

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., veintitrés (23) de marzo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación:	25000-23-37-000-2018-00468-01 (26132)
Demandante:	Piedad López Franco
Demandada:	DIAN
Temas:	Renta. 2013. Procedimiento. Notificación. Prueba de los pasivos. Activos objeto de normalización. Sanción.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 22 de octubre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió (f. 333):

Primero: Declárase la nulidad de la Resolución nro. 322412017000077, del 26 de abril de 2017, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la (...) DIAN le profirió a la demandante liquidación oficial de revisión por el impuesto de renta del año gravable 2013; y de la Resolución nro. 992232018000036, del 24 de abril de 2018, a través de la cual la (...) 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, declárase la firmeza de la declaración del impuesto de renta del año gravable 2013 presentada por la señora Piedad López Franco bajo el formulario con autoadhesivo nro. 91000246476200.

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. 322412017000077, del 26 de abril de 2017 (ff. 184 a 195 vto.), la Administración modificó la declaración de corrección del impuesto sobre la renta de la actora del año gravable 2013, para aumentar el patrimonio bruto, desconocer parte de los pasivos, determinar una renta gravable por comparación patrimonial, ajustar las sanciones por extemporaneidad y por corrección, conforme al artículo 701 del Estatuto Tributario (ET) e imponer sanción por inexactitud, aplicando el principio de favorabilidad. Esta decisión fue confirmada con la Resolución nro. 992232018000036 del 24 de abril de 2018 (ff. 220 a 234 vto.).

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), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 35 y 36):

1. Que se declare la nulidad de la liquidación oficial de renta naturales revisión, nro. 322412017000077 del veintiséis (26) de abril de 2017 expedida por la Dian Dirección (...) y se restablezca el derecho de la demandante.
2. Que, como consecuencia de la anterior declaración, se declare la nulidad de la resolución nro. 992232018000036 del veinticuatro (24) de abril de 2018 expedida por la Dian (...), por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración y se restablezca el derecho de la demandante.
3. Que se condene a la entidad demandada, al pago de agencias en derecho y demás expensas y costas que sean requeridas y probadas dentro de esta acción, para el ejercicio de medio control.
4. Las cantidades líquidas reconocidas, devengaran intereses moratorios a partir de la ejecutoria de la respectiva sentencia como lo ordena el artículo 192 del CPACA.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29, 209 y 228 de la Constitución; 621 y 709 del CCo (Código de Comercio, Decreto 410 de 1971); 283, 568, 647, 703 y 770 del ET (Estatuto Tributario); 36 y 39 de la Ley 1739 de 2014; y el Decreto 4048 de 2008, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 10 a 35):

Manifestó que no pudo conocer el contenido del requerimiento especial porque la demandada omitió notificarlo conforme a las reglas previstas en artículo 568 del ET (*i.e.* con la publicación de la parte resolutive en la página web y en la sede física). Por ello, alegó la vulneración del debido proceso, de los derechos de defensa y contradicción, y del artículo 703 del *ibidem*, según el cual debía expedirse un acto previo a la liquidación oficial, para explicar las glosas propuestas. También alegó que su contraparte transgredió el derecho de acceso a la justicia, pues, aunque le fueron entregadas copias simples de los actos emitidos, no obtuvo las copias auténticas del acto de liquidación oficial que le hubiese permitido acudir directamente a la jurisdicción prescindiendo del recurso, conforme al parágrafo del artículo 720 *ejusdem*.

De fondo, sostuvo que los actos demandados fueron falsamente motivados e infringieron las normas en que debían fundarse; por una parte, porque la adición del patrimonio bruto y la determinación de la renta gravable por comparación patrimonial desatendió la exoneración prevista por regularizar los activos omitidos mediante el pago del impuesto de normalización tributaria, prevista en el artículo 36 de la Ley 1739 de 2014. Y, por otra parte, porque los pasivos declarados eran procedentes al haber acreditado su existencia mediante los pagarés suscritos con los acreedores, conforme a los artículos 621 y 709 del CCo. Agregó que, según lo previsto en el artículo 770 del ET, esos documentos eran la prueba idónea de las deudas, con lo cual su contraparte no podía negarles valor probatorio mediante indicios temerarios, porque, a su entender, la desestimación de las pruebas que ella le allegó a la demandada excedía la potestad jurisdiccional prevista en el Decreto 4048 de 2008.

Finalmente, se refirió a las sanciones (solo hizo expresa referencia a la sanción por inexactitud, no mencionó la sanción de extemporaneidad, ni el ajuste a la sanción de corrección, ni el incremento por la reliquidación), señalando que estas no podían subsistir de manera independiente y autónoma, sin la existencia de una diferencia en la determinación del impuesto, de manera que al desvirtuarse la diferencia, desaparecían las sanciones por sustracción de materia.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 274 a 285) para lo cual negó haber transgredido las garantías fundamentales invocadas, pues notificó el requerimiento especial siguiendo las reglas establecidas en los artículos 565 y 568 del ET –i.e., con la publicación del acto en la página web y en la cartelera de la sede física–. Tampoco estaba probada la infracción al derecho de acceso a la administración de justicia, pues, según el artículo 166 del CPACA, la ausencia de las copias no impedía acudir ante la jurisdicción. Aseguró que era procedente la renta gravable por comparación patrimonial, dado que el impuesto de normalización tributaria referido era inaplicable para el *sub lite*, pues regía para los años gravables 2015 a 2017. Seguidamente, que fundó el rechazo de los pasivos en indicios sobre la inexistencia de las operaciones de crédito, como lo sería el hecho de que los pagarés allegados por la actora tenían información inconsistente que no ofrecían certeza de que se hubieren llevado a cabo dichas deudas, adicional a que no se aportaron otros medios de convicción en las diferentes oportunidades probatorias. Por último, defendió la sanción por inexactitud, pues probó la tipicidad de la conducta y también el ajuste a las sanciones autoliquidadas, ya que la actora erró en su tasación.

Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (f. 333), porque encontró probada la causal de nulidad del artículo 730.2 del ET, ya que la Administración no efectuó la notificación del requerimiento especial en los términos del artículo 568 del ET. Al respecto, precisó que, aunque se acreditó la publicación del acto en la página web de la DIAN, se omitió aportar la prueba del aviso publicado en la sede física, requisito sustancial para la materialización de la notificación cuestionada. Por lo anterior, declaró en firme la declaración privada del impuesto.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión de primer grado (f. 333). Adujo que la notificación irregular de los actos administrativos no es causal de nulidad de los mismos, ya que ello afectaría solo su eficacia y oponibilidad; no obstante, en el caso debatido, contrario a lo concluido por el *a quo* en el expediente obra prueba de la publicación del acto preparatorio en la sede física, de manera que hubo una indebida valoración probatoria, con lo cual, estaba acreditado el cumplimiento de las reglas previstas en el artículo 568 del ET. Además, señala que se logró la finalidad de poner en conocimiento de la contribuyente el acto notificado, en tanto fue contestado el requerimiento especial, de manera que los actos demandados son legales.

Alegatos de conclusión

Las partes reiteraron los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales (índices 24 y 26¹). El ministerio público pidió confirmar la sentencia apelada al considerar que la demandada no probó la correcta notificación del acto preparatorio (índice 27).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de

¹ Del repositorio informático Samai.

primera instancia que accedió a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas. Así, corresponde establecer si el requerimiento especial se notificó de acuerdo con las reglas previstas en el artículo 568 del ET. En caso de atenderse de forma favorable el cuestionamiento de la apelante, la Sala tendrá que dirimir los demás cargos de nulidad propuestos por la demandante que no fueron analizados por el tribunal, habida cuenta de que la anulación declarada tuvo como sustento la indebida notificación del aludido acto preparatorio. En particular, se estudiará la presunta vulneración del debido proceso y acceso a la administración de justicia por la renuencia de la Administración a entregar las copias auténticas del acto liquidatorio, a efectos de acudir a la jurisdicción sin necesidad de recurrir. Señaladamente, si procede la glosa de adición de activos en el patrimonio, que fueron regularizados por la contribuyente, mediante el impuesto de normalización tributaria; concurrentemente, si los medios de prueba del *sub lite* acreditan la realidad de las operaciones que originaron los pasivos desconocidos, y como resultado de lo concluido sobre ello, se evaluará la procedencia de la renta líquida gravable por comparación patrimonial y de la multa por inexactitud.

Cabe advertir que aunque la entidad demandada, ajustó las sanciones de corrección y extemporaneidad autoliquidadas por la contribuyente, y las incrementó en el 30% conforme con el artículo 701 del ET, esto no fue controvertido por la actora en la demanda, no formuló cargo alguno al respecto; la actora se limitó a señalar de manera general que al desaparecer los mayores valores determinados en los actos demandados, las sanciones desaparecerían por sustracción de materia, aspecto que no resulta aplicable para el caso concreto respecto de las sanción por corrección y extemporaneidad, comoquiera que estas no fueron calculadas a partir de los mayores valores determinados por la demandada; fueron liquidadas con fundamento en las cifras de la declaración inicial y la de corrección presentadas por la actora. Por tanto, estas sanciones no harán parte del juicio a dirimirse en la presente instancia.

2- Con miras a resolver el primero de los problemas jurídicos, el *a quo* accedió a las pretensiones de la demanda porque consideró que la notificación del requerimiento especial fue irregular, ya que la Administración omitió publicar el acto preparatorio en su sede física, como lo exige el artículo 568 del ET, lo que provocó que los actos enjuiciados estuvieran incursos en la causal de nulidad del artículo 730.2 *ibidem*. Al respecto, la demandada afirma que la parte resolutive del requerimiento especial se publicó el 05 de agosto de 2016 en la cartelera de la sede de la entidad, con lo cual, atendió las reglas de notificación previstas en el artículo 568 *ibidem*. Además, argumenta que, en todo caso, la notificación irregular no vició de nulidad la actuación administrativa, pues la diligencia cumplió los fines de poner en conocimiento del contribuyente la existencia del acto preparatorio, dado que fue contestado tempestivamente. En el otro extremo, la actora sostiene que la Administración notificó de forma irregular el requerimiento especial, ya que omitió publicar la parte resolutive del acto en la sede de la entidad, por lo que alega su inoponibilidad, y la nulidad de los actos por desconocer el artículo 703 del ET.

2.1- De acuerdo con el artículo 565 del ET, los requerimientos, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas deben notificarse, entre otros medios, a través de la red oficial de correos o de cualquier empresa de servicio de mensajería debidamente autorizada, diligencia que se perfecciona siempre que se entregue una copia del acto correspondiente a la última dirección registrada en el RUT, o en la dirección procesal informada por el contribuyente durante el proceso de determinación o discusión del tributo, según lo dispone el artículo 564 *ibidem*. Ahora bien, cuando la notificación por correo no se practique y sea devuelta –por una razón distinta a que la Administración la haya enviado a una dirección errada–, la Administración debe notificar el acto administrativo conforme con las reglas del artículo 568 *ejusdem*, i.e. con la publicación

de su parte resolutive en el portal web y, al mismo tiempo, en un lugar de acceso al público de la entidad, diligencia que para los términos de la Administración se reputará efectuada en la primera fecha de introducción al correo, en tanto que, para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso o de la corrección de la notificación.

Para los efectos de la publicación de la parte resolutive del acto preparatorio cuando debe adelantarse la notificación subsidiaria del artículo 568 del ET, la Sección ² ha precisado que en la medida en que el requerimiento especial es un acto administrativo de trámite de proposición de glosas y de eventuales multas, no tiene el carácter definitorio de situaciones jurídicas para el particular como sí lo hace el acto de liquidación oficial, así que su contenido se limita a exponer los motivos y las propuestas de modificación a la autoliquidación del contribuyente, originados en la verificación de los hechos económicos glosados, de ahí que no contemple una parte resolutoria que fije una decisión para el contribuyente susceptible de control jurisdiccional. En esa medida, la notificación del artículo 568 *ibidem* exigirá que la Administración ponga en conocimiento del contribuyente la existencia del acto con la publicación de su parte resolutive o decisoria, siempre que la naturaleza del acto -i.e. de trámite o definitivo- lo permita, no siendo el caso del referido acto preparatorio, en tanto no incorpora una parte dispositiva que amerite publicación; sin perjuicio de que el administrado pueda acceder a la copia del acto para conocer el contenido del mismo una vez conocida su publicación en los términos anotados.

2.2- Delimitado el marco jurídico que rige el presente debate, la Sala encuentra probados los siguientes hechos relevantes:

(i) La Administración profirió el Requerimiento Especial nro. 322392016000050, del 28 de julio de 2016, en el que propuso modificar algunos renglones de la declaración del impuesto sobre la renta del período 2013 (ff. 276 a 285 caa), acto que se intentó notificar el 30 de julio de 2016, a la dirección informada en el RUT de la actora (f. 262 caa), pero que fue devuelto por la empresa de transporte con la observación «*dirección errada/ dirección no existe*» (ff. 286 y 288 caa).

(ii) El 05 de agosto de 2016, la Administración publicó parte del requerimiento especial en la página web (f. 287 caa), y lo fijó en la cartelera de la sede de la entidad (f. 165). Particularmente, se hizo publicación del acto preparatorio en el portal web de la entidad y fue fijado en un espacio público de las instalaciones de la misma, en el que se insertó en formato PDF el encabezado del acto notificado, sus datos de identificación, fecha, nombre de la contribuyente, impuesto fiscalizado y año gravable, junto con las firmas de los funcionarios que lo expidieron.

(iii) El 01 de noviembre de 2016 (ff. 166 a 172), la actora presentó respuesta oportuna al requerimiento especial, en la que expuso que no hubo publicación de la parte resolutive del acto notificado, sin hacer cuestionamiento alguno acerca de la causal de devolución de ese acto. Además, informó una dirección procesal de notificación. No se aporta prueba acerca de si solicitó copia del requerimiento especial y le fue negada.

2.3- A la luz de los hechos probados (i.e. constancia de publicación en página web y cartelera de la entidad) y del derecho aplicable al *sub lite*, la Sala advierte que el reparo de la demandante no consistió en la causal de devolución del envío del correo como parte del procedimiento de notificación principal que intentó adelantar la demandada. En

² Sentencias del 30 de julio de 2020 (exp. 23384, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 22 de abril de 2021 (exp. 21163, CP: Milton Chaves García), y del 27 de mayo de 2021 (exp. 24148, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

cambio reprocha la falta de publicación de la parte resolutive del requerimiento especial, pero como se indicó en el fundamento jurídico 2.1 de las consideraciones, este acto no contiene parte dispositiva que deba ser publicada en el procedimiento de notificación del artículo 568 ídem, de manera que se salvaguardaron las garantías fundamentales de publicidad y debido proceso, en tanto que los datos informativos publicados garantizaban la divulgación de la naturaleza del acto, de la obligación tributaria objeto de proposición de glosas y la identificación plena de la contribuyente contra la cual estaba dirigido el acto, de ahí que incluso la demandante logró contestarlo tempestivamente, no habiéndose aportado medio de prueba alguno que demostrara la negativa de la autoridad en la expedición de la copia íntegra del acto, luego de haber conocido su notificación por aviso (ff. 165 y 287 caa). De esta forma, contrario a lo concluido por el tribunal, no se encuentra configurada la vulneración del artículo 703 del ET que llevara a enervar la legalidad de la liquidación oficial demandada. Prospera el cargo de apelación.

En consecuencia, la Sala procederá a analizar los cargos de la demanda que no se estudiaron por el *a quo*.

3- Plantea la demandante que se vulneró el debido proceso y el acceso a la administración de justicia, ya que la Administración no emitió copias auténticas de la liquidación oficial de revisión, para así haber podido acudir directamente a la jurisdicción sin necesidad de recurrir, no obstante, reconoció que obtuvo copias simples de 379 folios que conformaban el expediente administrativo (índice 2). En el otro extremo, la DIAN sostiene que no se obstruyó el acceso a la justicia porque se pudo demandar la actuación debatida conforme a lo previsto en el ordinal 1.º del artículo 166 del CPACA.

A juicio de esta corporación, el reparo de la demandante no materializa la vulneración al debido proceso o acceso a la justicia que alega, pues, si bien la copia de los actos y su constancia de notificación hacen parte de los anexos de la demanda (artículo 166 CPACA), la ausencia del señalamiento de autenticidad no es óbice para promover el respectivo proceso judicial, pues al tenor del artículo 244 del CGP, aplicable por remisión del artículo 306 del CPACA, su incorporación al proceso las reputa auténticas, además de que estos actos, también hacen parte de los antecedentes administrativos que incorpora la parte demandada por disposición legal (parágrafo 1.º, artículo 175 *ibidem*). Aunque la Sala concluye que no hay vulneración al acceso a la administración de justicia, debe añadirse que el cuestionamiento no estuvo dirigido a enervar la legalidad de los actos, sino a cuestionar una presunta afectación o entorpecimiento para presentar la demanda, no siendo el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, el escenario para controvertir la señalada irregularidad, pues no se formuló un reproche de ilegalidad consistente en la afectación del «*núcleo esencial del debido proceso y, en especial, el del derecho de defensa*» de los actos demandados, al tenor de lo estudiado por la Sección Cuarta³. No prospera el cargo.

4- En torno a la adición del patrimonio bruto, se observa que, con base en la información reportada por la contribuyente en respuesta a un requerimiento ordinario dentro de la etapa investigativa, la demandada evidenció una diferencia de \$121.110.000 proveniente de la comparación entre el patrimonio bruto del año gravable 2013 que fue informado en respuesta a dicho requerimiento en la suma de \$1.236.143.553 y el declarado por ese período que ascendió a \$1.115.034.000, con la advertencia de que la autoridad comprobó

³ Entre otras, sentencias del 06 de mayo de 2021 (exp. 24308, CP: Milton Chaves García) y del 26 de julio de 2017 (exp. 20666, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

que los bienes declarados y los reportados por terceros en medios magnéticos coincidían con la suma de \$1.236.143.553 que fue informada por la misma contribuyente, de modo que se trata de una diferencia entre el valor de la contestación del requerimiento y el declarado.

A partir de lo anterior, la administración procedió a determinar la renta por el sistema de comparación patrimonial, adicionando al patrimonio bruto la anterior cifra en el período objeto de revisión -2013- y, reconociendo pasivos solo por valor de \$45.789.000 (y no de \$650.000.000 que habían sido incluidos en la declaración de corrección), con lo cual determinó un patrimonio líquido de \$1.190.355.000, el cual comparó con el patrimonio líquido declarado por el año gravable 2012 (\$186.245.000), resultando una diferencia de \$ 1.004.110.000 que al ser contrastada contra la renta del período debidamente ajustada, arrojó una diferencia no justificada \$821.689.000, la cual adicionó las «rentas gravables»(renglón 65), sustentada en los artículos 236 y 237 del ET.

En contraste, la actora adujo que los rubros glosados correspondían a unos activos omitidos por valor de \$121.107.000, que identificó y regularizó, mediante la declaración y pago del impuesto de normalización tributaria previsto en el artículo 36 de la Ley 1739 de 2014, previo a la notificación del requerimiento especial. Y que, dado que subsanó la omisión por medio del aludido impuesto de normalización, su adición al patrimonio, desatendía la prerrogativa del artículo 36 *ibidem*, por tratarse de activos previamente normalizados. Al respecto, la DIAN, en el acto que resolvió el recurso de reconsideración, adujo que no controvertía la normalización de activos omitidos, sino el hecho de que la contribuyente no declaró el monto de \$121.110.000 en el patrimonio bruto de la declaración de renta del año 2013, el cual autoliquidó en \$1.115.034.000 (f. 227 vto.), lo que en su criterio justificaba su inclusión en el cálculo de la renta gravable adicionada por comparación patrimonial.

4.1- A la luz de esas alegaciones, destaca la Sala que en el *sub lite* no se discute que la actora omitiera activos durante el período debatido, ni que declaró y pagó el impuesto de normalización tributaria con el fin de sanear la omisión. Las partes tampoco debaten el valor de los activos omitidos, en tanto no resulta relevante el hecho de que entre el monto de activos normalizados (\$121.107.000) y el monto adicionado al patrimonio bruto por parte de la demandada (\$121.110.000) haya una diferencia de \$3.000. Así, la litis trabada entre las partes se circunscribe a una cuestión de derecho, *i.e.*, si los activos normalizados podían añadirse al patrimonio bruto del período debatido y, consecuentemente, sustentar la determinación de una renta gravable por comparación patrimonial.

4.2- Sobre el particular, el artículo 35 de la Ley 1739 de 2014 creó por los años 2015 a 2017 el impuesto de normalización tributaria a cargo de los contribuyentes del impuesto a la riqueza y los declarantes voluntarios que poseyeran activos omitidos o pasivos inexistentes al uno de enero de 2015, 2016 y 2017, respectivamente. En ese sentido, todos los contribuyentes con activos omitidos en períodos anteriores a los referidos tenían la aptitud legal para ser sujetos pasivos del impuesto referido.

Ahora bien, el artículo 39 *ibidem*, reglamentado por el artículo 15 del Decreto 1123 de 2015 (en su versión vigente para la época de los hechos), establece que el incremento patrimonial generado por los activos normalizados «no dará lugar a la determinación de

renta gravable por el sistema de comparación patrimonial, ni generará renta líquida gravable por activos omitidos en el año en que se declaren ni en los años anteriores respecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios» (subraya la Sala), de tal forma que los activos objeto de la normalización, si bien comportan un incremento patrimonial, este carece de efectos impositivos, puesto que no da lugar a una renta gravable en el impuesto sobre la renta.

4.3- Conforme con el marco jurídico delimitado, la Sala con la finalidad de establecer si la adición de \$121.110.000 al patrimonio bruto recae sobre los activos normalizados por la contribuyente, encuentra relevantes los siguientes hechos:

(i) El 26 de julio de 2016, la demandante presentó declaración de corrección del impuesto sobre la renta y complementario del año gravable 2013, en la que mantuvo el patrimonio bruto inicialmente declarado en la suma de \$1.115.034.000, pero incrementó los pasivos declarados inicialmente de \$45.789.000 a \$650.000.000. Igualmente aumentó los ingresos netos, disminuyó los costos y deducciones, aumentó el impuesto a cargo y se autoimpuso multa por corrección, por lo cual autoliquidó un saldo a pagar de \$56.882.000 (todo lo cual incluía la multa por extemporaneidad auto impuesta en la declaración inicial) (f. 143). Esta declaración de corrección fue informada a la demandada en escrito del 27 de julio de 2016 (índice 2).

(ii) El 01 de agosto de 2016, la contribuyente presentó impuesto a la riqueza y complementario de normalización tributaria del período 2016 con Formulario nro. 4401602166882, en el que indicó unos activos omitidos por valor de \$121.107.000; monto sobre el cual aplicó la tarifa del 11,5% para el año 2016. Esta declaración relaciona un número de formulario anterior que no reposa en el expediente y el Recibo Oficial de Pago nro. 4907126597303 está asociado al número de formulario de la declaración del 01 de agosto de 2016, por valor de \$14.079.000, presentada en bancos el 02 de agosto de 2016 (ff. 218 y 219).

(iii) Mediante Requerimiento Especial nro. 322392016000050, del 28 de julio de 2016, la demandada propuso adicionar al patrimonio bruto la suma de \$121.110.000, dada la información suministrada por la contribuyente con ocasión de respuesta al Requerimiento Ordinario nro. 322392015001652, del 09 de diciembre de 2015, en la que señaló un patrimonio bruto a 31 de diciembre de 2013 por valor de \$1.236.143.553 que difería del valor declarado en \$1.115.034.000. La primera de estas cifras coincidía con la reportada en medios magnéticos por terceros, de manera que la administración tomó tal valor como patrimonio bruto, tras lo cual, estableció un patrimonio líquido de \$1.190.355.000, luego de reconocer pasivos solo por valor de \$45.789.000 y, dado que en el período 2012, la demandante había declarado un patrimonio líquido de \$186.245.000 y las rentas ajustaban ascendían a \$ 182.421.000, calculó una renta gravable por comparación patrimonial en la suma de \$821.689.000, que sumada con la declarada, arrojó una renta líquida gravable en \$943.425.000 (índice 2). Este acto fue notificado mediante edicto desfijado el 05 de agosto de 2016.

(iv) La Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412017000077, del 26 de abril de 2017, y el acto que resolvió el recurso de reconsideración, Resolución nro. 992232018000036, del 25 de abril de 2018, modificaron la declaración de corrección conforme con la propuesta del el acto preparatorio.

(v) La demandante al interponer el recurso de reconsideración insistió en que la cifra que adicionaría la autoridad al patrimonio bruto, con base en el cual también cuantificó la renta por comparación patrimonial, hizo parte de la normalización tributaria, cuyos efectos

impositivos proscribía que dieran lugar a renta por comparación patrimonial (f. 221 vto.).

4.4- A la luz de los anteriores hechos relevantes, se observa que antes de que fuera notificado el requerimiento especial, la demandante había normalizado los activos que omitió incluir en la declaración revisada por valor de \$121.107.000, que asegura hacen parte de la cifra que adiciona la parte demandada a su patrimonio bruto -\$121.110.000 con la diferencia hallada por la autoridad-, lo que para la Sala no resulta procedente, por expresa disposición del artículo 39 de la Ley 1739 de 2014, según el cual, el incremento patrimonial generado no podía dar lugar a la determinación de la renta por comparación patrimonial, ni renta líquida gravable por activos omitidos en el año declarado ni en los años anteriores de la declaración de renta-regla que desconoció la demandada-adicionalmente, pese a que la normalización de los activos, había sido efectuada con antelación a la notificación del acto preparatorio.

Por ello, la Sala reconocerá el efecto jurídico previsto en el artículo 39 *ibidem*, y detraerá el valor de los activos normalizados en \$121.110.000 de la glosa a la adición del patrimonio bruto y de la cuantificación de la renta gravable por comparación patrimonial. Prospera el cargo de la demanda.

5- Pasa la Sala a resolver el cargo de nulidad propuesto por la demandante contra el desconocimiento parcial de los pasivos. Al respecto, la actora reprocha que su contraparte restara valor probatorio a los pagarés que aportó para acreditar la existencia de las operaciones de crédito que originaron los pasivos glosados. Puntualmente, señala que los documentos se suscribieron de conformidad con lo previsto en los artículos 621 y 790 del CCo, esto es, señalan fecha cierta y se encuentra determinada la fecha de vencimiento, junto con la discriminación de las personas beneficiarias de los pagos. Su contraparte sostiene que el desconocimiento de los conceptos formulados se fundó en indicios sobre la inexistencia de las operaciones revisadas (*i.e.* inconsistencias en la información determinada en los pagarés, incumplimientos de las obligaciones tributarias de los terceros y registro en el SISBEN de los supuestos acreedores, lo que indicaba la falta de capacidad económica), que no logró desvirtuar la actora, pues, los documentos que aportó al plenario no son pruebas idóneas para acreditar los pasivos glosados. Asimismo, arguyó que la actora se abstuvo de allegar otros medios de prueba para acreditarlos, pese a que tuvo diferentes oportunidades procesales para hacerlo.

De acuerdo con las anteriores alegaciones, se observa que el problema jurídico planteado por las partes se limita a un debate probatorio. En consecuencia, le corresponde a la Sala determinar si los medios de prueba del *sub lite* acreditan la realidad de las operaciones cuestionadas y, por lo tanto, la procedencia de los pasivos en disputa.

5.1- Sobre el asunto debatido, esta Sección ⁴ ha precisado que para corroborar la existencia de las operaciones cuestionadas, la Administración puede practicar los distintos medios de prueba previstos en las leyes tributarias, o en el CGP, en cuanto estos sean compatibles con aquellos, según lo señala el artículo 742 del ET, ya que ninguna norma del ordenamiento tributario fija los medios de prueba conducentes para acreditar la existencia de dichas operaciones, de ahí que su demostración se enmarque en la regla general de libertad probatoria consagrada en el artículo 165 del CGP. De tal forma que, la eficacia probatoria de los medios probatorios aportados para ese fin dependerá «*de [su] mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse*» (artículo 743 del ET), que sería, en el presente caso, la existencia o realidad de los créditos en cuestión, situación en la que los indicios adquieren preponderancia, dado que, si la operación económica es inexistente, por obvias razones no habrá evidencia directa de ese tipo de

afirmación indefinida (*i.e.* inexistencia). De modo que, la inexistencia o simulación de operaciones económicas debe ser acreditada mediante la prueba de otros hechos a partir

⁴ Sentencia del 11 de mayo de 2017 (exp. 21373, CP: Milton Chaves García); del 05 de marzo de 2018 (exp. 21783, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y del 25 de abril de 2018 y del 07 de octubre de 2021 (exps. 21088 y 23149, CP: Julio Roberto Piza).

de los cuales, por inferencia lógica, estas se colijan. Bajo esta premisa, el hecho base debe estar acreditado en el proceso con otros medios de prueba y el hecho indicado debe tener la aptitud de demostrar el hecho desconocido mediante un proceso de inferencia lógica.

Ahora bien, los artículos 767 y 760 del ET, los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad solo podrán declarar a efectos del impuesto sobre la renta, pasivos soportados en documentos con fecha cierta; es decir, documentos registrados o presentados ante un notario, juez o autoridad administrativa, siempre que lleven la constancia y fecha de tal registro o presentación, documentos que serán los medios de prueba idóneos para acreditar la realidad de los pasivos cuestionados, sin perjuicio de que su realidad sea debatida mediante indicios que revelen la simulación de la transacciones, en tanto no resulta suficiente la acreditación meramente formal del pasivo.

5.2- En la misma línea, la Sala también ha precisado que, en virtud del principio general de la carga de la prueba consagrado en el artículo 167 CGP, corresponde al sujeto pasivo demostrar los aspectos negativos de la base imponible (pasivos, costos, gastos, impuestos descontables, compras), pues es quien los invoca a su favor. Así, en virtud del sistema de autoliquidación tributaria, en aquellos casos en los que medie un despliegue probatorio cuya vocación permita cuestionar la veracidad de los hechos consignados en la declaración, el llamado a comprobarlos es el sujeto pasivo o declarante para lo cual puede acudir a todos los medios probatorios previstos «*en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos*» (artículo 742 del ET). En ese contexto, le correspondía a la actora acreditar la realidad de las operaciones o desvirtuar probatoriamente los indicios de la Administración.

5.3- La Sala pone de presente que el análisis probatorio incluirá también los documentos aportados con el escrito de la demanda, pues, en criterio de esta Sección⁵, las reglas de oportunidad probatoria habilitan al obligado tributario para presentar, en sede jurisdiccional, evidencias novedosas respecto de lo discutido en la vía administrativa.

5.4- Delimitado el marco jurídico aplicable al sub examine, la Sala pasa a estudiar las pruebas del plenario, a fin de determinar la realidad de las operaciones cuestionadas y, de esa forma, verificar la procedencia de los pasivos glosados. Al respecto, se encuentran probados los siguientes hechos relevantes:

(i) En la declaración inicial del impuesto sobre la renta del período debatido, la actora registró en el renglón 31 «*deudas*» la suma de \$45.789.000 (f. 7 caa).

(ii) La Administración requirió a la actora para que remitiera información documental y contable sobre cada de las deudas registradas en el renglón 31 (ff. 16 y 17 caa).

(iii) En respuesta a lo anterior, mediante escrito radicado el 08 de julio de 2016, la demandante aportó 17 pagarés y cartas de instrucciones suscritos con sus acreedores por valor total de \$650.000.000 (ff. 69 a 100 caa).

(iv) El 26 de julio de 2016, la actora corrigió la declaración del impuesto sobre la renta de 2013, y ajustó el renglón 31 «*deudas*» a la suma de \$650.000.000 (f. 143).

(v) Mediante el requerimiento especial (ff. 245 a 256 caa), la Administración desconoció pasivos por valor de \$604.211.000 (solo aceptó \$45.789.000 que correspondía a la suma inicialmente declarada) pues encontró que: (a) solo 5 de los 17 presuntos acreedores

⁵ Sentencias del 06 de agosto de 2015 y del 04 abril de 2019 (exps. 20130 y 22331, CP: Jorge Octavio Ramírez) y del 13 de octubre de 2016 (exp. 22165, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

estaban registrados en el RUT (ff. 197, 201, 202, 205 y 209 caa); (b) que ocho de los acreedores pertenecían al SISBEN (ff. 214 a 236 caa); (c) la notaría donde se suscribieron los pagarés se encontraba en el municipio de Talaigua Nuevo, a 13 horas y 47 minutos de distancia de Cartagena (f. 237 caa); y (d) los presuntos acreedores no registraron en sus declaraciones las respectivas cuentas por cobrar o los ingresos por rendimientos financieros. Asimismo, echó de menos que la actora no probara la trazabilidad de los préstamos, el medio de pago, el soporte de abonos, amortizaciones o consignaciones, y además, que no acreditó el pago de intereses. Por lo anterior, consideró que la contribuyente constituyó los pagarés a efectos de soportar pasivos inexistentes.

(vi) En respuesta al acto preparatorio (ff. 166 a 177), la contribuyente no se opuso a las glosas propuestas, y se abstuvo de aportar medios de pruebas adicionales como sustento de los pasivos cuestionados.

(vii) En la liquidación oficial de revisión (ff. 184 a 195), la Administración amplió el número de indicios de inexistencia de los préstamos, para lo cual señaló: (a) irregularidades del documento, (b) las circunstancias en las que se suscribieron los pagarés, (c) el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustanciales de los supuestos acreedores y (d) la capacidad económica de los suscribientes de los documentos.

(viii) Con ocasión del recurso de reconsideración (ff. 199 a 255), la actora se opuso a los rubros glosados, en la que insistió en que los pagarés aportados eran los medios de prueba idóneos de las deudas cuestionadas.

(ix) Al resolver el recurso de reconsideración, la demandada reiteró los indicios que desarrolló en el acto liquidatorio para considerar los pagarés simples documentos formales que no coinciden con la realidad material y confirmó el rechazo de los pasivos glosados (ff. 220 a 230).

(x) En el escrito de la demanda, la actora insistió en que entregó los medios de pruebas idóneos para acreditar la realidad de las operaciones cuestionadas. Aportó nuevamente los pagarés suscritos con los 17 acreedores.

5.5- A la luz de los hechos probados y del derecho aplicable al *sub lite*, la Sala destaca que la Administración desconoció los pasivos registrados por la actora en la declaración de corrección, que se encontraban soportados en 17 pagarés suscritos con acreedores personas naturales, pues, encontró que solo cinco de los terceros estaban inscritos en el RUT, quienes omitieron incluir en su denuncia rentístico la cuenta por cobrar a la actora y los ingresos por los intereses de los créditos. También, porque ocho de los sujetos pertenecían al SISBEN, lo que le permitió inferir que no contaban con la capacidad económica para realizar los préstamos revisados. Asimismo, porque los pagarés no fueron autenticados por los presuntos acreedores a los efectos de darle fecha cierta como lo demanda la normativa fiscal, además de que algunos se suscribieron en Cartagena y se autenticaron en una notaría del municipio de Talaigua, todo lo cual reafirma las inconsistencias enunciadas por la autoridad tributaria. En ese orden, la ausencia de acreditación de la realidad de las operaciones de crédito por parte de la actora, aunado

a la serie de indicios determinados, le permitieron inferir que las operaciones declaradas por la contribuyente –que soportan los pasivos rechazados– fueron inexistentes.

Si bien el artículo 770 del ET, determina que los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, solo podrán solicitar pasivos que estén respaldados por documentos de fecha cierta, esto no excluye la posibilidad de que la administración tributaria indague sobre la realidad de los mismos, caso en el cual no bastará para su reconocimiento con el documento de fecha cierta, pues, dicha prueba no acredita *per se* la realidad material del hecho económico.

Para el caso sometido a análisis, encuentra la Sala que las pruebas aportadas por la demandante no acreditan la realidad de los hechos económicos que originaron los pasivos declarados, solo se tiene la prueba formal de las acreencias (*i.e.* pagarés), cuya realidad fue desacreditada por los indicios que encontró la Administración, y que no desvirtuó la demandante, quien se limitó a aportar en reiteradas ocasiones, dichos documentos. Así, la Sala encuentra que en el *sub examine* los siguientes hechos, ponen de presente la simulación de las operaciones rechazadas por la demandada: (i) las inconsistencias halladas en los 17 pagarés, respecto de los cuales, 13 fueron autenticados por el deudor ante notario el mismo día en una ciudad diferente a la de suscripción y ninguno fue autenticado por los supuestos acreedores, a fin de dotar de fecha cierta el título valor para ofrecer certeza sobre los intervinientes en la operación de crédito, al margen de que la legislación comercial no exija que ese título esté firmado o autenticado por el acreedor; (ii) la ausencia de prueba de la capacidad económica de los acreedores; (iii) la falta de documentos que soportaran la trazabilidad de las operaciones de préstamo; y (iv) la falta de soporte de los pagos, abonos o amortizaciones realizados a los terceros.

5.6-De esta forma, encuentra la Sala que una vez la Administración, sustentada en los indicios, desconoció los pasivos glosados, la actora no allegó prueba que permitiera validar o corroborar la existencia de las operaciones de crédito calificadas como simuladas en los actos demandados; por el contrario, aun cuando se le otorgaron diferentes oportunidades procesales para entregar la información requerida, guardó silencio. Así, limitó su defensa a afirmar y pretender acreditar la existencia de las operaciones mediante las pruebas documentales que las soportaron formalmente, siendo que la Administración no debatió la existencia de los pagarés, sino la realidad de los negocios jurídicos subyacentes. Precisamente esa inactividad probatoria de la demandante reprochada por la Administración, impiden a esta judicatura llegar al convencimiento de que las operaciones se hubieran llevado a cabo. De manera que la Sala no encuentra acreditada la vulneración de las garantías fundamentales invocadas en la demanda. No prospera el cargo de la demanda.

6- Decididos los cargos de apelación y de nulidad planteados por las partes, debe estudiarse la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta a la demandante. Al respecto, la actora aduce que, al desvirtuarse el mayor valor del impuesto determinado por la Administración, desaparecería la sanción por sustracción de materia porque no habría base para tasar la sanción. Sobre el particular, debe tenerse en cuenta que, el artículo 647 describe como hecho infractor, entre otros, la inclusión de pasivos inexistentes, de los que se derive un menor impuesto o un mayor saldo a pagar para el contribuyente. Por ello, dado que en el *sub lite* quedó demostrada la configuración de tal conducta típica, lo cual derivó en la determinación de un mayor valor del impuesto a cargo, la sanción es plenamente procedente.

Sin embargo, como la Sala determinó que los activos normalizados, no debían ser incluidos en el patrimonio, y menos aún considerarlos para efectos del cálculo de la renta líquida por comparación patrimonial, corresponde ajustar el cálculo de la sanción en cuestión, en la parte que correspondía a la citada gosa, así:

Saldo a pagar determinado antes de sanción	\$242.249.000
Saldo a pagar declarado antes de sanción	\$51.711.000
Base de la sanción	\$190.538.000
Porcentaje	100%
Sanción por inexactitud	\$190.538.000

7- Con base en los motivos expuestos, la Sala modificará la sentencia apelada, y en su lugar accederá parcialmente a las pretensiones de la demanda, en lo que respecta a los activos incluidos por la Administración en la renta líquida gravable glosada.

Considerando el cargo de nulidad que prosperó, la liquidación del impuesto sobre la renta a cargo de la actora por el año gravable 2013 se establece así:

Concepto	Demandante	Demandada	Sentencia
Total patrimonio bruto	\$1.115.034.000	\$1.236.199.000	\$1.115.034.000
Deudas	\$650.000.000	\$45.789.000	\$45.789.000
Total patrimonio líquido	\$465.034.000	\$1.190.355.000	\$1.069.245.000
Total ingresos netos	\$201.844.000	\$201.844.000	\$201.844.000
Total costos y deducciones	\$42.392.000	\$42.392.000	\$42.392.000
Renta líquida ordinaria del ejercicio	\$159.452.000	\$159.452.000	\$159.452.000
Renta líquida	\$159.452.000	\$159.452.000	\$159.452.000
Total renta exenta	\$37.716.000	\$37.716.000	\$37.716.000
Rentas gravables	\$123.204.000	\$821.689.000	\$700.579.000
Renta líquida gravable	\$244.940.000	\$943.425.000	\$822.315.000
Total Ingresos obtenidos período gravable	\$201.844.000	\$202.085.000	\$202.085.000
Aportes obliga. SSS a cargo empleado	\$7.392.000	\$6.720.000	\$6.720.000
Renta gravable alternativa (base del IMAN)	\$194.452.000	\$195.365.000	\$195.365.000
Impuesto sobre la renta líquida gravable	\$65.665.000	\$296.165.000	\$256.202.000
Impuesto mínimo alternativo nacional-IMAN	\$16.106.000	\$14.209.000	\$14.209.000
Impuesto neto de renta	\$65.665.000	\$296.165.000	\$256.202.000
Total impuesto a cargo	\$65.665.000	\$296.165.000	\$256.202.000
Total retenciones año gravable 2013	\$13.954.000	\$13.954.000	\$13.954.000
Saldo a pagar por impuesto	\$51.711.000	\$282.211.000	\$242.249.000
Sanciones	\$5.171.100	\$240.040.000	\$200.078.000
Total saldo a pagar	\$56.882.100	\$522.251.000	\$442.327.000

8- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme a lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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 los ordinales primero y segundo de la sentencia apelada, los cuales quedarán así:

*Primero: **Declarar** la nulidad parcial de la Resolución nro. 322412017000077, del 26 de abril de 2017, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la DIAN profirió liquidación oficial de revisión por el impuesto de renta del año gravable 2013; y de la Resolución nro. 992232018000036, del 24 de abril 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, 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, **establecer** como liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2013, a cargo de la actora, la contenida en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia y **fijar** la sanción por*

inexactitud en la suma de \$190.538.000.

⁶ La sanción por valor de \$200.078.000, se integra por la sanción de inexactitud por valor \$190.538.000, mas las sanciones autoliquidadas por la contribuyente por extemporaneidad y corrección, las cuales fueron ajustadas por la administración a \$3.283.000 y \$5.249.000, respectivamente, e incrementadas en el 30%, lo que equivalió a \$1.008.000, en aplicación del artículo 701 del ET.

2. Sin condena en costas en segunda instancia.

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

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

<i>(Firmado electrónicamente)</i> MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO Presidenta	<i>(Firmado electrónicamente)</i> STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
<i>(Firmado electrónicamente)</i> MILTON CHAVES GARCÍA	<i>(Firmado electrónicamente)</i> WILSON RAMOS GIRÓN