



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá D.C., tres (03) de noviembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 25000-23-37-000-2014-00883-01(23865)
Demandante CENCOSUD COLOMBIA S.A.
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Temas: Renta 2010. Competencia. Deduciones. Amortización de intangibles. Inversión en activo fijo real productivo.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada, contra la sentencia del 26 de abril de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió¹:

«**PRIMERO:** **DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000044 de 2 de mayo de 2013 y la Resolución No. 312362014000001 de 7 de marzo de 2014 por medio de las cuales se modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, de conformidad con lo señalado en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento de derecho, **DECLÁRESE** que la liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010 a cargo de la sociedad GRANDES SUPERFICIES DE COLOMBIA S.A. (hoy CENCOSUD) corresponde a la inserta en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: No hay lugar a condena en costas.

CUARTO: En firme esta providencia ARCHÍVESE el expediente [...]».

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 19 de abril de 2011, GRANDES SUPERFICIES DE COLOMBIA S.A. (hoy CENCOSUD COLOMBIA S.A.) presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2010 en la que determinó el impuesto a cargo de por el sistema de renta presuntiva² y liquidó un saldo a favor de solicitado en devolución el 2 de septiembre de 2011³.

Previo requerimiento especial, la División de Gestión de Fiscalización de Grandes Contribuyentes de Bogotá, profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412013000044 del 2 de mayo de 2013, mediante la cual desconoció deducciones por amortización de intangibles y por inversión en activos fijos reales productivos lo que derivó en un incremento de la renta líquida ordinaria en la suma \$21.266.986.000, sin embargo al ser inferior a la renta presuntiva, la propuesta de

¹ Fls. 574 c.p. 1

² Liquidó una renta presuntiva de \$54.884.389.000

³ Fl. 12 c.a. 1



la División de Fiscalización no afectó la liquidación del impuesto a cargo, ni el saldo a favor⁴, por lo que no se impuso sanción por inexactitud.

El 3 de julio de 2013, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración⁵, el cual fue decidido mediante la Resolución Nro. 312362014000001 del 7 de marzo de 2014, en el sentido de confirmar el acto liquidatorio⁶.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

CENCOSUD COLOMBIA S.A. (en adelante CENCOSUD), en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones⁷:

A. «PRINCIPAL.

a. A título de nulidad.

Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que se declare la **Nulidad Absoluta** de la Resolución No. 312362014000001 del 7 de marzo de 2014 proferida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, toda vez que la dependencia que resolvió el Recurso de Reconsideración y que profirió la mencionada Resolución demandada, la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes no era competente, en razón de la cuantía⁸, para resolver el Recurso de Reconsideración y proferir la Resolución que resolvió el Recurso de Reconsideración.

b. A título de Restablecimiento del Derecho.

Respetuosamente solicito a su Honorable Despacho que como consecuencia de la nulidad por falta de competencia de la Resolución que resolvió el Recurso de Reconsideración, decrete como **Restablecimiento del Derecho** la firmeza de la declaración de renta presentada por Cencosud con ocasión del respectivo impuesto del año gravable 2010, ya que el Recurso de Reconsideración debidamente presentado no fue resuelto por el funcionario competente, generando con ello que todos los argumentos incoados por la demandante en el Recurso de Reconsideración, se entienden resueltos en favor de esta, en razón al Silencio Administrativo Positivo consagrado en los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario.

B. SUBSIDIARIA.

a. A título de Nulidad.

Solicito respetuosamente, que en el evento en que los Honorables Magistrados, a pesar de ser evidente la falta de competencia incurrida en la Resolución que resolvió el Recurso de Reconsideración, consideren que la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes era competente resolver el Recurso de Reconsideración, se declare la **Nulidad Absoluta** de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000044 del 2 de mayo de 2013 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes (**Anexo C**), y de la Resolución No. 312362014000001 del 7 de marzo de 2014 proferida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes (**Anexo D**) a través de la cual se confirmó la mencionada Liquidación Oficial, en razón a que dichos Actos Administrativos fueron expedidos sin el cumplimiento de la normativa aplicable.

En caso que se acepten parcialmente los argumentos expuestos por la Compañía durante este proceso, solicito la nulidad parcial de los actos mencionados, derivada de los fundamentos aceptados.

⁴ Fls. 319 a 329 c.a. 2

⁵ Fls. 481 a 534 c.a. 3

⁶ Fls. 122 a 148 c.p. 1

⁷ Fls. 4 a 6 c.p.

⁸ "Estatuto Tributario artículo 560 y Decreto 4048 de 2008 artículo 40".



b. A título de restablecimiento del Derecho.

Solicito respetuosamente a su despacho que como Restablecimiento del Derecho se sirva ordenar la declaratoria de la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta presentada por Grandes Superficies de Colombia S.A. (hoy Cencosud), para el año gravable 2010 mediante formulario No. 1101601558721 y con adhesivo No. 91000109796060 presentada el 19 de abril de 2011, y se archive del proceso definitivamente, en razón a que la Compañía obró conforme con la normativa aplicable.

En caso que se acepten parcialmente los argumentos expuestos por Cencosud durante este proceso, solicito se determine el importe relacionado con las modificaciones consideradas por su honorable Despacho.

C. COSTAS DEL PROCESO.

Respetuosamente solicito los Honorables Magistrados que, teniendo en cuenta que los Actos Administrativos demandados contradicen el ordenamiento jurídico, se condene en costas a la parte demandada, como consecuencia de la declaratoria de Nulidad Absoluta de los Actos Administrativos demandados y, de la declaratoria de firmeza de la declaración privada correspondiente al impuesto sobre la renta del período gravable 2010».

Invocó como normas violadas los artículos 6, 29, 83, 95 (numeral 9) y 363 de la Constitución Política; 3 y 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 78, 167, 174, 176 y 177 del Código General del Proceso; 107, 142, 143, 144, 158-3, 279, 560, 643, 711, 730 (numeral 2), 742, 744, 745, 746 y 777 del Estatuto Tributario; 28 de la Ley 222 de 1995; 66 del Decreto 2649 de 1993; 14 del Decreto 2650 de 1993; 1, 2 y 3 del Decreto 1766 de 2004; la Circular Externa 13 de 2008 de la Superintendencia Financiera; y el artículo 40 (numeral 3) del Decreto 4048 de 2008.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

- *Nulidad por falta de competencia del funcionario que expidió la resolución que resolvió el recurso de reconsideración,*

Señaló que la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes estaba limitada a conocer los recursos con una cuantía máxima de \$274.822.515, que es inferior a la discutida por valor de \$21.266.986.000, correspondiente a la renta líquida determinada, la cual implica un menor exceso de renta presuntiva compensable con rentas líquidas y, a su vez, a la determinación de un impuesto a cargo de \$5.316.746.500. Que por esa razón, la dependencia competente para conocer del recurso de reconsideración era la División de Recursos Jurídicos del nivel central de la DIAN, la cual, no expidió ningún acto dentro del término de un año contado a partir de su presentación, y por tanto, operó el silencio administrativo positivo.

- *Rechazo de la deducción por amortización del crédito mercantil,*

Explicó que, en el año 2008, la sociedad Mercadefam S.A. se escindió y, creó una nueva compañía denominada Nuevo Mercadefam S.A., a la cual se le adjudicó la línea de negocio de *retail*. Para el 14 de enero de 2009, las acciones de nuevo Mercadefam tenían un valor intrínseco de \$3.138,92 y que existían 2.700.000 acciones por lo que el valor patrimonial de dicha compañía era de \$8.475.084.000.

Señaló que, ese mismo día, capitalizó a Nuevo Mercadefam S.A., por valor de \$96.500.000.000, obteniendo el 52% de esa compañía. Es decir, que compró una participación en esa sociedad por valor de \$4.407.044.000. De manera que el



mayor valor de la inversión, sobre el valor intrínseco de las acciones, retribuye el control adquirido (prima de control o crédito mercantil).

Conforme con lo anterior, afirmó que registró una inversión en acciones por un valor de \$4.407.044.000 en la cuenta 1205, lo cual correspondía al valor intrínseco de las acciones, y que el monto adicional pagado por \$92.092.956.000 lo registró en la cuenta 1605, pues correspondió al crédito mercantil o prima de control.

Contó que, durante el mismo año 2009, Nuevo Mercadefam S.A. se escindió nuevamente y creó una sociedad llamada UNISAN S.A.S., cuya propiedad se asignó a SOISAN S.A (antiguos accionistas de Mercadefam)., «*correspondiente al 48% que esta compañía poseía en la escidente Nuevo Mercadefam S.A., a esta nueva compañía se adjudicó el valor pagado por la demandante a título de prima de control o crédito mercantil*». A partir de esta operación, dijo que quedó con la propiedad del 100% de la operación de Nuevo Mercadefam S.A., la cual poseía la línea de negocio de *retail*. Y a finales del año 2009, absorbió mediante fusión a Nuevo Mercadefam S.A., con la línea de *retail* que tenía adjudicada, en razón a que era la propietaria del 100% de la compañía absorbida.

En esas condiciones, adujo que el mayor precio pagado sobre el valor intrínseco de las acciones de Nuevo Mercadefam S.A. constituye un crédito mercantil derivado del control adquirido sobre esa sociedad, al haber comprado el 52% de las acciones. De ahí que no sea jurídica ni probatoriamente posible argüir que no adquirió el control de Nuevo Mercadefam S.A., el cual se retribuyó con el pago del crédito mercantil.

Estimó que los actos acusados incurrieron en falsa motivación cuando señalaron que el crédito mercantil adquirido por la compañía era inexistente, por no haberse registrado conforme a lo dispuesto en la Circular Externa 13 de 2008 de la Superintendencia Financiera (referente a la determinación, contabilización, amortización y valuación del crédito mercantil adquirido). Lo anterior, porque de esa normativa no se derivaba ninguna exigencia incumplida en relación al registro del crédito mercantil o prima de control.

Esgrimió que la DIAN señaló que no registró la inversión en acciones en la cuenta 1205, ni el crédito mercantil adquirido en la cuenta 1605. Al respecto, sostuvo que, contrario a lo afirmado por la demandada, conforme a lo dispuesto en los artículos 17 y 18 de la Circular Conjunta Nro. 11 de 2005, reconoció el crédito mercantil adquirido al momento de efectuar la inversión, en razón a que con ella se adquirió el control de Nuevo Mercadefam S.A., el cual fue contabilizado como intangible, y su valor fue determinado a partir de una resta sobre el valor intrínseco de las acciones tomado al corte del mes inmediatamente anterior a la fecha de transacción, según lo informó su revisor fiscal.

Señaló que, antes de la fusión realizada en diciembre de 2009, incorporó en su contabilidad los siguientes registros (i) un crédito en la cuenta de bancos (1110) por un valor de \$96.500.000.000, (ii) un débito en la cuenta de acciones (120535) por un valor de \$4.407.044.000 y (iii) un débito en la cuenta de crédito mercantil (160510) por un valor de \$92.092.956.000, que es la cuenta indicada para ello, en el PUC.

Con relación al registro reconocido por Nuevo Mercadefam S.A. explicó que, antes de la segunda escisión, ésta registró (i) un débito en la cuenta de bancos (1110)



por un valor de \$96.500.000.000, (ii) un crédito en la cuenta de capital (31) por un valor de \$4.407.044.000 y (iii) un crédito en la cuenta de prima en colocación de acciones (3205) por un valor de \$92.092.956.000, valor «*que correspondió a la diferencia entre el precio de venta de las acciones y su valor nominal*».

Consideró que las compañías involucradas contabilizaron en debida forma la operación realizada, toda vez que la adquirente registró la inversión como acciones, y el control como un crédito mercantil o prima de control, y la adquirida llevó como mayor capital el pago por las acciones, y como superávit de capital o prima en colocación de acciones, el ingreso recibido en virtud del crédito mercantil. Además, el crédito mercantil se atribuyó de forma exclusiva a la línea de negocio *retail*.

Sostuvo que carece de fundamento el argumento de la DIAN, según el cual, el crédito mercantil no se encuentra relacionado con la adquisición de la operación de Nuevo Mercadefam, porque a enero de 2010, no tenía una inversión registrada en acciones en su cuenta 1205. Lo anterior, por cuanto la compañía registró el crédito mercantil en la cuenta 160510, correspondiente al mayor valor pagado sobre las acciones de Nuevo Mercadefam S.A., lo cual fue certificado y demostrado a largo de los recursos administrativos. En adición, manifestó que la existencia del intangible no está condicionado normativamente a la subsistencia durante la inversión en acciones, puesto que la inversión fue evidente, al punto que ambas sociedades se fusionaron en una sola, lo cual se pudo dar en razón al control adquirido vía el crédito mercantil pagado.

Anotó que el rechazo de la deducción por amortización del crédito mercantil vulneró los artículos 6, 95 (numeral 9), 363 y 683 de la Constitución, 142 y 143 del Estatuto Tributario, 66 del Decreto 2649 de 1993 y 14 del Decreto 2650 de 993, pues no sólo se demostró la existencia del crédito mercantil adquirido, sino el aumento de los ingresos en el año 2010, derivado de la estructuración del negocio entre la compañía y Nuevo Mercadefam S.A. Y que la actuación acusada incurrió en falsa motivación cuando confundió las nociones de crédito mercantil y prima en colocación de acciones, para negar la amortización del primero.

Dijo que la actuación acusada aplicó e interpretó indebidamente el artículo 28 de la Ley 222 de 1995 y la Circular Externa 13 de 2008 de la Superintendencia Financiera cuando consideró que el crédito mercantil no se podía configurar ante la existencia de un grupo económico pues, para la fecha de adquisición de este, la sociedad no conformaba un grupo económico con Nuevo Mercadefam SA; que de aceptarse dicho entendimiento el crédito mercantil no podría existir ya que cuando se adquiere un control, se genera de forma posterior, una vinculación.

Afirmó que la Administración vulneró el derecho de defensa y contradicción de la sociedad porque pretermitió el estudio y la valoración de las pruebas aportadas por esta, las cuales comprobaban la existencia del crédito mercantil. A estos efectos, expuso en dos cuadros las pruebas aportadas con ocasión de la respuesta al requerimiento especial y el recurso de reconsideración.

Considera que la actuación también desconoció el principio de buena fe e incurrió en deslealtad procesal cuando validó la doctrina de la Superintendencia Financiera y desconoció la de la Superintendencia de Sociedades, sobre la existencia de un crédito mercantil en virtud de un proceso de fusión; que para fiscalizar utilizó normas



del Código General del Proceso y del Código de Procedimiento Civil excluyentes, sin analizar los fundamentos probatorios y jurídicos.

- *Desconocimiento de la deducción por amortización del programa "TuCarrera",*

Discutió que la DIAN violó el debido proceso y el principio de correspondencia, toda vez que esta glosa constituye un hecho nuevo planteado en la liquidación oficial de revisión, en tanto no fue contemplado ni cuestionado en el requerimiento especial. Que carece de fundamento la explicación dada por la demandada según la cual se trató de una misma glosa por referirse al desconocimiento de la amortización de un intangible.

Sostuvo que la Administración violó el debido proceso y el derecho de defensa y contradicción de la sociedad en cuanto no valoró las pruebas aportadas por esta (oferta mercantil, comprobantes de pago, orden de compra, concepto de uso de la base de datos, comprobantes de contabilización y certificado del revisor fiscal), con las cuales se demostró la existencia de la base de datos.

Consideró que la actuación acusada incurrió en falsa motivación cuando concluyó que la actora no podía explotar la base de datos adquirida, la cual constituye un programa de fidelización de clientes relacionado con la actividad productora de renta de la compañía; que de lo pactado en la oferta mercantil de venta se evidencia que las propietarias conjuntas podían utilizar la referida base de datos sin limitación, prohibiéndose la explotación de la misma, con terceros ajenos al contrato.

Señaló que, contrario a lo afirmado por la demandada, la deducción por amortización de la base de datos cumplió con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario: (i) el nexo de causalidad entre la expensa deducible y la actividad generadora de renta es evidente ya que, a partir de la base de datos, la compañía promociona su actividad económica y fideliza a sus clientes mediante un sistema de puntos, lo cual le ha permitido estar activa en el mercado; (ii) la erogación fue necesaria en razón a que constituye una costumbre mercantil de quienes se dedican al *retail*, (iii) fue proporcional en cuanto representó el 0.053% de la renta bruta declarada en el 2010, y (iv) se aportaron los soportes que probaron la adquisición y contabilización del intangible.

- *Deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos*

Preciso que la inversión realizada por la sociedad, consistió en la construcción de un hipermercado en el centro comercial Bulevar Niza PH, que cumplía con los requisitos previstos en los artículos 158-3 del Estatuto Tributario y 1 a 3 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004; que la DIAN interpretó de manera errada dicha normativa, ya que consideró que se trató de una adecuación o mejora realizada en un bien arrendado a 20 años, que no es propiedad de la compañía. Precisó que, de las pruebas allegadas al expediente, entre estas, la licencia de construcción y del contrato de arrendamiento suscrito con la propiedad horizontal, se evidencia que la obra material edificada por la sociedad cumple los requisitos para ser considerada una construcción y, por ende, un bien tangible.

Señaló que carece de sustento jurídico el argumento esgrimido por la Administración según el cual el activo fijo no puede ser construido en un bien de un tercero, ya que la misma entidad ha concluido en su doctrina oficial que la deducción por activos fijos reales productivos es procedente en los casos en que



las inversiones se realicen en predios ajenos; que la construcción se contabilizó en la cuenta 171024 como parte de su patrimonio, y ha sido amortizada en función de la duración del contrato de arrendamiento (20 años).

Advirtió que el activo construido por la compañía participa de manera directa en su actividad productora de renta, toda vez que en el mismo se venden productos al por menor de variada índole, lo cual se conoce como el negocio del *retail*; actividad principal de la sociedad.

Oposición de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación⁹:

En cuanto al cargo por falta de competencia, destacó que la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes de Bogotá era competente para resolver el recurso de reconsideración, ya que el acto objeto del mismo carecía de cuantía en la medida que no hubo diferencia entre el impuesto calculado en la declaración privada y la liquidación oficial, ni en el saldo a favor. Lo anterior, porque conforme a los artículos 560 del Estatuto Tributario y 40 del Decreto 4048 de 2008, y la Instrucción Nro. 0000001 de 2008, la cuantía del acto corresponde a los mayores valores determinados por concepto de impuestos y/o sanciones.

Sobre la alegada falsa motivación, precisó que esa irregularidad no se presenta en los actos acusados, porque en estos se detallaron los hechos y las normas, y se hizo una adecuada valoración probatoria de los documentos allegados al expediente, para fundamentar la decisión de negar cada una de las deducciones cuestionadas en la declaración de renta del año 2010.

En cuanto a la deducción por amortización del crédito mercantil, después de analizar los soportes de las transacciones efectuadas por la actora que culminaron con la fusión por absorción con Nuevo Mercadefam S.A., consideró que el mayor precio pagado sobre el valor intrínseco de las acciones de esta sociedad no corresponde a un crédito mercantil, sino a una prima en colocación de acciones, por cuanto, por efecto de la fusión, el 100% del patrimonio de Nuevo Mercadefam S.A., entró a hacer parte del patrimonio de la demandante.

Dijo que la sociedad incumplió lo preceptuado en la Circular Externa 13 de 2008 de la Superintendencia Financiera para solicitar la deducción por amortización del crédito mercantil, según la cual, es imprescindible la coexistencia del registro y la cuantificación de la inversión en acciones en la cuenta 1205, así como la del intangible o crédito mercantil en la cuenta 1605; que verificadas las cuentas contables desde el 1 de enero a 31 de diciembre de 2010, no figura ningún valor en la cuenta 1205, y sí en la cuenta 1605 (\$92.092.956.000).

Señaló que el certificado del revisor fiscal, con el cual se pretendió demostrar los ingresos de las tiendas Carrefour en Santander, no es prueba suficiente para demostrar el crédito mercantil ni los ingresos asociados al mismo por cuanto no se indicó de dónde salieron las cifras, ni a qué período corresponden.

⁹ Fls. 425 a 456 c.p. 1



Afirmó que no se vulneraron los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, porque no se puede aceptar la pretendida amortización del crédito mercantil, ya que se demostró que la operación efectuada consistió en la capitalización de una sociedad a través de una prima en colocación de acciones la cual, por efectos de la fusión, retornó a la actora.

Sobre la deducción por amortización del programa «TuCarrera», aseveró que no se vulneró el derecho de defensa toda vez que la liquidación oficial de revisión no contempló ningún hecho nuevo que no hubiera sido propuesto en el requerimiento especial; que en el acto preparatorio se cuestionó la «amortización de intangibles» por valor de \$20.682.213.000, glosa frente a la cual se mejoraron los argumentos «como resultado de la aclaración efectuada por el mismo contribuyente en la contestación al requerimiento especial de que de dicho valor \$2.623.622.000 correspondía a la amortización de la base de datos Tucarrera».

Estimó que la deducción del intangible es improcedente comoquiera que, de las pruebas allegadas al proceso, no se evidenció que (i) la sociedad lo hubiera adquirido y tuviera la facultad de explotarlo; (ii) el activo contribuyera a la generación de ingresos y (iii) la expensa cumpliera con los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario para su deducibilidad.

En lo concerniente a la deducción especial por inversión en activos fijos, indicó que no cumplió con los requisitos previstos en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario ni del Decreto 1766 de 2004 porque, de las pruebas allegadas al expediente, se evidenció que lo realizado por la sociedad consistió en adecuaciones de una construcción existente, las cuales no son de su propiedad, ni forman parte de su patrimonio.

Sentencia apelada

El Tribunal anuló parcialmente los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, practicó una nueva liquidación del impuesto en la cual aceptó la deducción por amortización del intangible «TuCarrera», sin condenar en costas, con fundamento en lo siguiente¹⁰:

Aseveró que el Jefe de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes era el funcionario competente para resolver el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión, acto carente de cuantía, toda vez que no impuso un mayor impuesto a cargo, ni modificó el saldo a favor.

Consideró que no se vulneró el principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión ya que, de su confrontación, se evidenció que la discusión versó siempre sobre el desconocimiento de los gastos operacionales de administración por \$20.682.213.000. Que en la respuesta al requerimiento especial la actora explicó que la suma desconocida por la DIAN correspondía no solo al crédito mercantil (\$18.418.591.000), sino también a la amortización de otro intangible «TuCarrera» (\$2.263.622.000), lo cual provocó el estudio sobre su procedibilidad en la liquidación oficial de revisión.

Concluyó que debe mantenerse el rechazo de la deducción por amortización del crédito mercantil, porque de acuerdo con la normativa contable, lo previsto en los

¹⁰ Fls. 531 a 575 c.p. 1



artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario y la jurisprudencia del Consejo de Estado¹¹, por efecto de la fusión por absorción de la actora con Nuevo Mercadefam S.A. en diciembre de 2009, desapareció el hecho económico que dio origen al crédito mercantil, razón por la cual su amortización debió realizarse en el año gravable 2009, y no en el 2010. Así las cosas, que como dicha deducción no era procedente, no era necesario analizar si cumplió con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Puso de presente que la Administración no puede confundir el concepto de crédito mercantil con el de prima en colocación de acciones pues, el primero, corresponde al valor adicional *pagado* en la compra de un ente económico sobre el valor en libros, mientras que, la segunda, es el valor adicional al nominal de las acciones que *cobra* una empresa al enajenarlas, y que no puede afirmar que con la fusión existió un grupo empresarial, ya que no concurren varias entidades con unidad de propósito y dirección para la consecución de un objetivo determinado por la matriz o controlante.

Afirmó que no se configuró la falsa motivación porque en los actos acusados se indicaron los motivos, las razones y los hechos que conllevaron a la modificación de la declaración de renta de 2010.

Señaló que, contrario a lo afirmado por la demandada, obran en el expediente las pruebas que demuestran la existencia y el valor pagado por la adquisición de la base de datos «*TuCarrera*», intangible que le permite a la sociedad, a través de un adecuado aprovechamiento, mejorar sus rendimientos y generar mayores ingresos en cuanto obtiene información de mercado, promociona su actividad económica y fideliza a los clientes por un sistema de puntos, además, el gasto corresponde al 0.053% del total de los ingresos brutos del año 2010: con lo cual se comprueba su relación directa y necesidad con la actividad productora de renta, y su proporcionalidad. Que por lo anterior, procede el reconocimiento del referido gasto.

Frente a la deducción por inversión en activos fijos reales productivos aseveró que, aunque en el contrato de arrendamiento suscrito con el centro comercial Bulevar Niza PH, se estableció que la actora se encargaría por su cuenta y riesgo de la adecuación de las construcciones existentes, y de la edificación de nuevas obras para el montaje del hipermercado, para lo cual incurrió en gastos, no se puede aceptar que el *inmueble* de propiedad de un tercero entró a formar parte del patrimonio de la sociedad y, en consecuencia, no se cumplió el requisito previsto en el artículo 2 del Decreto 1766 de 2004.

Anotó que, si bien el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 establece que los cargos diferidos y los pagos anticipados se deben registrar como «*activos diferidos*», ello no conduce a clasificar todas las mejoras como necesarias para la actividad productora de renta, y por ello, predicar que hacen parte del patrimonio, pues existen reparaciones locativas que no limitan la puesta en marcha de la actividad económica y de las cuales no se espera un beneficio retributivo. Que por tanto, no procede la deducción.

No condenó en costas, por cuanto no existe prueba que demuestre su causación.

¹¹ Sentencias del 2 de agosto y del 16 de septiembre de 2010, expedientes 17263 y 16938, respectivamente.



Recursos de apelación

La **demandante** solicitó revocar parcialmente la sentencia de primera instancia y, en su lugar, acceder íntegramente a las súplicas de la demanda¹².

Afirmó que conforme con los artículos 560 del Estatuto Tributario y 157 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la determinación de la cuantía se realiza de manera análoga tanto en la vía administrativa como en la judicial, y corresponde a los mayores valores liquidados por concepto de impuestos y sanciones. Argumentó que el rechazo de las deducciones por \$21.266.986.000 y el consecuente aumento de la renta líquida en el mismo valor, constituye el *quantum* de la materia litigiosa pues, aunque el impuesto se determinó con base en la renta presuntiva por ser superior a la renta líquida, el efecto de la modificación oficial implica una disminución del exceso de renta presuntiva compensable con rentas líquidas futuras, lo que generaría un impuesto por el monto que no se puede compensar, conforme al artículo 189 del Estatuto Tributario. Lo anterior, se ratifica en el hecho de que el Tribunal avocó el conocimiento de los actos demandados, por considerar que tenían una cuantía superior a 100 salarios mínimos mensuales legales vigentes, correspondiente a la mayor renta líquida determinada. Sostuvo que, contrario a lo resuelto por el *a quo*, los actos administrativos demandados sí tenían cuantía, y de acuerdo con la misma, la dependencia competente era la División de Recursos Jurídicos del nivel central de la DIAN, la cual, no resolvió el recurso, y por tanto, se configura el silencio administrativo positivo.

Indicó que el *a quo* interpretó de manera errada las sentencias del Consejo de Estado del 2 de agosto y 16 de septiembre de 2010 (Exp. 17263 y 16938), cuando concluyó que la amortización del crédito mercantil, derivado de la adquisición de la línea de *retail* de Nuevo Mercadefam S.A., sólo debía realizarse en el mismo período gravable en el que ocurrió la fusión pues, aunque dichas providencias precisaron que una vez absorbida la sociedad controlada, se hacía imperativa la amortización del intangible, no concluyeron, ni indicaron lo señalado por el Tribunal; que no existe disposición jurídica que obligue a amortizar la totalidad del crédito mercantil en el mismo año en que se materialice la fusión entre la controlada y su controlante.

Afirmó que lo considerado por el Tribunal en cuanto a que la fusión hizo desaparecer el hecho económico que generó el crédito mercantil, de manera que, al ser inexistente no podía ser objeto de amortización, desconoce los efectos comerciales de la fusión, esto es, la consolidación patrimonial, con lo cual vulneró los artículos 172 y 178 del Código de Comercio y el Oficio Nro. 220-189347 de 2017 expedido por la Superintendencia de Sociedades que establecen que la transferencia patrimonial opera, *ipso jure*, a título universal; que como el activo no desaparece ya que permanece en la sociedad resultante, su amortización es imperativa en la medida que se cumplan los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Sostuvo que el Tribunal desconoció el efecto jurídico de nulidad de la falsa motivación de los actos acusados la cual, encontró probada, cuando concluyó que sí existió un crédito mercantil, y no una prima en colocación de acciones.

¹² Fls. 584 a 609 c.p. 1



Aseveró que el fallador de primera instancia vulneró por inaplicación los artículos 158-3 del Estatuto Tributario, y 1 a 3 del Decreto 1766 de 2004, al desconocer que la sociedad cumplió con la totalidad de los requisitos para acceder a la deducción por inversión en activos fijos reales productivos; al efecto, reiteró los argumentos expuestos en la demanda frente al cumplimiento de cada uno de los requisitos exigidos por dicha normativa para la procedencia de la deducción. Y, adicionalmente, hizo énfasis en que la exigencia de ingresar al patrimonio la inversión realizada se cumplió al haber registrado dentro de su patrimonio las construcciones realizadas.

La parte **demandada** solicitó revocar la sentencia de primera instancia en lo que tiene que ver con la procedencia de la amortización del intangible «*TuCarrera*» y, en su lugar, confirmar en su totalidad la legalidad de los actos acusados¹³.

Reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda frente a la deducción de la amortización del intangible «*TuCarrera*», para afirmar que se debe mantener su rechazo porque (i) no se demostró su relación de causalidad con la actividad productora de renta, (ii) no se adquirió un software sino la información a la que se accede a través del aplicativo, la cual no fue objeto de enajenación por parte de Tu Carrera S.A. y (iii) no se probó que se hubieran obtenido ingresos por dicho concepto.

Alegatos de conclusión

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación¹⁴.

La **demandada** insistió en los argumentos expuestos en la contestación y en el recurso de apelación¹⁵.

Ministerio Público

El Procurador Delegado ante esta Corporación solicitó confirmar el fallo apelado¹⁶. Dijo que la competencia funcional de la DIAN en razón de la cuantía se determina con base en lo incluido en los renglones siguientes al de la renta líquida gravable ya que cualquier diferencia, antes de la liquidación del impuesto a cargo, aunque sea cuantitativa, no se tiene en cuenta, por lo que se trata de una actuación sin cuantía. Que por lo anterior, el jefe de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, estaba facultado para resolver el recurso de reconsideración.

Señaló que la deducción de la amortización del crédito mercantil solo podía efectuarse hasta el año en el que la absorbida generó ingresos; que desapareció el hecho económico que dio origen al crédito mercantil y no existieron ingresos que permitieran su amortización la cual, solo podía hacerse en el año 2009, y no en el 2010.

Afirmó que no es procedente solicitar la deducción del artículo 158-3 del Estatuto Tributario sobre la remodelación de un inmueble arrendado en cuanto corresponde

¹³ Fls. 610 a 618 c.p. 1

¹⁴ Fls. 27 a 43 c.p. 2

¹⁵ Fls. 10 a 26 c.p. 2

¹⁶ Fls. 44 a 47 c.p. 2



a un gasto anticipado que, a pesar de registrarse en la cuenta del activo diferido, no es asimilable a un activo fijo, toda vez que la recuperación de la inversión se hace efectiva gradualmente en los periodos siguientes, y no a través de la deducción especial.

Concluyó que es procedente la deducción por amortización de la base de datos «*TuCarrera*» en cuanto se adquirió un intangible relacionado con la actividad productora de renta, que cumplió con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Previo a decidir sobre la legalidad de los actos demandados, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración de renta de CENCOSUD Colombia S.A., correspondiente al año gravable 2010, se pone de presente que, habiéndose desintegrado el quórum decisorio en relación con el proyecto inicialmente presentado por la consejera Stella Jeannette Carvajal Basto, fue designada como conjuetz la doctora Magdalena Correa Henao¹⁷, tras lo cual, el proyecto fue negado¹⁸, debiendo pasar al despacho de la posición mayoritaria que seguía en turno¹⁹, cuya ponencia dio origen al presente fallo.

Atendiendo a los cargos de apelación formulados por las partes demandante y demandada contra la sentencia de primera instancia, que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos enjuiciados, el problema jurídico a resolver en esta instancia consiste en determinar si la resolución del recurso es nula por haberse expedido por un funcionario incompetente. En caso negativo, se analizará si resultan procedentes las deducciones por amortización de intangibles (crédito mercantil y base de datos “*TuCarrera*”) y por inversión en activos fijos reales productivos.

Teniendo en cuenta que la sentencia fue apelada por ambas partes, se resolverá sin limitaciones de acuerdo con lo establecido en el artículo 328 del Código General del Proceso.

1. Competencia del funcionario que resolvió el recurso de reconsideración

Para la DIAN, la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá era competente para resolver el recurso de reconsideración, ya que la liquidación oficial recurrida carecía de cuantía en la medida que no hubo diferencia entre el impuesto calculado en la declaración privada y el liquidado oficialmente, ni en el saldo a favor.

Por su parte, la demandante sostiene que conforme con los artículos 560 del Estatuto Tributario y 157 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la determinación de la cuantía se realiza de manera análoga tanto en la vía administrativa como en la judicial, y corresponde a los mayores valores liquidados por concepto de impuestos y sanciones, en este caso, el rechazo de las deducciones por \$21.266.986.000 y el consecuente aumento de

¹⁷ Índice 22 de Samai.

¹⁸ El proyecto inicial fue negado solo frente al cargo de la procedencia de la deducción por amortización del crédito mercantil.

¹⁹ Esta decisión se tomó mediante auto del 28 de septiembre de 2022. Índice 25 de Samai.



la renta líquida en el mismo valor. Todo lo cual, se ratifica en que el Tribunal avocó el conocimiento de la presente acción por tener una cuantía superior a 100 salarios mínimos mensuales legales vigentes. Así, en atención a la cuantía discutida la dependencia competente era la División de Recursos Jurídicos del nivel central de la DIAN, la cual no resolvió el recurso, por lo que se configuró el silencio administrativo positivo.

Para resolver este cargo, la Sala reitera el criterio expuesto en la sentencia de 28 de agosto de 2013²⁰ en la cual se concluyó que la liquidación oficial de revisión carece de cuantía para establecer la competencia del funcionario que debe resolver el recurso de reconsideración, cuando no determina un mayor impuesto o una sanción frente a la declaración privada.

La competencia funcional para conocer el recurso de reconsideración fue establecida en el artículo 560 del Estatuto Tributario, vigente para el período en discusión, así:

«ARTÍCULO 560. Modificado. Ley 1111/2006, Art. 44. Competencia para el ejercicio de las funciones. Son competentes para proferir las actuaciones de la administración tributaria los funcionarios y dependencias de la misma, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca en ejercicio de las facultades previstas en el numeral 16 del artículo 189 de la Constitución Política.

[...]

Tratándose de fallos de los recursos de reconsideración contra los diversos actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones, y en general, los demás recursos cuya competencia no esté otorgada a determinado funcionario o dependencia, la competencia funcional de discusión corresponde:

- 1. Cuando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea inferior a setecientos cincuenta (750) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración, los funcionarios y dependencias de la Administración de Impuestos, de Aduanas o de Impuestos y Aduanas Nacionales que profirió el acto recurrido, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.*
- 2. Cuando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea igual o superior a setecientos cincuenta (750) UVT, pero inferior a cinco mil (5.000) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración, los funcionarios y dependencias de la Administración de Impuestos, de Aduanas o de Impuestos y Aduanas Nacionales de la capital del Departamento en el que esté ubicada la Administración que profirió el acto recurrido, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.*
- 3. Cuando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea igual o superior a cinco mil (5.000) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración, los funcionarios y dependencias del Nivel Central de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.*

Lo anterior aplica igualmente en el caso de la revocatoria directa contra los actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones, cuya competencia no esté otorgada a determinado funcionario o dependencia.

Para efectos de lo previsto en los numerales 1, 2 y 3 del presente artículo, se entiende que la cuantía del acto objeto del recurso comprende los mayores valores determinados por concepto de impuestos y sanciones.

Cuando se trate de actos sin cuantía, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración los funcionarios y dependencias de la Administración de Impuestos, de Aduanas o de Impuestos y Aduanas Nacionales que profirió el acto recurrido, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.

²⁰ Exp. 19004, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



PARÁGRAFO TRANSITORIO. *Lo dispuesto en el presente artículo se aplicará una vez se expida por el Gobierno Nacional el decreto de estructura funcional de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Hasta tanto se produzca dicho decreto, continuarán vigentes las competencias establecidas conforme con la estructura actúa.* (Énfasis de la Sala).

Mediante el Decreto 4048 de 2008, por el cual se modificó la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, se determinó la competencia funcional para resolver el recurso de reconsideración, en los siguientes términos:

«ARTÍCULO 40. COMPETENCIA FUNCIONAL. *Para efectos de lo previsto en el artículo 560 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 44 de la Ley 1111 de 2006 los recursos de reconsideración interpuestos contra los actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones serán resueltos conforme a las reglas de competencia que se definen a continuación:*

1. ***Cuando el acto objeto del recurso incluídas las sanciones impuestas no tenga cuantía o esta sea inferior a setecientos cincuenta (750) UVT, será competente para resolverlo el Jefe de la División de Gestión Jurídica o quien haga sus veces de la Dirección Seccional que profirió el acto recurrido [...].*** (Énfasis de la Sala).

Según el artículo 560 del Estatuto Tributario, norma que regula la **competencia funcional de la DIAN** para el ejercicio de sus funciones, «*se entiende que la cuantía del acto objeto del recurso comprende los mayores valores determinados por concepto de impuestos y sanciones*», esto es, la diferencia entre el impuesto y las sanciones fijados por el contribuyente y los determinados por la Administración.

En el caso concreto, se presentan los siguientes hechos:

- El 19 de abril de 2011, el contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2010, en la que determinó el impuesto a cargo con base en la renta presuntiva y liquidó un saldo a favor de \$17.336.686.000²¹.
- Previa expedición de requerimiento especial, el 2 de mayo de 2013, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes, expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000044, en la que determinó desconocer deducciones por amortización de intangibles y por inversión en activos fijos reales productivos, para determinar una renta líquida de \$21.266.986.000, sin afectar el impuesto a cargo, ni el saldo a favor²², decisión que fue confirmada mediante la Resolución 312362014000001 del 7 de marzo de 2014, expedida por la División de Gestión Jurídica (A) de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes²³.

De lo anterior, se advierte que la liquidación oficial de revisión carece de cuantía para efectos de determinar el funcionario competente para resolver el recurso de reconsideración, pues no determina un mayor valor por impuestos ni sanciones frente a la declaración privada. En consecuencia, de conformidad con el artículo 40 (numeral 1) del Decreto 4048 de 2008, la competente para resolver el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión era la Jefe de la División de

²¹ Fl. 4 c.a. 1

²² Fls. 319 a 329 c.a. 2

²³ Fls. 122 a 148 c.p. 1



Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, quien, en efecto, decidió el recurso interpuesto.

Se precisa que la cuantía y la competencia funcional de las actuaciones adelantadas en sede administrativa se establece con base en la regla especial prevista en el artículo 560 del Estatuto Tributario, que, como se vio, corresponde a los mayores valores liquidados por la Administración por concepto de impuestos y sanciones en comparación con los declarados por el contribuyente.

Por su parte, en la vía judicial, la competencia por razón de la cuantía se fija de acuerdo con en el inciso quinto del artículo 157 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, disposición que contiene una regla más amplia en comparación con la prevista en el Estatuto Tributario, en tanto que no limita la cuantía a los mayores valores liquidados oficialmente por concepto de impuestos y sanciones, sino que permite determinarla en función del «**valor de la suma discutida por concepto de impuestos, tasas, contribuciones y sanciones**», valor que comprendería cualquier elemento de la base gravable del impuesto en discusión.

Así las cosas, la cuantía discutida del presente litigio es la suma de \$21.266.986.000, correspondiente al rechazo de las deducciones y al aumento correlativo de la renta líquida declarada (\$0) en el mismo valor. De manera que el Tribunal sí tenía competencia para fallar en primera instancia, toda vez que la referida cuantía ascendió a una suma superior a 100 salarios mínimos legales mensuales vigentes, conforme al artículo 152 (numeral 4) del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

En consecuencia, no prospera el cargo.

2. Deducción por amortización del crédito mercantil

La Administración rechazó esta erogación, porque la inversión realizada por la actora en acciones emitidas por Nuevo Mercadefam S.A. no configuraba un crédito mercantil, sino a una prima en colocación de acciones, no susceptible de ser amortizada. Lo que se corrobora al verificar la cuenta contable 1205 «*acciones*», que no registra la inversión en acciones que dio lugar al crédito mercantil, en desconocimiento de lo dispuesto en la Circular Externa 13 de 2008 de la Superintendencia Financiera.

Por su parte, el *a quo* aceptó la existencia del crédito mercantil, pero estimó que su amortización debió realizarse en el mismo periodo gravable de la fusión entre Grandes Superficies de Colombia S.A. y Mercadefam S.A., esto es, en el año 2009, porque, a partir de esa reforma estatutaria, desapareció el hecho económico que dio lugar al mismo.

Para la sociedad actora, el Tribunal desconoció el efecto jurídico de la nulidad derivado de la falsa motivación de los actos acusados, cuando reconoció la existencia del crédito mercantil, y no la de una prima en colocación de acciones. Señaló que la sentencia de primera instancia determinó la temporalidad de la amortización bajo una interpretación errada de las sentencias de esta Corporación del 16 de septiembre de 2010 y del 2 de agosto de 2012 (exps. 16938 y 17263, C.P. William Giraldo Giraldo), y sin tener en cuenta que no existe disposición jurídica que obligue a amortizar la totalidad del crédito mercantil en el mismo año en que se materializa la fusión entre la controlada y su controlante. Agregó que la



sentencia desestimó la amortización del crédito mercantil, desconociendo los efectos jurídicos de la fusión, contrariando el artículo 172 del código de comercio.

Para resolver el problema jurídico planteado, la Sala partirá de precisar los conceptos discutidos por las partes: el crédito mercantil y la prima en colocación de acciones.

El artículo 66 del Decreto 2649 de 1993 clasificó el crédito mercantil como un activo intangible y el artículo 4 del Decreto 2650 de 1993 (normas aplicables en virtud de la remisión del artículo 142 del Estatuto Tributario a la técnica contable), determinó su alcance así:

*«Registra el valor adicional pagado en la **compra** de un ente económico activo, sobre el valor en libros o sobre el valor calculado o convenido de todos los activos netos comprados, **por reconocimiento de atributos especiales tales como el buen nombre, personal idóneo, reputación de crédito privilegiado, prestigio por vender mejores productos y servicios y localización favorable**».* (énfasis propio).

A su vez, determinó para el mismo, la siguiente dinámica contable en la cuenta 1605:

DEBITOS	CREDITOS
a. Por el valor adicional pagado sobre el costo del activo neto al adquirir la unidad productora.	a. Por la pérdida o disminución del valor del crédito mercantil, una vez comprobado técnicamente.

En esas condiciones, el inversionista que adquiriría acciones debía segregar el precio de adquisición en dos activos diferentes. De un lado, el valor propio de las acciones, de acuerdo con la participación adquirida y tomando en consideración el valor en libros de la entidad (valor intrínseco) y, por el otro, el crédito mercantil o intangible.

Por su parte, la Circular Conjunta Nro. 4 del 1997 expedida por las Superintendencias de Valores y Sociedades definieron el crédito mercantil adquirido como «el monto adicional pagado sobre el valor en libros en la compra de acciones o cuotas partes de interés social de un ente económico activo, si el inversionista tiene o adquiere el control sobre el mismo, de acuerdo con los presupuestos establecidos en los artículos 260 y 261 del Código de Comercio, modificados por los artículos 26 y 27 de la Ley 222 de 1995, y demás normas que lo modifiquen, adicionen o sustituyan».

Asimismo, esta Sección²⁴ ha definido el crédito mercantil como «la reputación de que gozan algunas empresas, lo cual les permite tener ciertas ventajas comerciales sobre sus competidores, en términos financieros se entiende como el valor actual de las futuras actividades en exceso de las ganancias o sea mayores utilidades en promedio de establecimientos de la misma clase, no sólo por el buen trato a los clientes, sino por otros factores intangibles como ubicación, entregas oportunas, servicios, calidad y garantía de los productos».

En el anterior contexto, la Sala²⁵ ha precisado:

*«Es por esto que en el crédito mercantil se registra el valor adicional pagado **por la compra de un ente económico** sobre el valor en libros o sobre el valor adicional pagado por los activos netos comprados, así como la pérdida o disminución de su valor, es decir la amortización.*

²⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 26 de enero de 2009, exp. 16724 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia Sección Cuarta. Sentencia del 26 de enero de 2009, exp. 16724 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en la sentencia del 7 de abril de 2022, exp. 24868. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Se concluye entonces que las condiciones para que se reconozca el crédito mercantil es el contrato de compra de acciones sobre los que se paga un mayor valor sobre el valor en libros del ente adquirido y en virtud del cual se adquiere el control de la sociedad y que se registren en la cuenta 1605 con su respectiva amortización». (Énfasis de la Sala).

Ahora bien, respecto del tratamiento fiscal del crédito mercantil, para el año 2010, al ser considerado un activo intangible, eran aplicables los lineamientos previstos en los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, a cuyo amparo éste era amortizable en un término no menor a 5 años, bajo la regla general.

En este punto, es preciso advertir que el crédito mercantil se origina del contrato de compraventa de acciones, en virtud del cual se obtiene el control de una sociedad, que no en una emisión primaria de acciones. En consecuencia, este mayor valor pagado por el inversionista, en ningún caso, ingresa al patrimonio de la compañía cuyo control se adquiere.

Precisado lo anterior, la Sala realizará similar trazabilidad respecto de la prima en colocación de acciones:

De acuerdo con las reglas previstas en el Código de Comercio la suscripción de acciones es un contrato por el cual una persona se obliga a pagar un aporte a la sociedad y la compañía se obliga a reconocerle la calidad de accionista y a entregarle los títulos correspondientes, el cual se constituye en costo de su inversión.

Sin embargo, reconociendo que los valores pagados por los accionistas pueden variar dependiendo la época en que ellos se realicen y para efectos de nivelar las participaciones de los accionistas nuevos y antiguos en la sociedad emisora, las normas contables prevén que los mayores valores pagados sobre el valor nominal se registren dentro del patrimonio de la sociedad, pero en una cuenta separada denominada prima en colocación de acciones

Para la época de los hechos, el artículo 84 del Decreto 2649 de 1993 determinaba que *«La prima en la colocación de aportes representa el mayor valor cancelado sobre el valor nominal o sobre el costo de los aportes, el cual se debe contabilizar por separado dentro del patrimonio».* (Subraya la Sala).

Es así como la prima en colocación de acciones surge, única y exclusivamente, en la emisión de acciones, como una forma de compensar el mayor valor que han adquirido las acciones de una sociedad desde que fue constituida, produciendo así *«el efecto equitativo de nivelar la situación patrimonial de los accionistas nuevos con la de los viejos, que han ido constituyendo reservas en la empresa a costa de reducir los beneficios repartibles en ejercicios anteriores y han corrido, además, los riesgos inherentes a toda la empresa antes de su estabilización tras de un proceso de funcionamiento normal y provechoso»*²⁶. (Subraya la Sala).

Sobre este particular, ha señalado la Sección²⁷:

*«la “prima en colocación de acciones” es un sobreprecio que se paga cuando **estas son***

²⁶ Superintendencia de Sociedades, Oficio 42700 del 16 de agosto de 1995, reiterado en el Oficio 220-089664 del 27 de agosto de 2019.

²⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 17 de junio de 2010, exp. 16731, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Una posición similar fue plasmada en la sentencia del 13 de mayo de 2021, exp. 24805, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, en la que se precisó que en el caso de estudio se presentaba una prima en colocación de acciones porque quien recibió el ingreso por ese concepto fue la sociedad.



colocadas en el mercado por un valor superior al nominal. La “prima” forma parte del patrimonio de la sociedad pero en calidad de “Superávit”, no como capital social. La empresa debe registrar como capital las acciones vendidas por su valor nominal que será el porcentaje del accionista que las adquiere y el exceso que corresponde a la prima, será contabilizado como superávit, que no es propiedad del accionista sino de la sociedad». (Énfasis de la Sala).

Igualmente, la Sala²⁸ ha precisado:

«al constituirse una sociedad por acciones, el capital social está integrado por la totalidad de las acciones autorizadas, suscritas y pagadas por los accionistas, a las que se les debe asignar un valor inicial o de emisión denominado valor nominal (artículo 110 del Código de Comercio). Sin embargo, con posterioridad, la sociedad **puede aprobar la emisión de nuevas acciones para que sean suscritas por los interesados, cuyo precio, en todo caso, no puede ser inferior al nominal (artículo 386 numeral 4 del Código de Comercio).** De modo que tendrá que ser igual o superior a este. Este sobreprecio se denomina “prima en colocación de acciones”. **Aunque la normativa contable exige que el capital social y la prima en colocación de acciones se contabilicen por separado dentro del patrimonio (artículos 83 y 84 del Decreto 2649 de 1993), ello no comporta que el precio pagado por la suscripción de acciones pueda escindirse, toda vez que es único, como lo preceptúan los artículos 384 y 386 del Código de Comercio. Así mismo, aun cuando para la época de los hechos, fiscalmente la prima en colocación de acciones no se consideraba como parte del aporte que el socio o accionista entregaba a la compañía, en materia societaria debían seguirse las reglas que gobiernan el capital social».** (Énfasis de la Sala).

Para la época, la dinámica contable para reconocer el valor de las acciones para los inversionistas y el valor del capital y la prima en colocación de acciones para la sociedad emisora de las acciones, era la siguiente:

Inversión en acciones (suscriptor)

CLASE	GRUPO	CUENTA
1.Activo	32 Inversiones	1205 Acciones

Descripción

Registra el costo de adquisición de las inversiones realizadas por el ente económico en sociedades por acciones y/o asimiladas, **el cual incluye las sumas incurridas directamente en su adquisición.**

Sociedad (receptor)

CLASE	GRUPO	CUENTA
3 Patrimonio	31 Capital social	

Descripción

Comprende el valor total de los aportes iniciales y los posteriores aumentos o disminuciones que **los socios, accionistas o compañías, ponen a disposición del ente económico mediante cuotas, acciones o monto asignado**, respectivamente, de acuerdo con escrituras públicas de constitución o reformas, o suscripción de acciones según el tipo de sociedad, con el lleno de los requisitos legales

CLASE	GRUPO	CUENTA
3 Patrimonio	32 Superávit de capital	3205 prima en colocación de acciones cuotas o partes de interés social

Descripción

Registra el valor de la prima en colocación de acciones, cuotas o partes de interés social representados por el mayor importe pagado por el accionista o socio sobre el valor nominal de la acción o aporte.

²⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 21 de octubre de 2021, exp. 25125. C.P. Milton Chaves García.



Obsérvese que el costo de las acciones suscritas por los accionistas se permitía registrarlo en la sociedad, por las razones anotadas, de manera separada en el capital y la prima en colocación de acciones, pero siempre integrando el patrimonio de la sociedad emisora de las acciones.

Ahora, en lo que tiene que ver con su tratamiento fiscal, el artículo 36 del Estatuto Tributario establecía:

«Artículo 36. La prima por colocación de acciones no constituye renta ni ganancia ocasional si se contabiliza como superávit de capital no susceptible de distribuirse como dividendo.

En el año en que se distribuya total o parcialmente este superávit, los valores distribuidos configuran renta gravable para la sociedad, sin perjuicio de las normas aplicables a los dividendos».

Todo lo que hasta aquí se ha dicho, pone de presente que la prima en colocación de acciones y el crédito mercantil son figuras completamente diferentes: la prima en colocación de acciones surge de la suscripción de acciones, y corresponde al registro contable del valor del aporte del accionista (costo pagado en la suscripción), mientras que el crédito mercantil se origina en la compra de las acciones -negociación secundaria- para reconocer el mayor valor pagado por la acciones a los antiguos accionistas sobre el patrimonio neto de la compañía y que no se encuentra como contrapartida dentro del patrimonio social. Por tal razón, la prima en colocación de acciones integra el patrimonio de la sociedad, lo que no ocurre con el crédito mercantil, comoquiera que éste es percibido directamente por los inversionistas de una sociedad que enajenan su participación. Y el único concepto susceptible de ser amortizado, para la época, era el crédito mercantil, dado que en ningún caso podía amortizarse el costo de las acciones.

2.1. Caso concreto

De conformidad con las anteriores definiciones, la Sala procede analizar los hechos probados en el proceso:

- El 25 de marzo de 2008, Grandes Superficies de Colombia S.A. (hoy CENCOSUD Colombia S.A.) puso a consideración de Mercados de Familia S.A. una opción preliminar y no vinculante de arrendamiento o compra de los inmuebles que la sociedad poseía bajo la enseña Mercadefam²⁹.
- El 15 de septiembre de 2008 Mercados de Familia S.A. y Grandes Superficies de Colombia S.A. celebraron un Acuerdo de Inversión. En las consideraciones de este contrato se expuso:

«Que Mercadefam, los Promotores y los Inversionistas han acordado participar en una serie de operaciones corporativas sucesivas (la Transacción), en virtud de las cuales se escindirá un bloque del patrimonio de Mercadefam a favor de una nueva compañía (la Compañía Proyecto), la cual será capitalizada por los inversionistas; con posterioridad a dicha capitalización la compañía proyecto será escindida y como resultado de dicha escisión se constituirá una nueva compañía (la Compañía Promotora)
(...)

Objeto. (...)

- (a) *En primer término, los promotores impulsarán y formalizarán la primera Escisión Parcial, en virtud de la cual se transferirá un bloque del patrimonio de Mercadefam compuesto por los Activos operativos, la Deuda Operativa y la Sustitución Patronal de Mercadefam*

²⁹ Fls. 558 a 561 c.a. 3.



a favor de la compañía proyecto que se constituirá por efecto de la formalización de la primera Escisión Parcial:

- (b) En segundo lugar, los Promotores **impulsarán un proceso de capitalización de la compañía Proyecto en virtud del cual ofrecerán a los inversionistas un paquete de acciones recién emitidas de la Compañía Proyecto que correspondan -como mínimo- al cincuenta y uno por ciento (51%) del total de las acciones suscritas, pagadas y en circulación de la Compañía Proyecto**, quienes aceptarán dicho ofrecimiento en los términos contemplados en este Acuerdo, lo cual garantizará el Control de la Compañía del Proyecto.
- (c) En tercer lugar, los promotores y los inversionistas impulsarán y formalizarán la Segunda Escisión Parcial en virtud de la cual se transferirá un bloque del patrimonio de la Compañía Proyecto compuesto por un conjunto de activos representados en dinero en efectivo, cuentas por cobrar y rendimientos obtenidos, y como contrapartida de la cuenta de capital, de la prima en colocación de acciones y las cuenta de pérdidas y ganancias que fueren imputables a los Promotores, todo a favor de la Compañía de los Promotores que se constituirá por efecto de la formalización de la Segunda Escisión Parcial.

Resultado final. Como resultado de lo anterior, los inversionistas se convertirán en los únicos accionistas de la Compañía Proyecto y los Promotores se convertirán en los únicos accionistas de la Compañía de los Promotores ³⁰. (Énfasis de la Sala)

- El 17 de diciembre de 2008, conforme a lo pactado en el Acuerdo de Inversión, Mercadefam S.A. (que pasó a denominarse SOISAN S.A.) se escindió, creando una nueva sociedad denominada Nuevo Mercadefam S.A. con 2.700.000 acciones, que, según lo informó la DIAN en la liquidación oficial y no fue controvertido por la actora, era la «Compañía Proyecto» a la que hacía referencia el Acuerdo de Inversión.

En virtud del proceso de escisión, al Nuevo Mercadefam S.A. se le transfirieron los establecimientos de comercio descritos en el documento privado complementario de la escisión, entre ellos, tiendas, droguerías y bodegas³¹.

- El 15 de enero de 2009, por Acta Nro. 3, la asamblea extraordinaria de accionistas de Nuevo Mercadefam S.A., le ordenó a la junta directiva elaborar y aprobar:

«[...] un reglamento de **colocación** de dos millones novecientos veinticinco mil (2.925.000) **acciones** de valor nominal de mil pesos (\$1.000), cada una, sin sujeción al derecho de preferencia, con destino exclusivo **en favor de la sociedad Grandes Superficies de Colombia S.A.**

El **valor total de colocación** de las (...) (2.925.000) **acciones** será de (...) **(\$96.500.000.000)** los cuales se contabilizarán así: (...) (\$2.925.000.000) como aumento de capital y (\$93.575.000.000) como prima en colocación de acciones [...]»³². (Énfasis de la Sala).

- Conforme con lo anterior, Grandes Superficies de Colombia S.A. adquirió el 52% de Nuevo Mercadefam S.A. y, por ende, el control de la compañía, a partir de una emisión primaria de acciones³³. De acuerdo con el comprobante de contabilidad CCS 51989 de 31 de agosto de 2009, en la cuenta 120535001 «INVERSIÓN EN NUEVO MERCADEFAM», la demandante contabilizó la suma de \$4.407.043.680, y en la cuenta 160510001 «TRASLADO GOOD WILL MERCADEFAM» la suma de \$92.092.956.320, para un total de \$96.500.000.000³⁴.

En la nota 9 -intangibles- de los estados financieros de la compañía a 31 de diciembre de 2010 (expresados en miles de pesos), se explica que la suma contabilizada por concepto de crédito mercantil (\$92.092.956) «corresponde a la diferencia entre el valor pagado de \$96.500.000, por las acciones adquiridas de Nuevo Mercadefam S.A. (...) y su

³⁰ Este documento fue transcrito en la liquidación oficial de revisión.

³¹ Fls. 563 a 565 c.a. 3.

³² Fls. 577-578 c.a. 3

³³ Fls, 166 a 168 c.a. 1

³⁴ Fl. 645 c.a. 4



valor intrínseco de \$4.407.044 certificado por Revisor Fiscal. (...). La amortización contable del crédito mercantil se realiza usando el método de línea recta a 20 años, mientras que para efectos fiscales este se amortiza a 5 años (...).»³⁵.

- El 27 de agosto de 2009, Nuevo Mercadefam S.A., en virtud de un acuerdo de escisión parcial por creación, conformó una nueva sociedad denominada Unisan S.A.S. a la cual le transfirió parte de su patrimonio (48%: \$2.700.000 acciones). Como resultado de esta operación, Grandes Superficies de Colombia S.A. quedó con el 100% de participación en Nuevo Mercadefam S.A (\$2.925.000 acciones).
- El 21 de octubre de 2009, Grandes Superficies de Colombia S.A. y Nuevo Mercadefam S.A., solicitaron autorización a la Superintendencia de Sociedades para su fusión³⁶, la cual fue autorizada por medio de la Resolución 341-007948 del 15 de diciembre de 2009³⁷. En la resolución, además se indicó «Que en el proceso de fusión hay lugar a la amortización inmediata del saldo del crédito mercantil, y como consecuencia de esta reforma se anunciará la liquidación del respectivo ramo del negocio que lo originó. No obstante lo anterior, el estudio técnico aportado por la compañía permite verificar que las unidades de negocios que soportan el crédito mercantil continúan y seguirán operando después de la fusión y serán fuente generadora de flujos futuros, lo que permite acreditar su permanencia luego de la integración patrimonial».
- El 18 de diciembre de 2009, por medio de la escritura pública 6130, se solemnizó la fusión por medio de la cual Grandes Superficies de Colombia S.A. absorbió a Nuevo Mercadefam S.A.³⁸.
- El 2 de mayo de 2013, la DIAN expidió la liquidación oficial de revisión demandada, mediante la cual desconoció la deducción de amortización del crédito mercantil, con fundamento en que:

«La evidencia probatoria aportada al expediente tanto en la etapa de fiscalización como la obtenida en desarrollo de Auto de Verificación o Cruce No. 3124120213000002, realizado por este Despacho prueban que Grandes Superficies de Colombia S.A., (sic) adquirió un paquete de acciones emitidas por nuevo Mercadefam S.A., incluyendo prima por colocación de acciones; esta transacción no implica la adquisición de activo intangible, por tratarse de dos conceptos totalmente distintos; en el presente explicativo, se ha reiterado la necesidad de demostrar que (sic) fue lo adquirido a título de activo intangible (...); mientras que la prima en colocación de acciones es la diferencia entre el valor nominal de la acción frente a su valor por el cual se transa o adquiere».

A partir de la valoración del anterior material probatorio, lo primero que debe resaltarse es que la transacción entre Grandes Superficies de Colombia S.A. y Nuevo Mercadefam S.A. se llevó a cabo en un proceso de suscripción de acciones (capitalización). En esa medida, el precio de adquisición pagado por Grandes Superficies de Colombia S.A. fue recibido en su totalidad por Nuevo Mercadefam S.A., y éste fue registrado como capital y a título de prima en colocación de acciones. En consecuencia, el mayor valor pagado por la actora fue registrado en las cuentas del patrimonio de Mercadefam S.A (cuenta 32 superávit de capital), como correspondía.

Nótese que, el acta de asamblea extraordinaria de accionistas de Nuevo Mercadefam S.A., da cuenta de que el valor total de colocación de las acciones ascendió a la suma de \$96.500.000.000, de los cuales esta compañía contabilizó

³⁵ Fls. 263-264 y 287 c.a. 2.

³⁶ Fls. 604 a 610 c.a. 4.

³⁷ Fls. 179 a 180 c.a. 1.

³⁸ Fls. 63 a 74 c.a. 1.



\$2.925.000.000 como aumento de capital y \$93.575.000.000 como prima en colocación de acciones.

Así las cosas, la colocación de acciones y el movimiento registrado por Nueva Mercadefam S.A. acreditan plenamente que el mayor valor que la contribuyente pagó surgió de una emisión primaria de acciones -suscripción de acciones- y que el mismo integró el patrimonio de la sociedad emisora de las acciones (Nueva Mercadefam S.A.), por lo tanto, la contrapartida en la sociedad inversionista corresponde al costo de la acción o inversión.

En esa medida, la Sala considera que la operación objeto de análisis no configuraba un crédito mercantil para la demandante, susceptible de ser amortizado, sino que su naturaleza era la de costo de la acción, y conforme se determinó en el acta de la asamblea general de la sociedad receptora este valor del aporte fue contabilizado como capital y prima dentro del patrimonio social, según consta en el certificado de revisor fiscal, naturaleza que de ninguna manera podía transformarse en otra figura en cabeza del inversionista, como lo pretende la parte actora, ahora apelante.

Inclusive, aún de aceptarse la posición de la demandante consistente en que el mayor valor pagado corresponde a un crédito mercantil (que no es el caso), esto quedaría plenamente desacreditado, con la sola confrontación de la razón de ser del crédito mercantil que, como lo ha señalado la Sala, compensa «la reputación de que gozan algunas empresas» o «el valor actual de las futuras actividades en exceso de las ganancias o sea mayores utilidades en promedio de establecimientos de la misma clase», lo que de suyo se descarta en el caso bajo análisis.

En efecto, repárese en que la sociedad Nuevo Mercadefam S.A. fue creada por la escisión de Soisan S.A. el 17 de diciembre de 2008 y que la actora suscribió las 2.925.000 acciones el 15 de enero de 2009, es decir, menos de 2 meses después de creada, por ello aún si se considerará que era una compra de acciones para adquirir el control de la entidad no se justificaría que el surgimiento del crédito mercantil en la suma de \$92.092.956.320.

Finalmente, debe señalarse que la anterior conclusión no cambia por el hecho de que, mediante Resolución Nro. 341-007948 del 15 de diciembre de 2009³⁹, la Superintendencia de Sociedades haya reconocido que el crédito mercantil permanecía en el patrimonio de Grandes Superficies de Colombia S.A. al absorber a Mercadefam S.A. Lo anterior, no sólo porque el crédito mercantil nunca existió, según quedó explicado, sino porque en esa resolución la superintendencia no analizó este aspecto en particular, su estudio se limitó a aprobar el acuerdo de fusión. En todo caso, no puede perderse de vista que la DIAN, en su condición de autoridad en materia tributaria y en ejercicio de sus facultades de fiscalización, estaba legitimada para verificar los hechos económicos que dieron lugar a la amortización del pretendido crédito mercantil y determinar su procedencia fiscal.

Así mismo, se pone de presente que aunque el contribuyente aportó la contabilidad y, certificados de revisor fiscal que informan la composición de la cuenta 516510 «amortización de intangibles» y el registro de ingresos por parte de Cencosud por las tiendas Mercadefam S.A., estos documentos no resultan pertinentes para sustentar la deducción, en la medida en que se desvirtuó la existencia del crédito mercantil.

³⁹ Fls. 179 a 180 c.a. 1.



Por lo expuesto, no encuentra la Sala que los actos demandados incurran en falsa motivación por haber determinado que la mayor suma pagada sobre el valor nominal de las acciones corresponde a un prima en colocación de acciones y, que a partir de ello, haya rechazado la amortización.

En consecuencia, no prospera el cargo de apelación propuesto por la actora, se mantendrá el rechazo de la deducción por amortización del crédito mercantil.

3. Deducción por amortización del intangible «TuCarrera»

La Administración rechazó la deducción por amortización de la base de datos «TuCarrera» por valor de \$2.263.622.000 porque, de las pruebas allegadas, no evidenció (i) la existencia y adquisición del activo intangible, (ii) su contribución a la generación de ingresos en tanto que, a su juicio, no tiene la facultad de explotarlo, y tampoco (iii) la relación de causalidad con la actividad generadora de renta, conforme al artículo 107 del Estatuto Tributario.

El Tribunal aceptó esta erogación porque se demostró la existencia de la base de datos, el valor pagado por su adquisición y su relación directa con la actividad productora de renta en cuanto el intangible le permite a la sociedad demandante mejorar sus rendimientos y generar mayores ingresos, pues obtiene información de mercado, promociona su actividad económica y fideliza a los clientes por un sistema de puntos, con lo cual cumplió con los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Para resolver esta controversia, se tiene que, de conformidad con los artículos 142 y 143 del Estatuto Tributario, vigentes para el período discutido, para que una deducción por amortización de una inversión sea procedente debe ser (i) necesaria, es decir que se trate de un desembolso efectuado o causado para los fines del negocio, (ii) susceptible de demérito y (iii) amortizable, es decir, que de acuerdo con la técnica contable, deba registrarse como activo, para su amortización en más de un año gravable.

Para el caso concreto, se encuentran probados los siguientes hechos:

- El 22 de abril de 2008, Tu Carrera S.A. sometió a consideración de Grandes Superficies de Colombia S.A. una oferta mercantil «*encaminada a la venta de un intangible*», con vigencia hasta el 22 de mayo del mismo año, en la que se consignaron las siguientes consideraciones, términos y condiciones⁴⁰:

«[...].»

A. Consideraciones:

- (a) **Que TuCarrera ha desarrollado y es propietario de un modelo integral de fidelización y de mercadeo relacional muy atractivo para el destinatario de esta oferta, con un concepto que ha demostrado generar un cambio en los hábitos de comportamiento y compra de los consumidores y que se puede utilizar (i) para diferenciar al destinatario de esta Oferta de sus principales competidores, (ii) para fortalecer la lealtad hacia el destinatario de esta Oferta y para promover la venta de sus marcas propias y de sus otros productos o servicios, (iii) como vehículo eficiente para construir y capitalizar la base de datos de sus clientes aprovechando a TuCARRERA como eje de su proyecto de mercadeo (sic) relacional y (iv) para contribuir con la educación de los colombianos masificando su programa de responsabilidad social.**

⁴⁰ Fls. 648 a 654 c.a. 4.



- (b) Que TuCARRERA ha desarrollado y es propietario de una robusta infraestructura tecnológica, un software especializado y un Know-How correspondiente para implementar el modelo eficientemente todo lo cual reconoce el destinatario de esta Oferta. [...].

B. Términos y condiciones de la Oferta:

Sección 1. Objeto. TuCarrera ofrece en venta a Grandes Superficies de Colombia SA (“Carrefour”) la **propiedad sobre el 50% de la base de datos** compuesta de la información recolectada y suministrada directamente por el Usuario a TuCARRERA (...), en especial la relacionada con los datos básicos de los Usuarios que éstos suministran al momento de su vinculación al Programa de Fidelización, con el propósito de que TuCarrera y Carrefour se conviertan en **propietarios proindiviso de dicha base de datos** que les servirá para **potencializar sus respectivas actividades comerciales y mercantiles en Colombia**. [...].

Sección 3. Condiciones económicas. La propiedad proindiviso sobre el 50% de la base de datos objeto de esta oferta que TuCARRERA ofrece vender a Carrefour tiene un valor de (...) (\$15.250.000.000) (...).

Sección 5. Propiedad sobre la información. El Oferente y Carrefour, en el evento en que se acepten los términos de la presente Oferta, se convertirán en propietarios proindiviso sobre la información recolectada y suministrada directamente por el Usuario a TuCARRERA (...), en especial la relacionada con los datos básicos de los Usuarios que éstos suministran al momento de su vinculación al Programa de Fidelización.

Las Partes, en su condición de **propietarias conjuntas** de la información a que se refiere el párrafo anterior, estarán **autorizadas para utilizar las bases de datos** de los Usuarios, con las **más amplias facultades y sin ninguna limitación** pero no podrán compartirla ni explotarla con terceros durante la vigencia de la Alianza Estratégica (...). (Énfasis de la Sala).

- El 20 de mayo de 2008, la actora aceptó la referida oferta, para lo cual acompañó la respectiva orden de compra⁴¹.
- De acuerdo con la certificación de revisoría fiscal allegada en sede administrativa y judicial⁴², soportada en los comprobantes de contabilidad aportados⁴³, la sociedad registró en la cuenta 162595002 «Base de Datos TuCarrera», los pagos efectuados por la compra del intangible desde el 30 de junio de 2008 hasta el 31 de diciembre de 2010, por un valor total de \$13.951.737.944⁴⁴. De igual forma, se allegaron los comprobantes de egreso por la suma pagada durante el año 2010 por \$4.879.848.500⁴⁵.
- Conforme al auxiliar de la cuenta 516510 y al certificado del revisor fiscal aportado en sede administrativa, la suma llevada a la declaración por la amortización del intangible correspondió a la suma de \$2.263.622.000.

Del acervo probatorio allegado al expediente se acredita, como lo evidenció el Tribunal, (i) la existencia del activo intangible, (ii) el derecho a utilizarlo y explotarlo sin limitación en virtud de la propiedad conjunta que ostenta sobre el mismo, (iii) su costo de adquisición, (iv) el valor pagado durante el año 2010, (v) la suma llevada como deducción por amortización en el periodo discutido y (vi) su relación de causalidad con la actividad productora de renta, en cuanto a través de este activo «promueve la venta de sus marcas propias y de sus otros productos o servicios», reiterando, conforme a la regla de unificación fijada por la Corporación⁴⁶, que para establecer

⁴¹ Fl. 656 c.a. 4.

⁴² Fls. 715-716 c.a. 4.

⁴³ Fls. 673 a 682 c.a. 4.

⁴⁴ Fls. 662 a 671 c.a. 4

⁴⁵ Fls. 662 a 671 c.a. 4

⁴⁶ Sentencia de Unificación de la Sección del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza.



el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos.

En consecuencia, comoquiera que está demostrada la procedencia de la deducción conforme a los artículos 107, 142 y 143 del Estatuto Tributario, no prospera el cargo de apelación formulado por la entidad demandada.

4. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos

La Administración rechazó la suma de \$584.773.000, equivalente al 30% de \$1.959.242.705, suma contabilizada en la cuenta contable 171024, por considerar que las mejoras en propiedad ajena correspondieron a adecuaciones realizadas en un activo existente y arrendado, por lo que no reunía los requisitos del artículo 158-3 del Estatuto Tributario y del Decreto 1766 de 2004, decisión que compartió el Tribunal.

La actora aduce que la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos, consistente en la construcción de un hipermercado en el centro comercial Bulevar Niza PH, cumplió con los requisitos previstos en los artículos 158-3 del Estatuto Tributario y 1 a 3 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004. Que de las pruebas allegadas al expediente, entre ellas, de la licencia de construcción y del contrato de arrendamiento suscrito con la propiedad horizontal, se evidencia que la obra material edificada por la sociedad cumple con los requisitos para ser considerada una construcción y, por ende, un bien tangible, la cual se contabilizó en la cuenta 171024 como parte de su patrimonio, y ha sido amortizada en función de la duración del contrato de arrendamiento (20 años).

Advirtió que el activo construido por la compañía participa de manera directa en su actividad productora de renta, toda vez que en el mismo se venden productos al por menor de variada índole, lo cual se conoce como el negocio del *retail*, que constituye su actividad principal.

Para resolver este cargo, la Sala reiterará, en lo pertinente, el criterio expuesto en anteriores oportunidades⁴⁷, según el cual, las mejoras efectuadas en bienes de terceros sólo son «*adquiridas*» -a efectos del beneficio fiscal- si el contribuyente obtiene el derecho de incorporarlas a su patrimonio, circunstancia que no se prueba con la simple contabilización de la inversión como un activo diferido, sino con el título jurídico correspondiente.

En esa línea, respecto de **construcciones, como son las mejoras**, la base de cálculo de la deducción incluye todas las expensas que, al amparo de la técnica contable (para la época, el Decreto 2649 de 1993), se destinan a dejar el bien en condiciones de ser utilizado en la actividad económica. Así las cosas, las erogaciones que, en principio, al ser consideradas aisladamente no serían productivas, sí permiten acceder al beneficio, siempre y cuando se incurra en ellas para poner la construcción en condiciones aptas para uso, pues lo determinante es que el activo fijo se emplee con fines lucrativos⁴⁸.

⁴⁷ Sentencias del 18 de junio de 2015, exp. 18792, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 10 de diciembre de 2015, exp. 18531, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 28 de septiembre de 2016, exp. 21730, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 25 de septiembre de 2017, exp. 20584, C.P. Milton Chaves García; y del 19 de septiembre del 2019, exp. 23151, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez..

⁴⁸ Sentencias del 31 de octubre de 2018, exp. 20809, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



En ese contexto, y teniendo claridad sobre el objeto social que desarrolla la actora, se verificará si en el expediente obra un título jurídico que acredite la adquisición de las adecuaciones y mejoras efectuadas en el inmueble de un tercero.

Al respecto, están acreditados en el proceso los siguientes hechos:

- El 22 de febrero de 2007, por acta 25, la asamblea extraordinaria de copropietarios del centro comercial Bulevar Niza PH, aprobó el proyecto *construcción en espacio libre y área común para la vinculación de Carrefour al centro comercial*⁴⁹.
- El 23 de abril de 2007, el centro comercial Bulevar Niza PH y Grandes Superficies de Colombia S.A., suscribieron un contrato que tuvo por objeto entregar, a título de arrendamiento comercial, por el término de 20 años, la zona común para la *“adecuación de las construcciones existentes, la **construcción de nuevas obras**, el montaje de su Hipermercado y su posterior operación*⁵⁰. (Énfasis de la Sala).
- Conforme a lo dispuesto en los numerales 1.3 y 2.1. del referido contrato, el arrendatario se debía encargar, *“por su propia cuenta y riesgo, de la demolición y adecuación de las construcciones existentes, de la construcción de nuevas obras para el montaje de su Hipermercado en la zona común. Así mismo, instalará los acabados (...) y podrá retirarlos de la zona común”, para lo cual debía tramitar, entre otros, «las licencias y decisiones gubernamentales en virtud de las cuales se permita la adecuación, construcción y ejecución de las obras que se requieran en la Zona Común para el montaje de su Hipermercado*⁵¹.
- Respecto a la titularidad de las obras adelantadas por la actora, en relación con la construcción del hipermercado, se estableció lo siguiente⁵²:

“Cláusula Décima Novena.- Restitución de la Zona Común a la terminación del Contrato:

[...].

19.2 (...) **las (...) adecuaciones realizadas por el Arrendatario con destino a la explotación de su Hipermercado serán retiradas a la terminación del contrato, a lo que no podrá haber oposición de ninguna clase por parte de la Copropiedad.**

19.3 La Copropiedad renuncia a ejercer cualquier tipo de derecho de retención en relación con los **bienes del Arrendatario**.”. (Énfasis de la Sala).

- En sede administrativa, se allegaron las licencias de construcción en la modalidad de ampliación, modificación y demolición parcial para el centro comercial Bulevar Niza PH, así como el registro fotográfico antes y después de las adecuaciones realizadas en la zona común del centro comercial⁵³.

De lo expuesto se advierte que la recurrente no solo llevó a cabo adecuaciones en la zona común del centro comercial, sino que también edificó una obra nueva consistente en un hipermercado, la cual, conforme a la relación allegada en sede administrativa, ascendió a la suma de \$1.949.242.705; para verificar la información indicada en dicha relación, la Administración solicitó algunos documentos soporte de los cuales determinó que correspondían a las obras efectuadas en propiedad

⁴⁹ Fls. 684 a 705 c.a. 4.

⁵⁰ Fl. 685 c.a. 4.

⁵¹ Fl. 686 c.a. 4.

⁵² Fl. 699 c.a. 4.

⁵³ Fls. 391 a 418 c.a. 3.



ajena⁵⁴. En tal sentido, la actora era la propietaria de las adecuaciones efectuadas para acondicionar el hipermercado, con lo cual las inversiones efectuadas hicieron parte de su patrimonio.

Así las cosas, como la actora se dedica a la comercialización de productos de consumo masivo en almacenes y establecimientos de comercio al detal y/o al mayoreo, la actividad generadora de renta, se desarrolla precisamente, en sus instalaciones comerciales. De ahí que la construcción, puesta a punto y apertura de un nuevo hipermercado implica la incorporación de un nuevo activo a su cadena de valor, que participa directamente en la generación de rentas. Dada la actividad comercial de la demandante, sus hipermercados son activos indispensables para ejecutar su actividad lucrativa, por lo cual juzga la Sala que las obras tangibles que llevó a cabo configuraron un activo productivo en los términos del artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, prospera el cargo de apelación.

5. Decisión

De conformidad con lo expuesto, la Sala mantiene la decisión del Tribunal de declarar la nulidad parcial de los actos administrativos acusados, pero por aceptarse las deducciones por amortización de intangible “Tucarrera” por valor de \$2.263.622.000, y por inversión en activo fijo real productivo de \$584.773.000.

Sin embargo, se modificará el ordinal segundo de la sentencia apelada, relacionado con el restablecimiento del derecho, para declarar que la liquidación del impuesto de renta del año 2010 a cargo del actor corresponde a la realizada en esta providencia. En lo demás, se confirmará la sentencia apelada.

La liquidación del tributo es la siguiente:

Concepto	Declaración privada	Liquidación oficial	Liquidación Consejo de Estado
Total patrimonio líquido	1.863.879.186.000	1.863.879.186.000	1.863.879.186.000
Total ingresos netos	4.129.809.394.000	4.129.809.394.000	4.129.809.394.000
Total costos	3.243.052.484.000	3.243.052.484.000	3.243.052.484.000
Gastos operacionales de administración	326.492.255.000	305.810.042.000	308.073.664.000
Gastos operacionales de ventas	303.189.149.000	303.189.149.000	303.189.149.000
Deducción inversiones en activos fijos	35.751.635.000	35.166.862.000	35.751.635.000
Otras deducciones	166.046.302.000	166.046.302.000	166.046.302.000
Total deducciones	831.479.341.000	810.212.355.000	813.060.750.000
Renta líquida del ejercicio	55.277.569.000	76.544.555.000	73.696.160.000
o Pérdida líquida del ejercicio	0	0	0
Compensaciones	55.277.569.000	55.277.569.000	55.277.569.000
Renta líquida	0	21.266.986.000	18.418.591.000
Renta presuntiva	54.884.389.000	54.884.389.000	54.884.389.000
Total rentas exentas	0	0	0
Rentas gravables	0	0	0
Renta líquida gravable	54.884.389.000	54.884.389.000	54.884.389.000
Ganancia ocasional gravable	0	0	0
Impuesto sobre renta gravable	18.111.848.000	18.111.848.000	18.111.848.000
Total impuesto a cargo / impuesto generado por operaciones gravadas	18.111.848.000	18.111.848.000	18.111.848.000
Anticipo renta por el año gravable 2010	0	0	0
Saldo a favor sin solicitud de devol. o comp./saldo favor per fiscal anterior	0	0	0

⁵⁴ Fls. 185 a 227 c.a. 1 y 2.



Concepto	Declaración privada	Liquidación oficial	Liquidación Consejo de Estado
Total retenciones año gravable	35.448.534.000	35.448.534.000	35.448.534.000
Anticipo renta por el año gravable siguiente	0	0	0
Saldo a pagar por impuesto	0	0	0
Sanciones	0	0	0
Total saldo a pagar	0	0	0
Total saldo a favor	17.336.686.000	17.336.686.000	17.336.686.000

6. Costas

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso, no procede la condena en costas en esta instancia (agencias en derecho y gastos del proceso), porque en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen⁵⁵.

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

FALLA

1. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

“SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, se declara que la liquidación del impuesto de renta del año 2010 a cargo del demandante corresponde a la realizada en la parte motiva de esta providencia”

2. En lo demás, se **confirma** la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en esta instancia.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Salvamento parcial de voto

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Salvamento parcial de voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
MAGDALENA CORREA HENAO
Conjuez

⁵⁵ En el mismo sentido, sentencias del 6 de julio de 2016, Exp. 21601, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia, 1° de febrero de 2017, Exp. 21179, 1° de junio de 2017, Exp. 20882 y 13 de septiembre de 2017, Exp. 20646, CP. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.