



Radicación: 25000-23-37-000-2014-00873-01 (22356)  
Demandante: CORPORACIÓN DE FERIAS Y EXPOSICIONES S.A.  
FALLO

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

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá D.C., cinco (5) de noviembre de dos mil veinte (2020)**

**Referencia:** Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2014-00873-01 (22356)  
**Demandante:** CORPORACIÓN DE FERIAS Y EXPOSICIONES S.A. – USUARIO OPERADOR DE ZONA FRANCA-  
**Demandado:** U.A.E. DIAN  
**Temas:** Impuesto de renta periodo gravable 2009. Deducción por inversión en activos fijos reales productivos. Sanción por inexactitud.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada en contra de la sentencia del 5 de noviembre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que accedió a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas<sup>1</sup>.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente<sup>2</sup>:

*“1. Se declara la **NULIDAD** de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412013000019 de 18 de marzo de 2013 y de la Resolución nro. 900.092 de 3 de abril de 2014, expedidas por la DIAN.*

*2. A título de restablecimiento del derecho se declara en firme la declaración de renta presentada por la sociedad CORPORACIÓN DE FERIAS Y EXPOSICIONES S.A. USUARIO OPERADOR DE ZONA FRANCA-CORFERIAS, en relación con el año gravable 2009.*

*3. No se condena en costas ni agencias en derecho por no encontrarse probadas. [...]”*

**ANTECEDENTES**

El 20 de abril de 2010 la demandante presentó su declaración de renta del año 2009, en la que determinó un valor por deducción de inversiones en activos fijos de \$15.524.396.000 y saldo a favor de \$1.612.282.000<sup>3</sup>. Posteriormente, el 19 de abril de 2012 la actora corrigió la mencionada declaración en la que redujo el valor de la deducción en inversiones en activos fijos a \$14.910.773.000 y el valor de saldo a favor a \$1.507.594.000<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Folios 347 a 374 del c.p.

<sup>2</sup> Folio 373 del c.p.

<sup>3</sup> Folio 151 del c.p.

<sup>4</sup> Folio 153 del c.p.



El 21 de junio de 2012 la DIAN expidió el Requerimiento Especial 312382012000097 en el que propuso reducir el valor de la deducción de inversiones en activos fijos de \$14.910.773.000 a \$6.456.891.000, sanción por inexactitud de \$2.038.448.000 y total de saldo a pagar de \$1.789.419.000 respecto a la declaración de la actora enunciada<sup>5</sup>.

El 21 de septiembre de 2012 la demandante presentó respuesta al mencionado requerimiento especial, en el que se opuso a las modificaciones sugeridas por la demandada<sup>6</sup>. Sin embargo, el 18 de marzo de 2013 la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000019 en la que determinó modificar la declaración de renta del año 2009 de la actora, con los mismos valores sugeridos en el requerimiento enunciado<sup>7</sup>.

El 17 de mayo de 2013 la demandante presentó recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial enunciada, frente a la cual la DIAN expidió la Resolución 900.092 del 3 de abril de 2014 en la que confirmó la liquidación recurrida<sup>8</sup>.

## DEMANDA

La CORPORACIÓN DE FERIAS Y EXPOSICIONES S.A. – USUARIO OPERADOR DE ZONA FRANCA- CORFERIAS-, en calidad de demandante, y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones<sup>9</sup>:

**“PRIMERA.-** Que se declare la nulidad de la actuación administrativa de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta de la actora presentada por el año gravable 2009.

*Esta actuación se encuentra individualizada en los siguientes actos centrales de la Administración, acompañado de otros de trámite y de las respuestas u recursos de la actora:*

- *Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000019 de marzo 18 de 2013, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*
- *Resolución No. 900.092 de abril 03 de 2014, proferida por el Subdirector de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se desató el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000019 y se agotó la vía gubernativa. Esta resolución fue notificada personalmente el 10 de abril de 2014.*

**SEGUNDA.-** Que como consecuencia de la nulidad:

<sup>5</sup> Folios 26 a 33 del c.p.

<sup>6</sup> Folios 33 a 43 del c.p.

<sup>7</sup> Folios 63 a 74 del c.p.

<sup>8</sup> Folios 75 a 148 del c.p.

<sup>9</sup> Folios 3 y 4 del c.p.



(i) Se restablezca el derecho de la sociedad CORPORACIÓN DE FERIAS Y EXPOSICIONES S.A. USUARIO OPERADOR DE ZONA FRANCA, exponiéndose que su declaración de renta y complementarios presentada por el año gravable 2009 se encuentra en firme y que, por consiguiente, por esa vigencia fiscal no está obligada a pagar un mayor impuesto a la renta ni sanción de inexactitud. En su defecto, que se establezca el impuesto a la renta que corresponda de acuerdo con las pruebas legítimamente aportadas al proceso.

(ii) Que el saldo a favor por esa vigencia fiscal 2009 sea determinado en forma consecuente con las anteriores declaraciones y los demás hechos que se establezcan por medios legítimos en este proceso contencioso-administrativo.”

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29 y 85 de la Constitución Política.
- Artículos 158-3, 647, 708, 711 y 750 del Estatuto Tributario.
- Artículo 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo -CPACA-.
- Artículo 2060 del Código Civil.
- Artículos 14 y 164 del Código General del Proceso

El concepto de la violación se sintetiza así<sup>10</sup>:

### **Violación al debido proceso**

Alegó que la prueba testimonial proporcionada por la empresa Juan Harker S. & Cia Ltda vulneró los principios de publicidad y contradicción, ya que fue decretada de forma irregular e inoportuna en consideración con los artículos 708 y 750 del Estatuto Tributario.

### **Deducibilidad de las inversiones realizadas en Corferias**

Explicó que en el año 2009 realizó una renovación del “recinto ferial” en Corferias, por lo que siguió los parámetros de la deducción del impuesto sobre la renta por inversiones en activos fijos establecido en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario. Además, tanto el requerimiento especial, como la liquidación oficial demandada reconocieron parte de dicha inversión.

Advirtió que la deducción por inversiones en activos fijos no puede ser rechazada por no considerarse “obra nueva” y por no cumplirse con los principios de realización o causación, porque se afectaría el principio de correspondencia del artículo 711 del Estatuto Tributario al no encontrarse dichas razones en el requerimiento especial, pero si enunciarse posteriormente en la liquidación oficial. Adicionalmente, aclaró que se remitieron al expediente las facturas y soportes contables de los servicios prestados por los proveedores Juan Harker S. & Cia Ltda y Daxa Colombia S.A. en el año 2009 y no en otros periodos, como lo determinan los actos demandados en relación con los testimonios de representantes de dichas empresas.

<sup>10</sup> Folios 7 a 21 del c.p.



Manifestó que las pruebas en las que se apoya la DIAN en los actos demandados no respaldan sus conclusiones, debido a que los servicios prestados por Juan Harker S. & Cia Ltda y Daxa Colombia S.A. se pagaron en el año 2009, por más que dichas empresas no lo hayan declarado, las obras se iniciaron a ejecutar en el mencionado año y existió una licencia de construcción para el año de ejecución de las obras.

Alegó que los actos demandados no tomaron en cuenta que la remodelación de CORFERIAS se realizó por medio de contratos de ejecución sucesiva en la modalidad de precio global fijo con la empresa Juan Harkers S.& Cia, de acuerdo con el artículo 2060 del Código Civil, por lo que el pago del contrato se dio de inmediato en el año 2009 sin importar que las obras se realizaran en años posteriores. Además, de la mencionada transacción existe la factura 223 y el pago correspondiente de impuesto al valor agregado -IVA- y de impuesto de industria y comercio -ICA-.

Explicó en cuanto a la empresa Daxa Colombia S.A., que se suscribió un contrato de suministro de equipos y servicios relacionados con la infraestructura de comunicación, del cual se hizo un pago inicial del 40% mediante cheque de 24 de diciembre de 2009. Adicionalmente, los conceptos que invocó la administración en los actos demandados son casos aislados relacionados con el tema.

Aclaró que la deducción por inversión en activos fijos establecido en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario debe aplicarse en consideración con el artículo 3 del Decreto Reglamentario 1766 de 2004, ya que aclara que dicha deducción debe aplicarse en el periodo gravable en que se efectúen las erogaciones constitutivas del costo y no debe tenerse en cuenta el avance de la obra.

### **Improcedencia de la sanción por inexactitud**

Advirtió que no procede la sanción por inexactitud, debido a que de acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario no se cometió ningún acto sancionable al encontrarse debidamente probada la información suministrada en la declaración de renta del año 2009.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos<sup>11</sup>:

Aclaró que los actos demandados no son violatorios al debido proceso, ya que se aplicó el procedimiento correspondiente y se le permitió a la demandante ejercer su derecho a la defensa en cada una de las etapas procesales. Además, se encuentran debidamente motivados al hacer referencia a las pruebas y al incumplimiento del artículo 158-3 del Estatuto Tributario y al Decreto 1766 de 2004.

Explicó que de las pruebas aportadas por Juan Harker S. & Cia Ltda y Daxa Colombia S.A. se concluyó que las obras de ingeniería civil fueron mejoras, que no tienen características de ejecución inmediata, por lo que no se puede determinar la creación de un activo fijo nuevo que sea productivo y depreciable. En consecuencia, no procedía la deducción por inversión en activos fijos.

<sup>11</sup> Folios 274 a 294 del c.p.



Manifestó que todas las pruebas fueron recaudadas de forma oportuna, y se permitió la contradicción de la actora tanto en respuesta al requerimiento especial, como en el recurso de reconsideración. En cuanto a las pruebas testimoniales, se practicaron oportunamente por auto de verificación o cruce y se publicaron en la liquidación oficial demandada, por lo que no hay violación a los principios de publicidad y contradicción, y no se desvirtuó lo determinado en la contabilidad de la demandante.

Advirtió que no se violó el principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, porque no se hace referencia a hechos nuevos en los mencionados actos, sino que se mejoraron los argumentos expuestos en el requerimiento mediante la liquidación oficial.

Aclaró que la deducción del impuesto sobre la renta por inversión en activos fijos recae sobre bienes tangibles, que se adquieran para formar parte del patrimonio, y que participen de forma directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente. Sin embargo, la actora declaró dicha deducción sin tener un activo fijo tangible nuevo en el año gravable 2009.

Manifestó que la demandante registró en la cuenta 1508 “*construcciones en curso*” erogaciones por contratos de obra relacionados con la modificación, mejora y renovación del recinto ferial, que no son una obra de infraestructura. Adicionalmente, Juan Harker S. & Cia Ltda y Daxa Colombia S.A. no declararon ingresos en el año 2009 por dichas obras, y de acuerdo con actas de entrega y comprobantes de contabilidad se realizaron trabajos en los años 2010 y 2011, por lo que no se cumplió con los requisitos del artículo 158-3 del Estatuto Tributario, para que dichas erogaciones fueran deducibles en el año 2009.

Explicó que se requiere de obras de infraestructura para el montaje o puesta en funcionamiento de los activos fijos reales productivos, para que la deducción especial proceda. Sin embargo, en el presente caso lo que existió fueron modificaciones de estructuras ya existentes, como lo determinó la licencia de construcción, por lo que no se creó una obra nueva en el año 2009.

Advirtió que la actora es un usuario operador de zona franca, por lo que las mejoras no cumplen con la definición de activos fijos reales productivos del Decreto 2685 de 1999, la cual establece que deben ser bienes tangibles que hacen parte del patrimonio, que se relacionen con la actividad productora de renta, y que sean bienes depreciables o amortizables. Adicionalmente, aclaró que los anticipos o los pagos por anticipado no pueden beneficiarse de la deducción enunciada, ya que el suministro y la entrega de material fue en el año 2010, y no existe material probatorio suficiente para aplicarlo en el año 2009.

Manifestó en cuanto a los certificados de revisor fiscal aportados por la actora, que no prueban los hechos que se pretenden probar, ya que el material probatorio interno y el remitido por terceros se oponen a lo establecido en dichos certificados. Además, explicó que en el presente caso procede la sanción por inexactitud establecida en el artículo 647 del Estatuto Tributario, porque se incluyó en la declaración deducciones que no eran procedentes, y no existió diferencia de criterios, ya que se desconoció lo establecido en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario.



## SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” accedió a las pretensiones de la demanda y negó la condena en costas. Las razones de la decisión se resumen así:<sup>12</sup>

El Tribunal determinó que no existió violación al debido proceso, porque el procedimiento de fiscalización se realizó de acuerdo con las facultades constitucionales y legales de la administración, y no se practicaron pruebas extemporáneamente, ya que Juan Harker S. & Cia Ltda y Daxa Colombia S.A. rindieron informes a la DIAN el 9 de marzo de 2012, fecha previa a la expedición del requerimiento especial.

Manifestó que los actos demandados no vulneraron el principio de congruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial establecido en el artículo 711 del Estatuto Tributario, porque lo que se realizó fue una mejora explicativa de los argumentos en la liquidación en relación con el requerimiento, por lo que no se manifestaron nuevos argumentos.

Explico que de acuerdo con el artículo 7 del Decreto 564 de 2006, la licencia de construcción, las ofertas comerciales de los contratistas, un contrato de compraventa y el anexo 1 de las obras contratadas, que las obras civiles realizadas fueron de una ampliación con el fin de buscar una mayor productividad del giro ordinario de los negocios. Además, no se puede reducir la deducción del artículo 158-3 del Estatuto Tributario a obras nuevas, ya que otro tipo de obras pueden mejorar la productividad de los bienes de los contribuyentes en consideración con el artículo 363 de la Constitución Política.

Advirtió en consideración de las pruebas aportadas al expediente, que el incremento del área construida de CORFERIAS cumple con los lineamientos del artículo 158-3 del Estatuto Tributario, el artículo 7-2 del Decreto 564 de 2006 y el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004. Adicionalmente, el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004 permite aplicar la deducción por inversión en activos cada año y a medida que avancen las obras, en consideración con inversión efectuada.

Determinó que de acuerdo con los artículos 58 y 59 del Estatuto Tributario, que los costos incurridos se deben contabilizar por el sistema de causación, aunque no se haya hecho efectivo el pago. En consecuencia, como se puede desprender de las pruebas del expediente, en el año 2009 se suscribieron contratos de construcción, por lo que los costos de las obras realizados en dicho año eran deducibles del impuesto sobre la renta al ser inversiones en activos fijos.

## RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló con fundamento en los siguientes argumentos<sup>13</sup>:

Alegó que la liquidación oficial contiene una valoración probatoria, la cual fue la base para soportar la decisión adoptada, pero respecto a las pruebas testimoniales aclaró que se realizaron de acuerdo con el artículo 750 del Estatuto Tributario. Además, el

<sup>12</sup> Folios 347 a 374 del c.p.

<sup>13</sup> Folios 381 a 392 del c.p.



artículo 3 del Decreto 1766 de 2004 determina que se requiere que sean “*obras de infraestructura para el montaje o puesta en funcionamiento de los activos fijos reales productivos*”, pero no se realizó en el presente caso, ya que no existen pruebas de la existencia del activo tangible, y son solo modificaciones según las licencias.

Explicó que de acuerdo con el artículo 7 de Decreto 564 de 2006 la licencia que recibió la demandante fue para modificar y ampliar, pero no se realizó una obra nueva. Además, la obra realizada por la actora no cumple con la definición de activos fijos reales productivos para las zonas francas del Decreto 2685 de 1999.

Advirtió que el Tribunal erró al determinar que los pagos realizados por la actora fueron pagos anticipados ya que los contratos para el suministro de material fueron en el año 2010 y no en el 2009, por lo que no se cumple con los requisitos del artículo 158-3 del Estatuto Tributario. Adicionalmente, la mencionada deducción se encuentra supeditada a la exposición de motivos del artículo 68 de la Ley 863 de 2003, de los que se concluye que se requieren ingresos para que opere dicho beneficio.

Manifestó que existe una conexidad entre el requerimiento y la liquidación oficial que lleva a la misma conclusión por medio de las pruebas enunciadas, las cuales no desvirtúa la actora con las pruebas aportadas por la demandante. Además, las pruebas contables suministradas por la actora no demuestran la procedencia de la deducción por inversión en activos fijos.

Alegó que debe proceder la sanción por inexactitud del artículo 647 del Estatuto Tributario, porque la actora declaró deducciones no procedentes en su declaración de renta del año 2009, y no existió diferencia de criterios, ya que la actora desconoció el contenido del artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** manifestó que se encuentra de acuerdo con la decisión de la sentencia de primera instancia, en consideración con sus argumentos de la demanda<sup>14</sup>.

La **DIAN** reiteró de forma sucinta lo expuesto en la contestación de la demanda y en la apelación<sup>15</sup>.

El **Ministerio Público** no se pronunció.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

En términos de los recursos de apelación interpuestos por la demandada, la Sala decide sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000019 del 18 de marzo de 2013 y de la Resolución 900.092 del 3 de abril de 2014 proferidas por la DIAN.

### Problema jurídico

<sup>14</sup> Folios 416 a 417 del c.p.

<sup>15</sup> Folios 404 a 415 del c.p.



El problema jurídico se concreta en determinar respecto a la declaración de renta del periodo gravable 2009 presentada por la actora, si es procedente la deducción por inversión en activos fijos establecida en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, y si procede la sanción por inexactitud.

### En cuanto a la deducción por inversión en activos fijo

La demandada alegó que la deducción por inversión en activos fijos establecida en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario no es procedente para la actora en su declaración de renta del año 2009, debido a que los pagos de la obra se realizaron en el año 2010, no se construyó una “nueva obra” en el periodo 2009, la obra civil no cumple con la definición de activo fijo real productivo de la normatividad de zonas francas, los pagos que realizó la actora en el año 2009 no fueron pagos por anticipado ya que el suministro de material llegó en el año 2010, no se tomaron en cuenta los antecedentes legislativos del artículo 68 de la Ley 863 de 2003 y las pruebas remitidas por la actora no desvirtúan los actos demandados.

Por su parte la actora explicó que la deducción en activos fijos es procedente en su declaración de renta del año 2009, ya que la inversión en construcción cumple con los requisitos del artículo 158-3 del Estatuto Tributario y del Decreto 1766 de 2004.

El artículo 158-3 del Estatuto Tributario establecía que los contribuyentes del impuesto sobre la renta ya sean personas naturales o jurídicas, podrían deducir el valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos<sup>16</sup>. El porcentaje de la deducción era del 30% para los años gravables de 2004 a 2006 y del 40% a partir del 1 de enero de 2007<sup>17</sup>. Con la Ley 1430 de 2010 se prohibió hacer uso de esta deducción a partir del año gravable 2011 y el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016 derogó el mencionado artículo del Estatuto Tributario<sup>18</sup>.

El artículo 158-3 del Estatuto Tributario fue reglamentado por el Decreto 1766 del 2004, norma que, en su artículo 2 señaló que los activos fijos reales productivos son “los bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente”. Respecto a la oportunidad de la deducción, determinó en su artículo 3, que se “deberá solicitar en la declaración del Impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable en que se realiza la inversión, y la base de su cálculo corresponde al costo de adquisición del bien”<sup>19</sup>.

<sup>16</sup> “Art. 158-3. Deducción por inversión en activos fijos. A partir del 1° de enero de 2007, las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el cuarenta por ciento (40%) del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional. Los contribuyentes que hagan uso de esta deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1 de este estatuto. [...]” (Subraya la Sala)

<sup>17</sup> Artículo 8 de la Ley 1111 de 2006.

<sup>18</sup> Artículo 1 de la Ley 1430 de 2010.

<sup>19</sup> “Artículo 3°. Oportunidad de la deducción. [...] Cuando se realicen obras de infraestructura para el montaje o puesta en funcionamiento de los activos fijos reales productivos y tales obras deban ser activadas para ser depreciadas o amortizadas de acuerdo con la técnica contable, el costo de las mismas hará parte de la base para calcular la deducción del treinta por ciento (30%). Cuando tales obras tomen más de un período gravable para su confección o construcción, la deducción se aplicará sobre la base de la inversión efectuada en cada año gravable. [...]” (Subraya la Sala)



Se advierte que el artículo 3 del Decreto 1766 del 2004 constituye la regla general sobre la oportunidad en que debe solicitarse la deducción especial del artículo 158-3 del Estatuto Tributario, por ende, todos los contribuyentes que deseen acogerse a la deducción especial en mención deben solicitar la deducción en la declaración de renta del período en el cual se realiza la inversión. Adicionalmente, esta Sala ha explicado que el periodo en que se realiza la inversión es en el que se da inicio al contrato y se registra el activo en el patrimonio<sup>20</sup>.

En cuanto a las características que deben tener las obras para ser objeto de la deducción, esta Sala en diversos pronunciamientos respecto a la legalidad del Decreto 1766 del 2004 explicó, que el concepto de “activos fijos reales productivos” son aquellos que reúnen las siguientes condiciones: (i) que se trate de activos fijos, en los términos del artículo 60 del Estatuto Tributario; (ii) que los mismos sean bienes tangibles o corporales, de conformidad con el artículo 653 del Código Civil; (iii) que dichos bienes entren a formar parte del patrimonio del contribuyente; (iv) que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del sujeto pasivo; y (v) que se deprecien o amorticen fiscalmente<sup>21</sup>.

En particular, sobre el cuarto requisito para la procedencia de la deducción especial, que es el que interesa en este caso, esta Sala ha indicado que entre “lo producido y los bienes empleados para ello, debe existir una relación directa y permanente, de suerte que sean indispensables para su ejecución [de la actividad productora de renta]”<sup>22</sup>. Es decir, que el elemento determinante de la prerrogativa fiscal consiste en que el activo fijo real se involucre directamente en el proceso productivo para generar ingresos, de tal manera que el mismo ostente la calidad de bien “productivo”.

En el presente caso, la actora determinó en su declaración de renta del año 2009 \$14.910.773.000 en el renglón 54 de deducción por inversiones en activos fijos, dicho valor se registró en la cuenta 1508 de activos fijos como “construcciones y edificaciones”<sup>23</sup>. Sin embargo, la DIAN rechazó por medio de los actos demandados \$8.453.881.719 del valor de deducción por inversiones en activos fijos, debido a que las empresas Juan Harker S. & Cia Ltda y Daxa Colombia S.A. no declararon los ingresos pagados por la actora en el periodo gravable 2009 en relación con obras, la actora no tenía el bien en funcionamiento para realizar su actividad productora y se realizaron actividades de construcción desde el año 2010<sup>24</sup>.

La Sala advierte que en el presente caso procede la deducción por inversión en activos fijos productivos, debido a que en el expediente se encuentra factura de pago por \$1.022.704.297 del 24 de diciembre de 2009 de la empresa Daxa Colombia S.A., cheque de pago con la misma fecha y valor mencionados, contrato de compraventa de bins de comunicaciones para infraestructura inalámbrica WLA firmado entre los representantes de la actora y la empresa mencionada en diciembre de 2009, y póliza de seguro de cumplimiento del mencionado contrato<sup>25</sup>.

<sup>20</sup> Sentencia de 14 de agosto de 2019. Exp. 22671. C.P. Milton Chaves García

<sup>21</sup> Sentencias del 23 de marzo de 2006. Exp.15086, C.P. Ligia López Díaz; del 26 de abril de 2007. Exp. 15153, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; del 24 de mayo de 2007. Exp. 14898. C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; del 05 de julio 2007, Exp. 15400. C.P. Ligia López Díaz; del 24 de octubre del 2007. Exp. 15396. C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; del 31 de octubre de 2018. Exp. 20809. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 14 de agosto de 2019. Exp. 22671. C.P. Milton Chaves García

<sup>22</sup> Sentencia del 23 de marzo de 2006, expediente 15086, CP: Ligia López Díaz

<sup>23</sup> Folio 153 del c.p.

<sup>24</sup> Folios 26 a 32 del c.p.

<sup>25</sup> Folios 190 a 201 del c.p.



Adicionalmente, se encuentra certificado de la empresa Juan Harker S. & Cia Ltda en la que certificó el 30 de diciembre de 2009, que recibió por medio bancario la suma de \$19.718.000.000, factura expedida el 28 de diciembre de 2009 por la mencionada empresa por \$20.000.000.000 y oferta mercantil del 22 de diciembre de 2009 de dicha empresa con destinación a la actora<sup>26</sup>.

En este orden de ideas, los contratos, la inversión y el registro como activo fijo en la contabilidad de la actora se realizaron en el periodo gravable 2009, por lo que se cumple con el artículo 3 del Decreto 1766 del 2004, el cual establece que la deducción debe solicitarse en la declaración del impuesto sobre la renta del periodo en que se realice la inversión, como se explicó previamente. Además, se solicitó en la fecha en que se suscribió el contrato y se afectó el patrimonio en la contabilidad como lo ha precisado esta Corporación, para que proceda la deducción por inversión en activos fijos.

Se aclara que, pese a que la información exógena y los testimonios de terceros indicaron que las obras se realizaron en el año 2010, los documentos enunciados esclarecen que los contratos y los pagos se realizaron en el año 2009, año en el cual se realizó la inversión, por lo que no se necesita determinar si fue un anticipo o pago anticipado.

En cuanto a las calidades de las obras objeto de la deducción, se observan que existen dos proyectos diferentes. Por una parte, se encuentra un proyecto de infraestructura de telecomunicaciones con la empresa Daxa Colombia S.A.<sup>27</sup> y, en segundo lugar, un contrato de obra civil con precio global fijo<sup>28</sup>.

La Sala advierte que los mencionados proyectos son obras de infraestructura, ya que se adquirieron bienes para construir infraestructura de comunicaciones en CORFERIAS de acuerdo con contrato suscrito con Daxa Colombia S.A. y se realizó una obra civil, que modifica la infraestructura de unas edificaciones existentes, como lo prueban las fotografías de la obra y la licencia de construcción en las cuales se realizan ampliaciones y modificaciones de edificaciones de la actora<sup>29</sup>.

El objeto social de CORFERIAS es *“La sociedad tendrá dentro de su objeto social las siguientes actividades, las cuales desarrollará como usuario operador y usuario industrial de una o varias zonas francas permanentes y/o zonas francas permanentes especiales: A) Impulsar el desarrollo industrial y comercial a nivel regional, nacional e internacional y estrechar los vínculos de amistad y cooperación de Colombia con naciones amigas. B) Organizar ferias exposiciones nacionales e internacionales de carácter industrial, comercial agropecuario o científico, dentro de sus instalaciones o fuera de ellas, en el país o en el exterior C) promover y organizar la participación de Colombia en ferias y exposiciones que se realicen en el extranjero. [...]”*<sup>30</sup>

Esta Sala ha explicado que la deducción por inversión en activos recae sobre los “activos fijos reales productivos”, se observa que la infraestructura de telecomunicaciones y las obras civiles que planea hacer la actora son activos fijos de

<sup>26</sup> Folios 202 a 221 del c.p.

<sup>27</sup> Folios 193 a 198 del c.p.

<sup>28</sup> Folios 208 a 221 del c.p.

<sup>29</sup> Folios 238 a 244 del c.p.

<sup>30</sup> Folio 22 del c.p.



acuerdo con el artículo 60 del Estatuto Tributario, ya que son bienes muebles e inmuebles que no se enajenan en el giro ordinario de sus negocios. Además, son bienes tangibles en consideración del artículo 653 del Código Civil, ya que son obras que pueden ser percibidas por los sentidos<sup>31</sup>.

Se observa que la actora ingresó las mencionadas obras como un activo fijo en la cuenta 1508 “Construcciones y edificaciones” en su contabilidad el año 2009, por lo que incrementó el patrimonio de CORFERIAS, tal como lo explicó la DIAN en la liquidación oficial demandada. Adicionalmente, se observa que invertir en la infraestructura de telecomunicaciones y en obras civiles de pabellones de CORFERIAS se encuentran relacionados con la actividad productora de renta, ya que según su objeto social se requiere de buena infraestructura, para poder realizar ferias y exposiciones exitosas.

Se advierte, que al ser parte de los activos fijos la infraestructura de telecomunicaciones y las obras civiles adelantadas por la actora son depreciables en su contabilidad. En consecuencia, la inversión realizada por la parte demandante cumple con los requisitos para ser considerados activos fijos reales productivos.

Se aclara que no se requiere que exista una “obra nueva” y en funcionamiento, como lo indicó la demandada para que proceda la mencionada deducción, debido a que el artículo 158-3 del Estatuto Tributario no lo limitaba a dichas obras, y el artículo 3 del Decreto 1766 del 2004, determinó lo siguiente:

*[...] Cuando se realicen obras de infraestructura para el montaje o puesta en funcionamiento de los activos fijos reales productivos y tales obras deban ser activadas para ser depreciadas o amortizadas de acuerdo con la técnica contable, el costo de las mismas hará parte de la base para calcular la deducción del treinta por ciento (30%). Cuando tales obras tomen más de un período gravable para su confección o construcción, la deducción se aplicará sobre la base de la inversión efectuada en cada año gravable. [...]*

De acuerdo con la norma transcrita, la deducción por inversión en activos fijos recae sobre estructuras que se encuentren en construcción, y si el proceso se demora más de un periodo gravable la deducción se debe aplicar sobre la base de la inversión efectuada en cada uno de los periodos gravables. En el presente caso, la inversión se realizó en el año 2009 al haberse suscrito y pagado los contratos mencionados y la construcción inició en el año 2010, lo cual no afecta que dicha deducción no pueda realizarse en el año 2009 y la construcción se extendiera en el tiempo.

En el mismo sentido esta Sala en sentencia de 29 de agosto de 2018 explicó lo siguiente<sup>32</sup>:

*[...] La Sala también precisó que la deducción especial no exige que el activo fijo real productivo genere renta o se utilice en el mismo año de la inversión, pues «el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004 señaló que la deducción por inversión en activos fijos reales productivos debía solicitarse por una sola vez en*

<sup>31</sup> “Los bienes consisten en cosas corporales o incorporales. Corporales son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro. Incorporales las que consisten en meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas.”

<sup>32</sup> Exp. 21760. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto



Radicación: 25000-23-37-000-2014-00873-01 (22356)  
Demandante: CORPORACIÓN DE FERIAS Y EXPOSICIONES S.A.  
FALLO

*el mismo año de la inversión, sin referirse a cuándo debía este integrarse a la actividad generadora de renta del contribuyente. [...]"*

La Sala advierte que en el presente caso, las obras cumplen con la definición de activos fijos reales productivos del Título IX "Zonas Francas", Capítulo I, "Zonas Francas Permanentes", Sección I. "Disposiciones Generales" del Decreto 2685 de 1999, ya que tanto las obras civiles como la infraestructura de telecomunicaciones son bienes tangibles, que hacen parte del patrimonio de la actora, se relacionan con la actividad productora de renta y son depreciables, como se explicó previamente<sup>33</sup>.

Se aclara que la deducción en activos fijos reales productivos que realizó la actora en el periodo gravable 2009 cumple con los objetivos de los antecedentes administrativos del artículo 68 de la Ley 863 de 2003, ya que se generan nuevos empleos y se esperan mayores ingresos a futuro.

De acuerdo con lo expuesto es procedente la deducción por activos fijos declarado por la actora en su declaración de renta del año 2009. En consecuencia, prospera el cargo.

#### **De la sanción por inexactitud**

Lo expuesto frente a la procedencia de las deducciones por inversión en activos fijos reales productivos torna improcedente la sanción por inexactitud.

Las razones anteriores son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

#### **Condena en costas**

Finalmente, en cuanto a la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), se observa que a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual, no se condenará en costas en esta instancia procesal.

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

### **F A L L A**

**PRIMERO: CONFIRMAR** la sentencia apelada de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

**SEGUNDO:** No se condena en costas

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

<sup>33</sup> "Activos fijos reales productivos. Bienes tangibles que no hayan sido usados en el país, que se adquieran para formar parte del patrimonio de la persona jurídica que solicite la declaratoria de existencia de una zona franca o la persona jurídica que solicite la calificación de usuario de zona franca, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta y se deprecian o amortizan físicamente."  
12



Radicación: 25000-23-37-000-2014-00873-01 (22356)  
Demandante: CORPORACIÓN DE FERIAS Y EXPOSICIONES S.A.  
FALLO

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

*(Con firma electrónica)*  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta de la Sección

*(Con firma electrónica)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Con firma electrónica)*  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**