**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá, D.C., diecisiete (17) de marzo de dos mil veintidós (2022)**

**Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO**

**DEL DERECHO**

**Radicación: 25000-23-37-000-2017-01488-01 [25462]**

**Demandante: JULIO ALBERTO RODRÍGUEZ PRIETO**

**Demandado: U.A.E. DIAN**

**Temas: Renta 2013. Sanción por inexactitud. Favorabilidad. Interés para recurrir.**

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

[**Ver sentencia en pdf**](https://www.ceta.org.co/html/clases/DownloadManager.asp?file=Anexos/44226/25000-23-37-000-2017-01488-01%20%5b25462%5d.pdf)

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de 19 de febrero de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió:

“***PRIMERO:****DECLÁRASE la nulidad parcial de la Resolución No. 322412017000112 del 30 de mayo de 2017, mediante la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la DIAN le profirió al demandante liquidación oficial de revisión por el impuesto de renta del año gravable 2013, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.*

***SEGUNDO.****A título de restablecimiento del derecho, MODIFÍCASE respecto de la sanción por inexactitud, la liquidación oficial del impuesto sobre la renta del año 2013 del señor JULIO ALBERTO RODRÍGUEZ PRIETO, de acuerdo con la liquidación efectuada por esta Corporación y que obra en la parte motiva de esta providencia.*

***TERCERO.****No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva*.”

**ANTECEDENTES**

El 19 de septiembre de 2014, el demandante presentó su declaración de renta del año gravable 2013 y determinó un saldo a pagar de $1.468.000.

Previo requerimiento especial y su respuesta, el 30 de mayo de 2017, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 322412017000112, por medio de la cual modificó la declaración de renta del año gravable 2013 en el sentido de desconocer pasivos por $1.500.000.000. En consecuencia, aumentó el patrimonio líquido y determinó una renta gravable por comparación patrimonial de $1.507.019.000, un impuesto de $499.979.000 y un total saldo a pagar de $990.516.000, que incluye una sanción por inexactitud de $494.515.000, teniendo en cuenta el principio de favorabilidad (tarifa del 100%)[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44226" \l "_ftn1" \o ").

Con fundamento en el artículo 720 [parágrafo] demandó directamente la liquidación oficial de revisión.

**DEMANDA**

JULIO ALBERTO RODRÍGUEZ PRIETO, en ejercicio del medio de control establecido en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló la siguiente pretensión[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44226" \l "_ftn2" \o "):

*“[Que] [s]ea declarada la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión número 322412017000112 del 30 de mayo del 2017, por medio de la cual se pretende modificar la declaración de renta del año gravable 2013.”.*

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

·           Artículos 83 y 228 de la Constitución Política.

·           Artículos [283](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=360), [683](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850) y [770](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=954) del Estatuto Tributario.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La DIAN desconoció un pasivo correspondiente a la compraventa de un inmueble, con fundamento en que no fue aportada la prueba de la existencia del mismo.

No obstante, en el trámite administrativo se aportaron los pagarés que demostraban la existencia del pasivo. Estos documentos cumplen los requisitos materiales (existencia de la deuda) y formales (persona natural no obligada a llevar contabilidad, documento autenticado y de fecha cierta que soporta el pasivo), previstos en el [artículo 770](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=954) del ET.

La DIAN creó requisitos adicionales a los establecidos en las normas tributarias para la deducción por deudas de difícil cobro (artículos [146](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=208) del E.T. y 79 y 80 del Decreto Reglamentario 187 de 1975). Además, no se puede soportar la existencia o inexistencia de la obligación en la actuación de un tercero, pues si este no declaró el activo (cuenta por cobrar), no significa que el pasivo sea inexistente para la persona que lo registró.

El acto administrativo demandado tiene una motivación precaria pues la DIAN se limitó a citar normas y a sustentar su decisión en simples indicios, desconociendo las pruebas aportadas por el demandante.

No existió una actuación dolosa o evasiva, de modo que no hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud. La sanción impuesta en el acto acusado es desproporcionada frente a la realidad de lo que se fiscaliza.

**CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

Los documentos con los cuales la demandante pretendió dar cabida al reconocimiento de un pasivo por $1.500.000,000, por la compraventa de un inmueble, no cumplen los requisitos del [artículo 770](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=954) del E.T.

El pagaré aportado por el actor, según lo confesó, fue creado por él mismo sin autenticación alguna. Posteriormente, allegó al proceso administrativo, fotocopia de ese documento para atender un requerimiento ordinario y no pudo ser autenticado en notaría porque la exigencia de la autenticación fue posterior a la fecha en que supuestamente se realizó el negoció jurídico.

Con ocasión del requerimiento especial, el actor aportó el pagaré que soportaba la ejecución del negocio. No obstante, la fecha de creación era distinta al primer pagaré aportado y si bien se encuentra autenticado, el sello de la notaría es ilegible.

De modo que existen dudas sobre la operación que el contribuyente afirmó realizar y la existencia de la realidad económica de esta. Por ello, y en aras de garantizar el debido proceso, se ordenó verificar supletoriamente la existencia del pasivo, investigación en la que se determinó que no era posible constatar si el vendedor del inmueble se presentó a la notaría al momento de la autenticación del pagaré. Además, el demandante tampoco diligenció formulario ni recibo especial de pago en bancos con la liquidación de la retención en la fuente cuando supuestamente extendió y suscribió el pagaré.

Así mismo, en el certificado de tradición del inmueble objeto de la transacción que dio lugar al pasivo no figura el demandante como dueño y los pagos generados por la compraventa del inmueble provienen de cuentas bancarias cuyos titulares son ajenos a la operación económica que describe el actor.

Igualmente, no fue posible constatar la existencia del tercero beneficiario de la operación económica, pues este no atendió los requerimientos de la DIAN y registró un domicilio fiscal en el RUT en el cual no reside. Además, dicho tercero no presentó declaración del impuesto de renta del año gravable 2013.

De otro lado, el acto administrativo cuenta con una motivación completa, clara y concreta y el desconocimiento del pasivo responde a las pruebas con que cuenta la DIAN, la cuales no fueron desvirtuadas.

Finalmente, la sanción por inexactitud del 100% es procedente, porque el contribuyente incluyó en la declaración privada un pasivo inexistente, hecho que es sancionable, pues genera un menor impuesto a cargo.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, declaró la nulidad parcial del acto demandado y, a título de restablecimiento del derecho, reliquidó al 100% la sanción por inexactitud, en aplicación del principio de favorabilidad (sic). Además, no condenó en costas a la demandada.

Las razones de la decisión se resumen así:

El acto administrativo demandado está debidamente fundamentado en las normas aplicables y en los hechos probados en el trámite administrativo.

Está probado que la DIAN rechazó pasivos por $1.500.000.000, por considerar que el demandante no los acreditó con documento de fecha cierta. Esto porque, allegó primero un pagaré en copia simple, sin autenticación, y en el trámite de la investigación radicó otro pagaré con sello de autenticación de la Notaría 14, que no coincidía con la fecha del primero. En consecuencia, se desconoció el [artículo 770](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=954) del ET.

También debe tenerse en cuenta que la DIAN comprobó que el pasivo no existió. Lo anterior, mediante autos de verificación o cruce y requerimientos ordinarios al acreedor. Además, el demandante no aparece como dueño del inmueble que compró, sino SAKURA CONSTRUCCIONES S.A., y los pagos provienen de diferentes cuentas bancarias que no son del demandante.

Al actor le correspondía demostrar la existencia del pasivo en la vigencia fiscal discutida. No obstante, no allegó en vía administrativa ni judicial las pruebas que demuestren que el pasivo declarado provenía de la compraventa de un bien inmueble. No hay certeza de que la compra de un bien inmueble originó la adquisición de la deuda por el demandante y la suscripción de un pagaré.

Por tanto, procede la modificación de la declaración del impuesto de renta del año 2013 y la imposición de la sanción por inexactitud, de conformidad con el [artículo 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) del ET, por cuanto se incluyeron pasivos improcedentes, lo que condujo a la determinación de un menor valor del impuesto. Sin embargo, en aplicación del principio de favorabilidad, debe reliquidarse la sanción por inexactitud al 100%.

Así, reliquidó la sanción por inexactitud “*a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, conforme lo prevé el*[*artículo 647*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804)”, pues la DIAN liquidó la sanción con “*el valor determinado en la liquidación oficial restándole el anticipo de renta por el año 2013 y las retenciones efectuadas en dicho año, sumándole el anticipo por el año gravable 2014, lo cual no corresponde con lo previsto en la norma*”. En consecuencia, fijó la sanción por inexactitud en $503.012.000, para un total saldo a pagar de $1.007.510.000, para lo cual tuvo en cuenta los datos del requerimiento especial, no de la liquidación oficial de revisión[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44226" \l "_ftn3" \o ").

**RECURSO DE APELACIÓN**

La DIAN apeló la decisión de primera instancia con fundamento en los siguientes argumentos:

El Tribunal erró al aplicar el principio de favorabilidad, porque la sanción establecida para pasivos inexistentes, contemplada en el [artículo 648](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=805) numeral 1 del ET, modificado por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, resulta más gravosa para el demandante, pues el porcentaje aplicable es del 200%. En consecuencia, debe mantenerse la sanción por inexactitud general del 160%, fijada en el acto demandado.

**ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante**no se pronunció.

La **demandada**reiteró lo expuesto en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público**emitió concepto en el que se solicitó que se acceda a los argumentos de la DIAN, pues está demostrado que el hecho sancionable es la inclusión de pasivos inexistentes. De ahí que la sanción del nuevo [artículo 648](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=805) del ET. sería más gravosa que la aplicada por la DIAN en la liquidación oficial objeto de debate. Por ello, indicó que, en aplicación del principio de favorabilidad, debe mantenerse la sanción inicialmente aplicada por la DIAN.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos de la apelación interpuesta por la demandada, la Sala decide si debe mantenerse la sanción por inexactitud impuesta por el Tribunal, que tuvo en cuenta el principio de favorabilidad (tarifa del 100%).

Al respecto, se advierte que el apelante único no tiene interés jurídico para recurrir la decisión de primera instancia y solicitar que se “mantenga” la sanción por inexactitud del 160% que, según indicó, se impuso en el acto acusado. Lo anterior, teniendo en cuenta lo siguiente:

Respecto a la determinación de la sanción por inexactitud, en la liquidación oficial de revisión demandada, la DIAN expresó que tendría en cuenta el principio de favorabilidad en materia sancionatoria ([artículo 640](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=795) parágrafo 5 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016). Por ello, para liquidar la sanción, aplicó un porcentaje equivalente al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, así[[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44226" \l "_ftn4" \o "):

|  |  |
| --- | --- |
| Total saldo a pagar determinado (sin sanciones) | $496.001.000 |
| Menos: Total saldo a pagar declarado (sin sanciones) | $1.486.000 |
| Base de sanción por inexactitud | $494.515.000 |
| Porcentaje a aplicar según [artículo 648](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=805) del E.T. 100% | 100% |
| SANCIÓN POR INEXACTITUD | $494.515.000 |

Así, dicho valor fue el que se tuvo en cuenta en el “renglón 100- sanciones” de la liquidación oficial de revisión demandada[[5]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44226" \l "_ftn5" \o ").

Por su parte, con base en el principio de favorabilidad, el Tribunal “modificó” la liquidación oficial de revisión para determinar la sanción por inexactitud a la tarifa del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente. Lo anterior, a pesar de que el acto demandado había determinado ya la sanción por inexactitud a esa misma tarifa, teniendo en cuenta, precisamente, el principio de favorabilidad. Así mismo, el Tribunal fijó una sanción por inexactitud del 100%, equivalente a $503.012.000, esto es, mayor a la fijada por la DIAN, y justificó ese nuevo valor.

La DIAN, apelante única, limita la apelación a cuestionar la aplicación del principio de favorabilidad, pues, según el [artículo 648](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=805) numeral 1 del ET, modificado por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, la sanción por inexactitud derivada de la inclusión de pasivos inexistentes es del 200%, esto es, resulta más gravosa que la sanción general del 160%. No obstante, no advirtió que cuando expidió el acto demandado ya había aceptado la aplicación del principio de favorabilidad y, por ello, había liquidado la sanción a la tarifa del 100%.

En consecuencia, lo decidido en el fallo apelado, en lo atinente a la determinación de la sanción por inexactitud con base en el principio de favorabilidad, corresponde a lo decidido en la liquidación oficial de revisión demandada.

Por tanto, la decisión contenida en el fallo apelado no resulta desfavorable a la apelante, que fue quien expidió el acto. De ahí que, de conformidad con el artículo 320 del CGP, aplicable a este asunto por remisión del artículo 306 del CPACA, la apelante no tiene interés para recurrir la decisión, porque, de acuerdo con las normas citadas, el recurso solo puede ser interpuesto por la parte a quien le haya sido desfavorable la providencia[[6]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44226" \l "_ftn6" \o ").

Lo anterior resultaría suficiente para confirmar la sentencia apelada. Sin embargo, comoquiera que el fallo del Tribunal fija una sanción mayor a la prevista en el acto demandado, en aplicación del artículo 187 del CPACA, que, en general, permite al juez restablecer el derecho conforme legalmente corresponde y, en observancia de la técnica jurídica, se impone revocar los numerales primero y segundo de la parte resolutiva de la sentencia apelada para, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda. Esto, porque el acto demandado debe seguir formando parte del ordenamiento jurídico y el fallo apelado excedió el contenido de dicho acto al reliquidar una sanción por inexactitud mayor.

En lo demás, se confirma la sentencia de primera instancia.

**No se condena en costas en esta instancia porque no están probadas.**

La Sala advierte que no se condena en costas en esta instancia, pues conforme con el artículo 188 del CPACA[[7]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44226" \l "_ftn7" \o "), en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”,*requisito que no se cumple en este asunto.

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

**FALLA**

**1. REVOCAR**los numerales primero y segundo de la parte resolutiva de la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

**PRIMERO: NEGAR**las pretensiones de la demanda.

2. En lo demás**, CONFIRMAR**la sentencia apelada**.**

**3. NO CONDENAR**en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

*(Firmado Electrónicamente)*

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Presidente de la Sección

*(Firmado Electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado Electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado Electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44226" \l "_ftnref1" \o ") En la liquidación oficial de revisión, la DIAN precisó que *“Se aclara que en el Requerimiento Especial se propuso el total de la renta ajustada en $45.186.000 y la diferencia patrimonial gravable en $1.532.728.000 (folio 216), siendo los valores correctos $70.895.000 y 1.507.019.000 respectivamente*” y esos valores afectaron los posteriormente propuestos en dicho requerimiento por concepto de renta gravable, impuesto a cargo, sanción por inexactitud y saldo a pagar, que fueron mayores a los finalmente determinados en la liquidación oficial de revisión.

[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44226" \l "_ftnref2" \o ") Folios 2 y 3 cuaderno 1.

[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44226" \l "_ftnref3" \o ") Se recuerda que en la liquidación oficial de revisión se fijó una sanción por inexactitud de $494.515.000 y un total saldo a pagar de $990.516.000.

[[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44226" \l "_ftnref4" \o ") SAMAI, cuaderno principal, página 52.

[[5]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44226" \l "_ftnref5" \o ") SAMAI, cuaderno principal, página 35.

[[6]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44226" \l "_ftnref6" \o ") Sobre el tema puede consultarse el auto del 5 de junio de 2014, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 19437, reiterado en la providencia del 14 de julio de 2017, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, expediente No. 22908.

[[7]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=44226" \l "_ftnref7" \o ") CPACA. Art. 188. Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.