



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

**CONSEJERA PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**

**Bogotá D.C., trece (13) de agosto de dos mil veintiséis (2026)**

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2020-00304-01 (28846)  
**Demandante:** Biochem Farmacéutica De Colombia S.A.  
**Demandado:** Secretaria De Hacienda Distrital - Dirección De Impuestos  
**Temas:** ICA. 2016. Cesión del derecho de ejercicio de opción de compra. Activo fijo.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación<sup>1</sup> interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 7 de marzo de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió<sup>2</sup>:

«**PRIMERO: NEGAR** las pretensiones de la demanda, según lo expuesto en la parte motiva.

**SEGUNDO:** Sin condena en costas. [...]».

**ANTECEDENTES**

**ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Previo al Requerimiento Especial No. 2018EE89991, proferido el 22 de mayo de 2018, la entidad demandada expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 2280DDI004098 de fecha 15 de febrero de 2019<sup>3</sup>, mediante la cual modificó la declaración privada del Impuesto de Industria y Comercio (ICA) correspondiente al segundo bimestre del año gravable 2016 presentada por el demandante en el distrito de Bogotá D.C.. Mediante dicho acto fueron adicionados a la base gravable del ICA la suma de \$7.639.418.000, provenientes de la cesión que hiciera la parte demandante, del derecho de opción de compra que poseía en el contrato de leasing No. 1388 de 2002, liquidando en consecuencia un mayor impuesto de \$84.047.000 (tarifa del 11.04 por mil) e imponiendo una sanción por inexactitud por la misma suma. Dicho acto administrativo fue objeto de recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución No. DDI000722 del 27 de enero de 2020<sup>4</sup>, a través de la cual se confirmó en su integridad la Liquidación Oficial recurrida.

<sup>1</sup> El expediente ingresó al despacho para dictar sentencia el 30 de julio de 2024, bajo la ponencia de la doctora Stella Jeannette Carvajal Basto. Posteriormente, la ponencia fue asumida por el doctor Luis Antonio Rodríguez, quien manifestó impedimento el 10 de febrero de 2025. Dicho impedimento fue resuelto mediante providencia del 20 de marzo de 2015.

<sup>2</sup> Samai Tribunal, índice 34.

<sup>3</sup> Samai Tribunal, índice 19, folio 170 al 195.

<sup>4</sup> Samai Tribunal, índice 19, folio 214 al 236.



## DEMANDA Y CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la parte demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>5</sup>:

«**PRIMERA.-** Se declare la nulidad de la actuación administrativa por medio de la cual, en contravención de la ley, la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, a través de la Resolución No. 2280DDI004098 del 15 de febrero de 2019, profirió la Liquidación Oficial de Revisión a la declaración del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondiente al bimestre 2 de 2016, presentada por el contribuyente BIOCHEM FARMACEUTICA DE COLOMBIA S.A., en la cual liquidó oficialmente dicho impuesto, de la siguiente forma:

a). El impuesto a cargo por la suma de CIENTO TRECE MILLONES TRESCIENTOS CINCO MIL PESOS moneda corriente (\$113.305.000).

b). La sanción por inexactitud por valor de OCHENTA Y CUATRO MILLONES CUARENTA Y SIETE MIL PESOS moneda corriente (\$84.047.000).

c). Los intereses moratorios que se llegaren a generar, sobre el valor del impuesto a cargo, que para efectos tributarios está señalada en el artículo 635 del Estatuto Tributario. La actuación acusada está conformada por los siguientes actos:

a) La Resolución No. 2280DDI004098 del 15 de febrero de 2019 o Liquidación Oficial de Revisión 2019EEEE17357, emitida por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Determinación de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

b) La Resolución No. DDI000722 del 27 de enero de 2020, por la cual, la Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá –DIB, resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la Contribuyente BIOCHEM FARMACEUTICA DE COLOMBIA SA, confirmando la Resolución No. 2280DDI004098 del 15 de febrero de 2019 de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Determinación de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

**SEGUNDA.-** Como consecuencia de la anterior, se restablezca el derecho de mi poderdante, revocando la actuación administrativa demandada y declarando que:

1) El Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondiente al bimestre 2 de 2016 a cargo del contribuyente BIOCHEM FARMACEUTICA DE COLOMBIA SA, es el determinado en su declaración privada correspondiente.

2) Que se declare la firmeza de la liquidación privada del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros por el segundo bimestre del año 2016 de la sociedad BIOCHEM FARMACEUTICA DE COLOMBIA SA.

3) Que en la mencionada declaración el contribuyente no incurrió en ningún hecho del cual se derive una mayor responsabilidad tributaria, y

4) Que por tanto es improcedente la sanción por inexactitud impuesta a la contribuyente aquí demandante.

**TERCERA.-** Que se condene a la entidad demandada al pago de costas y agencias en Derecho que se llegaren a causar.».

<sup>5</sup> Samai Tribunal, índice 2, demanda.



Invocó como normas vulneradas los artículos 6, 29, 95 numeral 9, y 154 de la Constitución Política; los artículos 138 y 162 de la Ley 1437 de 2011; los artículos 60 y 127-1 del Estatuto Tributario; los artículos 3, 4, 32 a 42, y 43 del Decreto Distrital 352 de 2002; los artículos 100 y 102 del Decreto Distrital 807 de 1993; el artículo 3 del Acuerdo 671 de 2017; los artículos 99 y 110 numeral 4 del Código de Comercio; los artículos 653, 664, 666, 667 y 762 del Código Civil; el artículo 240 de la Ley 1564 de 2012 (CGP); y la Ley 1314 de 2009 junto con el Decreto 3022 de 2013.

Bajo el siguiente concepto de violación se sustentaron los cargos en la demanda, y en la contestación se ejerció el derecho de contradicción, así:

### **Primer cargo: Violación al debido proceso y defecto sustantivo**

1. La **parte demandante** sostuvo que se le vulneró el derecho fundamental al debido proceso, en tanto la sanción por inexactitud fue impuesta sin que se acreditaran los presupuestos legales que habilitan su procedencia. Señaló que la administración incurrió en una suerte de responsabilidad objetiva, al derivar automáticamente la sanción de la simple diferencia entre la liquidación privada y la oficial, sin demostrar la existencia de omisión de ingresos, inclusión de datos falsos, ni la configuración de conducta dolosa o culposa por parte del contribuyente.

Asimismo, la **parte actora** afirmó que no se respetaron las garantías probatorias, en la medida en que no se efectuó una debida valoración de los elementos de prueba allegados por la sociedad, lo que, a su juicio, comporta una actuación contraria a los principios que rigen la potestad sancionadora de la administración.

De otro lado, en la **demanda** cuestionó la actuación administrativa por la aplicación de normas contables derogadas, en particular las contenidas en los Decretos 2649 y 2650 de 1993, desconociendo que, para la época de los hechos, la sociedad se encontraba obligada a aplicar las Normas NIIF. Según la demandante, tal circunstancia condujo a una interpretación errónea de la naturaleza del activo involucrado en la operación y a una inadecuada valoración de la realidad económica del negocio.

2. La **Secretaría Distrital de Hacienda** se opuso al cargo, al sostener que no se configuró irregularidad sustancial alguna, en la medida en que el procedimiento se adelantó con observancia de las etapas legalmente previstas, garantizando el ejercicio del derecho de defensa y contradicción por parte de la contribuyente. Agregó que no toda irregularidad comporta nulidad, y que, en el presente caso, no se evidencia afectación real a las garantías del debido proceso, para lo cual invocó la jurisprudencia del Consejo de Estado.

De igual forma, la **Administración** rechazó que la omisión de requerir información adicional a la entidad de leasing constituya vulneración del debido proceso, al señalar que la administración actuó de buena fe con fundamento en la información suministrada por la propia contribuyente.



Finalmente, precisó que, conforme a la normativa vigente para la época de los hechos -en particular, el Decreto 2650 de 1993-, el activo debía reconocerse como un derecho de naturaleza intangible en la cuenta 162535 (bienes recibidos en leasing) y no como un bien inmueble de propiedad de la sociedad. Para el efecto, considero que Biochem ostentaba únicamente la calidad de locataria, con una expectativa de compra que no fue formalizada a su nombre.

### **Segundo cargo: Indebida calificación de los derechos como activos movibles**

1. La **parte demandante** sostuvo que la naturaleza jurídica y tributaria del derecho de opción de compra derivado del contrato de leasing, enajenado en 2016, constituye un activo fijo de la sociedad. Por tanto, no se encuentra gravado con el ICA, teniendo en cuenta la exclusión prevista en el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, según el cual, para la determinación de los ingresos netos gravables con el ICA, deberán detraerse, entre otros conceptos, los ingresos provenientes de la enajenación de activos fijos.

Al respecto, señaló que el derecho de opción de compra incorporado en un contrato de leasing corresponde a un activo fijo para la sociedad, aun cuando se trate de un bien incorporeal y pese a que la propiedad jurídica del inmueble no se hubiere radicado en cabeza de la contribuyente. Para sustentar esta tesis, invocó lo dispuesto en el artículo 60 del ET, conforme al cual los activos fijos comprenden tanto bienes corporales como incorporeales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios. En tal sentido, afirmó que, en el caso concreto, la enajenación de dicho derecho no correspondía a una actividad habitual ni propia del objeto social de la sociedad.

Igualmente, la **parte actora** adujo que la autoridad tributaria incurrió en una confusión entre la titularidad jurídica del inmueble y la existencia de un derecho patrimonial autónomo, al asumir de manera errónea que, ante la ausencia de propiedad jurídica sobre el inmueble, la cesión del derecho configuraba automáticamente una operación comercial gravada. Sostuvo que nunca se indicó que la venta no se encuentra gravada con el ICA por versar sobre la venta de un inmueble. Siempre se ha alegado que se trató de la venta de un activo fijo constituido por el derecho de opción de compra sobre un inmueble, derivado de la suscripción del contrato de leasing No. 1388 de 2002.

Finalmente, indicó que el activo, cuya tenencia deriva del contrato de leasing, se encontraba destinado al uso administrativo de la compañía, circunstancia que refuerza su carácter de activo fijo, con independencia de la titularidad jurídica del inmueble al momento de la cesión.

2. La **Autoridad tributaria** sostuvo que la operación realizada por la demandante no correspondió a la enajenación de un activo fijo, sino a la cesión de un derecho derivado de un contrato de leasing. A su juicio, dicho derecho no puede ser calificado como activo fijo, en la medida en que el inmueble nunca ingresó al patrimonio de la contribuyente. En tal sentido, afirmó que la ausencia de titularidad jurídica sobre el bien impide su reconocimiento como activo fijo para efectos de la exclusión de ingresos en el ICA, por cuanto dicha titularidad constituye un elemento relevante para su configuración.



En relación con la interpretación del régimen aplicable al leasing, la **administración** reiteró que la contribuyente no adquirió el dominio del inmueble, en tanto no ejerció la opción de compra prevista en el contrato. Por tal razón, el derecho cedido no podía ostentar la naturaleza de activo fijo dentro de su patrimonio. Bajo esta premisa, señaló que el contrato de leasing únicamente generaba un derecho de carácter contingente o una mera expectativa, cuya cesión da lugar a ingresos gravados.

### **Tercer cargo: error en la interpretación del objeto social y el giro ordinario**

1. La **parte demandante** sostuvo que la administración realizó una interpretación errónea del objeto social de la compañía, al considerar que la operación analizada formaba parte de su giro ordinario de los negocios. Al respecto, precisó que la actividad principal de BIOCHEM consiste en la producción y comercialización de productos farmacéuticos, y que la enajenación de derechos derivados de contratos de leasing constituye una operación de carácter ocasional o secundaria, que no puede ser calificada como una actividad comercial gravada con ICA.

2. La **entidad** afirmó que la enajenación del derecho constituye una actividad comercial gravada, en la medida en que generó ingresos derivados de una operación económica susceptible de imposición. Con fundamento en la normativa aplicable y en la jurisprudencia de unificación del Consejo de Estado, señaló que el ICA no solo grava las actividades habituales, sino también aquellas realizadas de manera ocasional, siempre que comporten una intervención económica con ánimo de lucro.

En ese contexto, afirmó que resulta irrelevante que la operación no haga parte del objeto social principal de la empresa, pues puede subsumirse en actividades secundarias o complementarias que igualmente se encuentran gravadas, en tanto generan ingresos dentro de la jurisdicción territorial correspondiente y cumplen los presupuestos del hecho generador del tributo.

### **Cuarto cargo: falta de aplicación de las normas NIIF y el artículo 127-1 del E.T.**

1. La **parte demandante** adujo que había implementado las NIIF, conforme a lo dispuesto en la Ley 1314 de 2009. En particular, señaló que, de acuerdo con la Sección 20 para PYMES (o la NIIF 16), el arrendatario debe reconocer, desde el inicio del contrato de arrendamiento financiero, un activo por el derecho de uso y un pasivo correlativo, con independencia de la titularidad jurídica del bien.

En esa misma línea, Biochem alegó la vulneración del artículo 127-1 del ET, el cual imponía a los locatarios en contratos de leasing financiero la obligación de reconocer contablemente el bien objeto del contrato por su valor total, junto con el correspondiente pasivo, otorgándole el tratamiento de activo propio sujeto a depreciación y permitiendo su incorporación al patrimonio bruto. En consecuencia, sostuvo que, al tratarse de un derecho con vocación de permanencia y no destinado a su enajenación dentro del giro ordinario de los negocios, este constituía un activo fijo, cuya enajenación o cesión se encuentra expresamente excluida de la base gravable del ICA.



2. La **Administración** insistió que el tratamiento contable adoptado por la contribuyente resulta improcedente, al considerar que el registro adecuado del contrato de leasing debía efectuarse como un derecho de naturaleza intangible en las cuentas específicas del plan contable. No obstante, precisó que tal circunstancia no desvirtúa la conclusión tributaria relativa al carácter gravado del ingreso obtenido, en la medida en que la calificación contable del hecho económico no altera su naturaleza fiscal ni la configuración del hecho generador del tributo.

#### **Quinto cargo: interpretación errónea de la base gravable (Decreto 352 de 2002) e improcedencia de la sanción por inexactitud**

1. La **parte demandante** señaló que, conforme a lo dispuesto en el Decreto Distrital 352 de 2002, la base gravable del ICA se determina a partir de los ingresos netos del contribuyente, con exclusión expresa de aquellos provenientes de la enajenación de activos fijos. En tal virtud, afirmó que la operación objeto de controversia se subsume dentro de dicha exclusión y que la administración, al desconocerla, desbordó el alcance de la norma, invadiendo la órbita de configuración normativa propia del legislador.

Adicionalmente, la **demandante** cuestionó la calificación que la administración otorgó al ingreso, al denominarlo “prima por cesión de derechos”, figura que, a su juicio, carece de sustento en la normativa tributaria aplicable al caso y responde a una interpretación arbitraria de la realidad económica de la operación. Sostuvo que, en estricto sentido, se trató de la enajenación de un activo fijo representado en un derecho, cuyo tratamiento tributario se encuentra claramente definido en la ley.

Finalmente, en lo que respecta a la sanción por inexactitud, la parte actora concluyó que esta resulta improcedente, por cuanto no se configuraron los elementos estructurales que la habilitan. Añadió que, en todo caso, la diferencia entre la liquidación privada y la oficial obedece a una legítima divergencia de criterios en la interpretación normativa, circunstancia que, de conformidad con la legislación vigente, excluye la imposición de la referida sanción.

2. La **Secretaría Distrital de Hacienda** sostuvo que la exclusión invocada no resulta aplicable, por cuanto no se acreditan los presupuestos necesarios para calificar el bien como activo fijo, en particular su efectiva incorporación al patrimonio de la contribuyente. En consecuencia, consideró que el ingreso debía integrar la base gravable del ICA y someterse a imposición conforme a la actividad comercial desarrollada, incluso bajo una clasificación específica en el código CIIU correspondiente.

En cuanto a la sanción por inexactitud, la entidad afirmó que esta se encuentra debidamente configurada, en la medida en que la contribuyente omitió incluir ingresos gravados al atribuir indebidamente a la operación el carácter de enajenación de activo fijo, lo que dio lugar a la determinación de un menor impuesto a cargo. Sostuvo que no se trata de una mera diferencia de criterio interpretativo, sino de una aplicación incorrecta de la normativa, que derivó en una inexactitud en la declaración tributaria, lo cual justifica la legalidad de la sanción impuesta.



## SENTENCIA APELADA Y RECURSO DE APELACIÓN DE LA PARTE DEMANDANTE

El Tribunal **negó las pretensiones de la demanda**<sup>6</sup>, sin condenar en costas. A su turno, la parte demandante formuló recurso de apelación<sup>7</sup>. Los motivos del fallo impugnado y los argumentos de la alzada son:

### Primer cargo: Violación al debido proceso y defecto sustantivo

1. El **Tribunal** consideró que no se acreditó la vulneración del derecho fundamental al debido proceso. Señaló que la administración actuó dentro de las etapas legalmente previstas, efectuó la valoración de las pruebas allegadas y motivó adecuadamente los actos administrativos expedidos, sin que se evidencie irregularidad sustancial alguna con entidad suficiente para afectar el derecho de defensa de la parte actora.

De otra parte, en lo que respecta al cargo relacionado con la indebida aplicación de normas contables -en particular, la utilización de los Decretos 2649 y 2650 de 1993 frente a las Normas NIIF-, el **a quo** consideró que dicha controversia carece de la relevancia atribuida por la demandante. Al respecto, precisó que el tratamiento contable de la operación no constituye un criterio determinante para establecer la naturaleza del ingreso ni para definir la existencia de un activo fijo con efectos en ICA. En consecuencia, aun cuando puedan presentarse diferencias en el marco técnico contable aplicable, concluyó que estas no inciden en la calificación jurídica de la operación ni desvirtúan su carácter gravado.

2. La **parte demandante** afirmó que se vulneró el debido proceso, en la medida en que tanto la administración como el Tribunal fundamentaron sus decisiones en los Decretos 2649 y 2650 de 1993, los cuales, para la vigencia fiscal 2016, se encontraban derogados o resultaban inaplicables a la sociedad, que ya había adoptado las Normas NIIF desde el año 2015. A juicio de la actora, dicha incongruencia normativa condujo a una indebida valoración de los hechos y a la aplicación de un marco jurídico ajeno al realmente vigente.

Asimismo, insistió en que la imposición de sanciones exige la acreditación plena de los elementos que configuran la conducta sancionable, de manera que no basta la formulación de juicios de valor por parte de la administración. En tal sentido, precisó que las sanciones no pueden presumirse ni aplicarse con fundamento en criterios de responsabilidad objetiva, la cual se encuentra proscrita en el ordenamiento sancionatorio, siendo necesario demostrar la configuración de una conducta dolosa o culposa atribuible al contribuyente.

### Segundo cargo: Indebida Calificación de los derechos como activos movibles

1. El **Tribunal** consideró que la demandante nunca ostentó la propiedad del inmueble objeto del contrato de leasing, en tanto el dominio permaneció en cabeza de la entidad financiera hasta tanto se ejerciera la opción de compra, circunstancia que no tuvo lugar en el caso concreto. En consecuencia, determinó que la sociedad únicamente detentaba la tenencia del bien, así como un derecho de opción, el cual fue

<sup>6</sup> Samai Tribunal, índice 34, sentencia.

<sup>7</sup> Samai Tribunal, índice 38, recurso de apelación.



posteriormente cedido a un tercero. Bajo este entendido, consideró que no se configuró la enajenación de un activo fijo, sino la cesión de un derecho generador de ingresos.

En esa línea, el **a quo** enfatizó que, al no ser propietaria del inmueble, Biochem no enajenó un activo de su propiedad, sino que llevó a cabo la cesión de derechos derivados de su posición contractual. Señaló que dicha operación realizada por valor de \$7.639.418.000 generó una utilidad que incrementó los ingresos de la sociedad y constituye una actividad de naturaleza mercantil gravada con ICA. Asimismo, precisó que la sociedad ostentaba únicamente la “mera tenencia” del bien, junto con una expectativa de adquisición que no se materializó a su nombre.<sup>8</sup>

2. La parte **demandante** insistió en que el Tribunal incurrió en un error al equiparar el bien inmueble con el derecho derivado del contrato de leasing, por cuanto lo enajenado no fue el inmueble -cuyo dominio, en efecto, no ostentaba BIOCHEM-, sino el derecho de opción de compra. Tal activo (el derecho personal para ejercer la opción de compra), a juicio del apelante, constituía un activo fijo incorporado en su patrimonio, que tenía la calidad de activo fijo. Señaló que los derechos incorporales también pueden ostentar la calidad de activos fijos, siempre que no se enajenen dentro del giro ordinario de los negocios y tengan vocación de permanencia en el patrimonio, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 60 del ET.

En relación con la interpretación del contrato de leasing, la **parte apelante** sostuvo que el a quo incurrió en un error al no reconocer que este tipo de contrato genera un activo en cabeza del arrendatario, representado en el derecho de uso y en la opción de compra, los cuales pueden ser objeto de reconocimiento contable y eventual enajenación. En tal medida, afirmó que es jurídicamente viable extender los efectos del contrato de leasing a la cesión de la opción, constituyendo esta un negocio jurídico válido sobre un activo del contribuyente.

Finalmente, insistió en que la destinación y vocación de permanencia del activo se encuentran acreditadas, en tanto el mismo —correspondiente a las oficinas— estaba destinado al uso administrativo de la compañía, circunstancia que reafirma su naturaleza de activo fijo.

### Tercer cargo: error en la interpretación del objeto social y el giro ordinario

1. El **a quo** argumentó que la cesión del derecho de opción de compra generó una utilidad para la sociedad, lo cual comporta la obtención de ingresos derivados de una actividad económica susceptible de imposición. En este sentido, el fallo se apoyó en la jurisprudencia de unificación del Consejo de Estado, conforme a la cual lo

<sup>8</sup> De acuerdo con los antecedentes de la operación detallados en el expediente, se tiene que la sociedad suscribió originalmente el contrato de leasing inmobiliario No. 1388 el 11 de diciembre de 2002 (folio No. 47 del documento “Antecedentes administrativos.pdf”). Al finalizar el plazo inicial de tres años en 2005, la empresa decidió no ejercer la opción de compra y, en su lugar, suscribió un compromiso de “buena tenencia y custodia” del inmueble, según lo manifestado por los responsables contables de la sociedad durante las diligencias de fiscalización (folio No. 23 del documento “Antecedentes administrativos.pdf”). En esa misma fecha, el 16 de diciembre de 2005, se formalizó un acta de compromiso mediante la cual la entidad financiera autorizó a Biochem para adelantar los trámites y ejecutar la construcción de su sede administrativa en el lote (folio No. 63 del documento “Antecedentes administrativos.pdf”). Posteriormente, en noviembre de 2012, se suscribió el otrosí No. 3 al contrato inicial, el cual permitió una adición a capital de \$1.300.000.000 para financiar la edificación de seis niveles, modificando las condiciones financieras de la operación y asignando un nuevo número de contrato (folio No. 67 del documento “Antecedentes administrativos.pdf”). Si bien de las pruebas allegadas se observa el desarrollo de la relación contractual, se advierte que no existe una trazabilidad absoluta de todos los movimientos intermedios del negocio y de los “Otrosí Nos. 1 y 2” realizados al contrato No. 1388; no obstante, como dicho aspecto no es el objeto del debate jurídico -centrado en la calificación del activo-, no se procederá a realizar un estudio adicional sobre la misma.



determinante es establecer la realización de una actividad económica con carácter empresarial que genere ingresos, sin que resulten decisivos el objeto social ni la calificación contable del bien.

En esa línea, el **Tribunal** concluyó que la demandante, al ceder su posición contractual en el contrato de leasing con el propósito de obtener un beneficio económico, desarrolló una actividad de naturaleza comercial, con independencia de su carácter ocasional o secundario frente al objeto social. En consecuencia, determinó que los ingresos derivados de dicha operación debían integrar la base gravable del impuesto, descartando la tesis de la demandante según la cual se trataba de una operación excluida.

2. La **parte demandante** sostuvo que la operación realizada no corresponde al giro ordinario de los negocios de BIOCHEM, cuya actividad principal consiste en la fabricación y comercialización de productos farmacéuticos. En tal sentido, enfatizó que la sociedad no desarrolla de manera habitual operaciones de enajenación de derechos derivados de contratos de leasing ni de bienes inmuebles, lo cual, a su juicio, refuerza la naturaleza de activo fijo del derecho cedido y excluye su calificación como activo movable o como ingreso gravado.

Asimismo, la parte actora cuestionó la aplicación efectuada por el Tribunal de la sentencia de unificación del Consejo de Estado de 2021, al considerar que fue indebidamente empleada, en la medida en que regula un problema jurídico distinto, relacionado con la percepción de dividendos y no con la cesión de derechos en el marco de contratos de leasing. En consecuencia, sostuvo que no se cumplen los presupuestos para su aplicación como precedente vinculante, dado que no existe identidad fáctica ni jurídica entre los supuestos analizados, lo que condujo al juez a sustentar su decisión en consideraciones ajenas al caso concreto.

#### **Cuarto cargo: falta de aplicación de las normas NIIF y el artículo 127-1 del E.T.**

1. El **Tribunal** desestimó los argumentos de la parte demandante, al señalar que la calificación de un bien como activo fijo no puede sustentarse exclusivamente en su destinación o en el tratamiento contable otorgado, máxime cuando no se acredita la existencia de un derecho de dominio sobre el mismo. En ese orden, concluyó que la ausencia de titularidad jurídica del bien impide predicar la enajenación de un activo fijo, lo que desvirtúa el fundamento principal de la demanda.

2. La **demandante apelante** reprochó al Tribunal el desconocimiento de la normativa contable aplicable, en particular de las Normas NIIF, vigentes para la sociedad desde el año 2015. Indicó que la contabilización del derecho de opción de compra como activo fijo se ajustaba a dichas disposiciones, y que la sentencia incurre en error al restar valor probatorio a la contabilidad sin que esta hubiera sido formalmente desvirtuada. En su criterio, el adecuado reconocimiento contable evidencia que el derecho constituía un activo fijo, por lo que su cesión no podía ser calificada como una actividad comercial gravada.

De igual forma, la **apelante** cuestionó la interpretación del artículo 127-1 del ET efectuada por el a quo, al señalar que dicha disposición regula el tratamiento contable y fiscal de los contratos de leasing, sin que ello implique desconocer que los derechos derivados de tales contratos puedan ser considerados activos en cabeza del arrendatario. A su juicio, la providencia impugnada desconoce la naturaleza



económica del leasing como mecanismo de financiación que genera derechos patrimoniales en favor del locatario, susceptibles de ser enajenados.

### **Quinto cargo: interpretación errónea de la base gravable (Decreto 352 de 2002) e improcedencia de la sanción por inexactitud**

1. El **Tribunal** precisó que, de conformidad con el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, los ingresos provenientes de la enajenación de activos fijos no integran la base gravable del ICA. No obstante, advirtió que la determinación de si un bien ostenta la calidad de activo fijo no depende de su registro contable ni de su inclusión en el objeto social, sino de la realidad económica de la operación y de su vinculación con el giro ordinario de los negocios del contribuyente.

En lo que respecta a la sanción por inexactitud, el **Tribunal** concluyó que esta resulta procedente, por cuanto la demandante omitió incluir ingresos gravados al calificar de manera indebida la cesión del derecho como una venta de activo fijo. Enfatizó que no se trató de una simple divergencia de criterios jurídicos razonables, sino de una interpretación que condujo a la presentación de una declaración inexacta, con la consecuente determinación de un menor impuesto a cargo, lo cual encuadra en los supuestos legales que habilitan la imposición de la sanción.

2. La **parte demandante** sostuvo que el Tribunal desconoció la correcta aplicación del artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, al no reconocer que la operación realizada correspondía a la enajenación de un activo fijo, cuya exclusión de la base gravable del ICA se encuentra expresamente prevista. Reiteró que la sentencia incurre en una indebida calificación de la naturaleza del ingreso, al tratar la cesión del derecho de opción de compra como un ingreso gravado, cuando, en su criterio, debía considerarse como la enajenación de un activo fijo representado en un derecho incorporal, ajeno al giro ordinario de los negocios de la sociedad.

En lo que respecta a la sanción por inexactitud, la parte apelante afirmó que su imposición resulta improcedente, toda vez que la actuación de la demandante se fundamentó en una interpretación razonable del derecho, sustentada en normas contables y tributarias vigentes. Señaló que no existió ocultamiento de ingresos ni inclusión de datos falsos, sino una divergencia de criterios frente a la administración, circunstancia que excluye la configuración de la conducta sancionable.

## **CONSIDERACIONES**

### **Cuestión previa**

Previamente a resolver el litigio planteado en esta instancia judicial, el magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaña manifestó estar impedido para conocer del presente proceso, de acuerdo con la causal de impedimento contenida en el numeral 2 del artículo 141 del Código General del Proceso<sup>9</sup>. Mediante el auto del 20 de marzo de 2025<sup>10</sup> se declaró fundado el impedimento y se le separó del conocimiento del presente proceso.

<sup>9</sup> Samai CE, índice 13.

<sup>10</sup> Samai CE, índice 20.



## Problemas jurídicos

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala debe establecer:

(i) ¿El ingreso percibido por la cesión de la opción de compra contenido en el contrato de leasing No. 1388 de 2002, correspondió a la enajenación de un activo fijo, no sujeto al ICA de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002?

(ii) ¿Es procedente la imposición de la sanción por inexactitud cuando los hechos y las cifras declaradas son veraces, pero existe una discrepancia razonable en la interpretación del tratamiento tributario y contable aplicable a los derechos derivados de contratos de leasing frente al concepto de activo fijo?

## Caso concreto

Dado que los reproches planteados por el demandante tienen como presupuesto común la determinación de la naturaleza jurídica del activo cedido, la Sala procederá a resolverlos de manera conjunta.

El hecho generador del ICA está constituido por el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios dentro de la respectiva jurisdicción municipal. En tal sentido, el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 dispone que el tributo recae sobre la realización, directa o indirecta, de cualquier actividad de esa índole en las correspondientes jurisdicciones territoriales.

En lo que respecta a la base gravable del tributo en el Distrito Capital, el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002 establece que el ICA se liquidará con fundamento en los ingresos netos obtenidos por el contribuyente durante el respectivo período. Para la determinación de dichos ingresos, deberán detraerse de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios aquellos correspondientes a actividades exentas o no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y, de manera expresa, los ingresos provenientes de la enajenación de activos fijos.

Comoquiera que la normativa distrital no define el concepto de activo fijo, esta Corporación ha acudido de manera reiterada a la definición prevista en el artículo 60 del Estatuto Tributario, como criterio interpretativo para determinar cuándo un bien tiene la condición de activo fijo para efectos del ICA<sup>11</sup>.

Lo anterior, teniendo en cuenta que la citada disposición no regula un beneficio, una deducción, un ingreso gravado o una tarifa propia del impuesto sobre la renta. Así, su finalidad consiste en establecer una clasificación jurídica y económica de los activos, distinguiendo entre aquellos que hacen parte del giro ordinario de los negocios del contribuyente -activos movibles -y aquellos destinados de manera permanente al desarrollo de la empresa -activos fijos o inmovilizados-.

<sup>11</sup> Sentencias del 1 de diciembre de 2000, exp. 10867, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 22 de septiembre de 2004, exp. 13726, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; del 4 de septiembre de 2008, exp. 16206, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; del 6 de septiembre de 2012, exp. 18705, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 13 de junio de 2013, exp. 18703, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 6 de agosto de 2014, exp. 19738, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 17 de agosto de 2017, exp. 20602, Stella Jeannette Carvajal Basto; del 31 de mayo de 2018, exp. 21776, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 23 de mayo de 2024, exp. 28104, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y del 27 de marzo de 2025, exp. 28485, C.P. Luis Anotnio Rodríguez Montaña.



Por ello, aunque formalmente la disposición hace parte del Estatuto Tributario, su contenido trasciende el impuesto sobre la renta y ha sido utilizado reiteradamente por la jurisprudencia de esta Corporación para resolver controversias relacionadas con tributos territoriales, dentro de ellos, los relativos a la aplicación de la exclusión de los ingresos provenientes de la venta de activos fijos dentro del ICA.

En estos términos, conforme al citado artículo, son activos fijos los bienes corporales -muebles e inmuebles- y los incorporeales (derechos) que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente. De allí que, la determinación de la naturaleza del activo no depende exclusivamente de la titularidad jurídica del bien subyacente, sino principalmente de su destinación económica, de su vocación de permanencia dentro del patrimonio y de que no haga parte de la actividad ordinaria desarrollada por el contribuyente.

Bajo este contexto, en la medida que el artículo 60 del Estatuto Tributario no condiciona que el activo fijo sólo pueda ser integrado por bienes corporales, esto es, no lo restringe a inmuebles, maquinaria o bienes tangibles, y por el contrario, permite que los bienes incorporeales formen parte de esta clasificación, siempre que hagan parte del patrimonio permanente de la empresa, se ha considerado que múltiples bienes incorporeales, entre ellos las acciones, cuotas sociales, marcas, derechos fiduciarios y derechos derivados de contratos, entre otros, puedan ser catalogados como activos fijos, si cumplen los presupuestos previstos en la norma. Por ello, nada impide que un derecho contractual pueda constituirse en un activo fijo, bajo los parámetros expuestos en la norma.

Dicho lo anterior, conviene entonces preguntarse si en el caso particular la opción de compra establecida en el contrato de leasing constituye un derecho patrimonial, si ese derecho integra el patrimonio del locatario, si puede ser un activo fijo, aunque el dominio del inmueble permanezca en la compañía de leasing, y por último si la cesión de ese derecho implica necesariamente ejercer una actividad comercial gravada o simplemente corresponde a la enajenación excepcional de un activo fijo.

Al respecto, frente a la naturaleza jurídica del derecho a ejercer la opción de compra en el marco de un contrato de leasing financiero, esta Sección se pronunció en sentencia del 15 de julio de 2021, expediente 24461, con ponencia de la consejera Stella Jeannette Carvajal Basto. En dicha providencia, la Sala precisó, de conformidad con el artículo 127-1 del Estatuto Tributario -en su redacción vigente para el período objeto de análisis<sup>12</sup>- que el activo que se incorporaba al patrimonio del arrendatario, desde el inicio del contrato, correspondía a un derecho, esto es, a un bien incorporeal o intangible, en la medida en que el bien objeto del leasing permanecía en cabeza de la compañía de financiación, mientras que el locatario únicamente ostentaba la facultad de ejercer la opción de compra.

En consecuencia, la Sala concluyó que lo susceptible de cesión o enajenación por parte del arrendatario era dicho derecho -de naturaleza incorporeal- y no el bien subyacente, respecto del cual nunca detentó el derecho de dominio:

<sup>12</sup> Esto es, antes de la modificación efectuada por el artículo 76 de la ley 1819 de 2016.



“Obra prueba en el expediente que la actora, en su calidad de arrendataria o locataria, trató el valor asignado a la construcción como un arrendamiento operativo, en cuanto registró como un gasto deducible la totalidad del canon de arrendamiento causado durante la vigencia del contrato, sin contabilizar nada en el activo ni en el pasivo. Y el valor asociado al terreno, lo contabilizó al inicio del contrato en el activo y en el pasivo, el cual se fue amortizando en la medida en que se fue ejecutando el contrato, así: (...)

Como puede observarse, el activo que hizo parte del patrimonio de la actora desde la fecha de inicio del contrato (1 de febrero de 2006) correspondía a un derecho, es decir, a un intangible, dado que el bien inmueble pertenecía a la compañía de leasing y la locataria sólo tenía el derecho para ejercer la opción de compra del bien. Y fue este derecho a ejercer la opción de compra el que la actora cedió o enajenó a algunos de los accionistas de la sociedad en virtud del contrato celebrado el 31 de enero de 2013, en el cual se acordó: (...)

Se precisa que, aunque el 1 de febrero de 2013, día de finalización del contrato de leasing, la actora pagó por cuenta de los cesionarios la opción de compra (\$423.692.130), este hecho no la convirtió en propietaria de los bienes objeto del contrato de leasing pues, como lo sostiene la demandante, para adquirir el dominio de bienes raíces se requiere una escritura pública inscrita en la oficina de registro de instrumentos públicos, conforme a lo previsto en los artículos 756 y 1857 del Código Civil.

Así las cosas, conforme al artículo 127-1 [2.e] del ET, vigente para el periodo discutido, como el activo cedido o enajenado derivado del contrato de leasing financiero correspondió a un derecho que permaneció en el patrimonio de la sociedad desde el 1 de febrero de 2006, fecha de inicio del contrato, hasta el 31 de enero de 2013, fecha de enajenación del mismo, el ingreso y el costo asociado a la cesión del derecho a ejercer la opción de compra debieron ser declarados como ganancias ocasionales, en los términos del artículo 300 del ET, por tratarse de un activo que fue poseído por más de dos años. En consecuencia, la utilidad obtenida por la sociedad debió tratarse, como en efecto se hizo, como una ganancia ocasional.”

Los fundamentos de esa decisión son plenamente aplicables al presente caso, en el que la discusión se traslada al ámbito del ICA del Distrito Capital. En efecto, si el derecho a ejercer la opción de compra en un contrato de leasing financiero tiene la naturaleza de un activo intangible que hace parte del patrimonio del arrendatario desde el inicio del contrato, ese mismo derecho debe ser calificado como activo fijo a efectos de la aplicación del artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, siempre que no se hubiere adquirido con el propósito de ser enajenado dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.

En este punto y dado que el fundamento expuesto en el citado fallo parte de lo expuesto en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, la Sala considera necesario precisar el alcance de esta disposición en su redacción vigente para la época de los hechos, pues parte de la controversia surgió de asumir que dicha disposición impedía reconocer la existencia de un activo fijo en cabeza del locatario financiero, entendimiento que no corresponde al contenido de la norma, en la medida que el citado artículo 127-1 fue incorporado al Estatuto Tributario a través de la ley 233 de 1995 con una finalidad específica: establecer el tratamiento contable y fiscal aplicable a los contratos de leasing.

En efecto, esta norma reguló aspectos relacionados con la deducibilidad de los cánones; la depreciación; la amortización; el reconocimiento de ingresos; y los efectos tributarios derivados del ejercicio de la opción de compra, por lo que no cabe duda que se trató de disposición tributaria con una clara injerencia en temas contables, al punto que en la misma se estipularon reglas, para efectos contables y fiscales, de cómo se deben registrar los contratos de arrendamiento financiero con opción de compra (*leasing*) celebrados a partir del 1 de enero de 1996.



El criterio expuesto permite advertir el error de apreciación en que incurrieron tanto la Administración Distrital como el Tribunal de primera instancia, al asimilar la cesión del derecho de opción de compra con la enajenación del bien inmueble subyacente, para efectos de concluir que como la parte demandante no ostentaba la titularidad del derecho de dominio sobre el inmueble -el cual permaneció en cabeza de la compañía de leasing-, en realidad no estaba enajenado un activo fijo, que, a su juicio, sólo podía estar representado en el inmueble y no en el derecho de naturaleza incorporal derivado del contrato.

En efecto, no debe pasarse por alto que el artículo 2° del Decreto 913 de 1993 define el leasing financiero como aquel en virtud de la cual una entidad entrega, a título de arrendamiento, bienes adquiridos para tal efecto, financiando su uso y goce a cambio del pago de cánones durante un plazo determinado, y pactando en favor del arrendatario la facultad de ejercer una opción de compra al término del contrato.

Dicha disposición resulta relevante, en tanto evidencia que el leasing financiero constituye, en esencia, un mecanismo de financiación para la adquisición de activos de capital, en el cual la opción de compra no configura una circunstancia eventual o accesoria, sino un derecho contractual que integra la estructura misma del negocio desde su celebración. En ese orden de ideas, sostener que el derecho de opción de compra corresponde a una mera expectativa y por tanto no puede calificarse como un activo fijo, implica desconocer la naturaleza y la esencia misma de este contrato, en virtud del cual el arrendatario incorpora a su patrimonio un derecho contractual -esto es, la facultad de ejercer la opción de compra- cuyo ejercicio se encuentra condicionado al cumplimiento de las obligaciones pactadas.

En esa medida, el razonamiento del tribunal y de la parte demandada, conforme al cual la ausencia de titularidad jurídica sobre el inmueble impide calificar la operación como enajenación de un activo fijo, reproduce la misma confusión conceptual que ha sido superada por la jurisprudencia de esta Sección. En efecto, el activo fijo en cabeza del arrendatario no está constituido por el inmueble, sino por el derecho incorporal que le confiere la facultad de ejercer la opción de compra, razón por la cual, debe concluirse que el ingreso que se percibe por la cesión de la opción de compra contenido en el contrato de leasing corresponde a la enajenación de un activo fijo, sin que importe para ello, que en el asunto sub examine, la sociedad demandante no haya ostentado en momento alguno la titularidad del derecho de dominio sobre el inmueble.

De otro lado, la jurisprudencia de esta Sección ha precisado que la condición de activo fijo no depende exclusivamente de su registro contable ni del tiempo de permanencia en el patrimonio, sino de su destinación específica y de que su enajenación no corresponda al desarrollo del objeto social principal del contribuyente. En consecuencia, cuando un bien o derecho se mantiene en el patrimonio con la finalidad de servir de manera duradera a la actividad productiva, y no para su comercialización habitual, conserva su naturaleza de activo fijo<sup>13</sup>.

En esa misma línea, la Sección ha sostenido de forma consistente que la calificación de un activo como fijo o movable, en el ámbito tributario, no está determinada por el lapso durante el cual ha permanecido en el patrimonio del contribuyente, ni por su tratamiento contable, ni por la generación de ingresos derivados de su tenencia, sino

<sup>13</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 26 de marzo de 2009, radicado 16584, Magistrada Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia.



por su destinación económica. Así lo precisado esta Sección<sup>14</sup>, al señalar que el criterio determinante radica en establecer si el bien está vinculado al giro ordinario de los negocios.

En igual sentido, en las sentencias del 17 de agosto de 2017 y del 30 de agosto de 2024<sup>15</sup>, se reitera que la permanencia del activo en el patrimonio o su contabilización como activo fijo no son circunstancias que, por sí mismas, definan su naturaleza. En efecto, un bien será movable cuando su enajenación se produzca dentro del giro ordinario de los negocios; mientras que tendrá el carácter de activo fijo cuando esté destinado al uso propio de la empresa y no a su comercialización habitual, con independencia de que se trate de un bien corporal o incorporeal.

En este contexto, debe señalarse que en el caso particular se encuentra acreditado que el inmueble objeto del contrato de leasing fue utilizado por la demandante para el desarrollo permanente de su actividad empresarial, no fue adquirido con fines especulativos y tampoco hacía parte del inventario destinado a comercialización. Su función económica consistía en servir como infraestructura permanente de la empresa.

Esa destinación también caracteriza el derecho contractual derivado del leasing, ya que la sociedad no adquirió dicha posición jurídica para negociar contratos de leasing, la adquirió para utilizar el inmueble en el desarrollo de su objeto social. Por ello, el derecho contractual heredó la misma vocación de permanencia que caracterizaba al bien cuya adquisición futura permitía. En otras palabras, esa destinación específica, ajena a una vocación de enajenación habitual, constituye el criterio determinante para atribuir al referido derecho el carácter de activo fijo, con independencia de que la titularidad jurídica del inmueble no hubiese radicado en cabeza de la sociedad.

Al respecto, esta Sección, en sentencia de unificación del 2 de diciembre de 2021<sup>16</sup>, precisó que el concepto de giro ordinario de los negocios constituye una categoría jurídica propia del derecho societario, desarrollada a partir del objeto social, orientada a identificar aquellas actividades que son ejecutadas de manera habitual por el ente societario, bajo un criterio empresarial. En la misma providencia se indicó que entre el objeto social y el giro ordinario de los negocios existe una relación de género y especie, en la medida en que el primero (género) comprende tanto la gestión ordinaria como la esporádica de la sociedad, en cuanto constituye la actividad potencial autorizada de manera descriptiva en el acto de constitución (se ejecute o no). Por su parte, el giro ordinario de los negocios (especie) corresponde a aquella porción del objeto social que se desarrolla de manera efectiva, con sujeción a criterios de habitualidad y profesionalismo propios de la actividad empresarial.

En ese orden, no hacen parte del giro ordinario de los negocios aquellos actos o negocios jurídicos que, aun cuando se ejecuten en desarrollo del objeto social, revisten carácter extraordinario, eventual o aislado, esto es, aquellos que carecen de habitualidad y no responden a un ejercicio empresarial ordinario.

<sup>14</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 12 de mayo de 2010, radicado 17135, Magistrada Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>15</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de agosto de 2017, radicado 25000-23-37-000-2013-00443-01 (20602) y Sentencia del 30 de agosto de 2024, radicado 25000-23-37-000-2021-00120-01, ambas con ponencia de la Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>16</sup> Sección Cuarta, Sentencia de Unificación del 2 de diciembre de 2021, Rad. No. 25000-23-37-000-2013-01107-01 (Exp. 23424) M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Este criterio fue reiterado y aplicado por esta Sección en la sentencia del 8 de mayo de 2025<sup>17</sup>. En dicha providencia, la Sala confirmó que, “cuando la enajenación de bienes se realiza dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, la utilidad generada no puede ser calificada como ganancia ocasional, con independencia del tiempo de posesión, y debe ser tratada, en todos los casos, como renta ordinaria”. No obstante, también precisó que, para concluir que una operación corresponde al giro ordinario de los negocios, resulta indispensable verificar, con fundamento en el acervo probatorio, las actividades que el contribuyente desarrolla de manera habitual y ordinaria, así como establecer si, dentro de ese contexto, se encuentra comprendida la enajenación de los activos objeto de análisis. De manera expresa, la Sala indicó que “lo verdaderamente relevante es el propósito y la destinación de los bienes en el marco de la actividad económica del contribuyente”.

De conformidad con lo anterior, el giro ordinario de los negocios no se configura por la simple realización de una operación mercantil que genere ingresos, sino que exige que dicha operación corresponda a la actividad económica que el contribuyente ejecuta de forma habitual, organizada y reiterada como parte de su dinámica empresarial. En ese orden de ideas, la Sala concluye que la sociedad Biochem Farmacéutica de Colombia S.A., cuya actividad económica principal consiste en la fabricación y comercialización de productos farmacéuticos, no desarrolla de manera habitual operaciones de enajenación de derechos derivados de contratos de leasing ni de bienes inmuebles, por lo que la operación cuestionada reviste un carácter esporádico, lo que resulta determinante para establecer el carácter con el que ostenta el derecho de ejercer la opción de compra sobre el inmueble objeto del contrato de leasing.

Resulta evidente, entonces, que la interpretación efectuada por el tribunal y la autoridad tributaria respecto de la sentencia de unificación del 2 de diciembre de 2021 es errada. En efecto, es dicha providencia la que consagra el criterio del giro ordinario de los negocios como parámetro determinante, el cual, aplicado al caso concreto, conduce a concluir que la operación realizada por Biochem constituyó la enajenación de un activo fijo, en atención al carácter esporádico de la misma.

Lo anterior, por cuanto la cesión del derecho de opción de compra aquí discutida no reviste la habitualidad necesaria para que el acto negocial pueda subsumirse en el giro ordinario de los negocios. En consecuencia, resulta jurídicamente inviable el fundamento expuesto por el tribunal y la autoridad tributaria, según el cual el objeto social carece de relevancia y, por ende, aun cuando la referida operación no se encuentre comprendida dentro de las actividades económicas principales del contribuyente, configura una actividad ocasional gravada.

Tal tesis desconoce los criterios jurisprudenciales fijados por esta Sección en torno a la necesaria concurrencia de los elementos de habitualidad y conexidad con el objeto social para efectos de integrar el giro ordinario de los negocios.

Por último, para fines ilustrativos sobre el tratamiento en ICA de la cesión de posición contractual, en sentencia del 3 de noviembre de 2022, Exp. 26523, con ponencia de la consejera Stella Jeannette Carvajal Basto, esta Sección analizó si los ingresos provenientes de la cesión de una posición contractual en un contrato de transporte de crudo constituían una actividad comercial gravada con ICA. De la *ratio decidendi* de

<sup>17</sup> Sección Cuarta, sentencia del 8 de mayo de 2025, exp. 08001-23-33-000-2023-00115-01 (28994), C.P. Wilson Ramos Girón



esa providencia es posible inferir, por vía de contraste, que cuando la cesión de un derecho contractual se ejecuta de manera esporádica, no forma parte del giro ordinario de los negocios y no corresponde al ejercicio habitual de una actividad comercial, los ingresos derivados de la misma no configuran el hecho generador del impuesto. Tal es el caso que aquí se analiza, toda vez que ya se precisó que el activo no se posee para ser enajenado dentro del giro ordinario de los negocios (art. 60 ET).

En concreto, la enajenación de la opción de compra constituyó una operación de carácter extraordinario, que puso fin a la tenencia de la sede administrativa de la sociedad demandante. Por consiguiente, el ingreso obtenido se encuentra cobijado por la exclusión prevista en el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002.

Por último, en lo que respecta al tratamiento contable del contrato de leasing financiero, la Sala advierte que, con independencia del marco normativo contable aplicable -esto es, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o los Decretos 2649 y 2650 de 1993-, ambos coinciden en reconocer que el arrendatario detenta un derecho de contenido patrimonial sobre el bien objeto del contrato, el cual se incorpora a su activo.

Este tratamiento se armoniza con lo dispuesto en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, que como se vio, supone el reconocimiento, en cabeza del locatario, de un derecho representativo del activo subyacente, con prescindencia de que la titularidad del bien corporal solo se consolide con el ejercicio de la opción de compra.

En otros términos, el activo se integra al patrimonio del arrendatario desde la suscripción del contrato de leasing: inicialmente, bajo la forma de un derecho intangible y, posteriormente, con el ejercicio de la opción, como un bien corporal.

Cabe advertir que esta conclusión no varía por la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, en la medida en que esta norma no creó una realidad económica nueva. Este aspecto resulta especialmente importante. Con frecuencia se afirma que únicamente a partir de la Ley 1819 de 2016 el locatario pasó a ser considerado propietario económico del activo. Sin embargo, esa afirmación merece una precisión. La ley 1819 de 2016 no modificó la realidad económica del leasing. Lo que hizo fue adecuar el régimen tributario colombiano a los nuevos estándares contables derivados de la convergencia hacia las NIIF.

En consecuencia, el cambio introducido por la ley 1819 de 2016 tampoco puede interpretarse como una prueba de que anteriormente el locatario carecía absolutamente de un activo patrimonial. Lo que hizo la reforma fue armonizar dos sistemas normativos que hasta ese momento seguían reglas diferentes. Por ello, utilizar dicha ley como argumento para negar cualquier contenido patrimonial al derecho del locatario durante el régimen anterior conduciría a una interpretación retrospectiva de la reforma legal, máxime cuando el artículo 127-1 del ET nunca derogó el artículo 60 del Estatuto Tributario ni limitó su aplicación para este tipo de contratos,

Por ello, ambas disposiciones deben interpretarse de manera armónica. Mientras el artículo 127-1 regulaba el tratamiento contable y fiscal del contrato, el artículo 60 del Estatuto Tributario seguía proporcionando el criterio para determinar cuándo un activo —corporal o incorporeal— hace parte del activo fijo del contribuyente y cuando un bien



o un derecho patrimonial tenía vocación de permanencia. Así, se trata de normas que cumplen funciones distintas y por ello no existe contradicción entre ellas.

De este modo, con independencia de su tratamiento contable específico, lo cierto es que dicho activo se encuentra incorporado al patrimonio y permanece afecto a la generación de renta -en este caso, como inmueble destinado a la sede de la administración- hasta el momento en que se produce la cesión del derecho de opción de compra.

La calificación contable del hecho económico, cuando se ajusta a las normas aplicables, es un elemento probatorio relevante para establecer la naturaleza del activo y el tratamiento tributario de la operación. En el presente caso, la reglamentación de las NIIF (aplicada por el contribuyente), en la Sección 20 de NIIF para PYMES (o NIIF 16), disponen que el arrendatario debe reconocer obligatoriamente un activo por el "derecho al uso" y un pasivo correlativo, otorgándole el tratamiento de un activo propio sujeto a depreciación. Este tratamiento no es caprichoso. Como ya se advirtió corresponde a la expresión cifrada de la esencia misma del contrato de leasing que no puede obviarse al darle mérito a las pruebas allegadas.

Revisado el acervo probatorio<sup>18</sup>, se encuentra demostrado que la sociedad registró el activo en la cuenta 1516 -Construcciones y Edificaciones-, con un saldo de \$7.051.114.562,87 y a su vez está registrada la correspondiente depreciación por el valor de \$3.302.258.17552. Estos registros contables evidencian la prevalencia de la realidad económica, en tanto refleja que Biochem ejercía control sobre el activo y obtenía los beneficios económicos derivados del mismo, incorporándolo a su patrimonio bruto como un activo con vocación de permanencia.

Este hecho no es objeto de controversia. En efecto, la propia Administración, en el Acta de Visita del 9 de mayo de 2018, dejó constancia de que “el contribuyente lo registró erróneamente en la cuenta PUC 15 —Construcciones y Edificaciones—, cuando en realidad correspondía hacerlo en la cuenta PUC 1625 —Derechos en bienes recibidos en arrendamiento financiero—”.

Lo anterior pone de manifiesto que se encuentra acreditada la incorporación de dicho derecho al patrimonio de la sociedad como un activo de naturaleza permanente, lo cual, en contraposición a lo sostenido por el Tribunal, constituye un elemento probatorio relevante que permite establecer la destinación del activo. En efecto, como se explicó, se trata de un activo fijo de naturaleza incorporal, cuya finalidad consistió en su utilización como sede de las oficinas administrativas de Biochem.

Establecido que el derecho a ejercer la opción de compra ostentaba la naturaleza de activo fijo de carácter intangible, su enajenación se encuentra amparada por la exclusión prevista en el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, el cual dispone de manera expresa que, para la determinación de los ingresos netos gravables con el impuesto de industria y comercio, deberán detraerse, entre otros conceptos, los ingresos provenientes de la enajenación de activos fijos.

<sup>18</sup> Documento: "Anexo 1 - 238 FLS" Página 73 (Folio 125): Libro Mayor y Balance - A marzo de 2016.



Dicha exclusión opera por mandato legal, sin que sea exigible que el bien enajenado corresponda a un bien corporal -como lo sería un inmueble-, ni que el contribuyente ostente el derecho de dominio sobre el bien subyacente del contrato de leasing, toda vez que lo que se transfiere es un derecho de naturaleza incorporal, el cual constituye, en sí mismo, el activo fijo del arrendatario.

Lo anterior supone además que si lo vendido corresponde a un activo fijo —aunque sea un derecho incorporal— la exclusión opera precisamente porque el legislador quiso sacar de la base gravable aquellos ingresos derivados de la realización del patrimonio permanente del contribuyente y no de su actividad empresarial ordinaria, por lo que mal haría en considerarse que dicha enajenación corresponde a la realización de una actividad comercial gravada con el ICA.

En otras palabras, el hecho de que la transmisión se hubiera instrumentado mediante una cesión contractual no modifica la condición de activo fijo si el derecho patrimonial cedido permanecía incorporado al activo permanente de la empresa y por tanto el ingreso proveniente de esta operación no se encuentra gravada con el ICA.

Al quedar demostrado entonces que el derecho de opción de compra constituye un activo fijo, su enajenación se encuentra excluida de la base gravable del impuesto de industria y comercio; todos los reparos formulados en la alzada están llamados a prosperar, incluido el referente a la sanción por inexactitud.

### **Conclusión:**

- El derecho a ejercer la opción de compra en el contrato de leasing financiero tiene la naturaleza de un derecho intangible que, según el objeto social y el giro ordinario de los negocios del contribuyente, puede tener la calidad de activo fijo.
- En caso de que cumpla con el carácter de activo fijo, como el caso que aquí se analiza, el ingreso obtenido por la enajenación del activo fijo intangible está expresamente excluido de la base gravable del ICA en el Distrito Capital conforme al artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002.

Habiendo tenido prosperidad la apelación, la Sala revocará la sentencia de primera instancia.

### **Condena en costas**

Atendiendo al criterio fijado en la sentencia del 23 de septiembre de 2025<sup>19</sup>, la Sala impondrá condena en agencias en derecho a la parte demandada en ambas instancias, fijando un (1) salario mínimo legal mensual vigente por cada una, conforme a lo dispuesto en el Acuerdo núm. PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025 del Consejo Superior de la Judicatura. Ello en atención a lo previsto en el artículo 365, numeral 1, del Código General del Proceso (CGP), dado que dicha parte resultó vencida en juicio.

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,

<sup>19</sup> Sentencia del 23 de septiembre de 2025 (exp. 28292, CP. Wilson Ramos Girón).



## FALLA

1. **REVOCAR** la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó las pretensiones de la demanda. En su lugar, se dispone:

**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 2280DDI004098 del 15 de febrero de 2019, proferida por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Determinación de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, y de la Resolución No. DDI000722 del 27 de enero de 2020, mediante la cual se confirmó el acto anterior, por medio de los cuales se modificó la declaración del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondiente al segundo bimestre del año gravable 2016, presentada por Biochem farmacéutica de Colombia.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** la firmeza de la declaración privada del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros del segundo bimestre del año gravable 2016, presentada por Biochem farmacéutica de Colombia en el Distrito Capital de Bogotá.

2. **Condenar** en costas a la parte demandada, en su modalidad de agencias en derecho, con 1 SMLMV por cada instancia, de acuerdo con el Acuerdo No. PASAA16-10554 del 5 de agosto del 2016 del Consejo Superior de la Judicatura y la parte motiva de esta providencia.

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

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

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Salva voto

(Firmado electrónicamente)  
**WILSON RAMOS GIRÓN**

(Firmado electrónicamente)  
**CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**

(Firmado electrónicamente)  
**JUAN DE DIOS BRAVO GONZÁLEZ**  
Conjuez

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