



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., dieciocho (18) de julio de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2016-01275-01 (26195)
Demandante: GOT
Demandada: DIAN

Temas: Renta 2010. Valor patrimonial inmuebles. Activos fijos y movibles.
Soporte de pasivos. Comparación patrimonial.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 27 de enero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Sala de Oralidad, que resolvió (f. 272 vto. cp1):

Primero. Declarar la nulidad parcial del acto administrativo demandado, la cual comprenderá únicamente el renglón 67 descrito en el párrafo 115 de esta providencia, de acuerdo a las razones expuestas en la parte motiva.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, disponer que la sanción por inexactitud asciende únicamente a la suma de \$213.970.000, y, en caso de que se haya pagado, la entidad demandada estará obligada a devolver la diferencia.

Tercero. Negar las demás pretensiones de la demanda, según lo expuesto en la parte motiva.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 052412016000008, del 19 de abril de 2016 (ff. 6 a 18 cp1), la Administración modificó la declaración del impuesto sobre la renta de la actora, correspondiente al año gravable 2010, para incrementar el patrimonio líquido en virtud de un mayor valor de algunos activos -terrenos- y el desconocimiento parcial de pasivos, lo que derivó en la determinación del impuesto por el sistema de comparación patrimonial. Igualmente, el fisco rechazó una porción de los costos de venta de inmuebles y la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, con lo cual ajustó la renta líquida por el sistema ordinario, sin perjuicio de calcular la obligación tributaria por el primer sistema. Por último, la Administración recalculó una sanción por corrección e impuso sanción por inexactitud. La actora demandó la liquidación oficial vía *per saltum*.

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 parte demandante formuló las siguientes



pretensiones (ff. 19 a 20 cp1):

Primero. Declárese la nulidad del acto administrativo contenido en la liquidación oficial de revisión No. 052412016000008 de fecha 19 de abril del año 2016, proferida por la ... DIAN, ...

Tercero. Como consecuencia de la declaración de nulidad anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se ordene a la ... DIAN lo siguiente:

Declarar que el saldo a favor del periodo fiscal determinado en la declaración previamente mencionada, por valor de \$1.382.000 es correcto.

Declarar que no procede la sanción por inexactitud impuesta en contra de mi representada.

Declarar que la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2010 de fecha 12 de julio del año 2013 y su corrección que presentó mi representada, está en firme.

Cuarto. Condenar en costas y agencias en derecho a la DIAN ..., de conformidad con el artículo 188 del ... [CPACA] ... en concordancia con los artículos 361 y 365 del Código General de Proceso (Ley 1564 del año 2012).

Invocó como vulnerados los artículos 29 de la Constitución; 138 del CPACA; 20 y 685 del Código de Comercio (C de Co); 58, 158.3, 560, 647, 691, 702, 710, 712, 720 y 770 del ET (Estatuto Tributario); 47 del Decreto 825 de 1978; y 2.º del Decreto 1766 de 2004. El concepto de violación planteado en la demanda inicial (ff. 23 a 25 cp1) y su adición (ff. 74 a 87 cp1) se sintetiza así:

Adujo que los actos violaron las normas en que debían fundarse e incurrieron en falsa motivación. A tales efectos, manifestó que la liquidación oficial estableció la obligación de llevar libros de contabilidad, basándose en que su actividad principal era las labores inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados, lo que correspondía a un acto mercantil según el artículo 20.2¹ del C de Co. Sin embargo, descartó la realización de tales actos y precisó que realizó su actividad mediante la suscripción de un contrato de cesión de derechos litigiosos en un juicio de pertenencia donde fungió como cesionaria, en virtud del cual adquirió tres inmuebles («Culebrero», «La Loma» y «Los Campos») por prescripción adquisitiva de dominio. Al respecto, explicó que estos derechos no fueron enajenados ni cedidos a terceros, de ahí que no tenía obligación de llevar libros de contabilidad, razón por la cual el rechazo de pasivos, costos y deducciones era ilegal.

Respecto a la modificación de la declaración, alegó que la liquidación oficial invocó el artículo 712 del ET, el cual determinaba que esta debía contener las bases de cuantificación del tributo, marco en el cual la DIAN advirtió que modificaría el denuncia privado «*determinando por el sistema de renta por comparación patrimonial, adicionando activos, rechazando costos, deducciones y fijando sanciones por corrección e inexactitud*», por lo que no se incluyó el rechazo de pasivos y se anulaba la determinación de tributos y sanciones con fundamento en el desconocimiento de estos, acorde con el artículo 730.4 del ET, que determinó como causal de nulidad la omisión de las bases gravables. Igualmente, el artículo 47 del Decreto 825 de 1978 señaló que la liquidación que omitiera la explicación de las modificaciones efectuadas era nula frente a los puntos no explicados. En consecuencia, los pasivos debían ser aceptados, lo que derivaba en la inexistencia de la renta líquida gravable por comparación patrimonial y, al no haberse aplicado subsidiariamente el sistema de renta ordinaria, la declaración privada adquirió firmeza.

¹ La adquisición a título oneroso de bienes muebles con destino a arrendarlos; el arrendamiento de los mismos; el arrendamiento de toda clase de bienes para subarrendarlos y el subarrendamiento de los mismos.



Frente a la «*omisión de activos*», precisó que su inconformidad radicaba en la base que tomó la demandada para determinar la extensión de los predios adquiridos, el costo de adquisición, el costo de venta, el saldo en extensión y su costo, pues la Administración tomó dos bases: para los predios Los Campos y El Culebrero, el área señalada en la sentencia proferida en el proceso de pertenencia (401.30 M2 y 804.790 M2, respectivamente) y, para el predio La Loma, lo señalado por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi IGAC (1.153.000 M2). En cambio, la contribuyente tomó el área establecida por el IGAC según los certificados de paz y salvo municipal de impuesto predial: Los Campos -352,731 M2-, El Culebrero -565.000M2- y La Loma -1.153.000M2- [este último no difería con los datos del fisco]. Sobre el particular, precisó que el desenglobe del predio El Culebrero se protocolizó en la Escritura Pública 674 del 05 de abril de 2011, según la cual el área real del predio eran 565.000 M2 y no las 80 hectáreas más 4.790 M2 que figuraba en el título de adquisición. Anotó que, a diferencia de la demandada, conservó uniformidad en la fuente y manifestó que, según la DIAN, la actora adquirió 2.539.170 M2 cuando en realidad adquirió 1.084.561 M2².

Respecto al costo de adquisición, señaló que la demandada tomó el valor pactado en el contrato de cesión (\$900.000.000), mientras que la actora, dada la situación atípica (adquisición de derechos litigiosos) lo determinó con fundamento en varios aspectos: (i) no estar obligada a llevar contabilidad; (ii) el valor registrado en la Oficina de Instrumentos Públicos de los predios fue de \$0; (iii) los \$400.000.000 pagados al cedente de los derechos litigiosos en 2010, que era un abono al valor convenido; (iv) el avalúo catastral de los predios a la fecha en que se otorgó la propiedad (30 noviembre de 2009) y el que tenían a la fecha del registro en la oficina de instrumentos públicos. Así, con el fin de mantener «*uniformidad con la base utilizada para determinar la extensión*», optó por el avalúo catastral que tenían los predios a 31 de diciembre de 2009, lo cual fue dividido en la correspondiente área (Los Campos 197.543.000; La loma 643.592.000 y El Culebrero 188.370.000, para un total de \$1.029.505.000).

Luego se refirió al costo de venta de los predios y señaló que la demandada lo determinó con base en el metro cuadrado promedio, lo que desfiguraba su valor a 31 de diciembre de 2010, dado que cada uno tenía un costo diferente. Por su parte, la demandante lo determinó a tenor de su avalúo catastral y área registrada en los certificados catastrales [dividió el avalúo catastral en el área en M2 y lo multiplicó por el número de metros vendidos, de los predios Los Campos y La Loma]. Más tarde, para obtener el saldo de los predios que permanecieron en el patrimonio, restó del área adquirida, aquella que fue enajenada y el resultado lo multiplicó por el avalúo catastral. Tras esto, afirmó que existía una diferencia de interpretación o de criterio con la demandada frente a la extensión de los predios adquiridos y la determinación de sus costos, lo que llevaba a concluir que no había lugar a incrementar el patrimonio. Por ello, se configuró falsa o errónea motivación.

En relación con los pasivos, luego de insistir en que no debía llevar contabilidad y, en consecuencia, le aplicaba el artículo 770 del ET, reprochó que el fisco desconoció la deuda porque la letra de cambio no fue firmada por la actora [girada], pese a que en el requerimiento especial se advirtió que al respaldo del título «*aparece el sello de presentación ante el Juzgado Sexto Civil del Circuito de Popayán el día 15 de septiembre de 2010, con firma de la secretaria de este y de la contribuyente*». Sin embargo, la liquidación oficial señaló que no estaba firmada, de modo que se vulneró el principio de correspondencia. Además, arguyó que el artículo 685 del C de Co establecía que la aceptación constaría en el título por medio de la palabra «*acepto*», la cual se encontraba figuraba vertical. Igualmente, la norma previó que la firma del girado era suficiente para que la letra se tuviera por aceptada, lo

² Se advierte que el área del solo predio La Loma (1.153.000M2), cuya área no se discute, supera el área total que señala la actora.



que estaba acreditado, y por ello, la deuda por \$390.000.000 debía aceptarse.

Sobre el pasivo con el cedente por \$500.000.000, defendió su existencia con la constancia allegada por la actora ante el Juzgado Sexto del Circuito de Popayán respecto a su compromiso de cumplir con las obligaciones previamente adquiridas; el contrato de cesión de derechos litigiosos, la relación de escrituras públicas celebradas en cumplimiento de las instrucciones del cedente (acreedor), la declaración juramentada del cedente en la que mencionó la venta de derechos litigiosos por \$900.000.000 en 2009, cuya cuota inicial fue la escrituración a las personas señaladas por el cedente en cuantía de \$400.000.000, lo cual arrojó un saldo por pagar de \$500.000.000, al igual que con la «relación de personas a las que la demandante debía escriturar lotes y los valores de los mismos». Afirmó que la demandada -sobre bases equivocadas- rechazó \$174.842.000 por concepto de costos declarados, pues desconoció que no debía llevar contabilidad, el hecho que a los predios vendidos no se les podía dar el tratamiento de «activos movibles» e insistió en que la DIAN incurrió en los prenotados yerros sobre la extensión de los predios y la determinación de sus costos asociados.

En lo concerniente a la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, afirmó que el inmueble en cuestión, del cual era titular en un 50%, fue adquirido en un remate promovido por la Administración y se financió con un préstamo obtenido de su padre, cuyo soporte era la letra de cambio. Posteriormente, este fue arrendado (01 de noviembre de 2010) por un año según el respectivo contrato y recibos de pago de los meses de noviembre y diciembre de ese año, ingresos que fueron aceptados por la DIAN. Expuso que el inmueble fue objeto de reparaciones locativas durante 2011, mientras se encontraba en el extranjero. Más tarde, cuando decidió radicarse permanentemente en Cali (2013), decidió ocupar «una parte del inmueble, lo cual fue informado a la DIAN mediante corrección del Rut el 14 de febrero de 2013», por esto, era lógico que al momento de las visitas de la DIAN (junio 2014) el inmueble ya estuviera habitando, por lo que el rechazo solo procedía a partir de 2013, sin perjuicio que parte del bien continuaba arrendado. Tras esto, sostuvo que al encontrarse acreditadas las condiciones del artículo 2 del Decreto 1766 de 2004 y del Concepto DIAN 083393 de 2006, la deducción era procedente.

Con fundamento en lo anterior, estimó que los hechos y cifras declarados fueron completos y verdaderos, por lo que no procedía la sanción por inexactitud. Sin perjuicio de ello, invocó como causal exculpatoria la diferencia de criterios, en la medida que «el menor valor a pagar se derivó de errores de apreciación o diferencias de criterio».

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 38 a 57 y 117 a 130 cp1). Luego de señalar que la actuación obedeció a sus amplias facultades de fiscalización que aplicaron el artículo 236 del ET, así como la expedición oportuna de los actos y la observancia al derecho de defensa de la contribuyente, sostuvo la actora inició labores en septiembre de 2010 y su actividad económica principal correspondía al código CIU 6810 (actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados), lo cual era un acto mercantil y la acredita como comerciante según el 20.2 del C de Co, razón por la cual estaba obligada a llevar libros de contabilidad (art. 19.3 ídem) y, por ello, no era posible aplicar el artículo 770 del ET [prueba de pasivos con documento de fecha cierta].

Adujo que la demandante dio a los terrenos el tratamiento de activos fijos y los declaró por el avalúo catastral, lo que era errado porque su actividad económica era mercantil y, en consecuencia, los predios debían declararse por su costo fiscal (art. 277 del ET). En esa línea, pudo establecer que los «terrenos» fueron adquiridos con el ánimo de venderlos,



a tal punto que de forma «*casi inmediata*» a su adquisición inició los trámites para su desenglobe y enajenación. Además, destacó que, en virtud del Auto de Verificación o Cruce 052382014000231, del 31 de marzo de 2014, el apoderado general de la obligada sostuvo que las actividades económicas de su mandante correspondían a «*rentista de capital y actividades inmobiliarias por venta de lotes en Popayán, donde queda el centro de sus negocios*». En este marco, señaló que los predios no podían clasificarse como activos fijos, sino muebles de acuerdo con el artículo 60 ídem, porque se enajenaban en el giro ordinario de los negocios y debían declararse por su costo fiscal (artículo 67 *ejusdem*).

Igualmente, advirtió que el único valor establecido como precio de adquisición fue el pactado por la cesión de los derechos litigiosos en el proceso de pertenencia por \$900.000.000, del cual derivó la adjudicación de los predios en cuestión por sentencia judicial, que hacía las veces de la escritura pública. Explicó que, con base en esta información y el número de metros cuadrados adquiridos, estableció el costo de los terrenos vendidos mediante la división del valor de adquisición en el número de metros cuadrados adquiridos, lo cual fue multiplicado por los M2 enajenados y motivó el rechazo como costo de enajenación de los lotes la suma de \$174.841.908, pues la actora no demostró contablemente los costos solicitados e incumplió los artículos 771.2 y 772 del ET, donde la no presentación de libros contables constituía indicio en contra de la contribuyente (art. 781 *ibidem*) y agregó que la procedencia fiscal estaba condicionada a la existencia de documentos soporte con los requisitos de los artículos 107 y 177-2 ídem.

Se opuso a la afirmación de su contraparte sobre la improcedencia del incremento patrimonial por determinarse erróneamente el área adquirida, pues acotó que, como una gran parte de los predios fueron desenglobados y enajenados, estableció el número de metros cuadrados que quedaron en existencia y valorizarlos a fin de determinar el monto a declarar como inventario en el patrimonio bruto, según las hojas de trabajo obrantes en el expediente, lo que dio como resultado un valor de \$523.786.000 y, como la demandante los reportó por \$478.449.000, adicionó la diferencia de \$45.336.908. Así, previa alusión a los artículos 236 y 237 del ET, señaló que la investigación determinó una diferencia no justificada en el patrimonio líquido por omisión de activos en el citado valor e incluir pasivos no demostrables por \$890.000.000 [\$500.000.000 con el cedente de los derechos litigiosos y \$390.000.000 con su padre, que pretendía demostrar con la letra de cambio] por no soportarse con documentos idóneos, pues en materia tributaria existía tarifa legal, de manera que los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad debían probarlo con documentos de fecha cierta y, en caso contrario, debían hacerlo con documentos idóneos que observaran los artículos 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993. Por su parte, las decisiones del fisco debían soportarse en hechos probados. Adujo que la omisión de activos y la inclusión de estos pasivos no probados derivó en la determinación de una renta líquida por comparación patrimonial por \$697.104.000.

En relación con la deuda con Antonio Ordóñez Aragón por \$390.000.000, se opuso a la «*falta de correspondencia*» entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión porque los argumentos de los actos eran idénticos. Asimismo, alegó que la deuda no fue debidamente soportada. Aseguró que la letra de cambio aportada incumplió los requisitos mínimos para considerarse como un título valor, en la medida que no estaba firmada por la demandante en señal de aceptación, de ahí que incumplió los artículos 671, 678, 685 y 689 del C de Co y 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993. Del mismo modo, manifestó que el acreedor no declaró la cuenta por cobrar o sus rendimientos. Respecto a la deuda de \$500.000.000 con el cedente de los derechos litigiosos, afirmó que no se soportó con documentos idóneos de fecha cierta. Resaltó que, en la declaración juramentada del 29 de julio de 2015, el cedente sostuvo que la demandante «*nunca canceló esa deuda*». De igual forma, el tercero puso en su conocimiento que la acreencia no fue incluida en la



declaración de renta del 2010 porque fue «negada ... y no tenía un título que respaldara su cobro». Por último, destacó que, al tratarse de un obligado a llevar contabilidad, las deudas debían respaldarse en registros contables y documentos idóneos.

Sobre la deducción en inversión de activos fijos reales productivos, alegó que el hecho de que la actividad económica de la actora fuera inmobiliaria no implicaba que la sola adquisición de inmuebles implicaba que estos fueran productores de renta, pues lo anterior dependía de su uso o destinación. Mediante visitas del 31 de marzo y del 05 y 11 de junio de 2014, determinó que el bien no fue destinado a la actividad productora de renta, pues «una vez adquirido estuvo desocupado por un término aproximado de 9 años». De igual forma, el apoderado general de la actora sostuvo que el bien era utilizado «como casa de habitación de la contribuyente, que cohabita con sus padres y su hermana». Así, afirmó que el propósito de la adquisición del inmueble no fue incorporarlo a la actividad productora de renta, de ahí que no estaban acreditados los requisitos del artículo 2 del Decreto 1766 de 2004 para la procedencia de la deducción, pues el bien no participó en forma directa y permanente en la actividad productora ni fue depreciado.

Finalmente, defendió la sanción de inexactitud porque la contribuyente omitió activos, incluyó pasivos inexistentes y reportó costos y deducciones improcedentes, lo que derivó en la determinación de un menor impuesto a cargo. En ese orden, la demandante suministró información equivocada e incompleta en su declaración y utilizó factores falsos o desfigurados, lo que se enmarcaba en el artículo 647 del ET. Adicionalmente, desestimó la ocurrencia de «diferencia de criterios» en virtud de las razones fácticas y legales que motivaron las modificaciones.

Sentencia apelada

El tribunal anuló parcialmente la liquidación oficial de revisión solo para aplicar el principio de favorabilidad respecto de la sanción por inexactitud (art. 282 de la Ley 1819 de 2016).

Luego de contextualizar quiénes tenían la calidad de comerciantes, así como los actos considerados mercantiles y la obligación de llevar libros de contabilidad, destacó que la información del Rut reflejó que la actividad económica principal y secundaria de la actora era la 6810 (actividades inmobiliarias) y 0090 (rentista de capital). Asimismo, destacó que el apoderado general de la actora, en la visita realizada al domicilio de la demandante el 05 de febrero de 2014, sostuvo que «ella era rentista de capital y realizaba actividades inmobiliarias de ventas de lotes en Popayán en forma directa sin expedir facturas». Adicionalmente, observó que la demandante celebró múltiples «negocios de compra, desenglobe y venta de inmuebles en Popayán» durante los años 2009 y 2010, que consistieron en la compra de 3 lotes de terrenos por valor total de \$56.332.000, el desenglobe de 6 lotes en 26 predios y la venta de 17 de ellos, la división material de dos lotes diferentes y la venta de múltiples inmuebles ubicados en la vereda Morinda (Popayán). Así, concluyó que la actora se dedicaba a comprar lotes, desenglobarlos y venderlos, lo que se enmarcaba en el artículo 20.1 del C de Co, la cual era una actividad permanente y, en consecuencia, ostentaba la calidad de comerciante y tenía la obligación legal de llevar libros de contabilidad.

En relación con la determinación del patrimonio bruto, consideró que, como la actora debía llevar contabilidad, debió declarar los predios por su costo fiscal, el cual estableció la DIAN con el valor de adquisición y la extensión de los predios señalada en la sentencia del proceso de pertenencia, lo que correspondía por ser el título por el cual se adquirió el bien, razón por la que desestimó el avalúo catastral. En el mismo sentido, validó el rechazo de \$174.842.000 establecerse el costo sobre bases equivocadas, pues lo cierto era que los predios fueron adquiridos como activos movibles.



Frente a los pasivos, concluyó que, como la actora estaba obligada a llevar libros de contabilidad, las deudas debieron sustentarse con esta y sus respectivos soportes. En el caso de la deuda por \$390.000.000, señaló que la «*supuesta*» presentación personal de la fotocopia de la letra de cambio era ilegible y se desconocía a qué autoridad pertenecía el sello. Además, el título no estaba suscrito por la demandante. Frente al pasivo por \$500.000.000, destacó la inexistencia de un documento que lo soportara, así como la falta de inclusión del crédito en la declaración de renta del acreedor.

Igualmente, desestimó la deducción por inversión en activos fijos reales productivos bajo la consideración de que, si bien el inmueble estuvo arrendado, eso no demostraba que fuera una inversión de la citada naturaleza, pues no se demostró que la actividad productora de renta de la actora fuera el arrendamiento de bienes inmuebles, de manera que este era un hecho aislado en su actividad, que consistía en la compra, división y venta de bienes rurales, por lo que no era aplicable la deducción del artículo 158.3 del ET.

Por último, determinó la procedencia de la sanción por inexactitud, porque la actora «*omitió activos e incluyó pasivos, deducciones y otros costos improprios*», lo que generó un menor impuesto a cargo, sin consideración a la «*demonstración del dolo e intención de defraudar al Estado*». Sin embargo, ajustó la multa al 100% del mayor valor a pagar en virtud del principio de favorabilidad.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión de primera instancia (ff. 275 a 281 cp1). Partió de señalar que la Administración se fundó en situaciones y hechos no probados y desconoció sus argumentos y pruebas. Adujo que el hecho económico realizado en 2009 y 2010 no fue el que concluyó la Dian, que interpretó que realizó la actividad mercantil descrita en el artículo 20.2 del C Co, atinente a la adquisición a título oneroso de bienes muebles con destino a arrendarlos, para señalar que tenía la calidad de comerciante y, por tanto, debía llevar contabilidad, pues como fue demostrado con contratos, escrituras, certificados de libertad, desenglobes y recibos de impuesto predial, los predios adquiridos en el proceso de pertenencia fueron enajenados y nunca arrendados, de manera que el hecho económico no podía enmarcarse en el citado numeral, de manera que la Administración vulneró el artículo 742 del ET y se configuró una falsa motivación.

Luego, indicó que el tribunal no resolvió el problema jurídico planteado en la fijación del objeto de litigio de la audiencia inicial³, pues corrigió los yerros de la DIAN al establecer que su actividad mercantil correspondía a la del artículo 20.1 del C de Co y no al artículo 20.2 *ibidem*, pese a que la alusión a la primera disposición no fue expuesta por la demandada como fundamento legal de la liquidación oficial de revisión ni en sus intervenciones en sede jurisdiccional. Inclusive, la contestación de la demanda no refutó el cargo de falsa motivación, por ende, la decisión fue *ultra* y *extra petita*, agravó su situación, transgredió los principios de congruencia y justicia rogada y, en consecuencia, el derecho de contradicción y defensa como parte fundamental del debido proceso. En ese sentido, quien adujo la infracción tenía el deber de informar al juzgador las disposiciones vulneradas, para que este determine si la conducta era lesiva del derecho contenido en la norma invocada, con lo que el *a quo* se excedió en sus atribuciones.

³ De acuerdo con la información consignada en el Acta de Audiencia Inicial nro. 35, del 05 de junio de 2018 (ff. 139 a 143), el litigio para el *a quo* se contrajo a «*determinar si hay lugar a declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 052412016000008, del 19 de abril de 2016, (...) declarándose a título de restablecimiento del derecho la firmeza de la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2010, de fecha 12 de julio de 2013 y su corrección*».



Igualmente, señaló que uno de los argumentos que fundamentó la demanda inicial consistió en la vulneración al principio de confianza legítima, pues el emplazamiento para corregir -aceptado parcialmente-, la indujo a «continuar cumpliendo con su obligación tributaria en el formulario de declaración de renta (...) para personas naturales no obligadas a llevar contabilidad».

Seguidamente, cuestionó que el tribunal confirmara el incremento de los activos, el desconocimiento de pasivos soportados con documento de fecha cierta y el rechazo a los costos y gastos causales, necesarios y proporcionales, pues esto desconocía el período anual de renta y su causación el 31 de diciembre de 2010. Aseguro que se desconoció el momento de realización de los costos y gastos y el cierre fiscal para identificar los activos, pasivos y patrimonio. A manera de ejemplo, subrayó el rechazo del pasivo de \$500.000.000 correspondiente al contrato de cesión de derechos a título oneroso, ya que esa deuda existía a 31 de diciembre de 2010 según el contrato autenticado o con presentación personal y fue corroborado con el testimonio recaudado por la DIAN. Cuestionó que el ministerio público guardara silencio en primera instancia, pese a que se discutía el patrimonio público y la violación a sus derechos fundamentales.

Resaltó que, desde la perspectiva de la demandada, la condición de comerciante obligada a llevar contabilidad fue soportada con la actividad económica (Código CIU 6810) relacionada en el Rut el 24 de septiembre de 2010 y, a partir de ello, la Administración fundamentó su actuación bajo el rigor del procedimiento contable. Así, el reconocimiento de activos, pasivos, costos y deducciones se sustentó en las características de los soportes contables del Decreto 2649 de 1993 y los requisitos de la contabilidad. Asimismo, destacó que: (i) las transacciones cuestionadas ocurrieron entre noviembre de 2009 (cesión) y febrero de 2010 (venta de lotes) y hasta el 15 de septiembre de 2010 (préstamos soportado con la letra de cambio; y que, entre el 24 de septiembre y el 31 de diciembre no existió transacción de activos, pasivos, costos y gastos objetados, lo que podría considerarse como falsa motivación (ii) la DIAN no precisó su condición entre el 01 de enero y el 24 de septiembre de 2010; y (iii) la demandada no impuso la sanción por irregularidad en la contabilidad consagrada en los artículos 654 y 655 del ET.

Sobre los pasivos rechazados, aseguró que cumplían «los requisitos como persona no obligada a llevar contabilidad, pero también como si estuviera obligada a llevarla entre el 01 de enero y el 24 de septiembre de 2010, por contar con fecha cierta, fechados y autorizados por quienes intervienen en ellos» (arts. 767 y 770 del ET). Al respecto, expuso que la deuda por \$500.000.000 fue soportada con el contrato de cesión de derechos litigiosos autenticado en la Notaría 21 del Círculo de Cali del 30 de noviembre de 2009, la sentencia del 18 de diciembre de 2009 y la declaración juramentada suministrada por el cedente ante la DIAN, en la cual constaba que del pasivo por \$900.000.000 quedó un saldo de \$500.000.000. Frente al pasivo de \$390.000.000, su existencia fue acreditada mediante una letra de cambio con fecha cierta (nota de presentación personal). Frente al incremento del patrimonio bruto, adujo que el cuestionamiento efectuado por el fisco obedeció a que la entidad los consideró como «activos móviles» y por el rechazo sin sustento a pasivos en \$890.000.000.

Después, señaló que la demandada desconoció costos y deducciones por inversiones en activos fijos reales productivos, cuya definición transcribió (Concepto 08809 de 2011) y anotó que, en ese marco, la Dian desatendió la deducción. Adujo que los costos rechazados por \$174.841.908 cumplían los requisitos del artículo 107 del ET para su deducibilidad y correspondían a los siguientes rubros: (i) «estudio técnico» por \$70.000.000, soportado mediante un contrato de prestación de servicios y comprobantes de egreso que daban fe del pago de los honorarios al contratista; (ii) gastos legales de \$50.000.000 amparados en el correspondiente comprobante de egreso; y (iii) pago de impuestos prediales por \$54.800.000, justificado en los correspondientes recibos de pago.



A modo de conclusión, señaló que «hasta el 24 de septiembre de 2010, fecha de registro en el Rut, tenía la calidad (para efectos fiscales) de persona natural no obligada a llevar contabilidad», lo cual estaba reforzado por el hecho que el fisco no demostró que sus actividades en la vigencia investigada correspondían a las del artículo 20.2 del C de Co. Adicionalmente, no tenía sustento que el incremento de activos y el cálculo de los costos fiscales a partir de estar obligada a llevar contabilidad; los pasivos cuestionados contaban con documentos de fecha cierta que soportaban su inclusión en la liquidación privada, era improcedente el incremento del patrimonio bruto por clasificar la demandada los «terrenos» como activos movibles. Así, como los anteriores elementos sustentaron la cuantificación de la renta por el sistema de comparación patrimonial y estos no se fundaban en hechos demostrados, se violaba el artículo 730.4 del ET. Añadió que las deducciones y costos estaban debidamente soportados en el contrato de cesión de derechos litigiosos, comprobantes de egresos y el pago del impuesto predial unificado.

Pronunciamientos finales

No hubo pronunciamiento contra el recurso interpuesto y el ministerio público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de la liquidación oficial de revisión demandada, atendiendo los cargos de impugnación planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que anuló parcialmente el acto demandado solo para aplicar favorabilidad respecto de la sanción impuesta. Concretamente, corresponde definir si (i) la sentencia impugnada es incongruente por aplicar una disposición no invocada expresamente por la demandada (artículo 20.1 del C de Co), para concluir que la actora estaba obligada a llevar contabilidad y, en esa medida, establecer si la decisión fue *ultra y extra petita*; (ii) los pasivos cuestionados fueron debidamente soportados a tenor de las normas vigentes; (iii) fue improcedente el aumento al patrimonio bruto y por ello no procedía la renta gravable especial por comparación patrimonial y (iv) era improcedente la sanción por inexactitud.

2- Preliminarmente, la Sala advierte que la actora incluyó aspectos nuevos en el recurso de apelación, relativos a que el rechazo de los «costos y deducciones» desconoció el período anual del impuesto cuya causación era 31 de diciembre de 2010 y que las expensas rechazadas, que señala incurridas por concepto de impuesto predial, asesorías legales y la elaboración de estudios técnicos, estaban debidamente soportadas y observaban las reglas generales para su deducibilidad (artículo 107 del ET), pues acorde con la demanda y su adición, la oposición al rechazo de costos [por valor de \$174.842.000] se fundó en que la DIAN había utilizado «costos promedio por metro cuadrado» para los terrenos vendidos durante la vigencia investigada, lo cual había desfigurado su valor a 31 de diciembre de 2010. Tampoco hizo parte de la demanda ni de su reforma la argumentación en torno a la supuesta vulneración al principio de confianza legítima al inducirse a la actora a declarar en el formulario de no obligados a llevar contabilidad. Así, la Sala se abstendrá de abordar su estudio por cuanto su análisis excedería la competencia asignada al juez de segunda instancia, quien debe limitar su revisión a los aspectos aducidos y controvertidos en el trámite de primer grado (art. 328 del CGP), en garantía del derecho de defensa de la contraparte y del debido proceso.

Tampoco se pronunciará la Sala respecto de la aseveración de la apelante relativa a que el ministerio público guardó silencio en primera instancia pese a estar en discusión el patrimonio público y que hubo una violación flagrante a sus derechos fundamentales,



pues esto no corresponde a un reparo concreto respecto a la decisión de primera instancia, lo cual es igualmente aplicable respecto del reclamo de la apelante sobre la vulneración al principio de confianza legítima por la aceptación parcial de la corrección a la declaración tributaria con ocasión al emplazamiento para corregir, por haberse inducido a continuar cumpliendo su obligación tributaria en el formulario de declaración de renta diseñado para personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, lo cual tampoco constituye un cuestionamiento a la decisión del tribunal.

Asimismo, se advierte que no se abordará las glosas iniciales que se proyectaron en una mayor renta líquida por el sistema ordinario, esto es el costo de ventas de los inmuebles enajenados y el beneficio consagrado en el artículo 158-3 del ET (inversión en activos fijos reales productivos), en su versión vigente para la época de los hechos, comoquiera que la autoridad optó por determinar la renta líquida y, en consecuencia, el mayor impuesto, por el sistema de comparación patrimonial.

3- Precisado lo anterior, se observa que la apelante adujo que el hecho económico realizado en los años 2009 y 2010 no correspondió a las actividades mercantiles descritas en el artículo 20.2 del C de Co, en la medida que los «terrenos» obtenidos por prescripción adquisitiva « *fueron enajenados y nunca se arrendaron*» (f. 276 vto. cp1), como se desprende de los contratos, escrituras públicas, certificados de tradición y libertad, desglobes y recibos de pago de impuesto predial allegados al proceso. Igualmente, argumentó que la decisión impugnada desconoció los principios de congruencia y justicia rogada, teniendo en cuenta que el *a quo* concluyó de forma *extra y ultra petita* que la contribuyente estaba obligada a llevar libros de contabilidad por la realización de las actividades mercantiles enunciadas en el artículo 20.1 del C de Co, lo que nunca fue señalado por la DIAN como fundamento legal de la liquidación oficial de revisión ni en sus intervenciones en sede jurisdiccional, pues que el fisco defendió tal postura basándose en el artículo 20.2 *ibidem*.

Adicionalmente, precisó que la Administración soportó la obligación de llevar libros de contabilidad en su actividad económica (Código CIIU 6810) reportada en el Rut el 24 de septiembre de 2010, sobre lo cual precisó que: (i) las transacciones cuestionadas ocurrieron entre noviembre de 2009 y el 15 de septiembre de 2010; (ii) la DIAN no especificó su condición entre el 01 de enero y el 24 de septiembre de 2010; y (iii) no se impuso la sanción por irregularidad en la contabilidad (artículos 654 y 655 del ET).

En cuanto a los pasivos rechazados, sostuvo que la deuda por \$500.000.000 fue soportada con el contrato de cesión de derechos litigiosos, autenticado en la Notaría 21 del Círculo de Cali del 30 de noviembre de 2009, la sentencia del 18 de diciembre de 2009 que adjudicó los inmuebles y la declaración juramentada ante la Dian del cedente Carlos Enrique Varona. Frente al pasivo de \$390.000.000 con Antonio Ordoñez, adujo que este fue acreditado mediante una letra de cambio con fecha cierta (nota de presentación personal). Sobre el incremento del activo, señaló que la modificación efectuada por la demandada obedeció a que los «terrenos» fueron considerados como «*activos móviles*». Por su parte, la Administración expuso que la actora inició actividades en septiembre de 2010 y su actividad económica principal se identificaba con el Código CIIU 6810 (actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados), lo cual se clasificaba como acto mercantil y la acreditaba como comerciante según el artículo 20.2 del C de Co, razón por la cual estaba obligada a llevar libros de contabilidad (art. 19.3 ídem) y, por ello, no resultaba posible que aplicara el artículo 770 del ET.

En relación con la deuda con Antonio Ordoñez Aragón por \$390.000.000, se opuso a la «*falta de correspondencia*» entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión porque los argumentos de los actos fueron idénticos y, por otra parte, alegó que la deuda



no fue debidamente soportada porque la letra de cambio incumplió los requisitos mínimos para considerarse un título valor, en la medida que no estaba firmada por la demandante en señal de aceptación. Respecto a la deuda de \$500.000.000 con el cedente de los derechos litigiosos, afirmó que no se soportó con documentos de fecha cierta. Asimismo, resaltó que la declaración juramentada del cedente precisó que la demandante «*nunca canceló esa deuda*». De igual forma, el tercero no incluyó la acreencia en su declaración de renta del 2010 porque fue «*negada por la actora y no tenía un título que respaldara su cobro*». Por último, al tratarse de un sujeto obligado a llevar contabilidad, destacó que las deudas debían estar respaldadas por registros contables con los documentos idóneos.

4- A efectos de dirimir la presunta falta de congruencia de la providencia impugnada, se advierte que, conforme al artículo 281 del CGP, la sentencia debe estar en consonancia con los hechos y pretensiones de la demanda y con las excepciones que aparezcan probadas. Asimismo, los artículos 280 *ibidem* y 187 del CPACA disponen que la sentencia debe motivarse mediante la realización de un análisis crítico de los razonamientos legales que fundamentan las conclusiones, de ahí que la parte resolutive debe contener la decisión expresa sobre cada una de las pretensiones de la demanda. A partir de ello, la armonía entre la parte motiva y la parte resolutive de la misma corresponderá a la congruencia interna, mientras que la concordancia entre lo pedido por las partes tanto en la demanda, como en el escrito de oposición configurará la congruencia externa.

Con esto presente, observa la Sala que parte del debate versó sobre la obligación de la actora de llevar contabilidad durante el año gravable 2010, teniendo en cuenta la actividad económica relativa a la labor inmobiliaria y el artículo 20 del C de Co contentivo de un listado enunciativo de los actos considerados como mercantiles, en cuyo evento se configura la obligación de llevar contabilidad (art. 19 ídem), sentido en el cual concluyó la Administración sustentada en que la actora había adquirido bienes inmuebles con el ánimo de venderlos, considerando los medios probatorios obrantes en el expediente, entre ellos, la información suministrada por el apoderado de la actora, en diligencia practicada por el fisco, respecto de que la demandante se dedicaba a «*la venta de lotes en Popayán, donde queda el centro de sus negocios*» (ff. 50 a 52 caa). Por su parte, el *a quo* acogió la postura de la DIAN respecto de que la actora se dedicaba a la enajenación de predios y debía llevar contabilidad con fundamento en el artículo 20.1 del C de Co, sustentado en las múltiples transacciones de venta de predios efectuadas en el año en cuestión.

Verificada la sentencia de primer grado se observa que, como lo señala la apelante, los actos acusados aludieron al ordinal 2 del artículo 20 del C de Co, referido a la adquisición a título oneroso de bienes muebles con destino a arrendarlos, mientras que el tribunal señaló el ordinal 1 *ibidem*, referido a la adquisición de bienes a título oneroso con destino a enajenarlos. Sin embargo, también se advierte que el supuesto fáctico tanto de la Administración como de la sentencia impugnada fue justamente la adquisición de predios por parte de la actora, con destino a enajenarlos, y fue en lo que sustentó el fisco el ejercicio por parte de la demandante de actividades mercantiles y el carácter de muebles de los inmuebles adquiridos.

Al efecto, los medios probatorios que obran en el expediente, tales como las escrituras públicas suscritas por la contribuyente durante 2010⁴ y el testimonio rendido por su apoderado general sobre las actividades desarrolladas por ella (ff. 50 a 52 caa) evidenciaron que su actividad económica fue la venta de inmuebles en Popayán. De igual forma, el tribunal aludió a múltiples escrituras públicas de compraventa de inmuebles en

⁴ Ver folios 70 a 72 vto., 86 a 97, 127 a 128, 129 a 132 vto., 133 a 136 vto., 174 a 176 vto., 177 a 180, 182 a 184, 186 a 189, 190 a 191 vto., 192 a 195 vto., 202 a 205 vto., 207 a 210 vto., 212 a 214 vto., 215 a 217, 219 a 221 vto., 222 a 224, 225 a 229 vto., 230 a 233 vto., 236 a 240 vto., 242 a 246, 249 a 252 y 253 a 254 caa.



la cuales participó la actora, respecto de lo cual obra en el plenario la información en medios magnéticos de terceros en relación con la obligada por el año 2010, según los cuales hubo múltiples «*enajenaciones en notarias*» durante los años 2008 a 2010 (f. 46 caa), en las cuales la apelante fungió como «*enajenante*». Por esto, para la Sala, la adecuación efectuada por el *a quo* al ordinal 1 del dispositivo, en vez del 2, del artículo 20 del C de Co por ser el concordante con la fundamentación de los actos debatidos, no configura una falta de congruencia en la providencia ni una decisión ultra o extra *petita*.

Sin perjuicio de lo anterior, se advierte que la apelante no cuestionó ni refutó el análisis del tribunal que ratificó las conclusiones de la DIAN en el sentido de que la actora estaba obligada a llevar contabilidad por la actividad de venta de predios y que estos tenían el carácter de muebles en tanto fueron adquiridos para ser enajenados, pues su argumentación fue que los terrenos adquiridos no fueron arrendados, sino vendidos, razón por la que no se enmarcaba en el ordinal 2 del artículo 20 del C de Co. Por esto, las consideraciones respecto de que la demandada no señaló «*la condición de la contribuyente (para efectos de llevar libros de contabilidad) entre el 01 de enero y el 24 de septiembre de 2010*» aducidas por la apelante, dirigidas a sustentar que solo a partir del 24 de septiembre de 2010 se inscribió en el Rut resultan irrelevantes, sobre todo cuando en el proceso está acreditado que las operaciones de «*venta de terrenos*» fueron efectuadas antes, durante y después de las fechas aducidas por la apelante de acuerdo con las escrituras públicas obrantes en el plenario, sobre todo cuando el impuesto discutido es de periodicidad anual, lo que excluye el fraccionamiento en el año gravable planteado por la apelante.

No prospera el cargo de apelación.

5- El segundo problema jurídico se concreta en establecer si los pasivos que fueron desconocidos contaban con el soporte idóneo al tenor de las normas vigentes. Sobre el particular, los artículos 283 y 770 del ET establecen que los pasivos de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben estar respaldados con documentos idóneos y con el lleno de las formalidades exigidas por la contabilidad. A su turno, el artículo 771 *ibidem* determina que su incumplimiento acarrea el desconocimiento de los pasivos, a menos que se pruebe que las cantidades respectivas y sus rendimientos fueron oportunamente declarados por el beneficiario.

Para el caso bajo análisis, se advierte que la actora declaró pasivos en el ejercicio gravable 2010 por valor de \$952.342.000, de los cuales la DIAN rechazó \$890.000.000 bajo la consideración de que carecían del soporte idóneo, valor que se encuentra integrado por \$500.000.000 que señala la actora adeudar al cedente de los derechos litigiosos y por \$390.000.000 que adujo deber a otra persona natural. Sobre el pasivo por \$500.000.000, señala la apelante que estaba soportado en el contrato de cesión de derechos litigiosos, que derivó en la adjudicación judicial de tres predios a la actora, autenticado el 30 de noviembre de 2009 (ff. 274 a 276 vto. caa), por la sentencia del juicio de adjudicación de los citados inmuebles por prescripción adquisitiva del 18 de diciembre de 2009 (ff. 331 a 341 vto. caa) y por la declaración juramentada del cedente ante la DIAN el 29 de julio de 2015 (ff. 346 a 346 vto. caa).

Tras verificar los precitados medios probatorios, la Sala encuentra que el contrato de cesión de derechos litigiosos, aunque es oneroso y tiene constancia de presentación personal ante notaria, no incorporó una cláusula sobre el valor y/o forma de pago del valor de la cesión, lo que tampoco es posible establecer con la sentencia proferida en el proceso de pertenencia, ni con la declaración rendida ante la DIAN por parte del cedente, pues si bien la sentencia reconoció que la demandante, en calidad de cesionaria, adquirió por prescripción adquisitiva los inmuebles allí enunciados, no hizo mención alguna al



monto pactado por las partes en el contrato de cesión de derechos litigiosos, lo que se explica suficientemente por cuanto esto resultaba ajeno al proceso de pertenencia. Ahora bien, en lo atinente a la declaración juramentada del cedente ante la DIAN, se observa que este le manifestó a la Administración que dicha acreencia no fue incluida en la declaración de renta del año gravable 2010, dado que fue «negada por la actora y no tenía un título que respaldara su cobro». Ahora, aunque en el marco de dicha diligencia el cedente informó al fisco que contaba con un «documento que es una adición aclaratoria a la cesión de los derechos litigiosos», el mismo no fue aportado al expediente, según se desprende del Informe Final 183912101001154975, del 05 de octubre de 2015. Igualmente, se advierte que, si bien obra una certificación de la deuda, (f. 277 caa), esta proviene de la propia actora, lo que no da ninguna certeza sobre el pasivo.

Frente al pasivo de \$390.000.000, la actora aduce como soporte una letra de cambio de fecha 15 de septiembre de 2010 (ff. 162 y 162 vto. caa), que reclama como idóneo para respaldar la deuda. Sin embargo, se advierte que el documento no fue firmado por el girado (deudor) en la parte que identifica los intervinientes, la suma que debe pagarse y el término para hacerlo, lo cual no puede entenderse relevado por la firma que aparece al lado de un sello de presentación personal al reverso de este ante el juzgado Sexto Civil del Circuito de Popayán, el que por demás presenta inconvenientes con su legibilidad. Súmese a ello que la apelante no cuestionó las observaciones de la DIAN relativas a que las acreencias en cuestión no fueron declaradas por el supuesto beneficiario, lo que descarta la prueba supletiva del pasivo prevista en el artículo 771 del ET.

Ante la ausencia de un soporte idóneo que soporte el pasivo y descartada la posibilidad de la prueba supletiva del mismo, tampoco prospera este cargo de apelación.

6- Sobre los cuestionamientos en torno a la improcedencia del aumento del patrimonio bruto, la actora se limitó a afirmar que dicha modificación obedeció a que la demandada consideró los «terrenos» como «activos movibles», sin embargo, como se señaló en precedencia, no refutó tal carácter ni presentó argumentos dirigidos a desvirtuar tal carácter. En cambio, las pruebas obrantes dan cuenta de que los predios adquiridos no tenían vocación de permanencia, sino que estaban destinados a venderse. Asimismo, evidencian que la actora enajenó varios predios durante el período en cuestión, lo cual reviste especial relevancia a la luz del artículo 60 del ET, en tanto la diferencia fundamental entre activos fijos y movibles gravita en torno a que se destinen a la enajenación en el giro ordinario de los negocios o la actividad productora de renta, pues en el primer caso tienen el carácter de movibles, mientras que en el otro son activos fijos. Dado que para el caso bajo análisis se estableció en el proceso lo primero, los predios no podían declararse por el avalúo catastral, pues esto solo aplica para los activos fijos.

No prospera el cargo de apelación.

Conclusión

7- Habiéndose establecido que el patrimonio no reflejaba una parte del activo e incluía pasivos improcedentes, procedía la determinación de la renta líquida gravable por el sistema de comparación patrimonial, razón por la cual se confirmará la sentencia de primera instancia.

8- Por no estar probado en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme al 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. **Confirmar** la sentencia de primera instancia conforme a la parte motiva de la providencia.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

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