



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

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá, D.C., cuatro (4) de septiembre de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 68001-23-33-000-2017-01125-01 (29277)
Demandante: GUILLERMO VELASCO BURGOS
Demandado: DIAN

Tema: Renta 2012. Activos. Pasivos no obligados. Sanción por inexactitud. Diferencia de criterios.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes demandante y demandada contra la sentencia de 27 de junio de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas¹.

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

El 28 de agosto de 2013², Guillermo Velasco Burgos presentó la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2012, corregida el 3 de febrero de 2014³ y el 23 de febrero de 2015, en la que registró activos fijos por \$2.988.912.000, pasivos por \$4.226.007.000, costos de venta por \$1.809.476.000, renta líquida gravable de \$345.791.000, impuesto a cargo de \$99.393.000 y saldo a pagar de \$64.939.000⁴.

Previo Requerimiento Especial 042382015000044 de 1 de julio de 2015 y su respuesta⁵, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga profirió la Liquidación Oficial de Revisión 042412016000031 de 29 de marzo de 2016, en la cual modificó la liquidación privada para adicionar rentas gravables correspondientes a activos omitidos por \$440.600.000 (total activos fijos determinados de \$3.429.512.000); desconocer pasivos de \$2.776.258.000 (total pasivos determinados en \$403.267.000), y rechazar costos de venta de \$60.291.000⁶ (total costos determinados en \$1.749.185.000). Así, determinó renta líquida gravable de \$3.622.940.000, impuesto a cargo de \$1.180.853.000, saldo a pagar por impuesto de \$1.146.116.000, y sanción por inexactitud de \$1.730.336.000, para un total a pagar de \$2.876.452.000.

El contribuyente presentó del recurso de reconsideración⁷, resuelto mediante la Resolución 002156 del 31 de marzo de 2017, que modificó la Liquidación Oficial de Revisión 042412016000031 del 29 de marzo de 2016, para reducir la sanción por inexactitud del 160% al 100%, por favorabilidad (determinada finalmente en \$1.081.460.000),

¹ Expediente digital, índice 2 SAMAI.

² Tomo 1 c.a.a., fl 21.

³ Tomo 6 c.a.a., fl. 172.

⁴ Tomo 6 c.a.a., fl. 190.

⁵ Radicada el 1 de octubre de 2015.

⁶ Los costos de venta no fueron objeto de demanda.

⁷ Radicado el 7 de junio de 2016.



y, en consecuencia, fijar un saldo a pagar por la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, en \$2.227.576.000.

DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 (en adelante, CPACA), el demandante formuló las siguientes pretensiones:

«Primera

Que se declaren nulos los siguientes Actos Administrativos:

- (i) *La Liquidación Oficial de Revisión No. 042412016000031 del 29 de marzo de 2016, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bucaramanga de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN modificó la Declaración del impuesto sobre la Renta y complementarios correspondiente al año gravable 2012, del contribuyente **GUILLERMO VELASCO BURGOS** (en adelante “el actor”), y;*
- (ii) *La Resolución No. 002156 del 31 de marzo de 2017, por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- resolvió el Recurso de Reconsideración confirmando (sic) la Liquidación Oficial de Revisión No. 042412016000031 del 29 de marzo de 2016.*

(...)

Segunda

Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho a la parte actora, mediante la declaración que su denuncia rentística del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al periodo gravable 2012 ha quedado en firme en todos sus aspectos.

Tercera. *De manera subsidiaria, y sólo en caso de no prosperar la pretensión principal, solicitamos se revoque la sanción por inexactitud dado que no se configuran los presupuestos de derecho establecidos en la Ley, que la hacen procedente. En todo caso, se presenta una causal eximente de responsabilidad al configurarse una clara diferencia de criterios.*

Cuarta

En todo caso, debe dársele plena aplicación al Principio de Favorabilidad consagrado en el Parágrafo 5° del Artículo 640 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016».

Invocó como disposiciones violadas los artículos 2, 4, 13, 29, 83, 95, 228 y 383 de la Constitución Política (CP); 69, 565, 586, 647, 710, 730, 744 y 770 del Estatuto Tributario (ET); 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA) y 1618 y 2221 del Código Civil.

Como concepto de violación, el contribuyente expuso que los actos acusados vulneran normas superiores y adolecen de falsa motivación, con fundamento en lo siguiente:

Indebida inclusión de activos. Inobservancia del costo de los activos fijos y de la territorialidad de la ley



No procede la adición de activos fijos por \$440.600.000⁸, que indicó haber adquirido en Venezuela por un valor de \$144.000.000 de bolívares, en los años 2006 a 2008 y que equivalen a \$42.375.000, respecto de los cuales la administración pretende adicionar su valor incrementado en un 90.38%, «*como si fuesen vehículos adquiridos dentro del territorio colombiano en el año 2012*». Conforme con el artículo 267 del ET, los vehículos automotores deben declararse por el valor patrimonial correspondiente al precio de costo o valor de adquisición y no por el valor comercial, ni por el establecido por el Ministerio de Transporte, en la Resolución 5241 de 2011, para efectos de la declaración del impuesto de vehículos automotores.

Indebido rechazo de pasivos. Inobservancia del principio de esencia sobre la forma, de la realidad económica, de la autonomía de la voluntad de las partes, de la interpretación de los contratos y de la buena fe e indebida valoración probatoria.

Los pasivos registrados se encuentran respaldados en las letras de cambio y en las declaraciones extraprocesales aportadas, que dan cuenta de los contratos de mutuo o préstamo de consumo, los que no exigen formalidades y que fueron suscritos en ejercicio del principio de autonomía de la voluntad del actor con los terceros, con quienes se vinculó contractualmente.

La DIAN debe procurar por la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, confiar en la buena fe del administrado y buscar que las declaraciones tributarias reflejen la realidad económica del contribuyente, frente a lo cual, si la administración tenía dudas, debió decretar las pruebas o tener en cuenta las aportadas por el actor, verbigracia, las declaraciones rendidas bajo juramento por los terceros o acreedores, las cuales fueron desestimadas sin razón.

Si la Administración ha de rechazar los pasivos del demandante, debió disminuir los ingresos declarados por sus terceros acreedores o valorar debidamente las pruebas aportadas y no tomar como indicio en contra del actor la presentación extemporánea de las declaraciones por parte de los terceros o que estos no corroboren el origen de sus ingresos, pues esta actuación no es imputable al demandante.

No procede la sanción por inexactitud, pues los datos registrados son reales. En caso de confirmarse las glosas propuestas por la DIAN, debe considerarse la diferencia de criterios, respecto de las normas legales aplicables a los contratos no solemnes suscritos con terceros.

CONTESTACIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Procede la adición de activos, pues se encontró probado que el contribuyente era propietario de unos vehículos que omitió declarar en su patrimonio, razón por la que, en atención a lo establecido en el inciso 3 del artículo 239-1 del ET, ante la falta de prueba del costo de adquisición y la omisión de su inclusión en la declaración de renta – habida cuenta de su adquisición entre el 2006 y 2007-, se adicionaron a la renta líquida gravable del año 2012, conforme con la base gravable de los automóviles establecida en la Resolución 5241 del 30 de octubre de 2011, expedida por el Ministerio de Transporte.

⁸ Valor que indicó en 144.000.000 de Bolívares.



No existe soporte de los pasivos declarados. A la investigación, en la que se requirieron pruebas e información correspondientes al denunciado rentístico del impuesto sobre la renta 2012, en observancia del debido proceso, se allegaron copias de letras de cambio, sin fecha cierta, declaraciones extraprocesales respecto de la suscripción de contratos de mutuo, que no constituyen prueba idónea de los pasivos, conforme lo dispone el artículo 770 de ET; un contrato de compraventa, que además de adolecer de los requisitos para respaldar el pasivo, indica que la compraventa está totalmente cancelada y otros contratos de compraventa que tampoco demuestran el pasivo perseguido.

La controversia no se limita a dirimir la prevalencia de lo sustancial sobre lo formal, pues los actos están soportados en pruebas debidamente recaudadas y en hechos relevantes, como denuncias contra el contribuyente por falsedad en documento o afirmaciones sobre la inexistencia de las deudas reportadas, lo que descarta la falsa motivación de los actos demandados.

Procede la sanción por inexactitud ante la inclusión de pasivos inexistentes. No se configuró la diferencia de criterios alegada, sino una indebida aplicación del derecho o un desconocimiento del mismo, que hace inaplicable la exoneración de la sanción.

SENTENCIA APELADA

El tribunal⁹ negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas, por las siguientes razones:

El contribuyente no demostró el valor de los vehículos -correspondiente a 4 vehículos de carga- omitidos en su declaración de activos y no declarados en años anteriores, y ante la imposibilidad de determinar su costo fiscal, por no obrar prueba del precio de adquisición, procedía la determinación de los valores conforme con la Resolución 5241 de 2011, expedida por el Ministerio de Transporte, pues la misma tiene por objeto determinar la base gravable de los vehículos de carga para el año fiscal 2012.

Los pasivos tampoco fueron acreditados. Del acervo probatorio recaudado a lo largo de la investigación, los cruces de información y requerimientos no fue posible obtener respaldo en documentos de fecha cierta, que permitieran el reconocimiento del rubro. Las declaraciones extraprocesales aportadas no refieren fechas del nacimiento de la obligación y no es posible aplicar la prueba supletoria, pues si bien se aportó la declaración de renta de algunos de los acreedores, no se demostró que los montos correspondientes al crédito y sus intereses fueron debidamente registrados en ellas.

Así mismo, las copias simples de las letras de cambios aportadas no evidencian fecha de suscripción ni fecha o forma de vencimiento, incumpliendo los requisitos para soportar la existencia de pasivos a favor de terceros. Con todo, el actor no aportó elementos de prueba que cumplieran con la tarifa legal de los artículos 283 y 770 del ET, lo que respalda el desconocimiento de los pasivos.

Procede la sanción por inexactitud ante la inclusión de pasivos sin soporte, la cual además tiene en cuenta el principio de favorabilidad. La interpretación particular de las

⁹ En virtud de los artículos 182^a y 187 del CPACA, dictó sentencia anticipada.



normas para cobijar expensas que las mismas no permiten, no constituye diferencia de criterios eximente de responsabilidad.

No condena en costas por considerar que la demanda contenía fundamento legal.

APELACIÓN

El **demandante**, aunado a solicitar se revoque la sentencia del tribunal y reiterar las pretensiones de la demanda, insistió en los argumentos allí expuestos, en punto a los activos y pasivos declarados, y reiteró que son reales y deben reconocerse.

Adujo que el Tribunal se equivoca cuando encuentra procedente la inclusión de activos, puesto que los vehículos fueron adquiridos entre 2006 y 2008 y, por ellos, en su calidad de contribuyente no obligado a llevar contabilidad, debe declarar el valor de adquisición, conforme lo dispone el artículo 267 del ET y no el valor que establece el Ministerio de Transporte.

La sentencia desconoce las pruebas aportadas con relación a los pasivos declarados por el actor, por lo que incurrió en exceso de ritual manifiesto y desestimó los testimonios rendidos por los acreedores del contribuyente, con los mismos argumentos expuestos por la administración, sin tener en cuenta que las declaraciones aportadas como prueba fueron rendidas bajo la gravedad de juramento ante notario, y dan cuenta de que, en el año 2012, el contribuyente adquirió unos préstamos, firmando, en garantía, letras de cambio que fueron allegadas al expediente. Insistió en el desconocimiento de los principios de prevalencia de lo sustancial frente a las formalidades y de autonomía de la voluntad de los particulares, así como de la buena fe. De igual manera, se reafirmó en que no se configuraron los supuestos para imponer la sanción por inexactitud y en la diferencia de criterios alegada.

La **DIAN** presentó recurso de apelación a fin de que se revoque el numeral segundo de la sentencia apelada y, en su lugar, se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandante. Adujo que, conforme con lo previsto en el artículo 188 del CPACA, las costas se cuantifican como lo disponen los numerales 3 y 4 del artículo 366 del CGP y para su reconocimiento no se requiere de pruebas que acrediten su causación, pues estas se causan por el simple hecho de comparecer al proceso judicial y se acreditan con la gestión realizada por el apoderado, documentadas en las actuaciones que obran en el expediente.

PRONUNCIAMIENTOS EN SEGUNDA INSTANCIA

La DIAN presentó escrito de oposición al recurso de apelación, en el que insistió en que se nieguen las pretensiones del recurso y que se condene al demandante en costas y agencias en derecho.

El demandante y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que determinaron el impuesto sobre la renta por el año gravable 2012, a cargo de Guillermo Velasco Burgos.



En los términos del recurso de apelación incoado por las partes, se debe establecer: *i)* si procede la inclusión de activos omitidos en cuantía de \$440.600.000; *ii)* si obra el reconocimiento de pasivos por \$2.776.258.000; *iii)* si se configuró la diferencia de criterios como eximente de la sanción por inexactitud y *iv)* si hay lugar a la condena en costas.

Activos

El artículo 239-1 del ET *-vigente para el año gravable 2012-*, establecía que, cuando en desarrollo de las actividades de fiscalización la Administración detecte pasivos inexistentes o activos omitidos por el contribuyente, el valor de estos constituirá renta líquida gravable en el periodo gravable objeto de revisión, y el mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generará la sanción por inexactitud.

La Sala ha sostenido¹⁰ que la aplicación del citado artículo tiene como supuesto la inclusión de pasivos inexistentes en la declaración privada o la existencia de activos omitidos que permitan inferir la existencia de rentas o ingresos gravados originados en periodos anteriores, lo cual excluye el registro de estos en un menor valor.

En la actuación acusada, la Administración afirmó que luego de comparar los activos declarados por el señor Guillermo Velasco Burgos, en su declaración de renta por el año gravable 2012, con la información suministrada por la propia contadora del contribuyente, se detectó que era propietario de los vehículos de carga con placas venezolanas 31SKAB, 98FBAF, 84ZGBG y 77LBAF¹¹, adquiridos en los años 2006 a 2008, bienes que omitió declarar como activos en su patrimonio, razón por la que, en observancia del inciso 3 del artículo 239-1 del ET, adicionó su valor a la renta líquida gravable.

Al respecto, en la respuesta al requerimiento especial, el contribuyente manifestó que sobre *«mis vehículos comprados y ubicados en la República Bolivariana de Venezuela, se pretende por parte de la Administración Tributaria valorizarla (sic) a precios colombianos y con fundamento en una resolución colombiana, olvidando por completo el valor del Bolívar a cuyo valor fueron efectivamente adquiridas. Para nadie es desconocido (sic) la situación económica de nuestra hermana república venezolana y el valor del Bolívar, donde un vehículo que hace unos 10 años podría valer inicialmente unos 200 millones, en los últimos años no superan el valor de 10 millones cada una (sic)»*¹².

Por su parte, la liquidación de revisión indicó que los vehículos de propiedad del actor fueron relacionados en la lista de activos aportada por la propia contadora del contribuyente y que, aunque su valor debía establecerse conforme lo indica el artículo 267 del ET, no se aportó prueba de la que pudiera determinarse el valor de adquisición. En consecuencia, fijó el valor de los activos con fundamento en la tabla de valores en la Resolución No. 5241 de 2011, expedida por el Ministerio de Transporte, en los siguientes términos:

«De la lectura del artículo anterior podemos inferir que el valor de los vehículos poseídos por el investigado durante el año 2012 en la República Bolivariana de Venezuela y que no formaron parte de su denuncia rentística por el mismo año, son activos omitidos y por lo tanto deben ser valorados por su costo y para eso el Ministerio de Transporte el 30 de noviembre de 2011, profirió la Resolución No. 5241 y determinó las bases gravables para el año 2012 para cada vehículo.»

¹⁰ Sentencia de 12 de agosto de 2021, exp. 24856, CP Milton Chaves García, reiterada en sentencia de 17 de julio de 2025, exp. 28909, CP. Luis Antonio Rodríguez Montaña.

¹¹ Folios 931 a 933 y 1061, Tomo 6 c.a.a.

¹² Folio 1188, Tomo 6, c.a.a.



Teniendo en cuenta que en la respuesta al requerimiento especial no se allegaron pruebas que desvirtuaran los activos omitidos y pasivos inexistentes, este despacho confirma la glosa propuesta en el requerimiento especial por parte de la División de Gestión de Fiscalización, y adiciona la declaración de renta presentada por el contribuyente de autos por el año gravable 2012 [...]»¹³.

En ese contexto, el artículo 267 del ET prevé que el patrimonio bruto está conformado por la totalidad de los bienes y derechos apreciables en dinero, poseídos por el contribuyente en el último día del año o periodo gravable. Por ello, para el año 2012 el demandante, persona natural no obligada a llevar contabilidad, debió declarar los vehículos de los que era propietario y demostrar su valor de adquisición, en los términos del artículo 69 del ET, al margen de las situaciones que se presentaran en el país de la compra, lo que no ocurrió en el presente caso.

En consecuencia, la Administración, amparada en el artículo 239-1 del ET, podía adicionar la renta líquida gravable de la contribuyente, determinando el valor de los activos omitidos en periodos no revisables, con fundamento en la Resolución 5241 de 2011¹⁴, expedida por el Ministerio de Transporte, ante la falta de actividad probatoria por parte del actor, que diera cuenta del valor real de adquisición de los vehículos. Se precisa que, conforme con lo dispuesto en el artículo 69 del ET, los vehículos se deben declarar por su costo de adquisición, el cual no fue acreditado por el contribuyente, por lo que, la Administración, con base en la Resolución 5241 mencionada, procedió a determinar el valor de los mismos, conforme con sus características, de acuerdo con las tablas anexas a la referida resolución¹⁵.

Así, procede la adición de la renta líquida gravable por omisión de activos. No prospera el cargo de apelación del demandante.

Pasivos

Tratándose de contribuyentes no obligados a llevar libros de contabilidad, como es el caso del actor, el artículo 770 del ET prevé que estos pueden solicitar pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta¹⁶.

Así, cualquiera que sea la naturaleza del documento privado, de conformidad con el artículo 767 del ET, «*tiene fecha cierta o auténtica*» desde el momento de su registro o presentación ante un notario, juez o autoridad administrativa, «*siempre que lleve la constancia y fecha de tal registro o presentación*», sin perjuicio de la prueba supletoria a que se refiere el artículo 771 íb. en concordancia con el artículo 283 del ET.

En consecuencia, para que sirvan de prueba de los pasivos de un no obligado a llevar contabilidad, los documentos privados requieren autenticación y la fecha de la autenticación es la **fecha cierta** del acuerdo de voluntades entre los particulares contenido en él¹⁷, pues, en los documentos privados, la fecha cierta es un requisito para la eficacia de los mismos, que, además, brinda seguridad jurídica.

En el caso concreto, como soporte de los pasivos declarados, el actor aportó con la demanda los siguientes documentos:

¹³ Páginas 9 y 10 LOR, folios 1199 y 1200 c.a.a.

¹⁴ Por la cual se determina la base gravable de los vehículos de carga y colectivo de pasajeros, para el año fiscal 2012.

¹⁵ Al efecto, ver tablas de clasificación anexas a la Resolución 5241 de 2011.

¹⁶ Sentencias de 9 de diciembre de 2020, exp 24053, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez y de 24 de septiembre de 2020, exp. 24158, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁷ El artículo 253 del CGP define que en los documentos públicos la fecha que aparece en su texto es fecha cierta.



1. Letras de cambio		
Folio de la demanda	Valor	A la orden de
57	\$69'851.000	Edison Wilfredo León F.
58	\$78'952.300	Valdemar Navarro Muñoz
59	\$85'150.000	Pedro Macías Lizarazo
60	\$89'541.000	Mercedes Díaz de Macías
61	\$87'102.318	Álvaro Trillos Castro
62	\$42'810.000	Pedro Antonio Zibana Mejía
63	\$87'458.000	Reinaldo Castilla M.
64	\$89'589.200	Fabio Arnulfo Tibona C.
65	\$78'951.000	Belman Camargo Rodríguez
66	\$85'968.100	Fabián Camargo Rodríguez
67	\$75'894.000	Sigifredo Aguilar Tovar
68	\$83'598.210	Cristian A. Cáceres Delgado
69	\$87'896.000	Claudia Cáceres Beltrán
70	\$85'894.100	Martha Eugenia Beltrán Sandoval
71	\$83'540.000	Alirio Peña Mantilla
72	\$189'451.000	Florentina Burgos de Velasco
73	\$150'000.000	Florentina Burgos de Velasco
74	\$85'500.000	Álvaro Velasco Burgos
75	\$45'895.111	Albeiro Mejía Mora
76	\$40'000.000	Albeiro Mejía Mora
77	\$85.450.000	Algemiro Castellanos Carrillo

2. Declaración extraprocésal						
Folio de la demanda	Notaría	No. de acta	Fecha	Declarante	Valor de préstamo reconociendo como deudor a Guillermo Velasco Burgos	
78	Décima de Bucaramanga	1629	24/05/2016	Edisson Wilfredo León Fernández	\$69'851.000	
79		1630	24/05/2016	Edisson Valdemar Navarro Muñoz	\$78'952.300	
80		1661	26/05/2016	Pedro Macías Lizarazo	\$85'150.000	
81		1662	26/05/2016	Mercedes Días de Macías	\$89'541.000	
82		1665	26/05/2016	Álvaro Trillos Castro	\$87'102.318	
83		1683	27/05/2016	Reinaldo Castilla Martínez	\$87'458.000	
85		1686	27/05/2016	Pedro Antonio Tibana Mejía	\$42'810.000	
86		1682	27/05/2016	Fabio Arnulfo Tibana Cárdenas	\$89'589.200	
87		1679	27/05/2016	Belman Alexis Camargo Rodríguez	\$78'951.000	
88		1677	27/05/2016	Fabián Camargo Rodríguez	\$85'968.100	
89		1676	27/05/2016	Sigifredo Aguilar Tovar	\$75'894.000	
90		1675	27/05/2016	Cristian Arley Cáceres Delgado	\$83'598.210	
91		1674	27/05/2016	Claudia Lucía Cáceres Beltrán	\$87'896.000	
92		1688	27/05/2016	Pedro Pablo Mejía Mora	\$86'982.425	
93		1673	27/05/2016	Martha Eugenia Beltrán Sandoval	\$85'894.000	
95		1597	23/05/2016	Álvaro Velasco Estupiñán	\$315'845.000	
96		1598	23/05/2016	Florentina Burgos de Velásquez	\$339'451.000	
84 – tomo 8		1588	21/05/2016	Algemiro Castellanos Carrillo	\$85.450.000	
94		Segunda de Facatativá	986	26/05/2016	Alirio Peña Mantilla	\$83'540.001
97		Quinta de Manizales	1290	23/05/2016	Álvaro Velasco Burgos	\$85'500.146
98	Segunda de Cúcuta	3958	25/05/2016	José Antonio Blanco Caro	\$85'985.000	
100		4049	18/05/2016	Albeiro Mejía Mora	\$85'895.111	



Ahora bien, revisadas las letras de cambio que obran en el expediente, la Sala advierte que estas fueron aportadas en copia simple, sin fecha de suscripción o forma de vencimiento¹⁸, por lo que no cumplen con los requisitos para soportar la existencia de los pasivos a favor de terceros.

Con relación a las declaraciones extraprocesales obrantes, se observa que no refieren fechas exactas del nacimiento de la obligación, pues solo indican que las acreencias se suscribieron en el año 2012, sin especificaciones adicionales.

En cuanto al momento en que deben ser aportadas las pruebas de los pasivos, el artículo 744 del E.T. otorga al contribuyente diversas oportunidades para allegar pruebas al expediente; dentro de ellas, está la posibilidad de acompañarlas o solicitarlas en la respuesta al requerimiento especial o con el recurso de reconsideración. Además, el numeral 5 del artículo 162 del CPACA dispone que, con la demanda, la parte actora puede pedir las pruebas que pretende hacer valer en el proceso. Al efecto, la Sala reitera que, *«en virtud del principio general de la carga de la prueba consagrado en el artículo 167 CGP, en los casos en que se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (entiéndase adición de ingresos), la carga se asigna a la autoridad que constituye el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso. Lo anterior obedece al deber de la Administración de agotar una actividad de verificación suficiente respecto de la liquidación de los tributos que efectúan los sujetos pasivos. Ahora, 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 declarante¹⁹»*, razón por la cual, una vez cuestionada la veracidad de renta, correspondía al contribuyente probar que los datos consignados en su declaración eran veraces.

Precisa esta Sección poner de manifiesto que las declaraciones extraprocesales obrantes no contienen información suficiente respecto de la fecha del nacimiento de la obligación que dio origen a los pasivos declarados y que, además, el demandante únicamente aportó copias simples de las letras de cambio -sin fecha cierta- omitiendo allegar, ante la jurisdicción, los originales con constancia de su autenticación, lo que respalda la improcedencia del reconocimiento de los pasivos declarados.

Tampoco puede predicarse la aplicación de la prueba supletoria de que trata el artículo 771 del ET, por cuanto, si bien el demandante aportó la declaración de renta de algunos acreedores²⁰, de su contenido no es posible determinar que *«los montos correspondientes al crédito y sus intereses fueron debidamente registrados en las mismas, mediante pruebas adicionales que permitieran constatar dicha circunstancia»*.

En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

Sanción por inexactitud

El artículo 647 del ET vigente para la época de los hechos -2012- establece que procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor del contribuyente.

¹⁸ Requisito del artículo 671 del Código de Comercio.

¹⁹ Sentencias del 31 de mayo de 2018 y del 05 de agosto de 2021, exps. 20813 y 22478, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.
20 Tomo 8 - Folios 91-93.



En el caso bajo examen se considera procedente la citada sanción, en razón a que la parte demandante registró en su declaración pasivos sin soporte, lo cual derivó en un menor impuesto a cargo, circunstancia que constituye una inexactitud sancionable.

En lo referente a la diferencia de criterios alegada, la Sala ha precisado²¹ que, para que se configure un error sobre el derecho aplicable -diferencia de criterios- como eximente de responsabilidad, es necesario que se cumplan dos condiciones: *i*) que los hechos y cifras denunciadas sean completos y verdaderos, y *ii*) que se logre establecer si el criterio implementado por el administrado tuvo causa en un equivocado juicio de comprensión sobre la interpretación, vigencia o existencia del tipo infractor y sus respectivos ingredientes normativos, el cual propició en él la errónea creencia de no incurrir en un comportamiento antijurídico²².

Desde esa perspectiva jurisprudencial, la Sala concluye que entre el actor y la DIAN no hubo una diferencia de criterios respecto del derecho aplicable, pues, además de que el demandante no ahondó en las razones de discrepancia respecto de la interpretación de la normativa aplicable, la glosa debatida se fundó en la ausencia de soportes que acreditaran la existencia de los pasivos registrados en el periodo gravable discutido.

Como en este caso, la diferencia de criterios alegada se refiere a pasivos que no hallaron sustento en las pruebas aportadas, se concluye que el demandante no desvirtuó la procedencia de la sanción por inexactitud aplicada en los actos demandados; de ahí que proceda la sanción impuesta.

Los anteriores argumentos son suficientes para confirmar la decisión de primera instancia, que negó las pretensiones de la demanda.

Costas

La DIAN presentó recurso de apelación con el objeto de que se condenara en costas a la parte demandante. Adujo que conforme a lo previsto en el artículo 188 del CPACA, para el reconocimiento de las costas no se requiere de pruebas que acrediten su causación, pues esto ocurre por el simple hecho de comparecer al proceso judicial y en razón a la gestión realizada por el apoderado, lo que se encuentra documentado en las actuaciones que obran en el expediente.

De conformidad con lo previsto en los numerales 1 y 8 del artículo 365 del CGP, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA, y teniendo en cuenta el criterio de la Sala, se considera improcedente la condena en costas solicitada, toda vez que no está probada su causación.

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

²¹Sentencia de 9 de junio de 2022, exp. 25944. CP. Myriam Stella Gutiérrez Arguello.

²² Sentencia de 11 de junio de 2020, exp. 21640. CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, reiterada, entre otras, en las sentencias de 24 de junio de 2021, exp. 25215, CP. Milton Chaves García; de 9 de julio de 2021, exp. 23685, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto y de 17 de marzo de 2022, exp. 25627, CP. Myriam Stella Gutiérrez Arguello.



FALLA

- 1.- **CONFIRMAR** la sentencia del 27 de junio de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander.
- 2.- Sin condena en costas en esta instancia.
- 3.- **RECONOCER** personería al abogado Néstor Ramón Lizarazo Lagos para actuar como apoderado de la DIAN, en los términos del poder que obra en el índice 12 de Samai.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

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