

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., dieciséis (16) de marzo de dos mil veintitrés (2023)

| | |
|--------------------|---|
| Referencia: | Nulidad y restablecimiento del derecho |
| Radicación: | 25000-23-37-000-2018-00356-01 (25933) |
| Demandante: | Ciro Raúl Rodríguez Tovar |
| Demandado: | DIAN |
| Temas: | Renta. 2013. Omisión de activos. Bienes raíces. Posesión económica. Presunción de aprovechamiento económico. Préstamos a consorcios. Intereses presuntos. |

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 20 de noviembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió (índice 2):

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Resolución nro. 322412017000024, del 14 de febrero de 2017, por medio de la cual la división de impuestos de Bogotá de la DIAN le profirió al demandante liquidación oficial de revisión por el impuesto de renta del año gravable 2013; y de la Resolución nro. 001366, del 15 de febrero de 2018, a través de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN confirmó la anterior, al desatar el recurso de reconsideración interpuesto, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

Segundo: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, modificar la liquidación oficial del impuesto sobre la renta del año 2013 del señor Ciro Raúl Rodríguez Tovar, de acuerdo con la liquidación efectuada por esta corporación y que obra en la parte motiva de esta providencia.

Tercero: No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412017000024, del 14 de febrero de 2017 (ff. 957 a 973 vto. caa), la demandada modificó la autoliquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2013 efectuada por el actor mediante corrección voluntaria a la declaración del tributo (f. 105 caa). Concretamente, incrementó el patrimonio bruto para añadir activos fijos y una cuenta por cobrar atribuyó ingresos por intereses presuntos, determinó una renta gravable por omisión de los activos fijos y sancionó por inexactitud; decisión que confirmó la Resolución nro. 001366, del 15 de febrero de 2018 (ff. 1049 a 1063 caa).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

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

Primera. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412017000024, del 14 de febrero de 2017, notificada el 16 de febrero del 2017, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, por la cual resuelven modificar con un valor a pagar por valor de \$774.643.000 la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2013 nro. 91000309523079 presentada el 21 de agosto del 2015 en el formulario nro. 11014606051573, en la cual se liquida un saldo a pagar de \$85.413.000.

Segunda. Que se declare la nulidad de la Resolución nro. 001366, del 15 de febrero de 2018, notificada el 28 de febrero del 2018, por la cual se resuelve un recurso de reconsideración confirmando en la suma de \$774.643.000 el valor a pagar de la Liquidación oficial de Revisión nro. 322412017000024 del 14 de febrero de 2017, notificada el 16 de febrero del 2017, proferida por la división de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, con la cual se modificó la declaración del impuesto a la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2013, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica Nivel Central- DIAN.

Tercera. Que como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare que la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios renta 2013 nro. 91000309523079 (formulario nro. 1104606051573), presentada el 21 de agosto del 2015 con un saldo a pagar de \$85.413.000, está en firme.

Cuarta. También a título de restablecimiento del derecho, se condene en costas a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en la suma de \$ 53.550.000 (cincuenta y tres millones quinientos cincuenta mil pesos m/cte.), más los intereses causados entre la fecha inicial del costo incurrido por el demandante y hasta la fecha de pago por parte de la demandada, de acuerdo con los términos que establezca la sentencia que ponga punto final al presente proceso tributario.

A esos efectos, invocó como violados los artículos 27, 35, 263, 647 y 742 del ET (Estatuto Tributario); y 7.º de la Ley 80 de 1993, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 5 a 51):

Sostuvo que era improcedente la adición de los activos fijos y la determinación de la renta gravable prevista en el artículo 239-1 del ET, porque no tenía la posesión de los bienes inmuebles que su contraparte consideró omitidos. Explicó que enajenó uno de los predios a una sociedad mediante escritura pública del 29 de diciembre de 1994 y que luego, por cuenta de lo decidido el 20 de abril de 2016 en un proceso ordinario de declaración de pertenencia, le fue adjudicado a unos poseedores; también, que los otros dos inmuebles a los que se refieren los actos acusados le fueron adjudicados a su excónyuge al liquidar la sociedad conyugal, mediante acto protocolizado el 27 de diciembre de 2005. Si bien aceptó que aparecía inscrito como propietario de esos bienes, se opuso al efecto fiscal atribuido por su contraparte, pues el aprovechamiento económico, real o potencial, de los bienes en cuestión lo tendrían los referidos terceros, hecho que desvirtuaría la presunción de posesión establecida en el artículo 263 del ET. Agregó que las glosas debatidas infringían la letra c. del artículo 27 *ibidem*, de acuerdo con la cual la enajenación de los inmuebles surtía efectos tributarios desde la fecha de la escritura pública, al margen del momento en que se llevase a cabo la inscripción en el registro inmobiliario.

Censuró los ingresos que le adicionaron, a título de intereses presuntos, con fundamento en el artículo 35 del ET, para lo cual sostuvo que la presunción solo procedía en el caso de préstamos entre las sociedades y sus socios, sin abarcar las cesiones de capitales

hechas a entes carentes de personalidad jurídica, como era el caso de los consorcios. Agregó que, aparte de no poseer acciones en el vehículo, la cuenta por cobrar obedecía a unos honorarios devengados por participar en la «*junta directiva*». No formuló cargos contra la adición del patrimonio bruto con la cuenta por cobrar al consorcio.

Por último, se opuso a la sanción por inexactitud que le fue impuesta porque afirma no haber incurrido en la conducta infractora y que, si lo hubiese hecho, sería a consecuencia de haber incurrido en un error en la comprensión de las disposiciones sobre la posesión de los bienes inmuebles.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones del actor (ff. 304 a 314), para lo cual explicó que, conforme con el artículo 263 del ET, se presume que el propietario de los inmuebles los aprovecha económicamente y debe declararlos en su patrimonio. Argumentó que, dado que el demandante omitió incluir en la autoliquidación del impuesto sobre la renta unos inmuebles de su propiedad, era procedente que le fueran añadidos a su patrimonio y que se determinara a su cargo una renta gravable por omisión de esos activos, según lo previsto en el artículo 239-1 *ibidem*. Agregó que las pruebas que aportó su contraparte para desvirtuar la posesión de los activos en cuestión eran inconducentes porque los artículos 46 y 47 de la Ley 1579 de 2012 preveían el registro en la oficina de instrumentos públicos como prueba idónea de la titularidad de los bienes raíces. Planteó que la letra c) del artículo 27 del ET era inaplicable a la controversia porque no establecía una regla patrimonial, sino de realización de los ingresos para los no obligados a llevar contabilidad; y defendió la adición de los réditos, porque estaba probado que el actor participaba en el capital de las dos sociedades identificadas en los actos acusados y porque, en su criterio, aquellos se causaban respecto de los préstamos a consorcios cuando los capitales eran cedidos por algún socio de las compañías consorciadas. Finalmente, defendió la sanción por inexactitud impuesta (v.g. la omisión de activos y de ingresos).

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (f. 359). Basado en lo previsto en los artículos 263 y 264 del ET, juzgó que los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta tienen el deber de declarar todos los bienes de su propiedad, por lo cual avaló la adición de los inmuebles al patrimonio del actor, ya que al no inscribir los negocios jurídicos que celebró respecto de esos, no se perfeccionó la transferencia del dominio y, en consecuencia, como propietario tenía el deber de declararlos en su patrimonio. Agregó que las pruebas que aportó el demandante carecían de idoneidad jurídica para acreditar la titularidad sobre los bienes. Además, consideró que era improcedente reconocerle efectos retroactivos al registro realizado con posterioridad (*i.e.* 2016 y 2018), pues solo afectaría la autoliquidación del impuesto en los periodos siguientes. En cambio, anuló la adición de ingresos por intereses presuntos, ya que encontró probado que el actor no participaba en el capital de las dos sociedades que identificó la autoridad, además, que la cuenta por cobrar a una de estas fue por honorarios. Asimismo, consideró improcedentes los réditos por el préstamo al consorcio, por la naturaleza jurídica del vínculo entre los asociados mediante ese negocio de colaboración empresarial y, porque, en todo caso, el actor no participó directamente sino a través de una de las entidades consorciadas. Por último, avaló la sanción por inexactitud impuesta, ajustada según el cargo que prosperó.

Recurso de apelación

Ambas partes apelaron la decisión del tribunal.

El actor (f. 359) censuró que el *a quo* considerara que tenía el deber de declarar los predios que añadió la Administración al patrimonio y, por ello, avalara la determinación de la renta gravable prevista en el artículo 239-1 del ET. Al efecto, señaló que desvirtuó la presunción de posesión del artículo 263 *ejusdem* al probar que, para el periodo de la litis, terceras personas obtenían provecho económico de esos bienes. Así toda vez que, en su criterio, la prueba de la propiedad de los bienes no era la única forma para desactivar los efectos de la presunción, sino que podía acreditar que no era quién los explotaba económicamente. Agregó que, para efectos tributarios, era irrelevante la inscripción de los negocios relativos a la propiedad de bienes raíces, pues los activos que formaban parte del patrimonio eran los poseídos, es decir, aquellos respecto de los cuales se tenía el aprovechamiento económico, real o potencial. También porque si el ingreso por la enajenación de los bienes inmuebles se causaba en la fecha de la escritura pública que contenía el negocio jurídico –letra c) del artículo 27 *ibidem*–, en ese mismo momento debía registrarse, como contrapartida, la salida del bien enajenado. Por último, insistió en la improcedencia de la multa por inexactitud, pues si incurrió en el hecho infractor fue por un error en la comprensión de las normas sobre la posesión, y pidió condenar en costas a la DIAN.

A su vez, el extremo pasivo de la litis (f. 359) sostuvo que procedían los intereses presuntos, pues probó que el demandante era socio de las dos compañías identificadas en los actos (*v.g.* con los documentos que obraban en los folios 153 y 155 del caa). También defendió los réditos presuntos por el préstamo que el actor otorgó al consorcio, argumentando que, como participaba en el capital social de una de las consorciadas, se cumplían los requisitos previstos en el artículo 35 del ET, ya que el ente del que era socio también era responsable del pago del crédito.

Alegatos de conclusión

El demandante reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación (índice 28). Por su parte, la demandada no presentó los alegatos de conclusión en tiempo (índice 29) y el ministerio público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por las partes contra el fallo de primera instancia que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas. Así, corresponde establecer si el actor desvirtuó la presunción prevista en el artículo 263 del ET y, por ello era improcedente la adición de activos fijos al patrimonio bruto, así como la liquidación de una renta gravable por omisión de activos. En seguida, se analizará si eran procedentes los intereses presuntos que determinó la Administración respecto de las cuentas por cobrar del demandante a dos compañías, y a un consorcio en el cual participó como consorciada una entidad de la que era accionista. Por último, se decidirá sobre la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados y la condena en costas solicitada.

2- Sobre la primera cuestión debatida, el actor asegura que, para el periodo de la litis, terceras personas tenían el aprovechamiento económico de los bienes inmuebles que añadió la Administración a su patrimonio bruto, de manera que era improcedente su adición y, también, la renta gravable por omisión de activos liquidada. Al efecto, refiere que uno de los predios lo enajenó a una sociedad mediante escritura pública, del 29 de

diciembre de 1994 y, seguidamente, con sentencia del 20 de abril de 2016, dictada en un proceso ordinario de declaración de pertenencia, se adjudicó a favor de unos poseedores; y los demás los entregó a su excónyuge en la liquidación de la sociedad conyugal, protocolizada el 27 de diciembre de 2005. Si bien acepta que omitió inscribir esos negocios en el registro de instrumentos públicos –hasta el 29 de noviembre de 2016 y el 11 de abril de 2018, respectivamente–, alega que el efecto fiscal de esa omisión no podría ser el pretendido por la Administración (y que avaló el *a quo*), ya que para efectos patrimoniales lo que resulta relevante es establecer quién tiene la explotación económica, real o potencial, de los bienes, hecho que al estar debidamente probado, desactiva la presunción prescrita por el artículo 263 del ET respecto de los propietarios. Agrega que lo anterior es concordante con lo previsto en la letra c) del artículo 27 del ET, pues si el ingreso por la enajenación de bienes inmuebles se entiende realizado en la fecha de la escritura pública, en ese mismo momento corresponde reconocer, como contrapartida, la salida del activo del patrimonio del enajenante. Por su parte, la demandada sostiene que estaba probada la omisión de los activos que originó las glosas debatidas porque, para el periodo en cuestión, el demandante era dueño de algunos inmuebles que omitió declarar como parte de su patrimonio bruto. Explica que el artículo 27 del ET prevé una regla aplicable a la realización de los ingresos. En cambio, para efectos patrimoniales, el artículo 263 del ET presume que los bienes se aprovechan económicamente por quien ostenta la calidad de propietario, con lo cual para oponerse a esa presunción se requiere acreditar que el derecho de dominio lo tiene un tercero, pero ello no se probó por el actor.

A partir de esos planteamientos, se verifica que las partes están de acuerdo en que el demandante era el propietario de los bienes inmuebles de la litis, porque omitió la inscripción de los negocios jurídicos que celebró respecto de esos. Pero, discuten los efectos patrimoniales de esa omisión. Así, para el actor no debía declarar esos activos como parte de su patrimonio, ya que estaba probado que terceras personas tenían su aprovechamiento económico. En cambio, la Administración defiende que la presunción de posesión que recae sobre el dueño de los bienes solo podría desvirtuarse probando que otro sujeto tenía el derecho real de dominio sobre estos. Por consiguiente, el pronunciamiento que se demanda de la Sala se circunscribe a establecer si la presunción prevista en el artículo 263 del ET se desvirtúa al probar que un tercero, diferente del dueño, es quien realiza la explotación económica del activo, si ello se probó por el demandante respecto de los bienes objeto de controversia y, en consecuencia, era improcedente la adición de los activos fijos y la determinación de una renta gravable por su omisión.

2.1- El artículo 261 del ET prevé que el patrimonio bruto «*está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable*». En línea con lo anterior, el artículo 263 *ibidem* define la posesión para efectos tributarios como «*el aprovechamiento económico, potencial o real, de cualquier bien en beneficio del contribuyente*», puesto que sería susceptible de incrementar su patrimonio¹. Por consiguiente, a efectos impositivos, la posesión no se centra en la tenencia con el ánimo de señor y dueño –artículo 762 del CC (Código Civil, Ley 84 de 1873)–, sino en el aprovechamiento económico (*i.e.* real o potencial) de los

¹ Sentencias del 09 de mayo de 2019 y 22 de julio del 2021, exps. 23040 y 24951, CP: Milton Chaves García; y del 29 de abril de 2020, exp. 23622, CP: Julio Roberto Piza.

activos. Siguiendo esos lineamientos, el artículo 263 del ET establece una presunción *iuris tantum* según la cual el propietario o usufructuario de un bien tiene su posesión pues se presume que «*lo aprovecha económicamente en su propio beneficio*». Para aplicarla le corresponde a la Administración acreditar el hecho del cual parte la presunción, *e.g.* la titularidad del derecho de dominio de un bien. Para ello, los artículos 2.º y 46 de la Ley

1579 de 2012 determinan que la prueba idónea es el documento de inscripción del título traslativo de dominio en la oficina de registro de instrumentos públicos; toda vez que de acuerdo con el artículo 756 del CC «*la tradición del dominio de los bienes raíces*» solo se perfecciona «*por la inscripción del título*». Con todo, como la presunción del artículo 263 del ET admite prueba en contrario, el obligado podría aportar los medios probatorios que le permitan desvirtuar el hecho del que parte la presunción o el hecho presumido. Así, contrariamente a lo señalado por el *a quo*, para excluir los efectos de la presunción en cuestión, el actor podía aportar pruebas idóneas para demostrar fehacientemente que carecía, por completo, de la posibilidad de aprovechar económicamente los inmuebles cuya titularidad había conservado y que, por ende, no contaba con la posesión a efectos tributarios de esos bienes (artículo 263 del ET), ni estos integraban su patrimonio bruto en los términos del artículo 261 *ejusdem*.

2.2- Las partes están de acuerdo en que, para el periodo gravable 2013, el actor estaba inscrito como propietario de los bienes raíces de la litis, con lo cual estaba probado el hecho del que parte la presunción establecida en el artículo 263 del ET. Sin embargo, el obligado tributario podía desactivar los efectos jurídicos de la presunción acreditando que no tenía el aprovechamiento económico real ni potencial de esos activos, esto es que carecía de la potestad para ejecutar actos y negocios jurídicos sobre esos bienes que le permitieran obtener réditos susceptibles de incrementar su patrimonio o que le pudieran generar riqueza.

2.3- Al respecto, en el expediente se encuentran acreditados los siguientes hechos relevantes:

(i) En la declaración revisada, el demandante registró un patrimonio bruto de \$7.300.502.000 (f. 105 caa), al cual la demandada adicionó \$1.149.317.000, pues tuvo como omitidos los montos de \$125.638.000 y \$1.023.679.000, correspondientes a una cuenta por cobrar a un consorcio y al 50% de tres bienes inmuebles en Bogotá (*i.e.* un apartamento con depósito y garaje, otro apartamento y una oficina), respectivamente.

(ii) Mediante requerimiento ordinario nro. 322392015000779, del 04 de septiembre de 2015 (f. 110 caa), la autoridad le solicitó entregar, entre otros, los soportes de los siguientes rubros: (a) efectivo, cuentas bancarias e inversiones, (b) acciones poseídas, (c) cuentas por cobrar, (d) activos fijos, y (e) otros activos (ff. 111 y 112 caa).

(iii) Al responder mediante escrito radicado el 25 de septiembre de 2015 (ff. 114 y 115 caa), el demandante aportó, entre otros documentos, los siguientes:

(a) Relación de los activos fijos poseídos en el periodo gravable de la litis por \$70.270.500. En concreto, informó que poseía el 50% de seis garajes en Bogotá, mueble y enseres, y dos automóviles (f. 211 caa).

(b) Declaraciones del impuesto predial unificado de los garajes presentadas para los periodos gravables 2012 y 2013 (ff. 212 a 221).

(c) Autoliquidaciones del impuesto de vehículos correspondiente a los dos automóviles presentadas para los años 2012 y 2013 (f. 222 a 225 caa).

(iv) Con una consulta de los datos básicos de tradición y libertad ante la Superintendencia de Notariado y Registro, la Administración verificó que el contribuyente aparecía inscrito como propietario del 50% de tres bienes inmuebles en Bogotá. Señaladamente, un apartamento con depósito y garaje, otro apartamento, y una oficina (ff. 40 a 87 caa). A

partir de esa información, la demandada expidió el requerimiento especial en el cual propuso aumentar en \$1.023.679.000 los activos fijos declarados por el actor, para añadir los inmuebles identificados anteriormente (ff. 909 a 912 caa), y determinó una renta gravable por omisión de activos en esa misma cuantía (ff. 913 vto. y 914 caa).

(v) En la respuesta al acto previo, el demandante explicó que, no estaba obligado a declarar los bienes raíces que identificó la Administración, toda vez que, para el periodo de la litis, terceras personas tenían su posesión. Así, señaló que, con escritura pública, del 29 de diciembre de 1994, enajenó a una sociedad el apartamento con el depósito y garaje. También sostuvo que el otro apartamento y la oficina fueron adjudicados a su excónyuge en la liquidación de la sociedad conyugal protocolizada mediante escritura pública, del 27 de diciembre de 2005 (ff. 942 a 951 caa).

(vi) En la liquidación oficial la DIAN confirmó la glosa a los activos fijos argumentando que las pruebas idóneas de la propiedad de los inmuebles eran «*la escritura pública en la que se refleje el contrato de compraventa y el certificado de anotación en la oficina de registro de instrumentos públicos*», con lo cual «*al faltar el segundo*» no estaría acreditado «*el derecho de dominio de los bienes por valor de \$1.023.679.000*» en favor de los terceros y, como tal, «*legalmente son del contribuyente*» (f. 966 caa).

(vii) Con el recurso de reconsideración y la demanda con la que acudió ante esta judicatura, el demandante aportó los medios probatorios que, en su criterio, acreditaban que terceras personas tenían la posesión, *i.e.* el aprovechamiento económico real o potencial, de los bienes de la litis.

(a) Respecto del 50% del apartamento con el depósito y el garaje:

(i) Escritura pública, del 29 de diciembre de 1994, en la cual se evidencia que el demandante transfirió, a título de venta, el derecho real de dominio respecto de ese bien a favor de una sociedad. En esta se dejó constancia de la entrega del inmueble a la compañía compradora desde la fecha del instrumento público.

(ii) Denuncia, del 02 de febrero de 2006, presentada contra el actor, por considerar que incurrió en la conducta tipificada como fraude procesal. En esa oportunidad, la denunciante manifestó que su esposo había comprado y pagado el inmueble *sub lite*, en el año 1994, a la compañía que lo adquirió del actor, pero por motivos de fuerza mayor (*i.e.* su desaparición), el negocio no pudo perfeccionarse. También dijo que el motivo de la denuncia fue una orden embargo del bien que recibió por cuenta de una deuda del demandante (f. 814 caa).

(iii) Declaración rendida por el contribuyente ante la fiscalía, el 08 de septiembre de 2006, en la que señaló que no tenía intención de apropiarse del inmueble, pues reconocía que había salido de su patrimonio desde la fecha de su venta a la compañía, al margen de que, por negligencia del comprador, no se hubiera hecho la inscripción del negocio en la oficina de instrumentos públicos. Agregó que, desde el año 1994, excluyó ese activo en su declaración del impuesto sobre la renta, porque entendió que lo había vendido (ff. 815 y 816 caa).

(iv) Certificados de tradición y libertad emitidos por la oficina de registro de instrumentos públicos, que dan cuenta de que, el 11 de septiembre de 2013, se inscribió demanda presentada en un proceso ordinario de declaración de pertenencia, iniciado por la anterior denunciante y sus hijos, para obtener el derecho real de dominio sobre el inmueble de la litis, por prescripción adquisitiva. También se evidencia que, mediante sentencia del 20 de abril de 2016, inscrita el 29 de noviembre de ese año, se

adjudicó el derecho real de dominio del bien *sub lite* a los demandantes (ff. 150 a 157).

(b) Respecto del otro apartamento y la oficina allegó:

(i) Escritura pública, del 27 de diciembre de 2005, la cual daba cuenta de que el 50% de la propiedad de esos inmuebles, que perteneció al demandante, se adjudicó a su excónyuge, en la liquidación de la sociedad conyugal (ff. 768 a 784 caa). En ese documento, las partes del negocio jurídico declararon «*recibidos los bienes adjudicados a satisfacción*». También que «*cada uno de los cónyuges tomará a su cargo el manejo de sus propios bienes y el pago de las deudas que cada uno adquiera en el futuro a partir de la fecha de esta escritura*» (f. 783 vto. caa).

(ii) Autoliquidaciones del impuesto sobre la renta presentadas por la adquirente, para los años 2010 a 2015, junto con las certificaciones de la composición del patrimonio bruto para esos periodos, suscritas por un contador público (ff. 997 a 1039 caa). Esas pruebas acreditan que declaró los bienes de la litis como parte de su patrimonio durante esos periodos gravables referidos.

(iii) Declaraciones del impuesto predial unificado presentadas y pagadas por la adquirente, respecto de los inmuebles en cuestión para los años gravables que van de 2011 a 2015, en las cuales se le identificó como contribuyente (ff. 999 a 1037 caa).

(iv) Certificados de tradición y libertad emitidos por la oficina de registro de instrumentos públicos, que dan cuenta de que, el día 11 de abril de 2018, se inscribió la escritura pública de liquidación de la sociedad conyugal, mediante la cual se adjudicó a la excónyuge el dominio de los bienes de la litis (ff. 158 a 166).

(v) Declaración de la adquirente quien manifestó que «*con ocasión de la liquidación de la sociedad conyugal*» que tuvo con el actor, «*desde el 27 de diciembre de 2005*», mantiene «*la posesión y el aprovechamiento económico real y potencial*» de los inmuebles de la litis (f. 167).

2.4- Del anterior recuento fáctico se extrae que, la Administración añadió al patrimonio bruto del demandante unos bienes inmuebles respecto de los cuales estaba inscrito como propietario, aunque había celebrado negocios jurídicos para la transferencia del derecho real de dominio a favor de terceras personas (escrituras públicas del 29 de diciembre de 1994 y 25 de diciembre de 2004). Al respecto, la Administración y el *a quo* consideran que el actor tenía el deber de declarar esos bienes como parte de su patrimonio, de conformidad con el artículo 263 del ET. Así porque se presumía que, como propietario de los inmuebles, tenía su posesión. La Sala no comprate el anterior planteamiento, puesto que las pruebas que obran en el expediente acreditan que, si bien el contribuyente era el propietario de los bienes en cuestión, por la omisión en la inscripción de los negocios jurídicos que celebró respecto de los mismos, carecía de la potestad para ejecutar actos y negocios jurídicos sobre esos bienes, que le permitieran obtener réditos susceptibles de incrementar su patrimonio o que le pudieran generar riqueza.

Al respecto, está probado en el plenario que, desde el año 1994, el 50% del apartamento con el depósito y el garaje fue entregado por el actor a una sociedad, con ocasión de una venta. Seguidamente, esa compañía lo vendió y entregó a terceras personas, recibiendo a cambio el pago del precio. Aunque, según las declaraciones de una de las adquirentes, ese negocio no pudo perfeccionarse, asegura que detentaron la posesión del inmueble desde su entrega material y, en razón de ello, les fue adjudicado en un proceso ordinario de pertenencia que iniciaron antes de que terminara el periodo gravable de la litis, con lo

cual queda en evidencia que, para la fecha de causación del impuesto sobre la renta del 2013, el demandante no tenía la posesión de ese bien, pues la potestad para ejecutar actos y negocios jurídicos sobre el mismo era de los terceros y, consecuentemente, no era el actor quien tenía la posibilidad de obtener réditos susceptibles de incrementar su patrimonio o que le pudieran generar riqueza por la explotación, real o potencial, de ese bien raíz. Eso mismo se concluye respecto de otros bienes de la litis, pues está probado que el demandante carecía de la potestad para aprovechar económicamente esos inmuebles, ya que los entregó a su excónyuge en la liquidación de la sociedad conyugal. Asimismo, ella acepta que, desde esa fecha, realiza la explotación económica de esos bienes y cumple con las obligaciones tributarias que se originan de ello, *i.e.* su declaración en el impuesto sobre la renta y el pago del impuesto predial unificado correspondiente.

2.5- A partir de lo expuesto, para la Sala, el contribuyente probó que, en el periodo de la litis, no tenía el aprovechamiento económico de los bienes glosados por la demandada y, en consecuencia, no estaba obligado a declararlos como parte de su patrimonio. Esto es así, toda vez que los inmuebles que identificó la Administración eran poseídos por terceros, quienes los habían adquirido, pero sin que se perfeccionara el negocio translaticio de dominio por la falta de inscripción del título, omisión con la que no se desvirtúa que tuvieron su posesión, en los términos previsto en el artículo 261 del ET. Por lo anterior, tampoco hubo una omisión de activos para sustentar la determinación de la renta gravable prevista en el artículo 239-1 del ET. Entonces, la Sala procederá a modificar la sentencia de primera instancia, para en su lugar, excluir el valor de esos bienes inmuebles de los activos fijos del demandante, y eliminar la renta gravable que se determinó con fundamento en su supuesta omisión. Prospera el cargo de apelación.

3- De otra parte, la demandada defiende los intereses presuntos añadidos como ingresos, pues estaba probado que el demandante era socio de las dos compañías identificadas en los actos acusados. También porque, de conformidad con el artículo 35 del ET, esos réditos se causaban respecto del préstamo que le otorgó al consorcio en el que participaba como compañía consorciada una sociedad en la que tenía participación. En el otro extremo de la litis, el actor asegura que el artículo *ibidem* no era aplicable al *sub lite*, ya que no era socio de las compañías deudoras, y la cuenta por cobrar a una de estas era por honorarios. También debate su aplicación respecto del crédito que otorgó al consorcio, pues entiende que los rendimientos presuntos previstos en esa norma solo se causan respecto de los préstamos a sociedades. Bajo esas alegaciones, se observa que la discusión versa estrictamente sobre si el artículo 35 del ET regía para las cuentas por cobrar de la litis, pues las partes no discuten sobre su existencia o la cuantificación de los réditos presuntos. En consecuencia, el pronunciamiento de la Sala se ceñirá a solucionar el referido asunto.

3.1- Para efectos del impuesto sobre la renta, el artículo 35 del ET prevé una presunción *iuris et de iure*, de conformidad con la cual todo préstamo en dinero, al margen de su naturaleza o denominación, entre las sociedades y sus asociados genera un rendimiento mínimo anual y proporcional al tiempo de duración, «*equivalente a la tasa DTF vigente a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al año gravable*». Para la aplicación de los intereses presuntos, le corresponde a la demandada acreditar el hecho del que parte la presunción, *e.g.* la existencia de un préstamo en dinero entre una compañía y sus socios.

Adicionalmente, cabe señalar que el contrato de consorcio es un vehículo asociativo atípico que, al carecer de personalidad jurídica propia, también carece de patrimonio propio. Por ello, el artículo 18 del ET dispone que los consorcios no son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta y complementarios, sino sus partícipes (sentencia del 29 de

abril de 2010, exp: 16883, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia). Entonces, son los consorciados quienes tienen el deber de contabilizar y declarar los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, según su participación en el negocio (artículo 18 del ET, en la redacción dispuesta por el artículo 61 de la Ley 223 de 1995, vigente para la época de los hechos). Aunque ese precepto no aludió textualmente a los efectos patrimoniales de la figura asociativa, tampoco modificó las reglas que rigen la determinación de los activos poseídos por los contribuyentes del impuesto sobre la renta (artículos 261 y siguiente del ET), con lo cual, según lo precisó la Sala en fallo del 22 de abril de 2021 (exp. 20968, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), *«adquiere relevancia el dato de que el artículo 18 del ET sí conlleva un régimen de transparencia fiscal en la realización del hecho gravado ... cuando los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta perciben ingresos y realizan operaciones a través de consorcios»*. De manera que *«puede interpretarse lo preceptuado acerca de que no son los consorcios sino sus miembros los contribuyentes del impuesto, para lo cual soportan los efectos jurídico-tributarios de las operaciones que realiza el contrato»*². A partir de lo anterior, la Sala precisa que cuando un socio –persona natural o jurídica– de alguna compañía consorciada haga un préstamo de dinero al contrato de colaboración empresarial, se causan los intereses presuntos previstos en el artículo 35 del ET, de acuerdo con la participación contractual de esa compañía en la que el acreedor tiene su participación. Esto es así porque el consorcio no es contribuyente del impuesto sobre renta, sino que los son los asociados por las operaciones del mismo.

3.2- Hechas las anteriores precisiones, la Sala pasa a estudiar el material probatorio que obra en el proceso, a fin de determinar si, era procedente la adición de ingresos por intereses presuntos debatida. Sobre el particular, se encuentran demostrados en el plenario los siguientes hechos relevantes:

(i) En la declaración revisada, el demandante registró en el patrimonio bruto cuentas por cobrar en cuantía \$6.270.781.000 (f. 105 caa), a las cuales la demandada adicionó \$125.638.000 por concepto de préstamo de dinero a un consorcio.

(ii) Con el acto definitivo, la demandada añadió a la liquidación del impuesto sobre la renta del actor, intereses presuntos por: (a) \$9.297.134 de una cuenta por cobrar a una compañía por \$176.416.200; (b) \$4.690.300 de un crédito a otra por \$89.000.000; y (c) \$6.621.123 de un préstamo por \$125.638.000 a un consorcio en el que participó como consorciado un ente del que el actor era socio (f. 966 vto. y 967 caa).

(iii) Previo requerimiento de la Administración (f. 721 y 722 caa), el representante legal y el revisor fiscal de la primera compañía referida certificaron que el demandante *«no hace parte del grupo de socios»* (f. 753 caa).

(iv) También por requerimiento previo de la demandada (f. 723 y 724), el demandante, en su calidad de representante legal, y el revisor fiscal de la segunda compañía

² Ese razonamiento es concordante con el actual texto del referido artículo 18 (dado por el artículo 20 de la Ley 1819 de 2016), que aclara que los contribuyentes que sean parte en contratos de colaboración empresarial (i.e. los consorcios y uniones temporales) deben incluir en sus autoliquidaciones la porción de los activos y pasivos que, además de los ingresos, costos y deducciones, les correspondan, de acuerdo con su participación contractual.

enunciada certificaron que no participaba en el capital social (f. 756 caa). Asimismo, el contador certificó que la cuenta por pagar al contribuyente en cuantía de \$89.000.000 correspondía al pago de los servicios que prestó como contratista (f. 153 caa).

(v) A su vez, el representante del consorcio informó que, para el 31 de diciembre de 2013, debía al demandante \$125.638.000, por concepto de un préstamo de dinero que otorgó

porque «durante la ejecución del contrato se necesitaban recursos financieros para cumplir con el objeto contractual y los socios aportaron dichos recursos» (f. 877 caa).

3.3- Del recuento fáctico expuesto, observa la Sala que era improcedente liquidar los intereses presuntos previstos en el artículo 35 del ET respecto de las cuentas por cobrar del demandante a las dos sociedades identificadas, puesto que (como lo estimó el tribunal) las pruebas que obran en el expediente dan cuenta de que este no participaba en el capital social de esas compañías, con lo cual se incumple el hecho del que parte esa presunción. En cambio, respecto del préstamo al consorcio, la Sala encuentra procedente la adición de los réditos, dado que se cumple el presupuesto de hecho para la aplicación de la presunción, en razón de la transparencia que rige entre el consorcio y los consorciados, pues son estos quienes deben soportar los efectos jurídico-tributarios de las operaciones que realiza aquel, en tanto no es contribuyente del impuesto sobre la renta. Entonces, como en el *sub lite* está probado, y no se discute por las partes, que el demandante prestó dinero a un consorcio en el que participaba como consorciada una compañía en la que tenía acciones, se cumple el presupuesto de hecho establecido en el artículo 35 del ET, para la causación de intereses presuntos, de acuerdo con su participación en el contrato de colaboración empresarial. Ahora, siendo que el obligado no debatió la cuantificación de esos réditos, la Sala procederá a modificar la sentencia de primera instancia, en cuanto anuló esa glosa, para en su lugar confirmar la adición de ingresos por valor de \$6.621.123. Prospera parcialmente el cargo de apelación.

4- Decididos los cargos de apelación planteados por las partes respecto de las glosas cuestionadas, debe estudiarse la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta al demandante. Según el artículo 647 del ET, constituyen inexactitud sancionable, entre otras conductas, la omisión de ingresos gravados, de la cual resulte un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor, a menos de que concurra alguna circunstancia constitutiva de un error de apreciación sobre el derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso) que actúe como causal de exoneración punitiva en la medida en que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta al autoliquidar inexactamente la obligación tributaria. Pero la mera invocación de la falta de antijuridicidad no basta para eximir del reproche punitivo, pues la exoneración de la sanción supone que esté probado en el expediente la concurrencia del error como causal exculpatoria (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP. Julio Roberto Piza).

Así, en la medida en que está demostrada la conducta típica (*i.e.* la omisión de ingresos), pero no se sustentó argumentativamente, ni se demostró, la causal de exculpación alegada, la Sala avalará la imposición de la sanción por inexactitud al demandante. El monto de la sanción procedente se calcula así:

| Factor | Valor |
|--|--------------|
| Saldo a pagar autoliquidado antes de sanciones | \$84.192.000 |
| Saldo a pagar determinado antes de sanciones | \$86.377.000 |
| Base de la sanción por inexactitud | \$ 2.185.000 |
| Porcentaje | 100% |
| Sanción por inexactitud | \$2.185.000 |

5- En definitiva, considerando los cargos de apelación que prosperaron, la liquidación del impuesto sobre la renta a cargo del actor por el año gravable 2013 se calcula así:

| Concepto | Demandante | Demandada | Tribunal | CE |
|-------------------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Efectivo, bancos, otras inversiones | \$ 2.571.000 | \$ 2.571.000 | \$ 2.571.000 | \$ 2.571.000 |
| Acciones y aportes | \$ 892.500.000 | \$ 892.500.000 | \$ 892.500.000 | \$ 892.500.000 |

| | | | | |
|--------------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| Cuentas por cobrar | \$ 6.270.781.000 | \$ 6.396.419.000 | \$ 6.396.419.000 | \$ 6.396.419.000 |
| Activos fijos | \$ 70.271.000 | \$ 1.093.950.000 | \$ 1.093.950.000 | \$ 70.271.000 |
| Otros activos | \$ 64.379.000 | \$ 64.379.000 | \$ 64.379.000 | \$ 64.379.000 |
| Total patrimonio bruto | \$ 7.300.502.000 | \$ 8.449.819.000 | \$ 8.449.819.000 | \$ 7.426.140.000 |
| Pasivos | \$ 4.919.142.000 | \$ 4.919.142.000 | \$ 4.919.142.000 | \$ 4.919.142.000 |
| Total patrimonio líquido | \$ 2.381.360.000 | \$ 3.530.677.000 | \$ 3.530.677.000 | \$ 2.506.998.000 |
| Ingresos brutos operacionales | \$ 264.000.000 | \$ 264.000.000 | \$ 264.000.000 | \$ 264.000.000 |
| Ingresos brutos no operacionales | \$ 9.949.000 | \$ 9.949.000 | \$ 9.949.000 | \$ 9.949.000 |
| Intereses y rendimientos financieros | \$ 276.466.000 | \$ 297.074.000 | \$ 276.466.000 | \$ 283.087.000 |
| Total ingresos brutos | \$ 550.415.000 | \$ 571.023.000 | \$ 550.415.000 | \$ 557.036.000 |
| Devoluciones, rebajas y descuentos | \$ 0 | \$ 0 | \$ 0 | \$ 0 |
| Ingresos no constitutivos de renta | \$ 73.500.000 | \$ 73.500.000 | \$ 73.500.000 | \$ 73.500.000 |
| Total ingresos netos | \$ 476.915.000 | \$ 497.523.000 | \$ 476.915.000 | \$ 483.536.000 |
| Total de costos | \$ 0 | \$ 0 | \$ 0 | \$ 0 |
| Total deducciones | \$ 122.663.000 | \$ 122.663.000 | \$ 122.663.000 | \$ 122.663.000 |
| Renta líquida | \$ 354.252.000 | \$ 374.860.000 | \$ 354.252.000 | \$ 360.873.000 |
| Renta presuntiva | \$ 75.985.000 | \$ 75.985.000 | \$ 75.985.000 | \$ 75.985.000 |
| Rentas gravables | \$ 0 | \$ 1.023.679.000 | \$ 1.023.679.000 | \$ 0 |
| Renta líquida gravable | \$ 354.252.000 | \$ 1.398.539.000 | \$ 1.377.931.000 | \$ 360.873.000 |
| Total impuesto a cargo | \$ 101.738.000 | \$ 446.353.000 | \$ 439.552.000 | \$ 103.923.000 |
| Anticipo renta por el año 2013 | \$ 11.206.000 | \$ 11.206.000 | \$ 11.206.000 | \$ 11.206.000 |
| Total retenciones año 2013 | \$ 41.322.000 | \$ 41.322.000 | \$ 41.322.000 | \$ 41.322.000 |
| Anticipo renta año 2014 | \$ 34.982.000 | \$ 34.982.000 | \$ 34.982.000 | \$ 34.982.000 |
| Saldo a pagar por impuesto | \$ 84.192.000 | \$ 428.807.000 | \$ 422.006.000 | \$ 86.377.000 |
| Sanciones | \$ 1.221.000 | \$ 344.615.000 | \$ 339.035.000 | \$ 3.406.000 |
| Total saldo a pagar | \$ 85.413.000 | \$ 774.643.000 | \$ 761.041.000 | \$ 89.783.000 |

6- Por último, de conformidad con los ordinales 1.º y 5.º del artículo 365 del CGP, la Sala se abstiene de condenar en costas a la demandada, porque solo se declara la nulidad parcial de los actos acusados.

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

FALLA

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

*Segundo: A título de restablecimiento del derecho, **establecer** como liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2013 a cargo del demandante, la contenida en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia y **fijar** la sanción por inexactitud en la suma de \$2.185.000.*

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

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

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

| | |
|--|---|
| <p><i>(Firmado electrónicamente)</i> MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO Presidente</p> | <p><i>(Firmado electrónicamente)</i> STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO</p> |
| <p><i>(Firmado electrónicamente)</i> MILTON CHAVES GARCÍA Salvo voto parcialmente</p> | <p><i>(Firmado electrónicamente)</i> WILSON RAMOS GIRÓN</p> |