



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., siete (07) de mayo de dos mil veinte (2020)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2014-01203-01 (22932)
Demandante: Darío Roca Bernal
Demandada: DIAN

Temas: Renta (2009). Deducción por inversión en activos fijos reales productivos. Requisito de adquisición del activo. Contratos de mutuo.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 25 de agosto de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió (f. 418):

1. Se declara la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412013000223 del 2 de mayo de 2013 y de la Resolución nro. 900.165 de 23 de mayo de 2014, expedidas por la DIAN.
2. A título de restablecimiento del derecho se declara en firme la declaración de renta presentada por el señor Darío Roca Bernal en relación con el año gravable 2009.
3. No se condena en costas ni agencias en derecho por no encontrarse probadas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412013000223, del 02 de mayo de 2013 (ff. 302 a 319 caa), la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la demandante en relación con el año gravable 2009 (f. 2 caa). En concreto, rechazó la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos e impuso sanción por inexactitud. Esa decisión fue íntegramente confirmada por medio de la Resolución 900.165, del 23 de mayo de 2014, que desató el recurso de reconsideración interpuesto por la actora (ff. 384 a 402 caa).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 3):

1. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos



- (i) Resolución No. 322412013000223 del 2 de mayo de 2013 (Liquidación Oficial de Revisión proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá – DIAN).
- (ii) Resolución No. 900.165 del 23 de mayo de 2014 (proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá – DIAN).

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29 de la Constitución; 158-3, 647, 711 y 777 del ET; 1618 y 2142 a 2199 del Código Civil (C. C, Ley 84 de 1873); 1262 a 1286 del Código de Comercio (C. Co, Decreto 410 de 1971); los Decretos 2649 y 2650 de 1993; y el Decreto 1766 de 2004. El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así (ff. 8 a 27)¹:

Relató que en el año 2009 realizó aportes a tres proyectos de construcción urbana que fueron ejecutados mediante contratos de mandato, en los que fungió como mandante. Añadió que mediante estos contratos los mandatarios se comprometieron a construir las obras antes mencionadas por cuenta y riesgo de los aportantes. En ese contexto, negó que sus aportes fuesen préstamos efectuados a dichos mandatarios; y aseguró que los costos y gastos en que incurrieron las partes para llevar a cabo las referidas edificaciones fueron acreditados con sendos certificados de revisoría fiscal. Precisó que, en su caso, el costo de cada inversión correspondió al aporte realizado a cada proyecto; y que, dado que su actividad generadora de renta corresponde al arrendamiento de inmuebles, los bienes construidos (*i. e.* apartamentos y oficinas) participan de manera directa y permanente en su ocupación lucrativa.

Por tales razones, aseguró haber cumplido con todos los requisitos para acceder a la deducción especial prevista en el artículo 158-3 del ET, sin que esta haya concurrido con otros beneficios tributarios ni con las deducciones declaradas por los demás partícipes de la colaboración empresarial. Concordantemente, adujo que los actos demandados fueron expedidos en desconocimiento de las normas en que debieron fundarse.

Alegó que la Administración violó el principio de correspondencia, ya que en el requerimiento especial negó la deducibilidad de la inversión por la supuesta ausencia de prueba sobre la propiedad del terreno en construcción y el avance de la obra; al paso que en la liquidación oficial fundamentó el rechazo en la supuesta vinculación económica de las partes de los contratos de mandato, la falta de consistencia entre los valores certificados y la contabilidad y la falta de prueba sobre el cumplimiento de los requisitos de la deducción.

Por último, sostuvo que no incurrió en inexactitud sancionable; y que, de haberlo hecho, la misma sería consecuencia de un error sobre la aplicación del derecho.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora, para lo cual (ff. 298 a 205):

Argumentó que la contribuyente no demostró el cumplimiento de los requisitos de la deducción especial rechazada. En concreto, señaló que los aportes no implicaron la adquisición de inmuebles, sino de derechos en los proyectos ejecutados; que la demandante no probó la relación directa y permanente con la ocupación generadora de renta, en la medida en que desarrolla actividades adicionales a la de arrendamiento de

¹ La demanda fue reformada a efectos de aportar como prueba un dictamen pericial (ff. 174 a 1760). El tribunal admitió la reforma mediante auto del 15 de octubre de 2015 (f. 314).



inmuebles que aparece en el RUT; y que la interpretación finalista de los contratos revela que las operaciones efectuadas fueron préstamos a favor del constructor, en lugar de la inversión en activos fijos. También alegó que los certificados de revisor fiscal aportados por la contribuyente no son prueba suficiente de los hechos allí establecidos, pues no se refirieron a la contabilidad de los mandatarios ni detallaron los soportes externos utilizados para su elaboración.

Agregó que la deducción en cuestión vulneró la prohibición de obtener dos beneficios tributarios a partir de un mismo hecho económico, en la medida en que aquella fue aprovechada tanto por la demandante como por los mandatarios; y negó haber violado el principio de correspondencia, bajo el argumento de que las glosas propuestas en el requerimiento especial fueron las mismas abordadas por la liquidación oficial.

Finalmente, señaló que están dados los supuestos para imponer la sanción por inexactitud.

Sentencia apelada

El *a quo* declaró la nulidad de los actos enjuiciados y se abstuvo de condenar en costas (ff. 400 a 418), pues estimó que estaba plenamente acreditado que las edificaciones adquiridas por la contribuyente guardaron relación directa y permanente con su actividad generadora de renta (*i. e.* arrendamiento de inmuebles, según el RUT). Dicha conclusión, también se sustentó en el estudio de los certificados de revisor fiscal que obran en el expediente, la contabilidad de la demandante y el dictamen pericial allegado con el escrito de la demanda. Asimismo, consideró que era «*palmario*» que la demandante había celebrado contratos de mandato y no de mutuo, de modo que los referidos certificados emitidos por los revisores fiscales de los mandatarios bastaban para demostrar el monto de los aportes que dieron lugar a la deducción.

Recurso de apelación

La parte demandada apeló la decisión de primer grado, para lo cual (ff. 428 a 436):

Reiteró los argumentos de la contestación de la demanda relativos a la ausencia de relación directa entre los bienes resultantes de los proyectos inmobiliarios y la actividad lucrativa de la contribuyente, a la falta de prueba del monto de la deducción y a la naturaleza jurídica de los contratos suscritos por la demandante. A este último respecto, puntualizó que dichos negocios jurídicos correspondieron a préstamos y no a mandatos, pues fueron liquidados mediante daciones en pago, es decir, mediante instrumentos empelados para extinguir obligaciones dinerarias a través de prestaciones no dinerarias.

Por otra parte, enfatizó que el dictamen pericial aportado por la demandante no debió ser tenido en cuenta, ya que no fue allegado en sede administrativa. Además, insistió en que el mismo es incompleto, no hace referencia a los comprobantes externos que debieron servirle de fundamento, arroja conclusiones opuestas a las encontradas por la Administración, se contradice con los certificados de revisor fiscal aportados por la contribuyente, y presenta inconsistencias, todo lo cual le resta valor probatorio.

Alegatos de conclusión

La parte demandante señaló que el dictamen pericial no fue objetado oportunamente por la DIAN y que, contrario a lo aducido por la apelante, esa prueba fue completa y veraz. Adicionalmente, manifestó que en el expediente se acreditó la procedencia de la deducción declarada (f. 461 a 475). La parte demandada reiteró los argumentos



planteados en la apelación (ff. 449 a 451). El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los argumentos planteados por la entidad demandada en el recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia que accedió a las pretensiones de la parte actora. En esos términos, corresponde analizar: (i) si los negocios jurídicos celebrados por la demandante le permitieron adquirir activos en los términos del artículo 158-3 del ET; (ii) si dichos activos participaron directa y permanentemente en su actividad generadora de renta; (iii) si el monto de la deducción fue debidamente acreditado; y (iv) si procede la sanción por inexactitud impuesta en los actos cuestionados.

2- En lo que concierne al primero de los problemas jurídicos identificados, en esencia, la demandante argumenta que suscribió contratos de mandato en el marco de relaciones colaborativas dirigidas al desarrollo de proyectos inmobiliarios y que, en ese contexto, realizó aportes en dinero, inmuebles y derechos fiduciarios, a fin de obtener los apartamentos y oficinas resultantes de esas obras, bienes que se involucran directamente en su actividad de arrendamiento de inmuebles. Por su parte, la apelante única sostiene que, al haberse celebrado una dación en pago, está probado que la demandante efectuó «*préstamos de dinero*» a sus «*colaboradores*» (f. 436), en lugar de inversiones en activos fijos reales productivos; y que, en todo caso, no está probada la existencia de una relación directa y permanente entre los inmuebles resultantes de los proyectos inmobiliarios y la ocupación lucrativa de la demandante. Sobre este particular, plantea que el RUT de la contribuyente es insuficiente para comprobar que aquella efectivamente se dedica arrendar propiedades.

Así, la Sala se ocupará, en primer lugar, de determinar si los negocios jurídicos en cuestión condujeron a la adquisición de activos fijos reales productivos o si hay elementos probatorios que permitan concluir que, en realidad, mediante dichos vehículos negociales la actora efectuó préstamos a favor de las otras partes contractuales. En segundo lugar, decidirá si los apartamentos y oficinas obtenidos por la demandante guardan relación directa y permanente con su actividad generadora de ingresos.

2.1- En lo que concierne a esos aspectos del debate, el artículo 158-3 del ET (vigente para la época de los hechos *sub iudice*, en la redacción dada por el artículo 8.º de la Ley 1111 de 2006) estableció una deducción especial equivalente al 40% del valor de las «*inversiones efectivas*» realizadas en activos fijos reales «*productivos*», que fueran «*adquiridos*» por la contribuyente. Al reglamentar dicha disposición legal, entre otros requisitos, el artículo 2.º del Decreto 1766 de 2004 precisó que solo serían objeto del beneficio los activos que se obtuvieran «*para formar parte del patrimonio*» y que participaran «*de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente*».

Respecto del primero de esos requisitos (*i. e.* el de adquisición del activo), conviene resaltar que ni la norma legal ni su reglamentaria exigieron que tal adquisición se perfeccionara a través de una determinada tipología contractual. En contraste, la Sala aprecia que las disposiciones bajo análisis dejaron un amplio margen para que los particulares, en ejercicio de su autonomía privada, eligieran los vehículos negociales que mejor se adecuaban a sus necesidades, siempre que estos redundaran en la incorporación de bienes al patrimonio del sujeto pasivo. A esa misma conclusión ha llegado esta corporación en múltiples pronunciamientos, de conformidad con los cuales



el requisito de adquisición implicaba «*la compra, adquisición o apropiamiento por operación de transferencia de dominio, de los bienes tangibles incorporados al patrimonio de la contribuyente e incorporados a la actividad productora de renta*»². Así, al tenor de la interpretación jurisprudencial del artículo 158-3 del ET, solo eran deducibles las inversiones que suponían la inclusión de un activo al patrimonio del sujeto pasivo (sentencias del 04 de noviembre de 2015, exp. 21151, CP: Martha Teresa Briceño De Valencia). Lo precedente, al margen del vehículo contractual utilizado para el efecto.

Ahora bien, la Sala advierte que la forma en que la norma *ejusdem* delimitó la liquidación del beneficio, *i. e.* sobre el 40% del valor de la inversión, sugería la utilización de vehículos contractuales sinalagmáticos, de carácter oneroso, que impusieran al contribuyente la obligación de asumir una contraprestación (costo) por la obtención del activo. Precisamente, al reglamentar ese asunto, el artículo 3.º del Decreto 1766 de 2004 puntualizó que la base de cálculo de la deducción correspondía al costo del activo adquirido, esto es, al monto de la erogación asociada clara y directamente con la obtención del bien productivo (según la definición de «costo» provista por el artículo 39 del entonces vigente Decreto 2649 de 1993).

En esas condiciones, para que la adquisición del activo fuese deducible, esta debía implicar la realización de una erogación a cargo del adquirente, de manera tal que quedaban excluidos aquellos contratos cuyo objeto no derivara en la obtención de bienes tangibles, como ocurriría, por ejemplo, con el contrato de mutuo puro y simple, mediante el cual se transfiere cierta cantidad de cosas fungibles con cargo de «*restituir*» otras tantas del mismo género y calidad (artículo 2221 del C. C.). Comoquiera que, para el acreedor, el préstamo de una cosa consumible no implica la inclusión de un bien tangible en su patrimonio ni genera una contraprestación a su cargo y a favor del deudor, a través de ese tipo de crédito no se obtiene el derecho de acceder al beneficio objeto de pronunciamiento. Valga aclarar que con este planteamiento la Sala no pretende exceptuar de la deducción especial la adquisición financiada de activos fijos reales productivos, sino que busca precisar que, por sí solo, un préstamo puro y simple no tiene como consecuencia la realización de una inversión deducible, en los términos que exige el artículo 158-3 del ET.

En lo que atañe al segundo de los requisitos objeto de debate, es decir, el referido a la participación directa y permanente del bien adquirido en la actividad productora de renta del sujeto pasivo, esta Sección ha indicado que entre «*lo producido y los bienes empleados para ello, debe existir una relación directa y permanente, de suerte que sean indispensables para su ejecución*» (sentencia del 23 de marzo de 2006, expediente 15086, CP: Ligia López Díaz). De ahí que lo determinante a efectos de la deducción especial fuera que el activo fijo se empleara en el marco del proceso productivo del contribuyente, con fines lucrativos.

En definitiva, en lo que interesa al caso concreto, de estar probado que los negocios jurídicos celebrados por la demandante correspondieron a préstamos que no provocaron la adquisición de activos fijos, la Sala avalará el rechazo de la deducción especial. Lo mismo sucederá si se encuentra que la demandante no acreditó la existencia de una relación directa entre los bienes obtenidos y su ocupación lucrativa.

2.2- Sobre las cuestiones objeto de litigio, en el plenario se encuentran demostrados los siguientes hechos:

² Sentencias del 14 de marzo de 2019, exp. 23091, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; 24 de octubre de 2018, exp. 21516, CP Julio Roberto Piza Rodríguez; del 29 de agosto de 2018, exp. 21760, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; del 26 de julio de 2017, exp 1375, CP: Luis Antonio Rodríguez Montaña; del 11 de octubre de 2012, exp. 18233, CP: Carmen Teresa Ortiz De Rodríguez.



(i) La demandante está obligada a llevar contabilidad y obtiene rentas a partir de la explotación de su capital, concretamente del arrendamiento de inmuebles, según consta en su RUT (f. 3 caa). El desarrollo de dicha ocupación también se constata a partir de los certificados de retención en la fuente del periodo 2009, que evidencian que durante ese año la actora percibió ingresos por concepto de «arrendamientos» (ff. 20 y siguientes caa).

(ii) Los días 27 de febrero, 12 de marzo y 03 de diciembre de 2007 (ff. 56 a 58, 76 a 79 y 127 a 130 caa), la actora suscribió tres contratos titulados de «mandato», a efectos de desarrollar sendos proyectos de construcción, a saber: (a) Edificio Parque del Chicó 99 Etapa II, (b) Edificio Calle 104 y (c) Edificio Insignia, ubicados todos en el perímetro urbano del Distrito Capital.

(iii) Los contratos celebrados el 27 de febrero de 2007 (ff. 76 a 79 caa) y el 12 de marzo del mismo año (ff. 56 a 58 caa) comparten las siguientes características:

(a) Carecen de cláusulas específicas relativas a las obligaciones de las partes.

(b) Su objeto consiste en «*la construcción y administración de un edificio (de apartamentos y oficinas) en un inmueble*» (cláusula primera de ambos contratos).

(c) Indican a qué personas debe contratar el mandatario para dirigir la obra, llevar a cabo la cimentación y construir la estructura de la misma.

(d) Señalan expresamente que el mandato es gratuito y sin representación; y que se celebra «*con el único fin de tener claridad sobre la relación de colaboración que vincula a las partes respecto de terceros vinculados a un proyecto de construcción de un edificio*» (cláusula tercera de ambos contratos).

(iv) El tercer contrato, celebrado el 03 de diciembre de 2007 (ff. 127 a 132), tiene las siguientes particularidades:

(a) Su objeto es «*llevar a cabo un proyecto de construcción denominado Edificio Insignia*» (cláusula segunda).

(b) Indicó que el edificio sería construido sobre un inmueble de propiedad de un patrimonio autónomo formado con ocasión de un contrato de fiducia mercantil, cuyos derechos fiduciarios estarían en cabeza de los mandantes.

(c) Aunque la cláusula primera estableció que, los mandantes «*entregarán estos derechos fiduciarios a la mandataria para que realice el proyecto de construcción sobre tales predios*», la cláusula tercera dispuso que aquellos «*se comprometen a poner a disposición los derechos fiduciarios que recaen sobre los terrenos para la construcción*».

(d) La constructora mandataria se obligó a construir el edificio y a realizar «*en general todas las actuaciones y gestiones que se requieran para llevar a cabo el proyecto*» (cláusula tercera).

(e) La constructora mandataria se obligó a liquidar la participación de cada uno de los mandantes en proporción a su aporte. Estos últimos, «*recibirán un incremento en sus derechos fiduciarios en razón a la construcción y mejoras sobre el terreno*» (cláusula sexta).



(v) Los revisores fiscales de los mandatarios de cada uno de tales proyectos inmobiliarios certificaron que, en el 2009, la demandante realizó los siguientes aportes: (a) Edificio Parque del Chicó 99 Etapa II, por valor de \$174.959.184 (f. 355 a 364 caa 2); (b) Edificio Calle 104, por valor de \$40.320.000 (f. 365 a 376 caa 2); y (c) Edificio Insignia, por valor de \$316.805.446 (f. 353 y 354 caa). Contrario a lo que alega la recurrente, la Sala observa que los documentos bajo análisis identificaron en debida forma al beneficiario de los aportes, indicaron que se expedían en virtud de la contabilidad de la empresa constructora y allegaron soportes sobre las afirmaciones efectuadas.

(vi) Como consecuencia de la liquidación del mandato correspondiente al Edificio Parque del Chicó 99 Etapa II, realizada el 21 de diciembre del 2010, y «*teniendo en cuenta los aportes efectuados*», la actora recibió «*el cincuenta y siete punto treinta y siete por ciento (57.37%) del derecho de propiedad en común y proindiviso*» de uno de los pisos del edificio. Este hecho consta en la escritura pública del 23 de diciembre de 2010, que obra en los folios 87 a 101 del caa.

(vii) La información anterior es concordante con los registros contables llevados por la parte demandante. Puntualmente, consta en el «*Auxiliar de Construcciones en Curso*», con corte a diciembre de 2009, que la actora incluyó en la cuenta contable nro. 150805 «*construcciones y edificaciones*» los siguientes movimientos: (a) débito de \$40.320.000, en relación con el Edificio Parque del Chicó 99 Etapa II; (b) débitos por valor de \$19.776.982 y \$155.182.202, para un débito total de \$174.959.184, en lo concerniente al Edificio Parque del Chicó 99 Etapa II; (c) débitos en cuantía de \$391.028.576 y créditos por la suma de \$74.223.101, para un saldo de \$316.805.465, en lo relativo al Edificio Insignia (f. 282 caa).

(viii) De conformidad con lo arriba expuesto, las inversiones verificadas en el año gravable 2009 ascendieron al monto total de \$532.084.651. Tales erogaciones están sustentadas a partir de los comprobantes internos y externos (*i. e.* certificaciones emitidas por carteras colectivas, certificados bancarios, fotocopias de cheques, etc.) que obran en el expediente (ff. 102 a 282 caa).

(ix) En virtud de lo precedente, el 10 de agosto de 2010 (f. 2 caa), la actora registró en el renglón nro. 54 de su declaración de renta del 2009 una deducción por inversión en activos fijos reales productos de \$181.067.322, equivalente al 40% de \$452.668.306. De conformidad con lo expresado en la demanda, este último valor (*i. e.* la base de cálculo de la deducción especial), se obtuvo de excluir del monto total de las inversiones descritas en el ordinal anterior las sumas de \$19.776.982 y \$59.639.363, que corresponden a la adquisición de terrenos, hecho que no fue controvertido por la Administración (f. 6).

(x) Asimismo, los datos expuestos concuerdan con las conclusiones del dictamen pericial allegado con la reforma de la demanda que, contrario a lo que afirma la apelante única, versó sobre los mismos hechos que habían sido narrados por la contribuyente en sede administrativa. Pues bien, mediante este medio probatorio se verificó el monto de las inversiones realizadas, contrastando los registros contables de las constructoras con los de la demandante. Igualmente, examinó los documentos que soportaron el registro de los costos y gastos, «*verificando que los comprobantes de contabilidad estuvieran acompañados de las facturas correspondientes*» (f. 180). El referido dictamen concluyó lo siguiente:

(a) Respecto del Parque Chicó 99, Etapa II, con base en los registros contables del mandatario, concluyó que el total de la inversión en el 2009 fue de \$1.148.126.584, de la cual la contribuyente aportó la suma de \$155.182.203 (f. 238).



(b) En cuanto al Edificio Calle 104, con base en los registros contables del mandatario, concluyó que el total de la inversión en el 2009 ascendió a \$1.396.072.551, de la cual la contribuyente aportó \$40.320.000 (f. 239).

(c) Frente al Edificio Insignia, señaló que los registros contables de la contribuyente y el certificado expedido por el revisor fiscal del mandatario coinciden en indicar que la inversión de la contribuyente fue de \$316.805.446. En relación con este proyecto inmobiliario, el dictamen aclaró que la contabilidad de la constructora no fue objeto de revisión (f. 240).

(xi) El Anexo 1 del dictamen pericial indica los soportes internos y externos con fundamento en los cuales se elaboraron los libros de contabilidad de la sociedad mandataria, encargada de desarrollar el edificio Parque Chicó 99, Etapa II. Igualmente, evidencia que el valor de la obra registrado en la contabilidad (\$1.148.126.584) está soportado en un 93.3% en soportes internos y externos (f. 253 a 254).

(xii) El Anexo 2 del peritaje relaciona los soportes internos y externos con fundamento en los cuales se elaboraron los libros de contabilidad de la sociedad constructora, encargada de desarrollar el Edificio Calle 104. El anexo señala que el 85% del valor del proyecto está fundamentado en soportes internos y externos (f. 255 a 256).

Del anterior recuento fáctico se extrae que la actora suscribió tres contratos de mandato en calidad de mandante, mediante los cuales encomendó a los respectivos mandatarios el desarrollo de tres proyectos inmobiliarios; y que en tales negocios se pactó que los mandantes aunarían recursos y colaborarían en el desarrollo de tres obras inmobiliarias, a cambio de una parte de la propiedad sobre los inmuebles construidos –en el marco de los contratos del 27 de febrero y 12 de marzo del 2007– y del aumento en el valor de sus derechos fiduciarios –en el contrato del 03 de diciembre de 2007–.

2.3- A la luz de esos hechos, la Sala observa que, a diferencia de lo que aduce la demandada, los documentos que obran en el plenario no permiten afirmar que los contratos suscritos por la demandante tenían la naturaleza jurídica de contratos de préstamo a favor de sus colaboradores. Por el contrario, se advierte que en ninguno de dichos negocios concurren los elementos esenciales del contrato de mutuo, *v. g.* la restitución del capital cedido dentro del plazo acordado y la calidad de fungible de lo que se da a título de crédito. De hecho, llama la atención de la Sala que en todos los negocios analizados la contribuyente se comprometió a ceder el derecho de dominio de bienes inmuebles y, en el caso del convenio suscrito el 03 de diciembre de 2007, se obligó a ceder derechos fiduciarios, es decir, es decir, activos no fungibles.

Tampoco se evidencia que se hayan pactado intereses, y a pesar de que los mismos sean un elemento natural del mutuo comercial, del plenario no es posible concluir que dicho concepto tenga alguna influencia sobre la determinación de la cantidad de unidades de área construida que deben ser adjudicados a la demandante; ni que la adjudicación de ese producido esté limitada al valor del aporte efectuado, por lo que ni siquiera está probado que los convenios comerciales celebrados por la demandante correspondan a créditos con cláusula parciaria o participativa.

Se destaca que el único elemento probatorio que la apelante invoca en favor de su argumentación corresponde la escritura pública de liquidación del proyecto Edificio Parque del Chicó 99 Etapa II, que fue perfeccionada mediante una «*dación en pago*». Sobre el particular, aclara la Sala que el hecho de liquidar un convenio mediante una dación en pago no implica *per se* que la obligación que se pretende extinguir se haya



derivado de un mutuo, pues dicho acto dispositivo permite extinguir todo tipo de obligaciones, incluso aquellas que sin carácter dinerario. Además, en el caso concreto, cuando las partes liquidaron su relación contractual, ejecutaron las prestaciones a las que se habían obligado inicialmente, de modo que, no existió una variación de la prestación inicialmente acordada, elemento que, tal como se pone de presente en la impugnación, es esencial a la dación en pago. En consecuencia, la supuesta dación en pago no tiene la virtualidad de producir las consecuencias jurídicas que pretende atribuirle la demandada.

En definitiva, la Sala no encuentra sustento probatorio que permita avalar la tesis planteada por la Administración. Consecuentemente, no prospera el primer cargo de apelación.

3- Debe entonces la Sala determinar si los activos adquiridos por la demandante durante el 2009 participan directamente en su actividad productora de renta.

Según se observa, contrariamente a lo sostenido por la demandada, está probado que la actora se dedica, entre otras actividades lucrativas, al arrendamiento de bienes inmuebles. Esta conclusión no solo se soporta en el contenido del RUT de la demandante (f. 3 caa), sino en los certificados de retención en la fuente que fueron allegados como respuesta al Requerimiento Ordinario nro. 322392011001651, del 28 de noviembre de 2011 (ff. 20 y siguientes caa). De conformidad con dichos documentos, durante el periodo en discusión, la demandante percibió ingresos por concepto de «arrendamientos» y «arrendamiento de inmuebles», de modo que está acreditado que para ese entonces entregaba propiedades en alquiler, actividad que, por su naturaleza, supone la utilización de bienes como apartamentos y oficinas. Por tanto, la Sala encuentra probada la relación entre los bienes adquiridos en virtud de los contratos anteriormente analizados y la actividad productiva del sujeto pasivo.

Por los motivos precedentes, no prospera el segundo cargo de apelación.

4- Precisado el cumplimiento de los requisitos para acceder a la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos objeto de debate, resta que la Sala evalúe si la demandante acreditó el monto del beneficio pretendido.

Sobre el particular, se observa que en el expediente reposan tres medios de prueba que dan cuenta del aporte realizado por la demandante a las obras construidas: la contabilidad del obligado tributario (concretamente el libro diario, el libro mayor y de balances y el auxiliar de la cuenta contable 1508, que corresponde a las construcciones en curso), el dictamen pericial y los certificados expedidos por revisores fiscales de los sujetos encargados de llevar a cabo las construcciones. En cambio, la demandada se limitó a aseverar que los aportes no estaban debidamente probados en el expediente y que el dictamen pericial es incompleto y contradictorio, sin allegar evidencia tendente a desvirtuar los referidos medios de prueba.

De ese modo, la Sala advierte que las pruebas en mención indican que la demandante realizó aportes a cada uno de los proyectos inmobiliarios. Todas apuntan a que el aporte para el Edificio Calle 104, ascendió a \$40.320.000, como sostiene la demandante. No obstante, en cuanto a los proyectos Edificio Insignia y Parque Chicó 99, Etapa II, el material probatorio evidencia sumas diferentes en relación con el valor del aporte.

Con respecto al Edificio Insignia, la contabilidad de la contribuyente refleja un aporte de \$391.028.567; mientras que el dictamen pericial y el certificado de revisor fiscal de Constructora Insignia SA señalan que el aporte fue de \$316.805.446, como defiende el



actor en la demanda. En cuanto, al Edificio Parque Chicó 99, Etapa II, tanto la contabilidad de la contribuyente, como el certificado de revisor fiscal del mandatario, registran un aporte de \$174.959.184; por el contrario, el dictamen pericial señaló que el aporte ascendió a \$155.182.203. Como se relató en el fundamento jurídico nro. 2.2 de este proveído, tales diferencias se explican por la existencia de créditos en la cuenta 1508 que disminuyeron el saldo de la misma en relación con el proyecto Edificio Insignia, y por la exclusión de la base de cálculo del valor atribuible a la inversión en terrenos, en lo que atañe al Edificio Parque Chicó 99, Etapa II.

Al amparo de ese recuento probatorio, la Sala encuentra que la actora registró como deducción los aportes que efectuó de conformidad con los contratos de mandato, y que tales aportes corresponden a su participación dentro de la obra. Por lo tanto, la contribuyente sí demostró el valor registrado como deducción especial por inversión en activos fijos reales y productivos. No prospera el cargo de apelación.

5- Dado que se desvirtuaron las glosas planteadas por la Administración en los actos acusados, no hay lugar a imponer sanción inexactitud.

En definitiva, por las razones expuestas, la Sala confirma la decisión del *a quo*.

6- Finalmente, debido a que, de conformidad con el ordinal 8.º del artículo 365 del Código General del Proceso, solo «*habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*», la Sala no condenará en costas en esta instancia porque en el expediente no existe prueba de su causación.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia de primera instancia.
2. Sin condena en costas en esta instancia.
3. **Reconocer** personería jurídica a la abogada Lilia Esperanza Amado Ávila, como apoderada de la demandada, en los términos del poder otorgado (f. 453).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sala

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ