vto). También recalcó que: *“el motivo de rechazo se centra en que el contribuyente no es el propietario o tiene la titularidad de los activos fijos -mejoras- que realizó en el establecimiento o local de Almacenes Éxito S.A., sino que éstos son de propiedad de este tercero”*

La sentencia de primera instancia confirmó el rechazo bajo la tesis de que la actora nunca fue titular de las mejoras, ni de los locales, de tal forma que no adquirió un activo fijo real productivo. El Tribunal dijo que el registro contable de las inversiones como activo diferido no es suficiente para demostrar la titularidad del activo objeto de la deducción especial.

Por su parte, la demandante insistió en que las inversiones formaban parte de su patrimonio, pues realizó inversiones en adecuaciones sobre terrenos de terceros, las cuales se registraron bajo la técnica contable como cargos diferidos en su patrimonio, que resultan susceptibles de amortización. Agregó que incluso los activos diferidos se consideraban para la base del cálculo del impuesto al patrimonio.

Añadió que, contrario a lo expuesto en la providencia impugnada, el rechazo no se sustentó únicamente en la titularidad sobre la inversión, sino que los actos



demandados adujeron que la sociedad no ostentaba la titularidad de los locales comerciales, con lo cual la discusión versaba sobre la procedencia de la inversión en activos edificados sobre bienes de terceros, de tal forma que se violó el principio de congruencia. Insistió en la aplicación de las sentencias invocadas en la demanda, como doctrina probable.<sup>41</sup>

El artículo 158-3 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, establecía como una deducción procedente en materia del impuesto sobre la renta, el 30% del valor de las inversiones efectivas, realizadas en activos fijos reales productivos. A su vez, el Decreto 1766 de 2004, que reglamentó la deducción, definió los activos reales productivos como aquellos *“bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente.”*

Frente al requisito relativo a que el bien forme parte del patrimonio, la Sala reiterará el criterio expuesto en las sentencias del 7 de septiembre de 2023 (exp. 26056, CP: Milton Chaves García), y del 17 de junio de 2021 (exp. 23284, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), que se refirieron a las mejoras realizadas en bienes de terceros, como en la presente controversia. En dichas providencias, esta Corporación indicó:

*“(...) la Sección reconoció la procedencia de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos por mejoras realizadas en bienes de terceros cuando estas «se destinan a dejar el bien en condiciones de ser utilizado en la actividad económica» siempre y cuando estos activos pasen a formar parte del patrimonio del contribuyente.*

*De acuerdo con lo allí expuesto, las mejoras efectuadas en bienes de terceros solo son «adquiridas», a efectos del beneficio fiscal, si el contribuyente obtiene el derecho de incorporarlas a su patrimonio, circunstancia que no se prueba con la simple contabilización de la inversión como activo diferido, sino con el respectivo título jurídico.*

*Al tiempo, se precisó que tales mejoras no deben considerarse aisladamente, sino de manera global, dado que todas ellas contribuyen a poner la construcción en condiciones aptas para su uso en la actividad productora de renta y que la estipulación de que las mejoras y construcciones pasan a ser de propiedad del arrendador al término del contrato frustra la concesión del beneficio al arrendatario, situación que «no varía por la circunstancia de que [el contribuyente] haya incluido en su patrimonio contable esas construcciones, porque ese registro indica, a la sumo, la existencia de un derecho de crédito por el valor de las obras, no el derecho de propiedad», requisito en el que se fundamenta el beneficio. (...)"*

En el caso *sub examine*, tal como se explicó previamente, la demandante suscribió contratos con Almacenes Éxito para adelantar la construcción y adecuación de locales comerciales en inmuebles de propiedad del tercero y, posteriormente, explotarlos. Tanto las mejoras como los locales eran de propiedad de Almacenes Éxito desde el comienzo del contrato, pues al término de este, la actora estaba en la obligación de restituirlas, sin recibir ningún tipo de contraprestación por ello.

Así, los locales edificados y las mejoras realizadas pertenecieron a Almacenes Éxito desde la suscripción del contrato y, a partir de las sentencias transcritas, se evidencia que la demandante no ostentaba el derecho de propiedad sobre las mismas ni contaba con el título legal que evidenciara lo anterior, con lo cual no cumplía con el requisito de adquisición, previsto en la norma. Tal como ha señalado esta Corporación, la contabilización del activo diferido en el patrimonio, en nada incide en el requisito de adquisición, como sugiere la demandante, de tal manera que lo que debía demostrar para acceder a la deducción especial era el derecho de

<sup>41</sup> Sentencias del 29 de noviembre de 2012, exp. 18662, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 18 de junio de 2015, exp. 18792, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 13 de septiembre de 2015, exp. 18473.



dominio sobre las mejoras, circunstancia que se extraña en este caso. Tampoco tiene incidencia, como lo entiende la actora, que el activo diferido haga parte de la base del impuesto al patrimonio, en la medida en que lo que aquí se discute es la aplicación de la norma propias del impuesto sobre la renta.

En lo que respecta a la presunta violación al principio de congruencia, dado que para la discusión versaba sobre la titularidad de los locales comerciales, como se evidencia de la transcripción de los actos administrativos, la Administración cuestionó la titularidad sobre las mejoras indicando a su vez que la demandante tampoco tenía la propiedad sobre los locales. En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y en la Liquidación Oficial se hizo mención expresa a las mejoras, sin perjuicio de que, además, también se resaltara que los locales comerciales eran de un tercero, situación que incluso se observa desde el requerimiento especial (señala que la actora tenía una tenencia precaria de las mejoras). De manera que, es claro que no estaba en discusión el hecho de que la inversión se hubiera realizado en bienes de terceros, sino que los activos sobre los cuales se tomó la deducción nunca fueron de propiedad del contribuyente. En consecuencia, los reparos presentados no son de recibo.

Por último, frente a los precedentes invocados por la demandante, la Sala estima que los mismos no son aplicables dado que no coinciden fácticamente con el caso que se resuelve en esta oportunidad, en la medida en que involucraron la suscripción de contratos de leasing, circunstancia que no ocurre en este evento. A partir de lo expuesto, la apelación no prospera.

#### 4. Sanción por disminución de pérdidas

La Sala estima procedente la sanción por disminución de pérdidas determinada por el Tribunal, dada la inclusión en la declaración de deducciones improcedentes que derivaron en una reducción de la pérdida fiscal declarada. En este caso, no se configura una diferencia de criterios dado que la interpretación razonable propuesta por la demandante respecto del registro contable de los activos no tenía relación con el fondo de la litis, consistente en la titularidad sobre las mejoras y activos, de tal forma que hubo un desconocimiento de la Ley que impide levantar la sanción.

#### 5. Costas

En esta instancia no procede la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), por cuanto no obran pruebas en el expediente de su causación, como lo exigen los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso.

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

### FALLA

1. **Declarar** fundado el impedimento manifestado por el consejero Luis Antonio Rodríguez Montaño de conformidad con lo expuesto en esta providencia, en consecuencia, se le separa del conocimiento del asunto.



2. **Confirmar** la sentencia de primera instancia, proferida el 4 de marzo de 2021, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.
3. No condenar en costas.
4. **Reconocer** personería al abogado Reynaldo Correa Salamanca, identificado con cédula de ciudadanía 1.098.644.767 y T.P. 340.112 del CSJ como apoderado de la DIAN, en los términos y para los fines del poder que obra a índice 74 de Samai.

**Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase** el expediente al tribunal de origen.

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

(Firmado electrónicamente)  
**WILSON RAMOS GIRÓN**  
Presidente

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica:<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evaliador>