



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., tres (03) de octubre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2017-01594-01 (26081)
Demandante: **APR** - Sucesión ilíquida
Demandada: DIAN

Temas: Renta 2013. Valoración probatoria.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 13 de mayo de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que resolvió²:

Primero: Niéganse las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la motiva de la presente providencia.
(...)

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Previo requerimiento especial³ y respuesta al mismo⁴, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 322412017000143 del 03 de agosto de 2017 la DIAN modificó la declaración de corrección⁵ del impuesto sobre la renta del año 2013 de la sucesión ilíquida del causante **APR**⁶, en el sentido de rechazar gastos operacionales de administración por concepto de depreciación por \$47.065.000⁷, así como gastos operacionales de venta que no tenía relación de causalidad con la actividad productora de renta por \$110.341.000⁸, además, imponer sanción por inexactitud de \$52.853.000 (100%). La parte actora prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente *-per saltum-* a la jurisdicción.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones⁹:

¹ Ingresó al despacho el 05 de noviembre de 2021. SAMAI CE. Índice 3.

² SAMAI, Índice 2. Expediente digital, «13_ED_SENTENCIA_13SENTENCIAPRIMERA(.PDF)» Página 85. Sin pronunciamiento sobre costas.

³ Folios 280 a 292 Caa2.

⁴ Folios 321 a 348 Caa2.

⁵ Del 03 de noviembre de 2016. La declaración inicial se presentó el 03 de octubre de 2014.

⁶ Declaración presentada por el heredero administrador de los bienes.

⁷ Diferencia entre lo declarado \$515.099.000 y lo determinado por \$468.034.000.

⁸ Diferencia entre lo declarado \$152.382.000 y lo determinado por \$42.041.000.

⁹ SAMAI, Índice 2. Expediente digital, «2_ED_DEMANDA_02DEMANDA(.PDF) NroActua 2» Páginas 1 y 2.



Primero: Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 3224120170000143 de 3 de agosto de 2017 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, mediante la cual se modificó la liquidación privada del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2013.

Segundo: Que a título de restablecimiento del derecho se declare en firme la liquidación privada del Impuesto de Renta del año gravable 2013, contenida en la declaración de corrección presentada por Alejandro Prieto Ruiz Sucesión Ilíquida, el 3 de noviembre de 2016, con el formulario No. 1104606250176.

Invocó como vulnerados los artículos 29, 95-9 y 363 de la Constitución; 68, 107, 128, 131, 132, 133, 135, 277, 683 y 711 del ET (Estatuto Tributario); bajo el siguiente concepto de violación¹⁰:

Adujo vulnerado el principio de correspondencia prescrito en el artículo 711 de ET debido a que en el requerimiento especial se rechazaron gastos operacionales de administración por una liquidación indebida de la depreciación de inmuebles y construcciones en la que se incluyeron costos de terrenos, pero luego en la liquidación oficial de revisión se agregó la supuesta improcedencia de ajustes por inflación, los cuales conoció la administración desde la respuesta al emplazamiento para corregir según relación de inmuebles entregada por el contribuyente, en la que, además, cimentó el rechazo de esos ajustes. Esa situación vulneró igualmente el derecho de defensa de la parte actora, en tanto no le permitió pronunciarse a ese respecto en la respuesta al requerimiento especial.

Si bien, la demandada calculó la deducción por depreciación de acuerdo con la relación de inmuebles entregada en virtud de la visita realizada el 10 de marzo de 2016, lo cierto es que desconoció los ajustes integrales por inflación procedentes conforme la fecha de adquisición de cada bien -antes del 31 de diciembre de 2006-, como fue expuesto desde la respuesta al requerimiento de información y consta en la certificación de la contadora anexa a la demanda, donde se especifica fecha de adquisición, los costos de terreno y de edificación, así como los ajustes por inflación acumulados al año 2006, siendo prueba idónea de que la base de depreciación no incluye costos de terreno, aunado a que el valor probatorio de la contabilidad de la actora no se ha desvirtuado.

El gasto operacional de ventas rechazado, si bien es cierto que «no se generó en desarrollo de la actividad de renta declarada», procede ser aceptado porque procura dar neutralidad al ingreso gravado registrado -renglón 44, «*intereses y rendimientos financieros*»- atinente al reintegro del dinero que fue necesario utilizar para cubrir la nómina del mes de enero de 2013 del supermercado Los Búcaros SAS, ante el retraso de las entidades de seguridad social en aprobar la sustitución patronal. Ello porque, la operación no tuvo efecto en la determinación de la renta líquida gravable y su desconocimiento rompe los principios de equidad y de justicia, sumado a que su realidad no fue desvirtuada por la DIAN y está soportado en la factura FP 429 del 01 de febrero de 2013 y en la certificación de contadora anexa a la demanda, sin dejar de lado que fue necesario incurrir temporalmente en el mismo a fin de proteger a los trabajadores.

La sanción por inexactitud es improcedente en la medida que no se configuró el hecho sancionable de inclusión de deducciones inexistentes o inexactas, pues el desconocimiento de los gastos se contrae a su improcedencia a la luz de la normativa aplicable en tanto la DIAN reconoce su realidad y que el valor declarado corresponde al registrado en la contabilidad.

¹⁰ SAMAI, Índice 2. Expediente digital, «2_ED_DEMANDA_02DEMANDA(.PDF) NroActua 2» Páginas 3 a 8.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda¹¹. Negó haber vulnerado el principio de correspondencia y el derecho de defensa de la parte actora porque, si bien, en el requerimiento especial desconoció gastos operacionales de administración por haberse incluido en la base de liquidación de la depreciación el costo de los terrenos, lo cierto es, que en la liquidación oficial debió incluir la valoración de las certificaciones aportadas por la contribuyente sobre esa depreciación, calculada sobre terrenos e incluidos ajustes por inflación. Así, el gasto en comento se determinó conforme la valoración de las pruebas recaudadas por la DIAN y las aportadas por la demandante en sede administrativa, cuya confrontación evidenció varias inconsistencias entre las certificaciones de la contadora y el balance general respecto del valor de depreciación.

Esa situación impidió llegar al convencimiento de la adecuada determinación de la deducción y puso en duda la idoneidad de las certificaciones aportadas por la parte actora en sede administrativa y judicial, ante las inconsistencias evidenciadas, toda vez que en las mismas difiere la información -valores no coincidentes entre ellas a fin de calcular la depreciación-. Así, aquella no logró desvirtuar el rechazo de esta deducción. Aun cuando ella alega que no se desconoció ni desvirtuó su contabilidad, lo cierto es que tal deslegitimación devino de la propia demandante quien no presentó pruebas pertinentes, conducentes e idóneas, que llevaran a la convicción de la expensa que pretendía probar.

En cuanto a los gastos operacionales de ventas rechazados -pago de nómina del mes de enero de 2013 del supermercado Los Búcaros- destacó su improcedencia por no cumplir al tenor del artículo 107 del ET con el requisito de relación de causalidad pues «no existe duda alguna que ... no tiene ninguna relación de causalidad con la actividad productora de renta [arrendamiento de inmuebles], hecho que además confiesa la apoderada en su escrito de demanda». Además, el pago de nómina a favor del supermercado Los Búcaros SAS no le generó ningún ingreso a la sucesión, de manera que no era necesario, sino meramente conveniente. Tampoco demostró con pruebas idóneas, conducentes y pertinentes que ese gasto fuera necesario, proporcional y causal, pues la certificación contable da cuenta de un gasto de \$126.284.551, mientras que en la factura FP-429 del 01 de febrero de 2013 es de \$119.366.284 incluido el IVA, aunado a que tratándose de un pago de nómina debería hallarse respaldado en una certificación con precisión de los datos de empleado, cargo y porcentaje a pagar por la sucesión, lo que no consta en el plenario.

La sanción por inexactitud es procedente, en tanto no se presenta una diferencia de criterios en cuanto a la normativa aplicable, sino la inclusión de deducciones improcedentes y de datos que no tienen soporte contable como se evidenció en las certificaciones de la contadora.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda, sin pronunciarse sobre costas¹². Juzgó que tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión el rechazo del gasto por depreciación se cimentó en la inclusión de montos improcedentes para su cálculo, concretamente, costo fiscal de terrenos y ajustes por inflación, motivo por el cual no se vulneró el principio de correspondencia. Igualmente, que el proceder de la DIAN no revistió ilegalidad al estar acreditado en el expediente que el examen de las certificaciones de la contadora y la relación de los activos depreciados condujeron a la entidad a advertir la inclusión de los señalados valores improcedentes, razón por la que

¹¹ SAMAI, Índice 2. Expediente digital, «7_ED_CONTESTACI_07CONTESTACIONDED(.pdf).»

¹² SAMAI, Índice 2. Expediente digital, «13_ED_SENTENCIA_13SENTENCIAPRIMERA(.PDF) NroActua 2»



la demandada procedió al recálculo del gasto por depreciación atendiendo únicamente al valor de las construcciones.

Encontró admitido por la parte demandante que el gasto de nómina incurrido a favor del supermercado Los Búcaros SAS -en enero de 2013-, no tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sucesión, lo cual puso de presente la improcedencia de la deducción solicitada en tanto corresponde a la recuperación de un gasto sin relación de causalidad surgido de un inadecuado registro contable, deviniendo inaceptable que alegue a su favor su propia culpa, siendo que esto contradice el principio de equidad tributaria invocado.

Concluyó que había lugar a imponer sanción por inexactitud por haberse incluido deducciones improcedentes.

Recurso de apelación

La demandante impugnó el fallo de primera instancia¹³, sin oponerse a la determinación del tribunal en torno a que el principio de correspondencia no fue vulnerado. Censuró que el *a quo* no tuviera en cuenta la fecha de adquisición de los activos depreciables, a fin de establecer si los ajustes por inflación acumulados hasta el 31 de diciembre de 2006 conforman o no la base de depreciación y que el tribunal debió valorar las pruebas aportadas al proceso de cara a establecer si el gasto por depreciación se liquidó correctamente.

Reiteró que los ajustes por inflación rechazados corresponden a los saldos acumulados a 31 de diciembre de 2006 sobre bienes adquiridos con anterioridad a la vigencia de la Ley 1111 de 2006, que la certificación contable es prueba idónea en tanto el valor probatorio de la contabilidad no se ha desvirtuado y a partir de esta se tiene que los terrenos no hicieron parte del costo de los activos considerados en el cálculo de depreciación.

Atribuyó a la DIAN una lectura errada y parcial de la información entregada por la sucesión en respuesta a la visita del 16 de marzo de 2016, puesto que el cuadro contenido en la liquidación oficial -pág. 16- incluye dentro de la suma rechazada por \$47.065.195, valores de terrenos.

La liquidación oficial desconoció el material probatorio aportado porque no aceptó la depreciación de la remodelación del predio ubicado en la carrera 93A #75-42/48 por \$19.100.194, cuando se evidencia que los datos señalados en las certificaciones fueron los mismos. En cuanto al predio ubicado en la carrera 72B #23F-52, que fue citado dos veces en el acto oficial¹⁴, no se justificó la razón por la cual se rechazó la suma de \$1.782.403 del valor solicitado.

Frente al gasto operacional de ventas rechazado -pago de nómina del Supermercado Los Búcaros de enero 2013, reintegrado en febrero de 2013-, insistió en que se produjo de manera temporal y fue reintegrado a la sucesión, por lo que, a su juicio, era aceptable por prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, justicia y equidad. Agregó que no solo percibió ingresos por arrendamientos, pues obtuvo «*ingresos brutos no operacionales*» y que la diferencia entre ingreso y gasto obedece a que el reintegro fue facturado y generó IVA.

Adujo improcedente la sanción por inexactitud, en tanto no incurrió en conducta sancionable, pues los gastos cuestionados son procedentes.

¹³ SAMAI, Índice 2. Expediente digital, «11_ED_MEMORIALR_11RECURSODEAPELAC(.PDF) NroActua 2»

¹⁴ Adujo que esto no tiene relación con el englobe de los predios que señaló en la respuesta al requerimiento especial.



Alegatos de conclusión

La parte demandante¹⁵ alegó que la derogatoria de los ajustes por inflación tiene efectos a partir del año 2007, e insistió en la procedencia de la deducción por depreciación y de los gastos operacionales de venta pues, aunque «no fue adecuado el manejo contable de tales operaciones o que no tienen relación de causalidad porque la nómina cancelada por la sociedad no estaba vinculada a ella laboralmente» debe prevalecer lo sustancial sobre lo formal.

Por su parte, la DIAN¹⁶, solicitó mantener la decisión de primera instancia, en la medida en que se comprobó la incorrecta estimación de la depreciación por parte de la actora. También la improcedencia de los gastos operacionales de ventas porque el gasto de nómina discutido no tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta de la parte demandante. Y la sanción por inexactitud está soportada en la inclusión de deducciones improcedentes.

El Ministerio Público manifestó compartir la decisión de la primera instancia, razón por la cual pidió su confirmación.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

El magistrado Milton Chaves García manifestó impedimento para conocer del proceso, bajo la causal establecida en el numeral 12 del artículo 141 del Código General del Proceso¹⁷.

La Sala encuentra configurada la causal invocada y declara fundado el impedimento, por lo que lo separa del conocimiento del asunto. Comoquiera que existe cuórum para decidir, no se ordenará el sorteo de conjuez, en los términos del artículo 128 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad del acto administrativo demandado, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la parte demandante -apelante única-, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda sin pronunciarse sobre costas. En concreto, corresponde determinar frente a la declaración de renta del año gravable 2013 la procedencia de las glosadas deducciones por depreciación y gasto de nómina -del Supermercado Los Búcaros- acorde con las pruebas allegadas por la parte actora. Consecuentemente, si existe mérito para sancionar por inexactitud.

En forma preliminar, la Sala advierte que no se pronunciará en cuanto a los argumentos de apelación atinentes a que no se aceptó la depreciación por valor de \$19.100.194 de la remodelación del predio ubicado en la carrera 93A #75-42/48 aunque sus datos en las certificaciones fueron los mismos y que respecto del predio de la carrera 72B #23F-52 citado dos veces en el acto oficial, no se justificó la razón por la cual se rechazó la suma de \$1.782.403 del valor solicitado.

¹⁵ SAMAI, Índice 25.

¹⁶ SAMAI, Índice 26.

¹⁷ «Haber dado el juez consejo o concepto fuera de actuación judicial sobre las cuestiones materia del proceso, o haber intervenido en este como apoderado, agente del Ministerio Público, perito o testigo.». SAMAI, Índice 31.



Eso porque, no hicieron parte de la demanda y es criterio de decisión de esta Sección que «el recurso de apelación no constituye una instancia para modificar y/o enmendar los vacíos de la demanda»¹³, también que «no le es permitido a las partes la inclusión en sede de apelación de cargos novedosos, desconocidos y ausentes a lo largo del debate judicial, pues supone el planteamiento de asuntos que no han sido objeto de controversia, siendo este un requisito de las normas que regulan el derecho procesal administrativo y las garantías del debido proceso»¹⁴. Aunado a que, al tratarse de asuntos que proponen abrir una nueva discusión en esta instancia, abordarlos llevaría a incurrir en un fallo incongruente -art. 281 del CGP- que, además, violaría los derechos al debido proceso y, a la defensa y contradicción de la contraparte.

Análisis del caso concreto

2- Es materia de contienda entre las partes si la deducción por depreciación de los inmuebles pertenecientes a la sucesión ilíquida del causante **APR**, llevada a la declaración del impuesto de renta del año 2013 se calculó sobre el costo de terrenos y ajustes integrales por inflación. La primera instancia avaló el desconocimiento de dicha depreciación -\$47.065.000- en tanto las pruebas de la demandante corroboraron la inclusión de esos conceptos sin ser procedentes. La actora recurrió el fallo, aduciendo indebida valoración de la relación de inmuebles aportada sin incluir costos de terreno, y que los ajustes aplicados corresponden a los saldos acumulados a 31 de diciembre de 2006 sobre bienes adquiridos con anterioridad a la vigencia de la Ley 1111 de 2006.

En punto a resolver ese cuestionamiento se precisa que, conforme con el artículo 742 del ET la determinación de tributos debe fundamentarse en los hechos que aparezcan probados en el expediente y, en ese orden, en la valoración probatoria, acorde con el principio de la carga de la prueba -167 CGP-, los hechos deben ser demostrados por quien los invoca a su favor.

A la par, la Sala recuerda -para la vigencia 2013 analizada- que la pérdida de valor que sufre un activo fijo utilizado en la actividad productora de renta puede deducirse del impuesto sobre la renta de conformidad con el artículo 128 del ET, sea por el paso del tiempo o por su obsolescencia previa cuantificación y aplicación del método de depreciación respectivo siguiendo las reglas sentadas en el mismo estatuto, con tal propósito se exige que la deducción sea razonable, lo que depende de una correcta determinación del costo del bien -arts. 131 o 131-1 del ET- y su vida útil -art. 137 ib.-, contrariamente, cualquier error en el cálculo de estos dos factores deja en duda la razonabilidad de la deducción. También son requisitos de esta deducción que el activo sea utilizado en el negocio o actividad productora de renta, es decir, que exista relación entre la actividad y el activo que pretende ser depreciado; se condiciona que el bien haya prestado servicio al contribuyente en el año en que se pretenda hacer valer la deducción, y finalmente se pide que las cuotas de depreciación del activo fijo se determinen con fundamento en un proceso contable debidamente registrado en la contabilidad del obligado, razón por la cual la deducción por depreciación solo opera para los sujetos obligados a llevar contabilidad o para quienes la lleven a efectos de hacer uso de la deducción.¹⁸

Puntualmente, el artículo 135 del mismo estatuto -vigente al año 2013- establecía que debían entenderse por bienes depreciables los activos fijos tangibles, **con excepción de los terrenos**, no amortizables, lo que descarta como depreciables los activos movibles, tales como materias primas, bienes en vía de producción e inventarios, y valores mobiliarios¹⁹.

¹⁸ Sentencia del 09 de mayo de 2019 (exp. 22131, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez), que reitera las sentencias del 25 de junio de 2012 (exp. 18419, CP. María Teresa Briceño de Valencia); 26 de febrero de 2014 (exp. 17071, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas); 02 de diciembre de 2015 (exp. 19902, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez); 29 de junio de 2017 (exp. 21363, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez); y 05 de julio de 2018 (exp. 20918, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto).

¹⁹ Títulos representativos de participaciones de haberes en sociedades, de cantidades prestadas, de mercancías, de fondos pecuniarios o de servicios que son materia de operaciones mercantiles o civiles.



En cuanto a la base para calcular la depreciación, el artículo 131 del ET -vigente- establecía que corresponde al costo del bien constituido por el precio de adquisición, incluidos los impuestos a las ventas, de aduana y de timbre, más las adiciones y gastos necesarios para ponerlo en condiciones de iniciar la prestación de un servicio normal.

Y para determinar el costo del bien a fin de calcular la depreciación, no debe incluir los ajustes por inflación, dado que ese sistema general fue derogado con la entrada en vigencia de la Ley 1111 de 2006²⁰. Por tanto, a partir del año gravable 2007, la determinación del costo fiscal de los activos que hubieran sido objeto de ajustes por inflación se realizaba con base en el costo ajustado de dichos activos a 31 de diciembre de 2006. Así, la prohibición de aplicar tales ajustes surtió efectos a partir del 01 de enero de 2007, con lo cual la depreciación ajustada, según el sistema derogado, no puede ser objeto de nuevos ajustes.

En consecuencia, para la vigencia analizada -2013-, el costo fiscal de los inmuebles comprendía los ajustes por inflación acumulados hasta el 31 de diciembre del 2006 efectuados sobre su costo histórico, el cual, a su vez, era base de liquidación de la deducción por depreciación, excluidos valores de terreno por mandato del artículo 135 del ET.

Conforme con el marco normativo precedente, se constató en el expediente:

(i) La demandante, en la corrección de la declaración de renta del año 2013, registró en el renglón de gastos operacionales de administración \$515.099.000.

(ii) Con ocasión al auto de verificación o cruce 322392016000571 del 18 de abril de 2015, la administración efectuó visita a la actora los días 10 y 28 de marzo de la misma anualidad. En la diligencia, la demandante aportó un cuadro explicativo de la información tomada para el cálculo de la depreciación incluida en el mencionado denuncia rentístico. En esa relación se observa depreciación total por **\$148.480.871**, con indicación de los datos de identificación de los predios que según la demandante fueron tomados para su determinación, respecto de los cuales se indicó fecha de adquisición, costo del terreno, costo de la construcción y ajustes por inflación, para obtener el valor del «costo ajustado», cuya casilla corresponde a la sumatoria de los anteriores conceptos. Sobre el particular debe precisarse que en dicha relación (i) frente a unos predios se incluyó costo de terreno, costo de la construcción y ajustes por inflación, (ii) en algunos se incorporó solo el costo de la construcción, y (iii) en otros el costo del terreno y el costo de la construcción. De manera que, con base en dicho costo ajustado, definió la depreciación para cada predio -aplicó 5%-, anotada en la columna «dep 2013».

(iii) Con base en la anterior prueba la autoridad tributaria profirió **requerimiento especial** en el que propuso modificar la corrección del denuncia rentístico disminuyendo el renglón de gastos operacionales de administración de \$515.099.000 a \$412.366.000, en el sentido de, respecto de los \$148.481.871 solicitados por la actora según la relación anterior -relación 1-, **desconocer \$102.733.000** por concepto de depreciación. Por tanto, **aceptó \$45.748.222**, que corresponden a los **predios en cuyo cálculo únicamente fue incluido el valor de la construcción**, sin tomar en cuenta los demás²¹.

(iv) Para dar respuesta al requerimiento anterior, la demandante allegó certificación de contadora que indica que la depreciación fue determinada conforme a la normativa aplicable. Para el efecto adjuntó una relación de inmuebles, en la que se detallan los

²⁰ Sentencia del 21 de marzo de 2024 (exp. 28127, CP. Wilson Ramos Girón)

²¹ Como se señaló corresponden a aquellos que tenían incluido terreno y/o construcción y ajustes.



datos para el cálculo de la depreciación. En esta nueva relación, modificó frente a la mayoría de los predios el valor de la depreciación y respecto de otros la eliminó por completo, sin presentar justificación de los cambios incorporados. Así, disminuyó el valor total de depreciación de **\$148.480.871 a \$147.731.617**. El siguiente cuadro refleja la diferencia de los valores registrados por la contribuyente en las mencionadas relaciones:

Descripción inmueble	Dirección	Depreciación 2013 (Relación 1)	Depreciación 2013 (Relación 2)
Finca	Lote Dorada	0	0
Almacén principal	Remodelación	10.104.567	10.104.567
Almacén principal	Tv 63 # 72 – 34	9.326.690	8.621.690
Almacén principal	Cr. 62 # 72 – 29	100.000	0
Almacén principal	Cr. 62 # 72 – 43	19.000	0
Almacén principal	Cll. 68 # 62 – 20	60.000	0
Almacén principal	Tv. 63 # 72 - 22/24	15.000	0
Almacén principal	Av. Cll 68 # 62 – 12	12.000	0
Edificio 2 Almacén Principal	Remodelación almacenaje	6.921.063	6.921.063
Edificio 3 Casa Bodega Auxiliar	Tv. 63B # 72 – 82	2.932.051	0
Bodega granos	Cll 73 # 62 - 17/19	1.268.519	1.243.519
Bodega granos	Cll 73 # 62 – 01	676.049	0
Bodega granos	Cll 73 # 67 – 04	0	0
Bodega granos	Cll 70a # 87- 28/30	7.609.714	7.339.714
Sede administrativa	Cll 44 #72 A – 45	450.000	0
Sede administrativa	Cll 44 #72 A - ??	450.000	0
Sede social	Cr. 72 B # 23 F - 52	450.000	0
Edificio 6 BG	Cll 71 B # 77A – 26	2.932.403	2.759.903
-	Cll 68 # 77A – 78	31.756	31.256
Edificio 7 SR	Cr 93A # 75 – 43	2.600.000	2.340.000
Edificio 8 SR	Cr. 93 A # 75 -37	2.607.500	2.346.750
Edificio 9 SR	Cr. 94 A # 75 -42/48	12.034.622	10.874.972
Edificio 10 SR	Cr. 93 A # 75-33	1.982.393	1.786.393
Edificio 11 SR	Remodelación Cr. 93 A # 75-42/48	19.100.194	19.100.194
Edificio 12 L	Cll. 72A # 73A – 35	12.188.833	11.333.833
Edificio 13 L	AV Cll. 68 # 73A – 36	9.408.924	8.748.924
Edificio	Cll 72A # 73A – 36	-958.746	0
Edificio 14	-	-3.302.550	0
Edificio 15	TRV 69B bis # 72 – 94	19.050.550	15.000.000
Edificio 16	-	934.800	934.800
Edificio Remodelación	Cll 72A # 73A - 36	13.280.499	13.280.499
Edificio 18	Proyecto parqueadero	6.250.000	5.250.000
Edificio 19	Bodega iglesia	-10.768.500	0
Edificio 17 casa estrada	Cr. 69 p # 64h - 51	2.351.682	1.351.682
Construcción Bodega Estrada	-	6.161.860	6.161.860
Reconciliación y reajustes fiscales diciembre 31 de 2011	-	12.200.000	12.200.000
Total		148.480.873	147.731.619

(v) En la **Liquidación Oficial** de Revisión 322412017000143 del 03 de agosto de 2017, la DIAN modificó la declaración de corrección del impuesto sobre la renta del año 2013, en el sentido de **desconocer** gastos operacionales de administración por concepto de depreciación **solo** por **\$47.065.000**. Ante las inconsistencias de las anteriores relaciones por los valores que tomó la contribuyente para establecer la depreciación registrada en la declaración de renta, prefirió atender a la aportada en la visita -relación 1- con el propósito de determinar oficialmente el renglón de gastos operacionales de administración, a fin de evitar la duplicidad de valores. En ese orden, la autoridad analizó los predios respecto de los cuales propuso el desconocimiento en el requerimiento especial. Al punto, calculó oficialmente la depreciación, efectuando una **nueva operación en la que incorporó únicamente el valor de la construcción frente a cada uno de los inmuebles**²².

²² La DIAN hace una relación de los inmuebles únicamente frente a los que propuso desconocer la depreciación en el requerimiento especial, asunto frente al cual la demandante no manifestó reparo puntual.

Ello con fundamento en que en el cálculo de la depreciación (i) no era procedente incluir el valor de los terrenos, (ii) así como tampoco los ajustes por inflación teniendo en cuenta que «para el año 2013 no formó parte de la base para la depreciación, de conformidad con el artículo 133 del Estatuto Tributario, derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006», y comoquiera que «no aportó prueba del ajuste por inflación realizado en forma detallada en cada uno de los activos, desde el año de adquisición del mismo, el cual estuvo vigente hasta el año 2006».

(vi) La actora acudió *per saltum*. En la demanda reprochó que la administración calculó la deducción por depreciación con desconocimiento de los ajustes por inflación procedentes conforme la fecha de adquisición de cada bien -antes del 31 de diciembre de 2006-. Para el efecto aportó otra certificación de contadora con la que adjuntó una tercera relación que pretende se tenga en cuenta en esta instancia judicial, al considerarla prueba idónea de que en la base de depreciación no incluyó costos de terreno y que los ajustes por inflación incorporados fueron los acumulados al año 2006.

En esta nueva relación mantiene los valores señalados en la segunda relación, pero agrega la depreciación de un predio que anteriormente no había incluido -\$749.254- con el fin de que el valor total de la depreciación solicitada correspondiera a la cifra señalada en la primera relación -\$148.480.871-. Igualmente, agrupa los predios por fecha de adquisición -hace un cuadro para los adquiridos antes de la Ley 1111 de 2006 y otro para los adquiridos con posterioridad-.

El tribunal avaló la legalidad del acto demandado, en tanto las pruebas de la demandante corroboraron la inclusión de conceptos no procedentes. La actora recurrió aduciendo indebida valoración de la relación de inmuebles aportada al inicio de la actuación administrativa y de la certificación de contadora anexa a la demanda, en la que, a su juicio, se observa que en la base de depreciación no se incluyeron costos de terreno, y los ajustes aplicados corresponden a los saldos acumulados a 31 de diciembre de 2006 sobre bienes adquiridos con anterioridad a la vigencia de la Ley 1111 de 2006.

Sobre lo expresado por la apelante, relativo a que se tenga en cuenta que «en el cálculo de la depreciación solicitada en la declaración privada no incluyó el costo de terreno», debe precisarse que, revisada la actuación administrativa relatada, se advierte que esa censura fue superada en el acto oficial donde la administración tributaria efectuó una nueva operación del cálculo de la depreciación frente a cada predio en la que excluyó el costo de los terrenos, de manera que, al no existir una censura concreta al respecto, no hay mérito para emitir pronunciamiento sobre el particular.

En línea con lo anterior, no le asiste razón a la actora en cuanto a que dentro de los \$47.065.195 desconocidos por la DIAN por concepto de depreciación, se encuentran valores que corresponden a terrenos, toda vez que, revisado el cuadro incluido en la liquidación oficial -folio 16-, tal cifra rechazada fue obtenida de la sumatoria de las diferencias entre el valor de la depreciación solicitada por la actora -según relación 1- y la hallada por la administración únicamente incluyendo el valor de la construcción²³.

Ahora, en lo concerniente a los ajustes por inflación, se observa que no fueron tenidos en cuenta en el acto acusado porque «para el año 2013 no formó parte de la base para la depreciación, de conformidad con el artículo 133 del Estatuto Tributario el cual fue derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006», y comoquiera que «no aportó prueba del ajuste por inflación realizado en forma detallada en cada uno de los activos, desde el año de adquisición del mismo, el cual estuvo vigente hasta el año 2006».

²³ Cabe aclarar que respecto de los predios con matrícula inmobiliaria 166355, 886898 y 104115, la DIAN reconoció la depreciación en la suma solicitada por la demandante que es menor a la que le correspondía acorde con el valor de la construcción de los inmuebles.



De cara a los argumentos que sirvieron a la administración para no incluir los ajustes por inflación en el cálculo de la depreciación, se advierte que las pruebas aportadas se limitaron a informar la fecha de adquisición de los predios, de suerte que no aportan certeza de los valores señalados frente a cada predio, ni llevan a la convicción de que las sumas corresponden a los saldos acumulados a 31 de diciembre de 2006, dado que, una vez revisado el contenido de las relaciones aportadas por la demandante, no guardan coherencia entre sí y, por consiguiente, no llevan al convencimiento de lo que se pretende probar, en la medida en que no hay coincidencia entre los datos anotados en cada una de ellas.

Es así que el análisis conjunto y en sana crítica de los hechos y pruebas referidas develaron la falta de coherencia y congruencia del material probatorio que la parte actora pretendió hacer valer, a partir del cual no es posible tener certeza de la procedencia de la deducción por depreciación perseguida, como tampoco desvirtúa los cuestionamientos, hallazgos y conclusiones de la administración en torno a dicho rechazo. No prospera el cargo.

3- En lo que atañe al gasto operacional de ventas rechazado -\$110.341.000 pago de nómina del Supermercado Los Búcaros-, la actora sostuvo que aun cuando éste «no se generó en desarrollo de la actividad de renta declarada» y que «no fue adecuado el manejo contable de tales operaciones o que no tienen relación de causalidad porque la nómina cancelada por la sociedad no estaba vinculada a ella laboralmente» era aceptable por prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, por virtud de los principios de justicia y equidad, en procura neutralizar el hecho de haber declarado como ingreso el reintegro del dinero realizado por el supermercado Los Búcaros SAS, que la sucesión se vio en la necesidad de suministrar a dicho tercero a efectos de que aquel pagara la nómina ante el retraso de las entidades de seguridad social en aprobar la sustitución patronal.

El tribunal halló la razón a la DIAN, en tanto la misma demandante admite que el gasto de nómina incurrido a favor del supermercado Los Búcaros SAS no tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sucesión, aparte que el mismo realmente corresponde a la recuperación de un gasto surgido de un inadecuado registro contable frente al cual la actora no puede alegar a su favor su propia culpa.

Para dar solución al debate planteado, se precisa que, en los términos del artículo 107 del ET, la Sala²⁴ ha establecido que son deducibles de la renta bruta las expensas realizadas durante el período gravable en desarrollo de «cualquier actividad productora de renta», siempre que guarden relación de causalidad con ella y, además, sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. Acerca de la relación de causalidad exigida por la norma, en armonía con el 178 ib., esta Sección ha sostenido que se refiere al nexo causa-efecto que debe existir entre la «erogación y la actividad generadora de renta para el contribuyente».

La parte demandante en la corrección de su denuncia rentística del año 2013 registró ingresos brutos operacionales de \$0, ingresos brutos no operacionales de \$709.152.000 -corresponden a ingresos por arrendamiento de inmuebles²⁵-, e intereses y rendimientos financieros de \$248.535.000, para un total de ingresos brutos de \$957.687.000. Igualmente, anotó por concepto de gastos operacionales de ventas \$152.382.000 de los cuales la administración tributaria reconoció \$42.041.000 -desconoció \$110.341.000- en el acto oficial.

²⁴ Sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez)

²⁵ No existe discusión al respecto. ff. 31 ca

Al respecto, es un hecho no discutido por las partes y aceptado expresamente por la demandante que el gasto operacional de venta glosado no tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta desarrollada por la sucesión en el periodo gravable 2013. De conformidad con lo anterior, la Sala no encuentra procedente la deducción solicitada por la actora, en consideración al incumplimiento de los requisitos previstos en la norma en comento -107 ET-, ante la inexistencia del nexo causa-efecto entre la erogación y la actividad generadora de renta de la contribuyente para ese año gravable.

Lo anterior es suficiente para mantener la decisión del rechazo discutido avalada por el *a quo*. Con todo, si en gracia de discusión se tuvieran por superados los anteriores presupuestos por el hecho de que el gasto fue registrado a propósito de contrarrestar un ingreso indebidamente contabilizado y declarado por la actora -como ella misma lo acepta-, en todo caso las pruebas aportadas impiden llegar al convencimiento de los hechos económicos relatados por la demandante, como pasa a verse. En sustento del gasto rechazado, la demandante aportó:

(i) Factura de venta FP 0429 del 01 de febrero de 2013, emisor Los Búcaros con dirección en la AV Calle 72 No. 69-20 teléfono 2400460²⁶, dirigida al Supermercado Los Búcaros SAS ubicado en la KR 69 No. 72-41²⁷, por concepto de «nómina personal mes enero», por la suma de \$102.901.969 más IVA de \$16.464.315 para un total \$119.366.284.

(ii) Certificación de contadora allegada con la respuesta al requerimiento especial²⁸ en la que se indica:

Durante el año 2013, la sucesión ilíquida del causante Alejandro Ruiz Prieto, generó la factura No. FP-0429 de fecha febrero 1 de 2013 **cobrando** a la sociedad supermercados Los Búcaros SAS, Nit 900.559.882-4 la suma de \$102.901.969 más IVA, por los gastos de nómina que se cubrieron debido al retraso en las entidades administradoras de seguridad social con respecto a la sustitución patronal solicitada desde el momento del fallecimiento del señor Prieto. (se resalta)

Dicha factura, la cual se adjunta a la presente certificación, se encuentra debidamente registrada en los estados financieros de la compañía así:

Código PUC	Nombre de la cuenta	Débito	Crédito
425050	Reintegro de costos y gastos		102.901.969
24080101	IVA generado al 16%		16.464.315
13050502	Cuentas por cobrar	119.366.284	

(iii) Certificación de contadora aportada junto con la demanda²⁹ con la siguiente precisión:

Verificada la contabilidad, los gastos de personal por el año 2013 registrados en el renglón 53 de la declaración de renta gastos operacionales de ventas ascienden a la suma de \$126.284.551 así: (...)

De dicha suma, el valor de \$102.901.969 más IVA, soportado en la factura No. FP-0429 de 1 de febrero de 2013, corresponde a los gastos que tuvo que asumir temporalmente la sucesión del causante Alejandro Prieto Ruiz debido al retraso en las entidades administradoras de seguridad social con respecto a la sustitución patronal solicitada desde el momento del fallecimiento del señor Prieto y que posteriormente le fue reintegrada por la sociedad supermercados Los Búcaros SAS, Nit 900.559.882-4.

El valor de la factura No. FP-0429 de 1 de febrero de 2013, fue incluido dentro de los ingresos brutos declarados por rendimientos financieros en el renglón 44 de la declaración de renta de dicho año y se encuentra debidamente registrada en la contabilidad de la sucesión ilíquida del causante Alejandro Prieto Ruiz, así: [es el mismo cuadro de la certificación inicial].

²⁶ Corresponde al domicilio fiscal del supermercado Los Búcaros SAS, según RUT a folio 230 Caa2.

²⁷ Corresponde al domicilio fiscal de la sucesión de APR, según RUT a folio 228 Caa2.

²⁸ Folios 354 y 355 Caa2.

²⁹ Folios 33 y 34 Cp.



El examen de los enlistados documentos arrojó inconsistencias tales como (i) las direcciones registradas (ii) el concepto de la factura no corresponde a la venta de un bien ni a la prestación de un servicio, no teniendo lugar la liquidación y pago de IVA (iii) con dicha factura la actora persigue justificar un supuesto gasto de \$102.901.969 más IVA de \$16.464.315 para un total \$119.366.284, no obstante, el valor glosado es de \$110.341.000.

Asimismo se advirtió que las dos certificaciones contables refieren la contabilización del gasto como «reintegro de costos y gastos» en la cuenta 425050, sin embargo en la certificación anexa a la demanda se señala que los \$102.901.696 facturados por la sucesión por concepto de nómina del supermercado Los Búcaros SAS, hacen parte de los gastos de personal de la sucesión registrados en el renglón 53 que totalizan \$126.284.551, sin discriminar los respectivos empleados y cuáles de estos estarían vinculados al supermercado o a la sucesión, sumado a ello se tiene la ausencia de explicación de la demandante en cuanto a la existencia de una nómina propia.

Ahora que, de haber ocurrido el reintegro de un dinero prestado en enero y devuelto en febrero del mismo año, como lo aduce la actora, este correspondía ser registrado en el patrimonio, afectando el activo y el pasivo de la sucesión, que no sus ingresos y gastos.

En ese orden, tales inconsistencias y la incoherencia de los argumentos de la actora dejan en evidencia que lo ocurrido corresponde a un inadecuado manejo contable -como ella misma lo acepta- que se suma al argumento central de la improcedencia del pretendido gasto por no tener relación de causalidad, como se señaló en precedencia. No prospera el cargo.

Corolario de lo anterior, se ratifica la sanción por inexactitud impuesta -100%- ante la inclusión de deducciones improcedentes.

Conclusión

4- Por lo razonado en precedencia se establece que, en este caso de la valoración probatoria en sana crítica, surge la improcedencia de las deducciones discutidas.

En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

Costas

5- Acorde con el criterio de la Sección, por no estar probadas en el expediente, no se condenará en costas en esta instancia, conforme con el artículo 365.8 del CGP.

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 magistrado Milton Chaves García. En consecuencia, se declara separado del conocimiento de este proceso.

2- **Confirmar** la sentencia apelada.



Radicado: 25000-23-37-000-2017-01594-01 (26081)
Demandante: Alejandro Prieto Ruiz – Sucesión ilíquida

3- Sin condena en costas en segunda instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<http://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>