



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

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., catorce (14) de mayo de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	05001-23-33-000-2019-02647-01 (29365)
Demandante	PILOTO S.A.S.
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta año gravable 2014. Intereses presuntivos. Amortización de mejoras en propiedad ajena. Retenciones en la fuente. Oportunidades probatorias. Sanción por inexactitud. Costas.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección¹ decide los recursos de apelación interpuestos por la partes, demandante y demandada, contra la sentencia del 29 de julio de 2024 proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Tercera de Oralidad², que resolvió lo siguiente:

PRIMERO: Declarar la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión No. 112412018000104 del 6 de junio de 2018, proferida por la División de Gestión de Liquidación, y la Resolución No. 112362019000004 del 31 de mayo de 2019, expedida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, en cuanto a los valores de las retenciones, sanción por inexactitud y total saldo a favor a pagar (sic) por la contribuyente de la declaración de renta del periodo 2014 de la sociedad PILOTO SAS, con NIT 890.927.158.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del Derecho, determinar que la declaración de renta del periodo 2014 de la sociedad PILOTO SAS, con NIT 890.927.158 presenta un saldo a favor de ochenta y tres millones ochenta mil pesos (\$83.080.000).

TERCERO: Niéguese las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: No se condena en costas en esta instancia.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 29 de abril de 2015, la sociedad Piloto S.A.S. presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2014, con saldo a favor, el cual fue solicitado en devolución.

Prevía emisión del requerimiento especial y su respuesta, la DIAN emitió la liquidación oficial de revisión 112412018000104 del 06 de junio de 2018, mediante la cual propuso adicionar ingresos, rechazar parcialmente costos y deducciones, disminuir retenciones, e imponer sanción por inexactitud. El saldo a favor se recalculó en consecuencia.

¹ Este proceso fue remitido al despacho ponente por cuanto se negó la ponencia presentada por el Dr. Luis Antonio Rodríguez Montaña.

² Samai Tribunal, índice 24.



La actora interpuso recurso de reconsideración, el cual se decidió con la resolución 112362019000004 del 31 de mayo de 2019 modificando el acto liquidatorio, para aceptar parcialmente los costos glosados, y reliquidar la sanción por inexactitud y el saldo a favor.

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 pretensiones³:

Que previo el trámite respectivo se declare:

1.) La NULIDAD de los actos administrativos proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín que a continuación se describen:

a) Liquidación Oficial de Revisión No. 112412018000104 del 6 de junio de 2018, proferida por la División de Gestión de Liquidación, y

b) Resolución No. 112362019000004 del 31 de mayo de 2019, notificada personalmente el día 11 de junio de 2019, proferida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín.

2.) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se RESTABLEZCA EL DERECHO del demandante, declarando la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2014.

A los anteriores efectos, la actora invocó la vulneración de los artículos 29, 93, 95, 228 y 363 de la Constitución Política; 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; y, 107, 127, 142, 143, 647, 683 742, y 744 del Estatuto Tributario, jurisprudencia del Consejo de Estado, y doctrina de la DIAN.

El concepto de la violación se resume, así:

1. Improcedencia de la adición de ingresos por intereses presuntivos

Afirmó que, en la respuesta al requerimiento especial, reconoció que calculó mal los intereses presuntivos por cuentas por cobrar a los accionistas, pues no liquidó la suma de \$3.890.000. No obstante, advirtió que, a raíz de la inspección tributaria, detectó que había unas cuentas por pagar a los socios que no tuvo en cuenta para determinar el crédito a su favor y calcular los intereses presuntivos, lo cual fue advertido desde la respuesta al acto previo, en donde se evidenció que los intereses ascendían a \$5.253.000 y había declarado \$5.551.000.

Para soportar lo anterior, adjuntó el movimiento de la cuenta con cada socio durante 2014.

Planteó que para calcular los intereses presuntos deben tenerse en cuenta los préstamos otorgados por los socios a la sociedad y, en caso de que no se pacten intereses superiores a los presuntos, se aplica la tasa de interés presunta sobre una base neta de los créditos mutuos. Al respecto, citó el Concepto DIAN 059375 de 2003.

³ Samai, índice 3.



2. Procedencia de los costos y deducciones por mejoras

Relató que registró contablemente, como diferidos, mejoras a propiedades ajenas que fueron solicitadas como costo y deducción, valor distribuido en las cuentas 516596, 526596 y 736596, como se refleja en el balance de 2014. Desestimó el argumento de la demandada consistente en que estas mejoras se trataran como depreciación a un término de 20 años, ya que se trata de inversiones amortizables.

Acotó que, según el artículo 127 del Estatuto Tributario, los arrendatarios no pueden depreciar bienes, salvo que haga mejoras cuya propiedad se transfiera al arrendador sin compensación, lo cual no sucedió en el caso. Consideró aplicables los artículos 142 y 143 *ibidem*, toda vez que puede solicitar la deducción de desembolsos causados para fines del negocio, que deben registrarse contablemente como diferidos sin un término específico de amortización, siempre y cuando no se amortice su totalidad en menos de cinco años.

Mencionó que la norma remite a la técnica contable y que, por regla general, no se exige un método técnico contable ni una cuota de amortización específica para reconocer fiscalmente la deducción por amortización de inversiones, lo cual está respaldado en el Concepto DIAN 88032 de 2004.

Citó jurisprudencia del Consejo de Estado⁴ para anotar que los contribuyentes deben tomar la deducción por amortización de inversiones dentro de un término de cinco años con base en criterios de eficiencia, sin la exigencia de un método y/o cuota contable de amortización uniforme. Presentó cuadro con la amortización del primer año en una proporción del 95%, y explicó que el remanente se amortizó en los años 2017 a 2020. Señaló que, aun si no pudiera solicitar la amortización de inversiones en mejoramientos de bienes ajenos, las expensas cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

3. Procedencia de retenciones en la fuente

Adujo que, si bien no allegó el certificado de la retención efectuada por Industrias Genio SAS, en la etapa de fiscalización entregó los certificados de retenciones que por error no fueron declaradas. Planteó que a pesar de apelar al numeral 3 del artículo 744 *ibidem*, sobre la oportunidad de aportar pruebas, la liquidación oficial no se pronunció al respecto. Enlistó las retenciones no solicitadas en la declaración que estaban soportadas en certificados, y presentó un cuadro con la propuesta de liquidación del impuesto.

4. Improcedencia de la sanción por inexactitud

Consideró improcedente la sanción en la medida en que no se registraron costos y deducciones improcedentes o no comprobados. Alegó una diferencia de criterios y descartó haber acudido a maniobras fraudulentas o haber suministrado datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados. Agregó que el incumplimiento de requisitos de las deducciones no es causal de aplicación de la sanción. Mencionó que la deducción por amortización de inversiones se rechazó, porque debió tratarse como depreciación, no porque fuese inexistente o falsa, y que las otras glosas se soportaron en falta de pruebas. Concluyó que su actuación no causó daño ni perjuicio a la administración y que no se cuantificó el perjuicio.

⁴ Sentencias del 19 de agosto de 2010, rad. 17010 y del 19 de marzo de 2015, rad. 20206



Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda⁵. Afirmó que se garantizó el debido proceso y el derecho de defensa de la demandante. Citó el artículo 35 del Estatuto Tributario sobre los **intereses presuntivos** en préstamos entre sociedades y accionistas, para establecer que la base de cálculo de estos es el valor del préstamo y no una base neteada. Precisó que la actora manifestó que obtuvo préstamos de sus socios sin pactar interés, respecto de los cuales opera igualmente el artículo 35 *ibidem* para los socios acreedores. Clarificó que estos intereses no hacen parte del pasivo de la sociedad al ser presuntivos, lo que impide netearlos para disminuir el ingreso.

Expuso que no hubo discrepancia frente a la cuantificación de los intereses presuntos que consideraron los abonos realizados por parte de los socios, y que los movimientos de las cuentas por cobrar no desvirtúan la adición de ingresos inicialmente propuesta, pues el cálculo de los intereses se basó en las cuentas 132505 y 136595.

Manifestó que el **rechazo de costos y deducciones de mejoras** se sustentó en el artículo 127 del Estatuto Tributario, dado que el costo deriva de mejoras realizadas por la sociedad como arrendataria de un bien ajeno sobre el cual no se recibió compensación alguna por parte del arrendador, sin atender a la amortización de la depreciación de la mejora de acuerdo con la vida útil. Añadió que la demandante debía desvirtuar lo establecido en los actos demandados, y descartó la aplicación de los artículos 142 y 143 *idem*, dado que las mejoras en bien ajeno no pueden tomarse como inversiones para tomar una amortización más acelerada.

En lo atinente a las **retenciones en la fuente**, comentó que el rechazo se sustentó en una diferencia no soportada en certificados de retención asociada al tercero Industrias Genio S.A.S. Explicó que, al confrontar el auxiliar de ingresos del tercero con la información exógena reportada por este, se concluyó que había lugar a rechazar \$2.849.000. Expuso que no era procedente la retención practicada por dicho tercero, dado que se allegaron certificados de otras personas.

Consideró procedente la **sanción por inexactitud**, ya que se comprobó que la sociedad omitió ingresos, incluyó costos y deducciones sin el lleno de los requisitos legales, y solicitó retenciones no soportadas.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Tercera de Oralidad, declaró la nulidad parcial de los actos y no condenó en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones⁶:

Frente a la adición de los **intereses presuntos**, estableció que la liquidación de la demandada consideró el saldo al inicio del mes, los préstamos otorgados, los abonos recibidos, el saldo al final del mes y el interés presuntivo mensual, además de que se especificaron las cuentas por cobrar a socios. Explicó que lo anterior generó un resultado de \$9.441.000, de los cuales solo se declararon \$5.551.000, con una diferencia de \$3.890.000 que fue el monto adicionado, sin que este valor fuera desvirtuado por la demandante. Complementó que los préstamos de los socios también generaban intereses presuntos que debían ser declarados por estos.

⁵ Samai, índice 3.

⁶ Samai tribunal, índice 24.



Con relación al **rechazo de costos y deducciones**, narró que la actora fue arrendataria de un bien inmueble ubicado en Medellín desde 2011 hasta 2013, realizando gastos que no fueron reintegrados o compensados por el arrendador, como se estableció en la inspección tributaria. Indicó que la demandada reconoció por depreciación de mejoras a propiedades ajenas la suma de \$11.950.730, distribuidos en cuotas del 15% y 70% en las cuentas 516596 y 171024, y rechazó \$227.063.887 distribuidos en iguales proporciones. Comentó que también se desconoció un pago de impuesto vehicular que no se controvertió. Concluyó que las normas especiales aplicables eran los artículos 127 y 127-1 del Estatuto Tributario, que regulan depreciaciones de bienes arrendados, y no los artículos 142 y 143 *ibidem*.

Aceptó los certificados de **retención en la fuente** aportados con la respuesta al requerimiento especial, y reconoció el valor de las retenciones asociadas a dichos documentos por valor de \$2.258.694, de conformidad con los artículos 381 y 707 *idem*.

Consideró procedente la **sanción por inexactitud**, dada la inclusión de deducciones inexistentes y la omisión de ingresos. Descartó la diferencia de criterios al no existir dudas sobre la normativa aplicable a las glosas propuestas. Reliquidó el impuesto, y no condenó en **costas** al no encontrarlas probadas en el expediente.

Recursos de apelación

La **demandante** apeló la decisión de primera instancia⁷. Insistió en que, si bien reconoció que calculó erróneamente los intereses presuntivos, existían unas cuentas por pagar de la sociedad a los socios que no se tuvieron en cuenta al momento de calcularlos, hecho desconocido por el tribunal. Reiteró que, al considerar dichas cuentas, los intereses presuntos resultan inferiores a los declarados y glosados, en la medida en que debe realizarse el cruce con el gasto de intereses por el préstamo de los accionistas a la sociedad. Al respecto manifestó haber adjuntado movimiento de la cuenta con cada socio en 2014, e insistió en calcular los intereses sobre la base neteada de los créditos entre la sociedad y sus accionistas.

Frente al rechazo de costos y deducciones, reiteró que las mejoras efectuadas en bienes de terceros son inversiones amortizables a la luz de los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario y no como lo dispone el artículo 127 *ibidem*, pues en este caso no está probado que el arrendatario hubiese hecho mejoras y las hubiere transferido sin compensación.

Reiteró los argumentos planteados en la demanda sobre el hecho de que las normas que considera aplicables no prevén un método técnico contable ni una cuota de amortización específica para deducir la amortización. Mencionó que amortizó el 95% de la inversión en el primer año y el remanente se detrajo en los años 2017 a 2020.

Argumentó que, en todo caso, de no considerarse aplicables los artículos 142 y 143 precitados, las erogaciones serían deducibles por cuanto son necesarias, causales y proporcionales, en los términos del artículo 107 *idem*. Consideró improcedente la sanción por inexactitud, dado que no se incluyeron costos y deducciones improcedentes e insistió en la configuración de una diferencia de criterios.

⁷ Samai, Índice 3.



La **demandada** también impugnó la sentencia de primera instancia,⁸ para lo cual evidenció que los certificados de retención solo pueden sustituirse por copia de la factura o documento equivalente en donde conste el pago, y que la diferencia glosada por la administración derivaba de un certificado no suministrado del tercero Industrias Genio S.A.S. Agregó que la actora aportó certificados de Paulandia S.A.S., Gráficas Diamante S.A.S., y Absorbentes de Colombia S.A., por valor de \$2.258.694, quedando pendiente por legalizar \$590.306. Manifestó que los certificados allegados no podían sustituir el del tercero cuestionado, ya que no corresponde al valor declarado ni a la operación efectuada.

Añadió que aceptar certificados diferentes a los reportados en la declaración, contraría el artículo 381 del Estatuto Tributario y se tornaría en una corrección extemporánea de la declaración que corresponde efectuar al contribuyente. Reiteró que el rechazo de las retenciones era procedente.

Oposición a los recursos de apelación

La **demandante** no se pronunció.

La **demandada** solicitó confirmar la sentencia de primera instancia y reiteró lo expuesto en la contestación y en el recurso de apelación.⁹

Intervención del Ministerio Público

El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Procede la Sección Cuarta a decidir la legalidad de los actos administrativos demandados que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2014 presentada por la actora. Específicamente, se debe determinar si es procedente: *i)* la adición de ingresos por intereses presuntivos; *ii)* el rechazo de costos y deducciones por mejoras en propiedad ajena; *iii)* el rechazo de retenciones en la fuente; y, *iv)* la sanción por inexactitud.

1. Adición de ingresos por intereses presuntivos

Los actos administrativos demandados adicionaron ingresos por intereses y rendimientos financieros en cuantía de \$3.890.000, en la medida en que la demandada calculó los intereses presuntivos sobre préstamos de la sociedad a sus accionistas, y encontró que la actora había registrado una cifra inferior en su declaración.

La actora refuta la adición de ingresos en la medida en que, si bien reconoció que calculó erróneamente los intereses presuntivos, también advirtió que había unas cuentas por pagar de la sociedad a los socios que no se tuvieron en cuenta a la hora de calcular los intereses, hecho desconocido por el tribunal. Comentó que, al considerar dichas cuentas, los intereses presuntos resultan inferiores a los declarados y glosados, en la medida en que debe realizarse el cruce con el gasto de intereses por el préstamo de los accionistas a la sociedad, lo que disminuye los intereses. Al respecto, manifestó haber adjuntado movimiento de la cuenta con cada

⁸ Samai, índice 3.

⁹ Samai, índice 14.



socio por 2014 e insistió en calcular los intereses sobre la base neteada de los créditos de la sociedad y sus accionistas.

El artículo 35 del Estatuto tributario dispone que, en el impuesto sobre la renta, se presume «de derecho» que todo préstamo en dinero otorgado por las sociedades a sus accionistas o viceversa, sin importar su naturaleza o denominación, genera un rendimiento mínimo anual y proporcional al tiempo de posesión, equivalente a la tasa para DTF vigente a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior.

Sobre esta presunción, la Sección ha señalado que su objetivo es «reducir los focos de evasión fiscal, al establecer que todo préstamo de dinero que otorguen las sociedades a sus socios o accionistas o estos a la sociedad genera un rendimiento mínimo anual y proporcional al tiempo de posesión, es decir, un interés presuntivo que corresponde a un ingreso gravado con el impuesto sobre la renta».¹⁰ Asimismo, precisó que, «para la aplicación de los intereses presuntos, le corresponde a la demandada acreditar el hecho del que parte la presunción, e.g. la existencia de un préstamo en dinero entre una compañía y sus socios.»¹¹

En el caso concreto, no es un hecho discutido entre las partes que la sociedad registró cuentas por cobrar a los socios o accionistas y que, a partir de los valores registrados, la administración efectuó el cálculo de intereses presuntivos con una tasa anual del 4,07%, lo cual arrojó la suma de \$9.441.000 (fl. 408 Caa). Sobre este valor, la demandante reconoció expresamente, en la respuesta al requerimiento especial, que únicamente había declarado \$5.551.000 (fl. 446 Caa). Con todo, afirma que también se registraron cuentas por pagar a los socios o accionistas por valor de \$103.000.000 que debieron abonarse a las cuentas por cobrar, para netear los créditos. Posteriormente, sostiene que los ingresos por intereses presuntivos debieron cruzarse con los gastos de intereses asociados a las cuentas por pagar, sobre lo cual adjuntó en sede administrativa el movimiento de la cuenta con cada socio.

Para resolver, observa la Sección que, en efecto, el balance a diciembre de 2014 refleja una deuda de la sociedad con los accionistas en la cuenta 235510 «deudas con accionistas o socios» en cuantía de \$103.000.000 (fl. 77 vto. Caa) y que, con la respuesta al requerimiento especial, se adjuntaron los movimientos de las cuentas por cobrar a cada uno de los accionistas durante 2014 (fls. 63 a 72 Caa). Para la Sección, lo que dichas pruebas evidencian es que existían deudas en las que la sociedad fungía como acreedora de los accionistas y viceversa, que dieron origen al registro de cuentas por cobrar y por pagar, y que cumplían con el supuesto de hecho del artículo 35 del Estatuto Tributario para que fueran generadoras, de manera autónoma e independiente, de los intereses presuntivos allí regulados.

Con todo, lo que no se demuestra con los registros contables y los documentos que allega la demandante es que las acreencias pudieran ser compensadas, como sugiere la apelante, generando un efecto neto en la base de cálculo de los intereses presuntivos. Lo anterior en la medida en que si bien en este caso la sociedad y los accionistas eran mutuamente deudores y acreedores y las deudas contraídas eran líquidas y se expresaron en dinero, no existe evidencia de que las acreencias fueran actualmente exigibles, requisito indispensable para que opere la compensación según dispone el artículo 1715 del Código Civil.

¹⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 27 de junio de 2018, exp. 21038, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 16 de marzo de 2023, exp. 25933, M.P. Wilson Ramos Girón.



Lo anterior, en la medida en que la exigibilidad de una obligación opera cuando ha vencido el plazo o se ha cumplido la condición, circunstancia que no se acreditó en este caso y que, en contraposición, la mera existencia de las cuentas por cobrar y pagar sugiere lo contrario. En consecuencia, no era dable sostener que los créditos debían netearse ante la ausencia de dicho requisito, sin que pudiera invocarse el Oficio 059375 de 2003 de la DIAN en favor de la demandante, pues lo que refiere la doctrina es justamente lo contrario, esto es, que los intereses presuntivos en cada préstamo se calculan en forma independiente.

Ahora bien, en lo que respecta a la posibilidad de detraer los intereses de las cuentas por pagar a los accionistas de los intereses generados en las cuentas por cobrar, huelga resaltar que, en la medida en que se trata de préstamos independientes que se enmarcan en los supuestos del artículo 35 del Estatuto Tributario, son los accionistas quienes deben estimar y declarar como ingresos los intereses presuntivos asociados a la deuda adquirida por la sociedad con aquellos. Dichas partidas solo tienen efecto fiscal en cuanto corresponden a ingresos gravados para el otorgante del préstamo, pero no generan costos o gastos asociados. Así lo reconoció la resolución que resolvió el recurso de reconsideración (página 7):

«[...] la sociedad recurrente manifiesta que también obtuvo préstamos de sus socios sin pactar un interés, por lo que de igual manera procede el cálculo de intereses presuntivos, premisa con la cual está de acuerdo este despacho, pero que en términos del artículo 35 del ET, quien debe calcular los intereses presuntivos y declararlos como ingresos es el socio acreedor y no la sociedad; por ser presuntivos, los intereses de dichos préstamos no hacen parte de su pasivo, lo que impide además, tenerlos en cuenta como lo pretende el recurrente, y netearlos a efectos de disminuir el ingreso.»

En consecuencia, tampoco asiste razón a la actora frente al hecho de que deban detraerse de los ingresos por intereses presuntivos, los intereses pagados por los accionistas como gasto, en la medida en que el efecto fiscal previsto en el artículo 35 del Estatuto Tributario es limitado. Por lo expuesto, el cargo no prospera y se confirma la adición de ingresos.

2. Costos y deducciones por mejoras a propiedad ajena

Los actos administrativos demandados rechazaron parcialmente costos y deducciones asociados a la amortización de mejoras en propiedad ajena efectuadas de 2011 a 2013, sobre un inmueble ubicado en la ciudad de Medellín, a partir de la verificación de las cuentas contables 516596, 526596 y 736596.

La administración, con base en las preguntas efectuadas en la diligencia de inspección tributaria del 14 de agosto de 2017 (fl. 296 Caa) determinó que la demandante, como arrendataria, suscribió un contrato de arrendamiento y realizó adecuaciones que no fueron compensadas por el arrendador, por lo que procedió al rechazo de la amortización en virtud del artículo 127 del Estatuto Tributario.

Posteriormente, precisó que, como la sociedad no detrajo valor alguno por depreciación antes de 2014, y este solo se activó hasta ese año, era dable reconocer por concepto de depreciación de las mejoras -no por amortización-, la suma de \$11.950.730, distribuida en la misma proporción informada en las cuentas contables, con lo cual rechazó \$227.063.887 (\$158.944.735 en el renglón de costos y \$68.119.151 en el renglón de deducciones). La sentencia de primera instancia confirmó lo expuesto por la DIAN al estimar aplicable el artículo 127 del Estatuto Tributario, como norma especial.



En la apelación, la demandante reiteró que las mejoras efectuadas en bienes de terceros son inversiones amortizables según los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario. Adujo que las normas que considera aplicables no prevén un método técnico contable ni una cuota de amortización específica para deducir la amortización. Mencionó que amortizó el 95% de la inversión en el primer año y el remanente se detrajo en los años 2017 a 2020. Argumentó que, en todo caso, de no considerarse aplicables los citados artículos 142 y 143, las erogaciones serían deducibles por ser necesarias, causales y proporcionales, en los términos del artículo 107 *ibidem*.

El artículo 127 del Estatuto Tributario, que se refiere a los beneficiarios de la deducción por depreciación, dispone que «El arrendatario no puede deducir suma alguna por concepto de depreciación del bien arrendado. Sin embargo, cuando el arrendatario de un inmueble le haga mejoras cuya propiedad se transfiera al arrendador sin compensación, el arrendatario puede depreciar el costo de la mejora, conforme a la vida útil de ésta, sin atender al término de duración del contrato». La norma es clara en establecer que el arrendatario podrá depreciar el costo de las mejoras, es decir se trata de una opción, una posibilidad que se otorga al contribuyente en los términos dispuestos en esa disposición lo que deviene de una interpretación literal o gramatical (artículo 27 del Código Civil).

Por su parte, los artículos 142 y 143 *ibidem*, en la versión entonces vigente, señalaban que eran deducibles las inversiones necesarias amortizables, esto es, los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, debieran tratarse como diferidos, ya fueran gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo. Y que dichas inversiones podían amortizarse, por regla general, en un periodo no inferior a cinco años.

Sobre los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, en sentencia del 15 de febrero de 2024 (exp. 27150, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello), esta Sección explicó que debe entenderse que las inversiones susceptibles de amortización son aquellas que son necesarias, y que se incorporan directamente a la actividad productora de renta pudiendo estar representadas en bienes tangibles o intangibles, que de acuerdo con la técnica contable se registran como activos, para ser amortizados en más de un período gravable.

También adujo, a partir de las mencionadas disposiciones, que el término mínimo para la amortización de dichas inversiones es de cinco años, pero que es posible su amortización en un término inferior «cuando se demuestre que por la naturaleza o duración del negocio, la amortización debe hacerse en un plazo inferior.»

En concordancia, el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, marco técnico contable vigente para 2014, preveía la posibilidad de reconocer como activos diferidos, «los cargos diferidos, que representan bienes o servicios recibidos de los cuales se espera obtener beneficios económicos en otros períodos». Y refiriéndose a la amortización de los cargos diferidos menciona «las mejoras a propiedades tomadas en arrendamiento, cuando su costo no sea reembolsable.»

En línea con lo anterior, el Decreto 2650 de 1993 por el cual se modifica el Plan Único de Cuentas para los comerciantes estableció en el grupo 17 los activos diferidos, cuya cuenta 1710 refería específicamente a cargos diferidos. La descripción de la cuenta alude a que se registra entre otros, «las mejoras a propiedades



tomadas en arrendamiento.» y en la subcuenta 171024 enunció «las mejoras a propiedades ajenas».

Como puede advertirse tanto el artículo 127 del Estatuto Tributario (depreciación) como el artículo 142 *ibidem* (amortización), comparten el mismo supuesto de hecho, esto es la existencia de mejoras no reembolsables en propiedad ajena.

Precisado lo anterior, observa la Sección que en el expediente se encuentra probado lo siguiente:

- Es un hecho no discutido por las partes que la sociedad registró \$239.014.618,68 por concepto de mejoras a propiedades ajenas, suma que fue detraída totalmente, como amortización, en la declaración del impuesto sobre la renta y que fue contabilizada en la cuenta 171024.
- En la visita efectuada el 9 de mayo de 2017 en el domicilio fiscal de la sociedad «DG 49 A 72 A 59», se llevó a cabo una inspección ocular respecto de la cual se anotó que (fl. 30 Caa): «en la DG 49 A 72 A 59 funciona el establecimiento de comercio denominado PILOTO S.A.S, inmueble en el que están ubicadas las áreas: planta de producción [...], diseño [...], administración [...], ventas [...]. Bien inmueble que no es de propiedad de la sociedad. La sociedad paga arrendamiento al socio mayoritario JUAN DE JESÚS ARCILA TAMAYO [...]».
- En el acta de la visita del 31 de mayo de 2017 (fls. 259 y 260 Caa), se solicitaron los documentos soporte de la cuenta 171024 y el contrato de arrendamiento suscrito entre Juan de Jesús Arcila y la actora, los cuales quedaron pendientes de entrega: «Información documental solicitada: Fotocopia de todos los documentos soportes que respaldan las mejoras a propiedades ajenas registradas en la cuenta 171024 por un valor de \$239.014.618,68 suma que fue solicitada en su totalidad en la declaración de renta del año 2014, una parte como deducción y otra parte como costo; fotocopia del contrato de arrendamiento firmado por la sociedad y el señor ARCILA TAMAYO JUAN DE JESÚS [...]. Información solicitada pendiente de suministro: Fotocopia de todos los documentos soporte que respaldan las mejoras a propiedades ajenas registradas en la cuenta 171024 por un valor de \$239.014.618,68 suma que fue solicitada en su totalidad en la declaración de renta del año 2014, una parte como deducción y otra parte como costo; fotocopia del contrato de arrendamiento firmado por la sociedad y el señor ARCILA TAMAYO JUAN DE JESÚS».
- En visita del 21 de junio de 2017 (fls. 270 a 284 Caa), efectuada en desarrollo de la inspección tributaria decretada en el proceso, la administración solicitó los soportes de la cuenta 171024 y el contador de la sociedad aportó los auxiliares de las cuentas 151601 a 151699 de enero de 2011 a diciembre de 2014, la nota contable 15 de 2014 que explica la reclasificación de los valores inicialmente registrados en las cuentas 151601-151699 a la cuenta 171024, el registro auxiliar de la cuenta 171024 y el informe del libro auxiliar de las cuentas 516596, 526596 y 736596 que evidencia que no se contabilizaron valores asociados a las mejoras de manera previa. Así mismo, el acta evidencia que la sociedad entregó copia de facturas y no suministró el contrato de arrendamiento suscrito con Juan de Jesús Arcila.
- Posteriormente, en visita del 14 de agosto de 2017 (fl. 296 Caa), la demandada indagó con el contador si existía algún contrato suscrito entre las partes sobre el acuerdo de arrendamiento, que regulase las adecuaciones efectuadas al bien entregado en arriendo y sus condiciones, y si las compensaciones fueron reintegradas por el arrendador. A lo anterior, el contador contestó que verificaría la existencia del contrato y que los gastos no fueron compensados.

Como se evidencia de lo anterior, la sociedad efectuó el registro contable de las erogaciones correspondientes a las mejoras en propiedades ajenas como cargos diferidos, pues de conformidad con la técnica contable, las construcciones en propiedades ajenas tomadas en arrendamiento podían ser tratadas como tales. La administración, a lo largo del proceso de fiscalización desatendió el tratamiento contable que otorgó la sociedad y, decidió rechazar la amortización asociada al cargo diferido, dando aplicación al artículo 127 del Estatuto Tributario y reclasificándola como depreciación.



En criterio de la Sección, la aproximación de la DIAN desconoció el tratamiento contable de las erogaciones, que era fundamental para dilucidar si era aplicable el artículo 142 *ibidem* o el artículo 127 *ídem*. En este caso, dado que la técnica contable permitía al contribuyente registrar las mejoras en propiedad ajena como cargos diferidos y este así lo hizo, la norma aplicable era el artículo 142 del Estatuto Tributario, en la medida en que se trataba de una inversión causada para los fines del negocio, toda vez que las mejoras se realizaron en el inmueble arrendado en donde la sociedad adelantaba su actividad económica y se cumplieron los supuestos del reglamento contable para tratarlas como diferidos. Nótese que no se amortizó el mayor valor del activo, sino directamente las erogaciones asociadas a la depreciación de construcciones, mejoras y reparaciones locativas.

Por ende, asiste razón a la actora en cuanto al hecho de que la norma aplicable era el artículo 142 del Estatuto Tributario. Ahora bien, en lo que respecta a la alícuota aplicable, si bien esta fue objeto de cuestionamiento al variarse la calificación de amortización a depreciación, por cuanto esta última se calcula tomando en cuenta la vida útil, la alícuota utilizada inicialmente por la sociedad no fue controvertida por parte de la demandada, por lo cual no será objeto de pronunciamiento.

En síntesis, en la medida en que los registros contables de la sociedad evidenciaban que las mejoras en propiedad ajena fueron catalogadas como cargos diferidos, y se asociaron a una inversión necesaria para el negocio, el contribuyente contaba con la posibilidad de deducirlas vía amortización, sin que el solo contrato de arrendamiento condujera a la aplicación del artículo 127 *ibidem*. Por ende, se accederá a los reparos de la actora apelante, aceptando la detracción de \$227.063.887 (\$158.944.735 en el renglón de costos y \$68.119.151 en el renglón de deducciones), y la Sección se abstendrá de pronunciarse sobre los demás cargos propuestos por la demandante.

3. Retenciones en la fuente

Piloto S.A.S. registró retenciones por \$318.485.000 en su declaración de renta del año 2014. En el curso de la investigación, la sociedad aportó la relación de certificados de retención en la fuente, la cual fue cotejada con los certificados físicos allegados (fls. 83 a 236 y 404 a 407 Caa). La Administración encontró una diferencia de \$5.344.631, de los cuales \$2.495.381 correspondían a tres certificados no anexados, y \$2.849.250 al certificado del tercero Industrias Genio S.A.S. que tampoco fue allegado.

Con la respuesta al requerimiento especial, la demandante aportó tres certificados de retención en la fuente de los terceros Paulandia S.A.S. por \$2.043.948, Gráficas Diamante S.A.S. por \$103.752, y Absorbentes de Colombia S.A. por \$110.994 (fls. 474 a 476 Caa), para un total de \$2.258.694. Dichos documentos fueron desconocidos por la demandada, toda vez que no acreditaban la retención cuestionada referente al tercero Industrias Genio S.A.S.

La sentencia de primera instancia aceptó los certificados de retención en la fuente aportados por la actora, y reconoció el valor de las retenciones asociadas a dichos documentos. La DIAN, en la apelación, cuestionó que se aceptaran certificados de retenciones que no podían sustituir la del tercero cuestionado, lo cual derivaría en que la declaración se corregiría extemporáneamente, siendo que esta carga corresponde al contribuyente.



El artículo 374 del Estatuto Tributario establece que el impuesto retenido se acredita en la liquidación oficial del impuesto sobre la renta con base en el certificado expedido por el agente retenedor y, a falta de este, es posible sustituir dicho documento con original copia o copia auténtica de la factura o documento donde conste el pago y los conceptos reseñados en el artículo 381 *ibidem*. En línea con lo anterior, el artículo 744 *idem* establece las distintas oportunidades con que cuenta el contribuyente para aportar y solicitar pruebas, dentro de las que se encuentra la respuesta al requerimiento especial.

Tal como obra en el expediente, la sociedad allegó tres certificados de retención en la fuente correspondientes al año gravable 2014 que, si bien no fueron emitidos por el tercero cuestionado por la DIAN (Industrias Genio S.A.S.), son prueba de que se practicaron retenciones, cuyo descuento es un derecho del contribuyente, por lo cual la Sección comparte la tesis del tribunal en el sentido de aceptar su procedencia. No es que se esté sustituyendo la prueba de la retención practicada por Industrias Genio S.A.S. con otras distintas, sino que debe reconocerse al contribuyente el derecho a detraer aquellas partidas que han sido retenidas, y eventualmente consignadas al Estado en tanto fungen como abono del impuesto de renta.

Lo anterior se refuerza en el hecho de que los certificados se aportaron dentro de las oportunidades probatorias previstas en la legislación tributaria y en que, en todo caso, la liquidación de revisión tiene la virtualidad de modificar la declaración privada presentada por el contribuyente, sin que sea indispensable en todos los casos la corrección voluntaria. No puede desconocerse que, al practicarse la retención, el contribuyente ostenta el derecho de descontarla siempre que la acredite formalmente como ocurrió en este caso, lo cual materializa los principios constitucionales de justicia y equidad.

En consecuencia, el cargo no prospera.

4. Sanción por inexactitud

La actora consideró improcedente la sanción por inexactitud dado que no se incluyeron costos y deducciones improcedentes e insistió en la configuración de la diferencia de criterio. No obstante, se estima que era viable imponer la sanción en la medida en que se omitieron ingresos y se registraron deducciones improcedentes, lo que derivó en un menor impuesto a cargo, tipificándose los hechos del artículo 647 del Estatuto Tributario, sin que sea necesario demostrar una intención fraudulenta.

Sobre la diferencia de criterios, tal como lo ha señalado esta Sección¹², la procedencia de esta causal exculpatoria se supedita a que los hechos y cifras denunciados sean completos y veraces, siendo necesario que en el proceso exista una prueba que los corrobore en toda su magnitud, y a que el contribuyente demuestre que la interpretación de la norma en la que se subsume el hecho económico declarado es razonable, es decir, que se encuentra sustentada en métodos o técnicas de interpretación legalmente aceptables, circunstancias que no se argumentaron por la recurrente, de forma que la sanción se reliquidará en atención a las glosas aceptadas, como se muestra a continuación:

¹² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 04 de noviembre de 2021, exp. 24754, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



CÁLCULO SANCIÓN POR INEXACTITUD	
Concepto	Valores
Saldo a favor declarado	202.332.000
Saldo a favor determinado Consejo de Estado	199.472.000
Base de sanción	2.860.000
Tarifa sanción de inexactitud (Art. 648 y 640 del E.T.)	100%
Sanción por inexactitud	2.860.000

5. Costas

En primer lugar, no habrá pronunciamiento frente a la ausencia de condena en costas en primera instancia, dado que no se apeló la decisión del tribunal de no imponerlas.

En cuanto a la condena en costas en esta instancia (agencias en derecho y gastos del proceso), esta no procede, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

6. Decisión

En la medida en que en que se aceptan costos por valor de \$158.944.735 y deducciones por \$68.119.151, asociados a las mejoras en propiedad ajena, así como las retenciones en la fuente cuyos certificados fueron aportados por valor de \$2.258.694, el saldo a favor se determina como sigue:

Concepto	Declaración	Resolución recurso de reconsideración	Tribunal	Consejo de Estado
Total ingresos netos	13.161.060.000	13.164.950.000	13.164.950.000	13.164.950.000
Total costos	9.535.848.000	9.376.903.000	9.376.903.000	9.535.848.000
Total deducciones	3.160.599.000	3.087.290.000	3.087.290.000	3.155.409.000
Renta líquida del ejercicio	464.613.000	700.757.000	700.757.000	473.693.000
Renta presuntiva	69.065.000	69.065.000	69.065.000	69.065.000
Renta líquida gravable	464.613.000	700.757.000	700.757.000	473.693.000
Impuesto sobre la renta gravable	116.153.000	175.189.000	175.189.000	118.423.000
Total imp a cargo	116.153.000	175.189.000	175.189.000	118.423.000
Anticipo del año gravable	\$0	\$0	\$0	0
Otras retenciones	318.485.000	315.636.000	317.895.000	317.895.000
Total retenciones año gravable	318.485.000	315.636.000	317.895.000	317.895.000
Anticipo año gravable siguiente	0	0	0	0
Saldo a pagar por impuesto	0	0	0	0
Saldo a favor	202.332.000	140.447.000	142.706.000	199.472.000
Sanciones		61.885.000	59.626.000	2.860.000
Total saldo a pagar	0	0	0	0
Total saldo a favor	202.332.000	78.562.000	83.080.000	196.612.000

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. **MODIFICAR** los ordinales primero y segundo de la sentencia del 29 de julio de 2024 proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Tercera de Oralidad. En su lugar:

PRIMERO: Declarar la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión 112412018000104 del 6 de junio de 2018 y de la resolución 112362019000004



del 31 de mayo de 2019 proferidas por la DIAN, por los motivos expuestos en la presente sentencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, téngase como liquidación del impuesto sobre la renta y complementario de 2014 de la sociedad Piloto S.A.S. la efectuada en la presente providencia.

2. **NO CONDENAR** en costas.
3. **RECONOCER** personería a la abogada Catherine Andrea Ríos Zapata, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder obrante a índice 14 de Samai.

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

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente
Con salvamento parcial de voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Con aclaración de voto

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ
Con salvamento parcial de voto

(Firmado electrónicamente)
JUAN CAMILO RESTREPO SALAZAR
Conjuez

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/validador>