



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., once (11) de abril de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2020-00193-01 (27135)
Demandante	COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES NACIONAL S.A.S. – CANCAR S.A.S.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto a la renta para la equidad CREE. Año 2015.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 14 de julio de 2022, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió¹:

«**PRIMERO: NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva». (Énfasis del texto original).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo requerimiento especial y su respuesta², la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 900023 del 18 de diciembre de 2018³, mediante la cual modificó la declaración del impuesto a la renta para la equidad – CREE de la Comercializadora de Automotores Nacional S.A.S. – Cancar S.A.S. (antes, Subaru de Colombia S.A.), correspondiente al año gravable 2015, en el sentido de desconocer gastos por depreciación, lo cual generó el desconocimiento del saldo a favor declarado, y en su lugar, determinó un saldo a pagar, e impuso una sanción por inexactitud calculada a la tarifa del 100%.

El contribuyente presentó recurso de reconsideración⁴, el cual fue decidido por la DIAN mediante la Resolución Nro. 009534 del 6 de diciembre de 2019⁵, en el sentido de confirmar el acto liquidatorio.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo

¹ Fl. 582.

² Fls. 1054 y 1072 de los antecedentes administrativos.

³ Fls. 39 a 61 del cuaderno principal.

⁴ 1140-1155 de los antecedentes administrativos.

⁵ Fls. 31 a 37 del cuaderno principal.



Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones⁶:

«**PRIMERA:** Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial No. 900023 del 18 de diciembre de 2018 proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, mediante la cual se disminuyó el saldo a favor de \$1.225.000 a cero y se determinó un mayor saldo a pagar en \$968.363.000 a cargo de COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES NACIONAL S.A.S. – CANCAR S.A.S. por el Impuesto Sobre la Renta para la Equidad – CREE Gravable (sic) 2015.

SEGUNDA: Que se declare la NULIDAD de la Resolución No. 009534 del 06 de diciembre de 2019 proferida por el Subdirector de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes, que resolvió el Recurso de Reconsideración contra la Liquidación Oficial No. 900023 del 18 de diciembre de 2018 confirmando lo establecido en la Liquidación Oficial mencionada.

TERCERA: Como consecuencia de lo anterior y a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se declare la firmeza de la declaración privada presentada el 22 de abril de 2016 del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE, correspondiente al año gravable 2015 con formulario No. 1403601707802 y registro electrónico No. 910000351200517 presentado por la sociedad COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES NACIONAL S.A.S. – CANCAR S.A.S., para con ello establecer la inexistencia del mayor valor en el saldo a pagar a la U.A.E. DIAN por concepto alguno.

CUARTA: Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada».

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas violadas los artículos 2, 6, 27, 123 y 363 de la Constitución Política; 823, 824 y 832 del Código Civil; 647, 683 y 730 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación de la demanda se resume así

1. Sobre el rechazo de la deducción por depreciación por supuesta inexistencia de los contratos de usufructo

Afirmó que los contratos de usufructo tienen «sustancia económica, validez jurídica y motivación comercial». A estos efectos, dijo que el «Plan Usufructo» que la actora les ofrecía a sus clientes consistía en que se les daba la posibilidad de disfrutar del vehículo durante un tiempo determinado, pagando un valor por ello, y al finalizar ese periodo, si existía voluntad de adquirirlo, se celebraba un contrato de compraventa, mediante el cual finalmente se trasmitía la propiedad. Agregó que dicho plan facilitaba la obtención de un crédito sin pago de intereses para que, a la terminación del usufructo, el cliente pudiera adquirir el automotor.

Resaltó que los negocios de usufructo y de promesa de compraventa se celebran simultáneamente, el precio del primero correspondía al 70% del valor comercial del automóvil, y el del segundo al 30% restante. En ese sentido, explicó que el cliente disfrutaba del vehículo durante 36 o 60 meses, en los cuales ejercía el uso y el goce del bien, pero la propiedad seguía estando en cabeza de la sociedad demandante, la cual sólo se transfería a la finalización del usufructo. Que, en caso de que el cliente no quisiera adquirir el automotor, debía restituirlo o suscribir un nuevo contrato de usufructo sobre otro vehículo nuevo.

Indicó que el «Plan Usufructo» beneficiaba al cliente, puesto que le facilitaba la consecución de un crédito con el Banco Colpatria, el cual, si bien cobraba intereses, estos eran asumidos por la sociedad contribuyente.

⁶ Fl. 2 del cuaderno principal.



En esa medida, advirtió que, cuando finalizaba el usufructo y se perfeccionaba la compraventa, el cliente sólo había pagado el 50% del valor comercial del vehículo, sin pagar intereses, mientras que la actora, si bien recibía la totalidad del valor comercial del vehículo desde el comienzo del negocio, asumía los intereses del crédito bancario.

Así las cosas, puso de presente que el valor recibido por la actora era un pago por anticipado. Todo lo cual se reflejaba en el tratamiento contable, pues el valor recibido por el contribuyente se registraba como una cuenta por pagar que se iba amortizando de acuerdo con las condiciones de los contratos, en tanto que, para el momento de su celebración, se desconocía si el cliente iba a adquirir el vehículo, al punto que, si éste decidía no hacerlo, la sociedad actora debía devolverle el 30% del valor del vehículo que fuese indicado en el contrato de promesa de compraventa.

Recalcó que, conforme con los artículos 823, 824 y 832 del Código Civil, en el contrato de usufructo, la nuda propiedad puede transferirse en cualquier tiempo y a favor del usufructuario, en tanto que no existe prohibición expresa. Añadió que, entre la sociedad demandante y sus clientes, siempre existió la voluntad real y efectiva de suscribir contratos de usufructo y no otro negocio jurídico, pues desde el inicio ambas partes conocían las condiciones del «Plan Usufructo», sin que haya existido error, fuerza o dolo.

Aclaró que, si bien el derecho de compra también se conoce desde el inicio, no es definitivo, en tanto solo se tiene certeza de que se optará por el mismo hasta el final del usufructo.

Destacó que, la decisión de utilizar este modelo jurídico como estrategia comercial, era legal y estuvo amparada en una decisión libre y consciente. Que a su vez, se hizo con la finalidad de mejorar la actividad comercial y generar un ahorro lícito para la demandante y sus clientes.

Consideró que el cuestionamiento de la forma en la que se pagó el usufructo por parte de la DIAN no es relevante porque el Título IX del Código Civil no contiene prohibición sobre ese aspecto, por lo que puede hacerse por anticipado, como ocurrió en este caso. Explicó que este ocurrió así porque la demandante debía tener garantía por el riesgo que implicaba entregar el derecho real de usufructo de un vehículo. Resaltó que la decisión que movió a la contribuyente a celebrar los contratos de usufructo nunca fue defraudar al Estado, pues su actuar se ciñó a la ley y al Concepto Nro. 037150 del 14 de abril de 2008 de la DIAN.

Resaltó que no se cumplen los requisitos para que exista una simulación, porque la DIAN no demostró que el contribuyente hubiere realizado un «pacto simulatorio». Explicó que el gasto por depreciación rechazado sí es procedente porque no existen pruebas que desvirtúen la calidad de los contratos celebrados por la demandante y sus clientes, y que la DIAN no puede partir de «inducciones y análisis fundados sólo en su propio criterio», para decir que los contratos celebrados en realidad son de compraventa.

Enfatizó en que la actora le dio el tratamiento de activos fijos a los vehículos, no solo por la realidad de los contratos, sino también en cumplimiento de los Conceptos Nro. 07 de 2005 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública y Nro. 37150 de 2008 de la DIAN.



Señaló también que los vehículos fueron adquiridos por la demandante «*con el único propósito de producir renta; así el vehículo inicialmente entra al inventario de la empresa, pues se desconoce si será objeto de compraventa o de usufructo*». Agregó que el hecho de que se constituya usufructo sobre un bien hace que sea un activo fijo, puesto que «*se trata de un bien sobre el cual se debe producir una renta periódica en virtud del contrato de usufructo, y cuya propiedad ostenta SUBARU (ahora CANCAR), siendo ella quien se beneficia de lo producido*».

Aseveró que al tener los vehículos la calidad de activos fijos, la sociedad puede solicitar la deducción por depreciación, por ser la titular y quien soporta las consecuencias de la pérdida de su valor. Finalmente, se refirió a la forma en la que contablemente registró la depreciación de los vehículos, según certificación de su revisor fiscal.

2. Sobre la procedencia de la sanción por inexactitud

Sostuvo que, en este caso, no hay inexactitud sancionable dada la inexistencia de datos falsos o desfigurados. Agregó que, en todo caso, lo que se configura es una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable.

Oposición de la demanda

La demandada solicitó que se negaran las pretensiones de la demanda, para lo cual expuso los siguientes argumentos⁷.

Indicó que los actos acusados rechazan los valores contabilizados como depreciación de vehículos, sobre los que el contribuyente celebró contratos de usufructo, que en realidad eran de compraventa. Que por esa razón, la actora no era la titular de tales activos y, por ende, no los podía depreciar. Agregó que esto tiene como sustento la investigación tributaria del impuesto sobre la renta del año gravable «(sic) 2011» de la demandante.

Solicitó que se diera aplicación al precedente jurisprudencial (sentencias del 11 de marzo de 2021, exp. 25203; del 15 de octubre de 2020, exp.23764; y del 30 de julio de 2020, exp. «(sic) 235459»), en el que se reconoció que la realidad de las operaciones cuestionadas correspondía a contratos de compraventa de vehículos.

Con base en la actividad registrada por la actora en el RUT (actividad principal: comercio de vehículos automotores nuevos; y actividad secundaria: mantenimiento y reparación de vehículos automotores), y el cruce de información realizado con algunos clientes, señaló que las operaciones cuestionadas corresponden a compraventas de vehículos y no de usufructo. Expresó que esto era así porque los vehículos eran pagados en su totalidad por los clientes, 50% con el pago de una cuota inicial, y el 50% restante, con un crédito, que contrario a lo señalado por el actor, sí contiene intereses, pues «*en realidad el valor que se aprueba es inferior y el valor de los intereses se incluye en el desembolso efectuado por el Banco*».

Adicionó que a pesar del pago total del automotor, el contribuyente celebraba simultáneamente un contrato de usufructo y una promesa de compraventa «*cuya transferencia de dominio se difiere a 5 años o 3 años*», por lo cual la única intención de las partes era transferir y adquirir el dominio del bien a título de venta. De ahí que no sean de recibo los argumentos de la demandante según los cuales ella, como nudo propietario, conservaba la propiedad de los vehículos.

⁷ Índice 10 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



Considerando lo anterior, expresó que la demandante «no registró en las cuentas de ingreso ninguno de los valores recibidos como pago por la adquisición del vehículo ni lo recibido como ingreso por el otro vehículo entregado por el comprador como parte de pago, de manera que se demuestra la omisión del registro y la declaración de ingresos por la venta del vehículo descrito».

Agregó que, en las declaraciones de terceros, se advierte que estos manifestaron que su intención fue adquirir el vehículo y no el simple uso, prueba de ello es que al momento en que se recibían ya habían pagado la totalidad de su valor, con recursos propios y el crédito bancario. Y, afirmó que, contrario a lo señalado por la actora, se aleja de la realidad que al cliente se le otorgara un crédito por el 50% del valor del vehículo sin interés de financiación.

En adición, sostuvo que, en este caso, estaban configurados los elementos esenciales del contrato de compraventa en cuanto hubo acuerdo sobre el bien objeto de la venta y el precio, el cual fue pagado en su totalidad por el comprador, pues su intención fue adquirir el derecho real de dominio sobre el vehículo, al punto que pagó la totalidad del precio pactado por el vendedor.

Sostuvo que la actuación acusada no contradice los conceptos invocados por la actora, pues estos aluden al tratamiento tributario y contable de los contratos de usufructo, que no es la operación económica real en este caso.

Consideró que si bien el certificado del contador tiene el carácter de prueba contable, en este caso se encuentra desvirtuada con las comprobaciones realizadas por la Administración.

Que de conformidad con lo expuesto, no había lugar al gasto por depreciación por tratarse de activos movibles de la sociedad que fueron enajenados en el giro ordinario del negocio.

En relación con **la sanción por inexactitud**, adujo que se impuso por haber declarado deducciones inexistentes, lo cual derivó en un menor impuesto a cargo. Añadió que, en este caso, no existe una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable ya que las normas son claras y no aportan motivos de duda.

Por último, puso de presente que ni en sede administrativa, como tampoco en la demanda se presentaron motivos de inconformidad en relación con el rechazo de deducciones por depreciaciones que no fueron soportadas por \$594.024.

En cuanto a la **condena en costas**, consideró que no era procedente en la medida que la discusión versa sobre un asunto de interés público, y la conducta de la Administración se ha ajustado a las disposiciones legales. Finalmente, solicitó que se reconocieran a su favor y a cargo de la sociedad actora, las agencias en derecho, pues, en su opinión, estas se causan por el simple hecho de comparecer como parte al proceso judicial.

Sentencia apelada

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas a la parte demandante, con fundamento en los siguientes argumentos⁸.

Después de referirse a las normas que regulan los contratos de usufructo y de

⁸ Índice 20 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



compraventa, puso de presente que la sociedad actora celebró esa clase de contratos con sus clientes para la adquisición de vehículos nuevos. Que, en virtud de esos acuerdos, la demandante les entregaba a sus clientes el uso y goce los automotores, sin transferirles su propiedad, mientras que los clientes pagaban el 70% del precio con la suscripción del contrato de usufructo y el 30% restante con la firma de la promesa de compraventa.

Destacó que, en virtud de sus poderes de fiscalización, la DIAN trasladó a este proceso las pruebas que había recaudado en el expediente iniciado en contra de la demandante por concepto del impuesto a la renta del año 2015. Así, se refirió a las cláusulas de los contratos de usufructo, a las hojas de negocio que describían la celebración de contratos de compraventa (pues se pactaba el objeto de la venta y el precio), así como al certificado del revisor fiscal. Con fundamento en esto, dijo que entre la contribuyente y sus clientes se suscribieron documentos en los que se indicaron las características de los vehículos, la forma de pago, la cuota inicial, el valor a financiar o de retoma de otro automotor, el pago directo sin financiar y el plazo de duración del contrato, vencido el cual debía restituirse el bien, a menos que el cliente manifestara su intención de adquirir el derecho real de propiedad.

Se refirió a la sentencia del 13 de febrero de 2019 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A⁹, por ser un precedente aplicable al caso concreto. A partir de este y las citadas pruebas, concluyó que la sociedad actora y sus clientes realmente celebraron un acuerdo de voluntades en el que se comprometieron a celebrar en determinada fecha un contrato de compraventa sobre un vehículo, pagando desde el inicio de la negociación la totalidad del bien, lo cual evidenciaba que *«la intención de las partes era la transferencia del dominio del vehículo a título de venta; lo que significa, que la compañía demandante, tal como se indicó en los actos acusados, desarrolló una simulación comercial para recibir beneficios fiscales»*.

Agregó que, la simulación efectuada por la demandante se sustentaba en la celebración simultánea de dos contratos (uno de usufructo y otro de compraventa), los cuales estaban encaminados a la compraventa de un vehículo, puesto que la contribuyente recibió el precio total del bien en virtud del contrato de usufructo, *«por lo que la realidad de la transacción refleja la compraventa de los vehículos y no la materialización de la figura jurídica de usufructo»*.

En lo que tiene que ver con el Concepto Nro. 037150 del 14 de abril de 2008 de la DIAN, expuso que este argumento no tenía vocación de prosperidad, puesto que, el mismo era aplicable a las operaciones de usufructo, lo cual no corresponde a la realidad comercial del caso analizado.

Agregó que, en virtud del artículo 167 del Código General del Proceso, a la actora le correspondía probar la realidad de las operaciones cuestionadas.

Que por las mismas razones expuestas, el Consejo de Estado en sentencia del 11 de marzo de 2021 (Exp. 25203, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto), en relación con el impuesto de renta a cargo de la actora del año 2011, consideró que las operaciones cuestionadas se enmarcaban en un contrato de compraventa y no de usufructo.

En consecuencia, esgrimió que como el objeto de las transacciones cuestionadas correspondían a la comercialización de vehículos, los cuales ingresaron al inventario de la sociedad actora para ser enajenados dentro del giro ordinario de

⁹ Expediente Nro. 25000-23-37-000-2014-00376-00, M.P. Dr. Luis Antonio Rodríguez Montaña.



sus negocios, era claro que dichos bienes no tenían la condición de activos fijos y, por ende, no era procedente su depreciación.

En lo que tiene que ver con la sanción por inexactitud, adujo que esta penalidad era procedente porque se incluyeron gastos inexistentes que condujeron a la determinación de un menor impuesto a cargo, sin que se advirtiera una diferencia de criterios sobre la interpretación de las normas aplicables.

Ordenó no condenar en costas, por cuanto no se encuentra probada su causación.

Recurso de apelación

La **demandante** apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente¹⁰.

Recalcó que, aunque el artículo 823 del Código Civil establece que el bien usufructuado debe restituirse, lo cierto es que la nuda propiedad puede transferirse en cualquier momento y que no existe prohibición alguna para que esta recaiga en cabeza del usufructuario, a la luz de los artículos 824 y 832 *ibidem*.

Reiteró que entre la actora y sus clientes siempre existió la voluntad real de suscribir el contrato de usufructo, y no otro negocio jurídico, pues desde el inicio ambas partes conocían las condiciones del «*Plan Usufructo*», a las cuales se obligaron libremente. En ese sentido, señaló que la realidad económica del contrato es la de un usufructo y que, pese a que se incluyó la opción de compra futura, el derecho que efectivamente se constituyó fue el del uso del vehículo, mientras que la venta futura es incierta y no es definitiva.

Puso de presente que algunos de los contratos de usufructo fueron resueltos anticipadamente y, por ende, el vehículo le fue restituido a la sociedad, de manera que no se concretó la compraventa. Que esta situación podía ser verificada con la «*sentencia 0022 de 2 de marzo de 2012 proferida por el Juzgado 66 Civil Municipal*¹¹».

Afirmó que, contrario a lo expuesto por la DIAN en la liquidación oficial demandada, la deducción por depreciación de los vehículos es procedente, ya que así lo permitía el tratamiento jurídico de dichos bienes sometidos a usufructo, puesto que la nuda propiedad permaneció en cabeza de la demandante. Y, además, porque lo recibido como pago por concepto de haber dado el usufructo era registrado en la cuenta del pasivo diferido, de conformidad con el Decreto 2649 de 1993.

Reiteró que la actora le dio a los vehículos el tratamiento de activos fijos, susceptible de depreciación, conforme con los artículos 135 del Estatuto Tributario y 2 del Decreto 1766 de 2004. Igualmente, insistió que existen conceptos de autoridades administrativas que precisan que los bienes dados en usufructo son activos fijos. Conforme con lo anterior, dijo que la nuda propiedad sí faculta al contribuyente a deducir el gasto por depreciación de los bienes usufructuados. Y, que reiteraba entonces todos los fundamentos de la demanda tendientes a demostrar que los contratos de usufructo sí existen.

Planteó que, contrario a lo expuesto por el Tribunal, no era válido asumir que el pago total del valor comercial de los bienes usufructuados implicaba que en realidad

¹⁰ Índice 23 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

¹¹ El apelante no indicó de qué ciudad era el despacho judicial.



lo que existió fue una compraventa y que se haya perfeccionado la tradición. Lo anterior, explicó, porque el contrato de usufructo no es constitutivo de un título traslativo del dominio, máxime cuando el perfeccionamiento de la eventual compraventa de los vehículos está supeditada a un plazo (término de duración del usufructo) y a una condición (que el usufructuario desee adquirir el vehículo). Además, dijo que no existe prohibición para que las partes convengan el pago.

Insistió que el contrato celebrado por las partes fue un usufructo, y que no existió ninguna intención adicional u oculta subyacente entre las partes que haga pensar que existió un acuerdo simulatorio para defraudar al fisco. Máxime cuando la DIAN no demostró que se hubieran realizado operaciones diferentes a los negocios celebrados.

Advirtió que no puede sostenerse que entre la sociedad y sus clientes se realizó una transferencia de dominio a título de venta, porque las promesas de compraventa estaban sujetas al cumplimiento de un plazo determinado, sin que se contemplara la obligación de comprar el vehículo. Citó el artículo 1621 del Código Civil, sobre la interpretación de los contratos, y dijo que, de la naturaleza y elementos del acuerdo celebrado, el mismo corresponde a una promesa unilateral de venta.

Discutió que, contrario a lo señalado en el precedente jurisprudencial del Consejo de Estado (exp. 25203), que citó el Tribunal, no es dable afirmar que la finalidad de los contratos sea la transferencia del dominio debido a que los usufructuarios eran quienes asumían el pago de impuestos y seguros. Lo anterior, porque conforme con el artículo 855 del Código Civil, es obligación del usufructuario el pago de impuestos mientras durara el usufructo. Por lo tanto, y atención a todo lo expuesto, dijo que la deducción por depreciación de los vehículos dados en usufructo era procedente.

Finalmente, reiteró que la sanción por inexactitud es improcedente porque lo que existe es una diferencia de criterios sobre las normas aplicables y, en todo caso, las deducciones declaradas son reales.

Oposición al recurso de apelación

La **demandada** no se pronunció sobre el recurso de apelación interpuesto por su contraparte.

Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sección Cuarta del Consejo de Estado resolver el recurso de apelación formulado por la parte actora en contra de la sentencia de primera instancia, que negó las pretensiones de la demanda encaminadas a obtener la nulidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto para la equidad – CREE del año gravable 2015 presentada por Cancar S.A.S.

Atendiendo estrictamente a los términos del recurso de apelación, el problema jurídico a resolver en esta instancia consiste en establecer si resulta procedente el rechazo del gasto por depreciación registrado por la sociedad apelante en su denuncia privado. A estos efectos, es necesario determinar si los vehículos que



fueron objeto de las operaciones realizadas por la apelante en ejecución del «Plan Usufructo» constituyen activos fijos susceptibles de ser depreciados o si, por el contrario, tales bienes hacían parte del inventario de la actora y, por lo mismo, no era procedente que registrara un gasto por depreciación. En adición, deberá decidirse si procede la sanción por inexactitud.

La sociedad actora alegó que, contrario a lo expuesto por la entidad demandada y el Tribunal, los contratos celebrados con sus clientes son de usufructo, y no de compraventa. Advirtió que en este caso no se presenta una transferencia de dominio, porque las promesas de compraventa estaban sujetas al cumplimiento de un plazo determinado, sin que se contemplara la obligación de comprar el vehículo, de ahí que, en algunos casos, los bienes fueron restituidos a la sociedad, como se podía verificar en la «sentencia 0022 de 2 de marzo de 2012 proferida por el Juzgado 66 Civil Municipal». Y, que contrario a lo señalado en el precedente jurisprudencial del Consejo de Estado (exp. 25203), el pago de impuestos y seguros que realiza el cliente no desvirtúa la realidad de las operaciones de usufructo, pues dicha obligación recae sobre el usufructuario de acuerdo con el artículo 855 del Código Civil.

A partir de lo anterior, aseguró que los vehículos objeto de tales acuerdos son activos fijos, susceptibles de ser depreciados, puesto que son bienes de los cuales se espera producir una renta periódica y cuya nuda propiedad estaba en cabeza de la contribuyente. También adujo que el tratamiento de activo fijo que le dio a los vehículos se sustenta en conceptos de autoridades administrativas.

En contraste, la entidad demandada manifestó que los supuestos contratos de usufructo celebrados por la actora, en realidad fueron una compraventa, de manera que los vehículos no podían ser catalogados como activos fijos, sino como inventarios y, por consiguiente, no era procedente el gasto por depreciación.

Para resolver este problema jurídico, la Sala reiterará, en lo pertinente, el criterio jurisprudencial expuesto en las sentencias del 30 de julio de 2020 (Exp. 23545, C.P. Milton Chaves García); del 15 de octubre de 2020 (Exp. 23764, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto); del 11 de marzo de 2021 (Exp. 25203, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto); del 2 de diciembre de 2021 (Exp. 24420, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello); y del 17 de marzo de 2022 (Exp. 24696, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.), proferidas en relación con los impuestos de renta y sobre las ventas a cargo de la actora, en las que se estableció que la realidad del negocio jurídico del «Plan Usufructo» correspondía a una compraventa de vehículos.

1. Procedencia del gasto por depreciación

La deducción por depreciación está contemplada dentro de los elementos para determinar la base gravable del impuesto a la renta para la equidad CREE, conforme con el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012. A estos efectos, se debe tener en cuenta que el artículo 135 del Estatuto Tributario establece que son bienes depreciables los activos fijos tangibles, pero no los movibles, es decir, aquellos que están destinados a la enajenación en el giro ordinario de los negocios de los contribuyentes.

En esas condiciones, la Sala en principio analizará cuál fue la operación realizada en el «Plan Usufructo», a fin de determinar la naturaleza (activo fijo o activo movable) que tenían los vehículos para la sociedad contribuyente. Esto, porque el hecho de que las operaciones en debate correspondan a contratos de compraventa y no de



usufructo, implicaría que los vehículos enajenados no puedan tener la condición de activos fijos, susceptibles de depreciación.

Así las cosas, como lo ha establecido esta Sección¹², siguiendo las reglas del artículo 28 del Código Civil, el concepto de venta o enajenación debe entenderse en su sentido natural y obvio¹³, y el de dominio o propiedad como «*el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella, no siendo contra ley o contra derecho ajeno*», conforme con el artículo 669 del Código Civil. Por su parte, el concepto de usufructo debe entenderse como un «*derecho real que consiste en la facultad de gozar de una cosa con cargo de conservar su forma y sustancia, y de restituir a su dueño, si la cosa no es fungible; o con cargo de volver igual cantidad y calidad del mismo género, o de pagar su valor si la cosa es fungible*»¹⁴. Esta definición es complementada por el artículo 824 *ibidem* que dispone que: «*El usufructo supone necesariamente dos derechos coexistentes: el del nudo propietario, y el del usufructuario. Tiene, por consiguiente, una duración limitada, al cabo de la cual pasa al nudo propietario y se consolida con la propiedad*».

Conforme con lo anterior, se aclara entonces que en los contratos de usufructo no ocurre la transferencia de dominio, ya que el dueño (nudo propietario) sólo permite al usufructuario el goce del bien, por lo que este último es un mero tenedor.

En esas condiciones, la Sala aclara que de existir en las operaciones cuestionadas una transferencia de dominio, las mismas deberán considerarse como una compraventa, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes. Lo anterior, más aún cuando el artículo 1608 del Código Civil señala que «*conocida claramente la intención de los contratantes debe estarse más a ella que a lo literal de las palabras*».

Así las cosas, la Sala analizará las pruebas obrantes en el expediente, con el fin de determinar la realidad de las operaciones llevadas a cabo en desarrollo del «*Plan Usufructo*», las cuales se realizaron mediante la suscripción conjunta y simultánea de contratos denominados de usufructo y de promesa de compraventas. En el expediente entonces aparecen probados los siguientes hechos:

- Mediante el Auto de Organización Nro. 0821 del 5 de abril de 2018¹⁵, se trasladaron las pruebas provenientes del Expediente DA 2015-2016-001251 iniciado en contra de la apelante, por concepto del impuesto a la renta del año 2015¹⁶.

Dentro de las pruebas trasladadas, consta el Requerimiento Ordinario de Información Nro. 312382017000828 del 14 de diciembre de 2017¹⁷, por medio del cual la DIAN le solicitó a la actora que: *i)* informara si en el año 2015 había suscrito nuevos contratos de usufructo sobre vehículos, y *ii)* diligenciara un formato sobre el cálculo del gasto por depreciación de vehículos dados en usufructo en años anteriores al 2015 (registrado en la declaración de renta del año 2015).

En las respuestas presentadas a tal requerimiento ordinario de información¹⁸, la contribuyente señaló no haber suscrito nuevos contratos de usufructo, aportó un cuadro con la relación de los vehículos sobre los cuales se contabilizó el gasto por

¹² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 17 de marzo de 2022 (Exp. 24696), C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹³ De acuerdo con la Real Academia de la Lengua Española, «*Vender o ceder la propiedad de algo u otros derechos*», consultado en <https://dle.rae.es/enajenar>, el 6 de marzo de 2024.

¹⁴ Artículo 823 del Código Civil.

¹⁵ Fl. 8 de los antecedentes administrativos.

¹⁶ Fls. 9 a 1018 de los antecedentes administrativos.

¹⁷ Fls. 74 a 75 vlto. de los antecedentes administrativos.

¹⁸ Fls. 77 a 963 y 967 a 1008 de los antecedentes administrativos.

depreciación en el año 2015, y suministró los contratos denominados «*Contrato de Usufructo de Vehículo automotor*» celebrados con diferentes clientes.

- De los contratos aportados por la contribuyente en el proceso administrativo, se destacan, por ser relevantes para resolver este caso concreto, las siguientes cláusulas¹⁹:

«**PRIMERA CLÁUSULA: Objeto. - EL USUFRUCTUANTE** se compromete a entregar a título de usufructo y conceder el uso y el goce a el **USUFRUCTUARIO** y este declara recibir de aquel a igual título un vehículo automotor marca: **SUBARU** línea **FORESTER**, que será usado en el territorio nacional colombiano. [...]

SEGUNDA CLÁUSULA: OBLIGACIONES: Además de las obligaciones previstas por ley y las que las partes adquieren en virtud del presente contrato, estas se obligan especialmente a:

PARÁGRAFO PRIMERO. - OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL USUFRUCTUANTE:

1. Entregar el bien,... al **USUFRUCTUARIO**, libre de: toda perturbación a la posesión, demandas civiles, embargo judicial, hipotecas, contratos de anticresis, arrendamientos, pleito pendiente; declara además que hace entrega del vehículo automotor, objeto del presente contrato a paz y salvo por todo concepto de impuestos, tasas y contribuciones. (...)

PARÁGRAFO SEGUNDO. - OBLIGACIONES DEL USUFRUCTUARIO:

1. Cancelar el precio en la forma y oportunidad prevista en el presente contrato.
2. Restituir el elemento dado en usufructo a la terminación de este contrato por cualquier causa y en particular por vencimiento del término de duración, a menos que el **USUFRUCTUARIO** manifieste su interés por escrito de adquirir el derecho real de propiedad sobre el bien objeto del presente contrato.
3. Realizar mantenimientos preventivos al vehículo automotor de acuerdo a las especificaciones establecidas en el manual del usuario y la respectiva garantía, manual de garantía que se entrega con el vehículo.(...)
5. Se obliga a cancelar de manera oportuna durante el término de vigencia del presente contrato de usufructo los impuestos Nacionales, Distritales y Municipales a que dé lugar el vehículo objeto del presente contrato. (...)
10. Asegurar el vehículo materia del presente contrato durante la vigencia del contrato (...) donde se aseguren los siguientes riesgos (...)

PARÁGRAFO SEGUNDO.- En caso de siniestro, el pago del deducible por el seguro de daños del vehículo será exclusivamente a cargo de EL USUFRUCTUARIO.

TERCERA CLÁUSULA: Duración: El término de duración del presente contrato es de Cuarenta y ocho meses (48) MESES, contado a partir de la firma del presente documento.

CUARTA CLÁUSULA: Precio y Forma de Pago. – EL USUFRUCTUARIO se compromete a pagar la siguiente suma que asciende al siguiente valor: Este pago se deberá realizar a la firma del presente documento». (Énfasis y subrayado del texto original).

- En la demanda, la actora reconoce que, de manera simultánea con los contratos de suministro, se celebraban contratos de promesa de compraventa con los clientes. Al respecto, textualmente señaló: «Los negocios se realizaban tomando el valor comercial del vehículo en cuestión, en este sentido, se firmaban inicialmente dos contratos simultáneos: el de usufructo, cuyo precio correspondía al 70% del valor comercial del vehículo, y el de promesa de compraventa, en el cual el precio de la compraventa a celebrar era el 30% restante del valor del vehículo (en virtud de la depreciación, pues en esos momentos se trataría de un vehículo usado)»²⁰.
- Lo anterior, se confirma con las Notas a los Estados Financieros con corte al 31 de diciembre de 2015²¹ aportados por la demandante, en los que se señaló:

¹⁹ Fls. 411 a 412 de los antecedentes administrativos.

²⁰ Fl. 8 del cuaderno principal.

²¹ Fls. 57 a 73 de los antecedentes administrativos.



«Vehículos entregados en Usufructo

COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES NACIONAL S.A. entregaba vehículos en usufructo a terceros, el usufructo es un contrato regulado por el Código Civil colombiano a partir del artículo 823 mediante el cual se otorga el derecho real de uso y goce sobre un bien, pero sobre el cual el derecho de disposición continúa en cabeza de COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES NACIONAL S.A.(...).

Adicionalmente se suscribe un contrato de promesa de compraventa del vehículo para que a la terminación del contrato de usufructo una vez haya regresado la tenencia material del vehículo a la compañía, **el cliente esté obligado a adquirir la propiedad del mismo vehículo so pena de una sanción**²². (Énfasis y subrayado de la Sala).

A partir de lo probado, la Sala observa que la finalidad de los contratos fue la de transferir la propiedad de los vehículos. Esa fue la intención manifiesta de los adquirentes, si se tiene en cuenta que, simultáneamente al contrato de usufructo, se suscribía una promesa de contrato de compraventa, con la finalidad de que los clientes estuvieran obligados a adquirir la propiedad de los automotores, so pena de ser sancionados, tal y como se señaló en las Notas a los Estados Financieros de la sociedad apelante, con corte al 31 de diciembre de 2015. En esa medida, es claro que el supuesto usufructuario no tenía otra opción que adquirir la propiedad del bien en el plazo pactado, para no ser sancionado por el vendedor, al igual que ocurriría en un contrato de compraventa.

En consecuencia, se puede establecer que los clientes compraron los vehículos desde un principio. Al respecto, se resalta lo manifestado por la actora en la demanda, en cuanto reconoce que con la suscripción de los contratos recibía el pago total del valor del bien (de contado y con créditos bancarios).

Así las cosas, es claro que la operación realizada por el contribuyente tenía por objeto desde un inicio la transferencia del dominio del bien, y no el goce de la cosa por un tiempo limitado, que es elemento esencial del usufructo. Todo lo cual se ratifica en el hecho que desde la suscripción de los contratos se pagó el valor comercial del automóvil, el cual no tendría sentido asumir para sólo adquirir el uso y los frutos del bien, como tampoco las erogaciones propias de un propietario de un vehículo, como los seguros y los impuestos, si se tiene en cuenta que, desde la suscripción del contrato, se les transfería a los clientes los riesgos asociados a los vehículos.

En este punto, vale la pena aclarar al apelante que, si bien es cierto que los artículos 855 y 861 del Código Civil disponen, respectivamente, que el usufructuario es responsable del pago de impuestos que graven la cosa durante el usufructo, así como de sus propios hechos u omisiones y de los hechos ajenos a que su negligencia haya dado lugar, también lo es que, en este caso, atendiendo a la forma en la que fue estructurada la operación comercial, tales obligaciones fueron adquiridas por los clientes de la apelante como verdaderos propietarios, que no como usufructuarios, teniendo en cuenta que, se reitera, desde la suscripción del contrato pagaban la totalidad del precio de los vehículos y que, al término del usufructo, se les obligaba a adquirir la propiedad del bien en el plazo pactado, so pena de ser sancionados.

En este orden de ideas, de acuerdo con las pruebas referenciadas, para la Sala es evidente que lo que realmente existió fue la venta de vehículos entre la actora y sus clientes, más aún si se tiene en cuenta que, conforme con el certificado de

²² Fls. 57 a 58 de los antecedentes administrativos.



existencia y representación legal de la contribuyente, su objeto social comprende la comercialización de vehículos. De manera que, estos bienes tenían la naturaleza de activos movibles para la sociedad, respecto de los cuales no procede la deducción por depreciación, tal y como lo decidieron los actos administrativos enjuiciados. Sobre este particular, se reitera el criterio expuesto por la Sección en la sentencia del 17 de marzo de 2022 (Exp. 24696, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello):

«(...) para la Sala resulta claro que procedía su desconocimiento por parte de la Administración, toda vez que conforme el artículo 135 del Estatuto Tributario, son bienes depreciables los activos fijos tangibles, pero no los movibles. Y en el caso concreto, al estar demostrado que se trató realmente de un contrato de compraventa de vehículos y no de usufructo, sumado a que en el objeto social de la demandante están las actividades de comprar o vender, importar, exportar, distribuir, agenciar, y en general, comercializar esos vehículos, es claro que para el contribuyente estos bienes tienen la condición de activos movibles».

Sumado a lo expuesto, cabe agregar que pese a que la actora alega que actuó de acuerdo con el Concepto Nro. 37150 de 14 de abril de 2008 de la DIAN y otros, que hacen referencia a los contratos de usufructo, no desvirtuó que la operación realizada fue una venta gravada. Máxime cuando, como lo indicó esta Sala en los precedentes que se reiteran, «en ese concepto la autoridad tributaria no habilitó a la actora a actuar como lo hizo, toda vez que se trató de venta de activos movibles, no de activos fijos como lo afirma, ya que se enajenan dentro de un giro ordinario de sus negocios y correspondían a vehículos automotores producidos por la misma empresa»²³.

Por último, la Sala considera pertinente aclarar que la liquidación oficial demandada tiene como fuente la sentencia C-015 de 1993 de la Corte Constitucional²⁴, en la que se indica que las autoridades tributarias tienen como obligación de carácter constitucional el cumplimiento de los principios de equidad, eficiencia y progresividad, que se concretan con el principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma. Y, en el presente caso, la demandada procedió de acuerdo con los mencionados principios constitucionales al determinar que la realidad de las transacciones en discusión fueron en su realidad económica la venta de bienes corporales muebles y no el cumplimiento de un contrato de usufructo, de acuerdo con la explicación previa.

Finalmente, en cuanto al argumento de la apelación referente a que en algunos casos los vehículos fueron devueltos a la sociedad apelante producto de procesos judiciales, la Sala observa que no se pronunciará por ser un argumento novedoso, que no fue incluido en la oportunidad procesal adecuada, esto es, en el concepto de violación de la demanda. Esta decisión se toma en virtud del respeto al derecho al debido proceso de la demandada y de los principios de lealtad procesal y congruencia de las sentencias.

Por las razones expuestas, este cargo de la apelación no prospera.

2. Sanción por inexactitud

La sociedad apelante adujo que la sanción por inexactitud no es procedente porque las deducciones registradas en su declaración privada son reales y, en todo caso, porque la discusión fue de derecho, de manera que lo que existe es una diferencia de criterios.

²³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 17 de marzo de 2022 (Exp. 24696), C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁴ Fl. 1125 vlto. de los antecedentes administrativos.



Para la Sala, la sanción es procedente porque, conforme con el artículo 647 del Estatuto Tributario, esta resulta aplicable cuando, como ocurre en este caso, en la declaración privada se utilizan datos equivocados o se solicitan deducciones inexistentes que generan un menor impuesto a cargo o mayor saldo a favor. En adición, no es posible aducir que existe una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable que regula la determinación de las obligaciones fiscales, puesto que la discusión se centra en un debate meramente probatorio.

Al no haber prosperado el recurso de apelación, se confirmará la sentencia impugnada.

3. Costas

A la luz de los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso, no habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, por no encontrarse probadas en el expediente.

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. **Confirmar** la sentencia del 14 de julio de 2022, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>