



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D C., cuatro (04) de diciembre de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00074-01 (27760)
Demandante: Hilda María Coy de Castro
Demandada: DIAN

Temas: Renta líquida por pasivos inexistentes originados en periodos no revisables. Procedencia de pasivos.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación¹ interpuestos por ambas partes contra la sentencia del 16 de marzo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió²:

Primero. Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412018000376 de 26 de noviembre de 2018 y su confirmatoria Resolución 992232019000174 del 14 de noviembre de 2019, por medio de las cuales la [DIAN] determinó oficialmente el Impuesto sobre la renta de [la demandante] por el año gravable 2015.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho declárase que la liquidación del impuesto ... por el año ... 2015 ... corresponde a la incorporada en la [parte] considerativa de la presente providencia.

Tercero. Se niegan las demás pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 322412018000376, del 26 de noviembre de 2018, la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015, presentada por la actora, en el sentido de adicionar rentas gravables por pasivos inexistentes de periodos fiscales no revisables, pues consideró que la contribuyente no demostró la realidad de ciertas deudas declaradas en 2014 -no incluidas en la vigencia fiscalizada [2015], que la demandante aducía como pagadas-. En consecuencia, calculó un mayor tributo a cargo e impuso sanción por inexactitud. La decisión fue confirmada con la Resolución 992232019000174, del 14 de noviembre de 2019³.

¹ Samai CE, índice 3, certificado 8A4A7CD76FEEC817 C802E58E2C0C8E07 8795C140093CABE0 2D6D34398909845A (pdf), p. 1.

² Samai tribunal, índice 27, certificado A3AA6D6BA6C16976 80E69881C58188D1 511970199186B524 B9408A3086F6A080 (pdf), pp. 51 a 53.

³ Samai CE, índice 2, certificado AAEAC634C7AF2E33 84DE786585700181 ABAD6DD2C808E720 37746BAB7E1B0D25 (pdf), pp. 4 a 19 y 20 a 33.



Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones⁴:

PRIMERA PRINCIPAL

Que son nulos los siguientes actos administrativos:

- a. La Liquidación Oficial de Revisión No. 322412018000376 del 26 de noviembre de 2018, por medio de la cual la [Dian] modificó la declaración privada del Impuesto sobre la renta ...presentada por [la demandante] por el año gravable 2015.
- b. La Resolución No. 992232019000174 "del 14 de noviembre de 2019, por medio de la cual la [Dian] decide el Recurso de Reconsideración presentado contra la Liquidación Oficial de Revisión ...

SEGUNDA PRINCIPAL

Que, a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se declare que la liquidación privada ... por el año gravable 2015 presentada por la contribuyente se ajusta al ordenamiento jurídico y, en consecuencia, se encuentra en firme.

PRIMERA SUBSIDIARIA

Que subsidiariamente, se declare que no es procedente la sanción por inexactitud ...

Invocó como vulnerados -por desconocimiento y falta o indebida aplicación- los artículos 29, 95 y 228 de la Constitución; 621 y 709 del Código de Comercio (Decreto 410 de 1971); 239-1, 621, 632, 647, 709, 742, 767, 770 y 771 del ET (Estatuto Tributario); 264 de la Ley 223 de 1995; y la Circular 175 de 2001, bajo el siguiente «concepto de violación»⁵:

-Improcedencia de [la] fiscalización "indirecta" a la declaración del (...) 2014, por encontrarse en firme. Sostuvo que la autoliquidación era inmodificable desde el 06 de octubre de 2017. Luego, manifestó que los pasivos con Patricia Sánchez, Marcelo Sánchez, Orlando Ortiz, Sindy Agudelo y Beatriz Moreno, que ascendieron a \$624.000.000, fueron pagados en los plazos fijados en los pagarés que los garantizaron, por lo que no existían el 31 de diciembre de 2015 y no integraron la declaración privada de ese año. Advirtió que, si bien el auto de apertura ordenó la investigación respecto del periodo gravable 2015, todo el proceso de fiscalización indagó sobre los valores reportados en 2014, pese a que la demandada conocía que dicha anualidad no era revisable. A continuación, indicó que la «acción de fiscalización» del artículo 239-1 del ET solo podía ejercerse frente a declaraciones que no estuvieran en firme, de manera que la Administración excedió sus facultades porque investigó de manera indirecta un denuncia rentístico inmutable (2014), lo cual generaba la nulidad de la actuación.

-Violación al art. 29 de la Constitución (...). Explicó que el rechazo de las deudas tuvo origen en los pagarés que las soportaban, dado que para el fisco no constituían documentos de fecha cierta porque: (i) su presentación personal ante notario era posterior a la fecha de suscripción; y (ii) la prenotada diligencia solo tuvo la participación de la deudora, lo que contravenía las disposiciones comerciales y tributarias aplicables.

-(...) Desconocimiento del artículo 742 del ET (...). Reprochó la postura de la DIAN según la cual el rechazo de los créditos obedeció al análisis de los medios probatorios y los

⁴ Samai CE, índice 2, certificado E3B755D3B8B71906 E61DFE25EF9CD650 55F4DBBA56A7B329 FC4F10D728CD1C9F (pdf), pp. 1 a 2.

⁵ Samai CE, índice 2, certificado 38F2542BC36C6496 D2F1715226414C8C D85FBFADBCFF6CE2 733AB275F8BB388D (pdf), pp. 8 a 36.

argumentos de la respuesta al requerimiento especial. En su lugar, afirmó que el fisco no desarrolló el fundamento jurídico que avalaba la improcedencia de las pruebas. Cuestionó que, aun cuando la Administración invocó la prevalencia de la sustancia sobre la forma, ello no fue considerado en el análisis de su respuesta al acto previo, pues la demandada guardó silencio sobre su «*situación económica*» en 2014 y 2015 y los documentos de fecha cierta que respaldaban los pasivos a 31 de diciembre de 2014.

Criticó la vulneración al artículo 742 del ET porque su contraparte justificó la adición de renta líquida y la sanción por inexactitud a través de cruces de información -con los terceros acreedores- de los cuales no tuvo conocimiento. En esa línea, se opuso a los cuestionamientos de la DIAN sobre las diferencias entre los valores patrimoniales informados por los acreedores y los pasivos de su declaración privada, dado que no era de su «*resorte*» cómo estos presentaban sus denuncias rentísticas, manejaban su patrimonio o cuál era la fuente de los préstamos, máxime cuando dicha información debió obtenerse a través de requerimientos ordinarios -que según su entendimiento no fueron proferidos-, de modo que el fisco pretendió la incorporación como prueba de cruces de información que no tenían tal calidad. Además, expuso que los cruces de información eran indicios que, por sí solos, no constituían pruebas para amparar la imposición de sanciones. En consecuencia, si existía un indicio de «*hecho irregular*», aquel debía demostrarse con medios probatorios que confirmaran su ocurrencia, de suerte que la Administración vulneró su debido proceso, no valoró los documentos aportados y, en su lugar, tomó por ciertas suposiciones que no reflejaban la realidad de sus operaciones.

-(...) Indebida valoración de la prueba. Censuró que el fisco desconoció como prueba de los pasivos los pagarés debidamente «*emitidos, firmados y con presentación personal*».

-(...) Falsa motivación. Indicó que los actos contenían afirmaciones carentes de veracidad. En concreto, la DIAN aseguró que los pagarés por \$704.000.000 incumplían los artículos 283, 770, 771 y 767 del ET porque no tenían la autenticación de las partes intervinientes y carecían de fecha cierta, lo cual no era acertado dado que los títulos observaron los artículos 621 y 709 del Código de Comercio y tenían constancia de presentación personal ante notario. Así, el fisco omitió los medios probatorios aportados por falta de conocimiento o diligencia, motivo por el cual las decisiones eran nulas porque no explicaron las razones «*efectivas y reales*» para modificar su situación jurídica, sino que acudieron a razones inexistentes y otorgaron a sus pruebas una dimensión equivocada.

-Los pagarés (...) cumplen con (...) los arts. 621 y 709 ídem. Manifestó que el deudor era el creador del título y efectuaba la «*promesa incondicional de pagar una suma de dinero*». Por lo tanto, era innecesario que los acreedores suscribieran los documentos y los cuestionamientos a la validez o fecha cierta de los documentos por ausencia de la firma del acreedor contrariaban el artículo 710 *ídem* y el concepto de «*fecha cierta*». Agregó que los pagarés eran títulos valores que soportaban una obligación clara, expresa y exigible, en virtud de lo cual el fisco estaba imposibilitado para fijar los requisitos que estos debían cumplir. Más adelante, hizo énfasis en el pagaré con Patricia Sánchez por \$90.000.000 -con «*fecha de amortización*» del 10 de julio de 2015- y destacó el cumplimiento a las exigencias mercantiles, de manera que los pasivos no eran inexistentes.

-Los pagarés (...) corresponden a documentos de fecha cierta. Aclaró que no tuvo la obligación de llevar contabilidad en 2014 y 2015, por lo que soportó sus obligaciones con Patricia Sánchez -\$90.000.000-, Marcelo Sánchez -\$140.000.000-, Orlando Ortiz -\$200.000.000-, Sindy Agudelo -\$94.000.000- y Beatriz Moreno-\$100.000.000- con pagarés. Respecto de la «*fecha cierta*», trajo a colación el artículo 767 del ET y subrayó la presentación personal de los títulos ante notario entre el 10 de octubre y el 23 de diciembre de 2014. Sin embargo, el fisco desconoció esa circunstancia porque: (i) los

documentos no incorporaron la firma de los acreedores; (ii) en los casos de las deudas por \$94.000.000 -contraída en 2009- y \$100.000.000 -asumida en 2010-, las fechas de otorgamiento y presentación personal eran diferentes [explicó que autenticó los pagarés mediante otrosí celebrado en diciembre de 2014]; y porque (iii) los pagarés expedidos en 2014 por \$90.000.000, \$140.000.000 y \$200.000.000 presentaban valores inferiores en comparación a los declarados por los acreedores y no reflejaban los rendimientos.

Al respecto, señaló que la presentación personal del título no era un requisito de existencia sino «una formalidad para otorgarle fecha cierta», de modo que la DIAN no podía reclamar coincidencia entre la fecha del otorgamiento y presentación personal, sobre todo cuando tal exigencia no figuraba en la ley. En ese orden, expuso que la presentación personal se surtió «antes del 31 de diciembre de 2014». A renglón seguido, subrayó que la Sección validó que la fecha de presentación personal fuera posterior a la de constitución del documento privado. Reiteró que la exigencia de la firma de los acreedores carecía de soporte legal y solo era «indispensable» la del deudor, en la medida que cualquier incumplimiento facultaba al sujeto activo para emprender las acciones civiles pertinentes.

-La DIAN no puede considerar que [solo] puede constituir un pasivo el préstamo desembolsado a través del sistema financiero. Señaló que la entidad cuestionó la «falta de evidencia de movimientos bancarios» de sus acreedores porque impedía demostrar la trazabilidad de los préstamos, lo cual excedió sus facultades y creó cargas probatorias adicionales, dado que no existía una norma que subordinara el reconocimiento de pasivos a que los pagos de capital e intereses se canalizaran por el sistema financiero, sobre todo cuando el gravamen a los movimientos financieros desincentivaba su uso. Además, en regiones como los llanos orientales -domicilio de sus acreedores y donde ejercía parte de sus actividades-, la «mayoría» de las transacciones se realizaban en efectivo. Replicó una nota periodística y la publicación de una entidad financiera sobre los altos índices de desbancarización a nivel nacional y mundial en 2014, de ahí que calificó como ilógico desestimar los créditos por falta de trazabilidad en el desembolso del capital e intereses, toda vez que el 47% de la población estaba desbancarizada.

-Presunción de mala fe (...). Calificó como falsas las alegaciones del informe final y el requerimiento especial sobre la inclusión de pasivos inexistentes en 2014 para disminuir «su base de liquidación (...) por renta presuntiva para el (...) 2015». En ese sentido, explicó el procedimiento de depuración de la citada renta líquida especial e hizo énfasis en la imposibilidad de ejercer la posesión pacífica de algunos inmuebles de su propiedad. No obstante, el fisco rechazó tales alegaciones porque no desvirtuaban los indicios de inexistencia de los pasivos, lo cual materializó una valoración indebida de las pruebas porque la finalidad de estas consideraciones era excluir los activos en «la determinación de la base de la renta presuntiva para el (...) 2015» y acreditar la cancelación de un mayor impuesto.

-Liquidación de la renta presuntiva (...) en 2015. Concluyó que la «renta presuntiva» en el año investigado fue de \$34.525.986, esto es, un valor inferior al reportado en su denuncia -\$102.277.000-. Después, presentó una «depuración de la base de renta presuntiva» para justificar que no tenía necesidad de incluir pasivos inexistentes debido a que su impuesto del 2015 fue «muy superior» al monto que legalmente debía cancelar -incluso con la supresión de las deudas consideradas inexistentes-. Por ello, mencionó que las afirmaciones de la DIAN atinentes a que los créditos fiscalizados «fueron creados (...) para disminuir su patrimonio bruto» eran falsas, injuriosas y quebrantaban el principio de buena fe.

-Situación económica apremiante (...) para los años 2014 y 2015. Explicó que en dichos periodos realizó «actividades inmobiliarias con bienes propios y arrendados», de ahí que sus ingresos correspondían a los frutos civiles de sus activos. Ahora bien, en atención a las condiciones de sus inmuebles -algunos poseídos de forma ilegítima por terceros o en

condiciones ruinosas-, arguyó que sus necesidades de liquidez eran «reales», por lo cual debió endeudarse con Patricia Sánchez, Marcelo Sánchez, Orlando Ortiz, Sindy Agudelo y Beatriz Moreno. En línea con lo anterior, sostuvo que la causa de los préstamos era evidente y no correspondió a un acto fraudulento, pese a lo cual la demandada desconoció tales circunstancias en forma «intencional» y con ánimo confiscatorio. Añadió que adquirió obligaciones con Importadora Synergy Ltda. -\$350.000.000-, Carlos Adolfo Castro -\$624.157.000- y Adidas de Colombia Ltda. -\$230.000.000- durante 2015 para cancelar «los pasivos del anterior ejercicio» y efectuar mejoras para el arrendamiento de un activo, lo que respaldaba tanto su «situación deficitaria» como la realidad de los préstamos.

-Ausencia de hecho sancionable. Adujo que no se configuraron los presupuestos del artículo 647 del ET para la imposición de la sanción, puesto que los pasivos incluidos cumplían los requisitos de «existencia legal» fijados en las normas comerciales y tributarias. Reiteró que la «fecha cierta» de los soportes de deudas para no obligados a llevar contabilidad se demostraba con la presentación de los títulos ante la autoridad competente, de ahí que soportó los créditos con documentos idóneos. Además, indicó que la DIAN desvirtuó sus medios probatorios mediante la exigencia de requisitos y condiciones adicionales como la firma del acreedor en los pagarés, razón por la cual la citada disposición fue indebidamente aplicada y los actos incurrieron en falsa motivación.

-(...) «Diferencia de criterios» (...). Afirmó que el debate giraba en torno a la idoneidad de los pagarés. Explicó que el «error de apreciación frente al derecho aplicable» surgió por la interpretación dispar a los artículos 770 y 239-1 del ET, toda vez que el segundo impedía la fiscalización a periodos «en firme». Por consiguiente, la fiscalización «indirecta» a la declaración del 2014 -con efectos en 2015- era irregular e improcedente. Agregó que los datos de su denuncia rentístico para esa vigencia no fueron falsos, desfigurados o equivocados, solo la entidad no compartía que la idoneidad y fecha cierta de los soportes de sus deudas. Finalmente, señaló que «los pasivos inexistentes» no disminuyeron el impuesto a su cargo, en la medida que lo liquidó «sobre una base presuntiva muy superior».

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora⁶ porque sus decisiones observaron la Constitución y las normas tributarias vigentes. A su juicio, el problema jurídico consistía en determinar si los actos violaron el debido proceso al apreciar el material probatorio y la situación económica de la demandante. Manifestó que su revisión a múltiples aplicativos, la respuesta a requerimientos ordinarios y la información en medios magnéticos evidenció «inconsistencias» en la declaración del 2015. Señaló que las objeciones de la actora en la respuesta al requerimiento especial eran «apreciaciones infundadas» y acentuó el respeto a la garantía constitucional del debido proceso.

Explicó que el requerimiento especial fue notificado el 15 de junio de 2018, esto es, antes de la firmeza de la declaración investigada (2015) -que operaba el 23 de agosto de 2018-. Además, especificó que la declaración de renta del 2014 no fue objeto de investigación, sin embargo, era imposible desconocer que esta reflejó los ingresos de la demandante «a lo largo del tiempo», de ahí que debían analizarse sus elementos para soportar la glosa.

Frente a la vulneración del artículo 742 del ET, explicó que la adición de rentas gravables obedeció a la existencia de «pasivos no revisables» con Patricia Sánchez -\$90.000.000-, Marcelo Sánchez -\$140.000.000- y Orlando Ortiz -\$200.000.000-, ya que los dos primeros carecían de capacidad económica según sus denuncias fiscales y el tercero no reflejaba «movimientos bancarios» en medios magnéticos. Asimismo, precisó que ninguno

⁶ Samai tribunal, Índice 8, certificado 01781D720229EE34 4F017A9C0AF02C90 04173C54ED524EDE 2A3AA05EF1290562 (zip), 2 (pdf), pp. 1 a 10.

de los soportes de las deudas tenía fecha cierta. En relación con Sindy Agudelo - \$94.000.000- y Beatriz Moreno -\$100.000.000-, explicó que los pagarés del 10 de diciembre de 2010 y 16 de diciembre de 2009 fueron autenticados 4 años después, esto es, el 10 de octubre de 2014, sin perjuicio de la existencia de otrosíes que fijaron como nuevos términos para pagar las deudas los días 15 y 09 de diciembre de 2014, de modo que los créditos estaban cancelados para el 31 de diciembre de 2014. Más tarde, recalcó que «*otras [deudas] inferiores a \$5.000.000 (...) por un valor total de \$35.365.000*» carecían de soportes. Así, defendió la valoración conjunta del material probatorio remitido por el contribuyente, los cruces con terceros y las declaraciones y extractos bancarios que reflejaban la falta de capacidad económica de los acreedores, más aún cuando la obligada no allegó pruebas sobre las circunstancias de tiempo, modo y lugar de los pasivos una vez cuestionada su veracidad, por lo que esta no honró su carga probatoria.

Mencionó que las «*certificaciones*» de Patricia Sánchez, Orlando Ortiz, Marcelo Sánchez y Beatriz Moreno, expedidas el 10 de julio, 06 de diciembre, 27 de julio y 29 de enero de 2015, señalaban que la actora pagó las deudas, pero no identificaron la fecha de pago del capital e intereses, el monto del pasivo a 31 de diciembre de 2014 ni demostraron que los pagarés tuvieran fecha cierta. Frente a la presentación de los pagarés ante notaría, destacó que su autenticación ocurrió «*después del 10 de octubre de 2014*» y el recurso de reconsideración no desvirtuó el indicio atinente a que «*ello tuvo lugar después de [sus] fechas de emisión (...)*». En paralelo, puntualizó que el manejo de dinero en efectivo era una costumbre mercantil que debía probarse en los términos del artículo 178 del CGP.

Finalmente, defendió la procedencia de la sanción por inexactitud, pues comprobó que «*lo registrado no (...) correspondía de acuerdo con la investigación*». Descartó la «*diferencia de criterios*» porque se configuró una interpretación razonable sino el desconocimiento a las normas aplicables para justificar las operaciones que derivaron en un menor impuesto.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas⁷. En primer término, respaldó la legalidad de la inclusión como renta gravable del valor de los pasivos que la DIAN consideró inexistentes y originados en periodos no revisables (2014). Así, desestimó los reclamos sobre la fiscalización a una declaración en firme, dado que el fisco actuó con base en «*las facultades otorgadas por el legislador*».

De forma global, apuntó que el análisis a los pagarés reflejó que «*fueron suscritos únicamente por la actora*» -lo cual era suficiente- y detallaban: (i) nombre e identificación del acreedor; (ii) «*valor año 2014*»; (iii) fecha de firma; y (iv) fecha de amortización o pago. Respecto de los pagarés a favor de Sindy Agudelo y Beatriz Moreno, adujo que estos fueron suscritos en años previos, pues databan del 16 de diciembre de 2009 y el 10 de diciembre de 2010 -respectivamente-, sus fechas de cancelación eran el 10 y 15 de diciembre de 2012 y la presentación ante notario fue el 10 de octubre de 2014, diligencia en la cual se aclaró que las nuevas fechas de amortización serían el «*9 y 15 de diciembre de 2014*». Advirtió que, según la demandante, las deudas estaban vigentes a 31 de diciembre de 2014 y, en apoyo a tal afirmación, destacó que los documentos tenían un sello de «*cancelado*» que a mano alzada señalaban 15 y 29 de enero de 2015. A partir de lo anterior, concluyó que los pagarés tenían «*fecha cierta*» desde la presentación personal de los otrosíes, de ahí que la DIAN no podía desestimarlos por su falta de notarización al momento de la suscripción, pues no podían omitirse los otrosíes -sobre todo cuando «*el pasivo cuestionado corresponde a 2014*»-. En virtud del principio de literalidad, avaló la existencia de los créditos a 31 de diciembre de ese año, debido a que junto al sello de «*cancelado*» estaba registrado

⁷ Samai tribunal, índice 27, certificado A3AA6D6BA6C16976 80E69881C58188D1 511970199186B524 B9408A3086F6A080 (pdf), pp. 1 a 53.



«15 y 29 de enero de 2015» -anotaciones que no fueron tachadas de falsas por la DIAN-, de modo que los pasivos existían el 31 de diciembre de 2015. Así, concluyó que el fisco no desvirtuó la existencia de las deudas «puesto que (...) el motivo de su censura se contrajo a que los pagarés no fueron autenticados al momento de su expedición, sino mediante otrosíes el 10 de octubre de 2014, es decir, dos años después de la tenencia de la deuda, argumento que quedó desvirtuado».

Sobre los pagarés con Marcelo Sánchez, Patricia Sánchez y Orlando Ortiz, emitidos el 28 de julio, 11 de septiembre y 07 de diciembre de 2014 y presentados ante notario el 23 de diciembre de tal año, indicó que, *prima facie*, cumplían los requisitos para considerarse como de fecha cierta desde que fueron autenticados, en la medida que el título solo exigía la firma de su creador (deudor). No obstante, observó que la Administración también cuestionó «la parte sustancial (...) de la transacción». Al respecto, destacó que la DIAN detectó inconsistencias entre los valores declarados por los acreedores a título de «patrimonio bruto» y los montos de los «pasivos» de la actora en 2014:

Acreedor	Vr. declarado como patrimonio bruto	Vr. declarado por la demandante como pasivo
Patricia Sánchez	52.300.000	90.000.000
Marcelo Sánchez	120.000.000	140.000.000
Orlando Ortiz	104.000.000	200.000.000

Además, relató que los títulos pactaron el reconocimiento de intereses a una tasa mensual del 0,8%, pero Patricia Sánchez no declaró ingresos por tal concepto y Marcelo Sánchez solo reportó \$1.560.000 cuando el valor correcto era \$5.600.000. Igualmente, expuso que la información de los acreedores en medios magnéticos reflejó que estos no tenían capacidad económica para «prestar sumas tan elevadas», las cuales tampoco figuraban ante entidades financieras para observar los movimientos bancarios. Por ende, como la Administración desvirtuó la veracidad de las operaciones, la contribuyente tenía que demostrar su existencia, lo cual no ocurrió. Adicionalmente, encontró que las «otras [deudas] por (...) \$35.365.000» no fueron probados, de suerte que la glosa debía confirmarse.

Desestimó los reproches de la actora atinentes a la renta presuntiva, pues la misma no fue modificada y, por ello, no estudió tales reclamos. Luego, señaló que cualquier evidencia relacionada con los inmuebles de la actora o su situación de fuerza mayor no tenían relación con los pasivos cuya existencia alegaba en 2015. Análogamente, no consideró los créditos con Importadora Sinergy Ltda., Adidas de Colombia Ltda. y Carlos Castro, dado que la adición de la renta gravable se fundó en pasivos con otros terceros.

Con relación a la sanción, concluyó que la demandante reportó pasivos inexistentes en su denuncia del 2014 que debían incluirse como renta gravable en 2015, lo que generaba inexactitud (art. 239-1 del ET) y no una «diferencia de criterios». Con fundamento en todo lo anterior, reliquidó el impuesto y adicionó como renta gravable el valor de los pasivos con Marcelo Sánchez, Patricia Sánchez, Orlando Ortiz y «otras [deudas] por (...) \$35.365.000».

Recursos de apelación

Ambas partes recurrieron la decisión del tribunal. Al efecto, la **demandante**⁸ manifestó:

-Falta e indebida valoración de la prueba – desconocimiento del carácter subsidiario del indicio (...). Adujo que suministró los documentos que demostraban los pasivos en sede administrativa. Así, los créditos estaban soportados en pagarés que cumplían los artículos 621 y 709 del Código de Comercio. En esa línea, señaló que los títulos tenían «fecha cierta previa a la finalización de (...) 2014», toda vez que presentó personalmente ante

⁸ Samai tribunal, índice 30, certificado 38B292FA2042F6E8 9EF59F135D51F6F8 9DBE5E552096B9AB 755240D6AC45FDFF (pdf), pp. 4 a 9.

notario los soportes de las deudas con Patricia Sánchez -\$90.000.000-, Marcelo Sánchez -\$140.000.000- y Orlando Ortiz -\$200.000.000- el 23 de diciembre de 2014, Sindy Agudelo -\$94.000.000 y Beatriz Moreno -\$100.000.000- el 10 de octubre del citado año, medios probatorios que no fueron objetados ni tachados de falsos. Especificó que la DIAN y el *a quo* otorgaron a los indicios un valor probatorio «principal» y no «subsidiario» para desconocer sus pruebas documentales y rechazar los pasivos inexistentes, lo cual evidenciaba falta de valoración a sus documentos e indebida valoración de los indicios.

En idéntico sentido, alegó que la Dian acudió a juicios de valor para cuestionar la capacidad económica de Marcelo Sánchez, Patricia Sánchez y Orlando Ortiz para otorgar los préstamos, así como a la ausencia de movimientos bancarios y su aparente falta de capacidad económica, lo que suponía una «*indebida valoración de indicios*» por parte del tribunal.

Expresó que el *a quo* desconoció la naturaleza del contrato de mutuo (art. 2221 del Código Civil), el cual no exigía como requisito de existencia o validez su desembolso mediante el sistema financiero. Además, se trataba de un acuerdo de carácter principal y no dependía de «*intermediación bancaria*». Asimismo, cuestionó que la demandada supusiera que los avalúos catastrales de los bienes de los acreedores estaban actualizados, ya que ello era un «*hecho no probado*», sin perjuicio que su contraparte -sin determinar el valor comercial-, estableciera que los acreedores no tenían capacidad económica. Criticó que el fisco partió de la exactitud de las declaraciones de sus prestamistas, de ahí que trasladó al deudor la comprobación del adecuado denuncia patrimonial de terceros para la aceptación de los pasivos sin una norma que lo permitiera.

-Falta de aplicación del artículo 684 del ET. Aseguró que la Administración podía exigir a los acreedores sustentar su patrimonio mediante la exhibición de los soportes de las cuentas por cobrar, pero no lo hizo. Sostuvo que, si el fisco pretendía desvirtuar los pasivos incorporados en su denuncia del 2014, debió ejercer oportunamente sus facultades y, al no hacerlo, los pasivos declarados en la vigencia 2014 se consideraban ciertos. Argumentó que el tribunal avaló la inactividad probatoria de la Dian -quien se limitó a hacer conjeturas y desconoció que la demandante aportó documentos de fecha cierta que permitían soportar los pasivos-, así como la imposibilidad de actora para exigir la exhibición de documentos o el soporte de sus bienes a los respectivos acreedores.

-Fiscalización indirecta del periodo 2014 y firmeza de esta declaración (...). Reiteró que todo el acervo probatorio que reposaba en el expediente correspondía a los pasivos registrados en el denuncia rentístico de 2014, por lo que la investigación debía versar exclusivamente sobre ese periodo. A renglón seguido, adujo que su contraparte tenía «*pleno conocimiento*» que la declaración de renta del año 2015 (sic) «*correspondía a un periodo no revisable, lo cual quedó evidenciado en reiteradas oportunidades por los actos [demandados]*»; inclusive, la Administración en la contestación a la demanda aceptó ese hecho como cierto y reconoció que «*no [era] posible desconocer que la declaración del (...) 2014 hace parte de la exposición de sus ingresos reportados a lo largo del tiempo, de allí que los elementos que componen y reflejan deben ser analizados*». Manifestó que, de acuerdo con los hechos del proceso «*la declaración a fiscalizar*» era la del año 2014, la cual se encontraba en firme desde el 06 de octubre de 2017. Por lo anterior, la demandada excedió sus «*facultades fiscalizadoras*» porque revisó de manera «*indirecta*» una declaración en firme y, en consecuencia, la actuación estaba viciada de nulidad al carecer la DIAN carecía de competencia para tal efecto.

La **demandada**⁹ adujo que la decisión fue errada con base en los siguientes «*argumentos*»:

⁹ Samai CE, índice 31, certificado 2F8A1DAFE3615210 3E2D988A94A735EB 0D2616C927CBFD50 1132E2B133E449B1 (pdf), pp. 2 a 6.

Mencionó que no tuvo en cuenta los pagarés porque los expedidos en los años 2009 (\$94.000.000) y 2010 (\$100.000.000) no fueron autenticados en su momento y, en cambio, hubo unos «*otrosíes*» en diciembre de 2014, por lo que no existía certeza de la fecha cierta de la obligación y no se cumplió con el artículo 770 del ET. Aludió a que el reconocimiento fiscal de los pasivos exigía que: (i) figuraran en documentos que soportaran su existencia y cancelación; (ii) los documentos tuvieran fecha cierta; y (iii) constaran en la declaración de renta del acreedor como cuenta por cobrar. Insistió en que los referidos pagarés no fueron presentados ante notario o autoridad competente en el momento en que fueron emitidos de forma primigenia en 2009 y 2010.

Manifestó que la validez de la providencia a los pagarés a favor de Sindy Agudelo y Beatriz Moreno reflejaban que lo ocurrido no fue una prórroga sino una «*novación al pagaré inicial*» [se refiere a los otrosíes], de modo que las obligaciones iniciales se extinguieron (arts. 1687 a 1710 del CC) y únicamente era válido «*lo que esté escrito en él*», por seguridad o certeza y a efectos de dotarlos de autenticidad como instrumentos negociables, cuya circulación se materializaba al último tenedor con su endoso y entrega. Así, concluyó que el pasivo no cumplió las prenotadas exigencias y la novación impedía su reconocimiento.

Pronunciamientos finales

La demandante y la DIAN no se pronunciaron sobre el recurso de apelación interpuesto por cada parte. Igualmente, el ministerio público guardó silencio en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados atendiendo los cargos de apelación planteados por ambas partes contra la sentencia de primera instancia, que declaró la nulidad parcial de los actos demandados y no condenó en costas.

Problemas jurídicos

En relación con la impugnación de la parte actora corresponde definir si: (i) la inclusión como renta líquida gravable en el denuncia rentístico del 2015 del valor de los pasivos declarados en la vigencia 2014 -que la DIAN consideró como inexistentes-, significó una «*fiscalización indirecta*» a una declaración en firme; (ii) el despliegue probatorio de la demandante demostró los pasivos rechazados, de ahí que la sentencia de primera instancia valoró indebidamente sus soportes y desconoció la subsidiariedad del indicio en materia tributaria.

Adicionalmente, la Sala advierte que la apelante actora no insistió en los argumentos de la demanda relacionados con la «*depuración a su base de renta presuntiva*», ni presentó cargos respecto de la sanción por inexactitud. Por consiguiente, los prenotados aspectos no serán estudiados en esta etapa procesal.

Respecto de la apelación de la parte demandada, la Sección deberá resolver si el reconocimiento fiscal de una deuda está subordinado a que la misma esté contenida en documentos que soporten su existencia y cancelación, incorporen una fecha cierta y consten en la declaración de renta del acreedor como cuenta por cobrar.

En cambio, no se pronunciará la Sala sobre el cargo referido a que los otrosíes a los pagarés aceptados por el tribunal, que amparaban los préstamos efectuados por Sindy Agudelo y Beatriz Moreno, correspondieron a una novación de la obligación, por tratarse de un cargo novedoso, en virtud del principio de congruencia (art. 328 del CGP).

Por último, la Sala precisa que, aun cuando las consideraciones de la liquidación oficial señalaron que los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables ascendieron a \$739.365.000 y fueron adquiridos con Patricia Sánchez -\$90.000.000-, Marcelo Sánchez -\$140.000.000-, Jaime Sánchez -\$80.000.000-, Orlando Ortiz -\$200.000.000-, Sindy Agudelo -\$94.000.000-, Beatriz Moreno -\$100.000.000- y «*otras [deudas]*» en cuantía de \$35.365.000, la DIAN aceptó la deuda con Jaime Sánchez [\$80.000.000], de ahí que la adición de renta gravable fue \$659.365.000, lo cual fue confirmado en la resolución de reconsideración. Así, los créditos rechazados fueron los asumidos con Patricia Sánchez, Marcelo Sánchez, Orlando Ortiz, Sindy Agudelo, Beatriz Moreno y «*otras [deudas]*».

Análisis del caso concreto

2- Frente al primer problema jurídico, la demandante alegó que el acervo probatorio recayó sobre los pasivos reportados en la declaración del 2014, la cual adquirió firmeza desde el 06 de octubre de 2017 -hecho reconocido por la entidad en la contestación a la demanda-, razón por la cual la Administración excedió sus potestades, pues revisó de manera «*indirecta*» un denuncia inmodificable. En contraposición, la demandada sostuvo que la declaración privada del 2014 no fue objeto de investigación, solo que resultaba imposible desconocer que en dicho denuncia se reflejaron los pasivos de la actora «*a lo largo del tiempo*», de manera que debía analizar sus elementos para soportar la glosa.

El *a quo* puntualizó que la determinación oficial del impuesto del 2015 se derivó de la identificación de pasivos inexistentes en 2014 por falta de demostración. Igualmente, destacó que tal actuación se amparó en el artículo 239-1 del ET, por lo que era legal incluir como renta gravable las deudas inexistentes de años anteriores, pues al momento de proferir el requerimiento especial, la declaración de la vigencia 2014 estaba en firme acorde con el artículo 714 del ET -vigente al momento de los hechos-. Así, concluyó que la glosa propuesta por la Administración observó «*las facultades otorgadas por el legislador*».

En ese contexto, la Sala advierte que, ante la inexistencia de pronunciamientos de la corporación en relación con el alcance del artículo 239-1 del ET; en especial, sobre los límites y condiciones para su aplicación por parte de la Administración, en desarrollo de su potestad gestión para incorporar las consecuencias al detectar la omisión de un activo o la inclusión de un pasivo inexistente, se han suscitado diversas interpretaciones que han generado un alto nivel de litigiosidad. Igualmente, resulta relevante discernir sobre la interacción entre los artículos 236 del ET -renta por comparación patrimonial- y 239-1 ídem -renta líquida por activos omitidos y pasivos inexistentes-, a los efectos de que la autoridad conduzca de manera asertiva el procedimiento de revisión de las declaraciones tributarias conforme al alcance de tales normas.

2.1- Para resolver el debate planteado, la Sala destaca que el **artículo 239-1 del ET**, adicionado con el artículo 6 de la Ley 863 de 2003, «*buscó luchar contra la evasión fiscal y generar una fuente de ingresos permanente para el Estado mediante una regla de cierre que fortalecía el rol de control propio de la información patrimonial en el impuesto sobre la renta*»¹⁰ y, en tal contexto, reguló la omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes originados en períodos no revisables [irregularidades que habrían permitido encubrir la percepción de ingresos en tales ejercicios], bajo tres perspectivas:

- (i) El regulado en el inciso 2 ídem: cuando la **autoridad** -en desarrollo de sus facultades de fiscalización-, y respecto de declaraciones que no se encuentren en firme, detecta la omisión de activos y/o la inclusión de pasivos no reales, provenientes de «*períodos no revisables*»¹¹, y que persiste en el periodo que se

¹⁰ Sentencia del 05 de noviembre de 2020 (exp. 22985, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

¹¹ Sentencia del 01 de diciembre de 2022 (exp. 26046, CP: Milton Chaves García).

fiscaliza, porque se persiste en la omisión del activo o la inclusión del pasivo inexistente. En tal caso, además de reconocer el efecto patrimonial correspondiente (inclusión del activo o exclusión del pasivo), la autoridad puede adicionar el valor patrimonial del activo o del pasivo como renta líquida gravable en el periodo objeto de revisión, liquidando sanción por inexactitud sobre el mayor impuesto determinado.

- (ii) El descrito en **el inciso 1** del precepto: cuando el **propio contribuyente** regulariza la conducta ajustando el patrimonio para incorporar el activo omitido o excluyendo el pasivo inexistente. En tal evento, el contribuyente actúa conforme a la ley y adiciona la correlativa renta líquida gravable, sin que se genere renta por comparación patrimonial y sin que haya lugar a liquidar sanción, si lo hace en la declaración inicial. Si adopta tal comportamiento mediante una corrección a la declaración inicial, tendrá que liquidar sanción por corrección prevista en el artículo 644 del E.T.
- (iii) El previsto en el **inciso 3 ejusdem** cuando el **contribuyente** realiza el ajuste patrimonial incluyendo el activo omitido o excluyendo el pasivo inexistente sin adicionar la renta líquida gravable. Si la autoridad detecta tal comportamiento, debe adicionar la renta líquida gravable, liquidar el mayor impuesto e imponer la correspondiente sanción por inexactitud, lo cual solo podría efectuarse en esa declaración.

Como se observa, en los dos primeros supuestos, aunque la declaración donde se originó la irregularidad (ya sea por omisión del activo o inclusión del pasivo inexistente) - por primera vez- hubiere cobrado firmeza, la ley previó la posibilidad de regularizar dicha conducta en la declaración en la que la Administración detecta las irregularidades, o en aquella en la que el propio obligado tributario decide corregir su conducta, enmendando la inconsistencia, ya sea en una declaración inicial o en una declaración de corrección. Así, la aplicación del dispositivo legal presupone que la inconsistencia originada en periodos ya en firme sea identificada en el periodo que es objeto de fiscalización. En otras palabras, se trata de un comportamiento que persiste en el tiempo y que afectan declaraciones que ya han adquirido firmeza, y solo se subsana cuando: (i) el contribuyente opta por regularizar la situación de forma voluntaria o (ii) la Administración la detecta y corrige a través de un acto de determinación.

Bajo ese contexto, advierte la Sala que en el específico caso de **la inclusión de pasivos inexistentes originados en periodos no revisables**, como corresponde a la situación que suscita el presente proceso, pueden darse dos escenarios: (i) que la **Administración** los detecte en la declaración objeto de fiscalización y proceda a adicionar su valor como renta líquida gravable junto con la sanción correspondiente; o (ii) que el **contribuyente** los haya excluido en una declaración inicial o de corrección presentada, **sin adicionar la renta líquida gravable**, lo que legitima a la autoridad para determinar el impuesto oficialmente sobre la renta líquida omitida, junto con la sanción correspondiente.

Repárese en que, en el primer evento, el pasivo inexistente estaría incluido en la declaración de renta objeto de revisión mientras que, en el segundo caso, el pasivo ya no estaría en la declaración investigada por haber sido regularizada la inconsistencia por parte del contribuyente, eliminando el pasivo; solo que al no haber reconocido la correlativa renta líquida gravable procedería su adición por parte del fisco. El evento previsto en el artículo 239-1 del ET supone la regularización en la declaración (se elimina el pasivo), **sin que se alegue la ocurrencia de un hecho extintivo de la obligación**. Si el contribuyente alega un hecho extintivo de la obligación como causa de la descarga del pasivo inexistente debe demostrar, con prueba directa o indirecta la inexistencia de la

obligación en virtud de un medio extintivo de pago¹². Si la administración pretende tratar el pasivo como inexistente, tiene que primero desvirtuar el medio de pago.

En los procesos de fiscalización, es determinante que la Administración plantee el cargo, desde el inicio, indicando a qué inciso del artículo 239-1 del ET se adecúa la conducta reprochada. De no hacerlo, vulneraría la garantía del debido proceso y del derecho de defensa del obligado tributario.

Ahora bien, sobre los pasivos inexistentes y el artículo 239-1 del ET, no debe perderse de vista que: (i) la Sala ha puntualizado que «el artículo 239-1 del [ET] permite que la DIAN analice la existencia de pasivos arrastrados desde periodos no revisables y, en caso de que resulten inexistentes (...) procede su adición como renta líquida gravable en el periodo gravable revisable al cual fueron arrastrados y que es objeto de fiscalización»¹³; y, (ii) el concepto de pasivo inexistente fue definido por el legislador en las disposiciones que regulan las normalizaciones tributarias, así: “el declarado en las declaraciones de impuestos nacionales sin que exista un soporte válido de realidad o validez, con el único fin de aminorar o disminuir la carga tributaria a cargo del contribuyente (art. 43, Ley 1943 de 2018)”. Esta última mención es importante, porque el artículo 239-1 del ET solo es aplicable en el caso de pasivos inexistentes, evento que difiere de los pasivos improcedentes, que se configuran cuando el contribuyente no cumple con la carga de la prueba calificada prevista en los artículos 770 y 771 del ET.

En relación con los pasivos, además de los tratamientos fijados en los artículos 239-1 del ET (pasivos inexistentes) y 770 y 771 del ET (pasivos improcedentes), existe un evento diferente que es el **pasivo inexistente creado e incorporado artificialmente en la declaración del año en curso**. En tal caso, si la Administración acredita la inexistencia del pasivo, el efecto directo es su retiro del patrimonio, derivando en un incremento del patrimonio líquido del ejercicio que, por aplicación del sistema de renta por comparación patrimonial (art. 236 del ET), comporta la determinación oficial de mayores impuestos y las sanciones correspondientes.

Si bien la finalidad de ambos dispositivos, artículos 236 y 239-1 ídem, es adicionar las rentas gravables que fueron ocultadas y omitidas por el contribuyente, a través de la neutralización del incremento patrimonial, omitiendo activos o incluyendo pasivos inexistentes, la aplicación de cada uno fue reservado, por el legislador, a distintos supuestos. Mientras la renta adicionada bajo el artículo 239-1 es la equivalente al valor del activo omitido o pasivo inexistente, la renta por comparación patrimonial regulada en el artículo 236 ídem corresponde al mayor valor que resulte de comparar la diferencia entre los patrimonios líquidos del periodo gravable revisado y el del periodo inmediatamente anterior (depurado el patrimonio de valorizaciones o desvalorizaciones nominales, como por lo serían, entre otros, los avalúos o auto avalúos catastrales o aquellos ajustes por los que puede optar el contribuyente de acuerdo con la norma fiscal), contra la sumatoria de la renta líquida gravable, las rentas exentas y no gravadas, así como la ganancia ocasional neta del periodo fiscalizado, descontando el impuesto de renta pagado en el año, siempre y cuando no se justifique el incremento patrimonial.

Aunque el incremento patrimonial injustificado puede provenir de la regularización de un activo que fue omitido o infravalorado o de pasivos autoliquidados de forma inexacta o inexistente, esto tendría que provenir de periodos revisables, condición que también diferencia esta renta líquida gravable de la regulada en el artículo 239-1 del ET, la cual se encuentra referida a periodos no revisables. En todo caso, resulta indispensable que las irregularidades detectadas obedezcan a la omisión de rentas en periodos revisables.

¹² Si fuere pago en efectivo, en cuanto corresponda procede la aplicación del artículo 771-5 del ET

¹³ Sentencia del 01 de diciembre de 2022 (exp. 26046, CP: Milton Chaves García).

Ahora bien, respecto de la prenotada renta líquida especial¹⁴ que, adicionalmente, constituye una excepción a la determinación del impuesto por el sistema ordinario, la Sección ha precisado, con apoyo en el artículo 91 del Decreto 187 de 1975¹⁵, norma reglamentaria de la comparación patrimonial, que dicha renta líquida gravable solo surge al compararse los patrimonios líquidos declarados por el contribuyente, en tanto, esta alude expresamente a la comparación de los patrimonios «declarados» por los obligados tributarios, con lo cual, la comparación patrimonial no tendría cabida respecto del patrimonio líquido establecido directamente por la Administración mediante liquidación oficial, lo que dejaría sin consecuencias un injustificado incremento patrimonial.

Si bien, el criterio de decisión de la Sala, encuentra sustento en la literalidad del señalado precepto, se precisa contrastarlo con la finalidad o teleología del artículo 236 del ET, que no es otra que permitir el recaudo de rentas omitidas, lo que hace indispensable que el ejercicio de comparación pueda efectuarse considerando el patrimonio determinado, ya sea directamente por el contribuyente en su declaración de renta, o por la Administración mediante liquidación oficial por haber detectado *activos omitidos o infravalorados o pasivos inexistentes o sobrevalorados, en periodos revisables, siempre que esto obedezca a omisión de rentas gravables*, que no a un simple error.

El precedente análisis permite establecer las siguientes reglas:

Regla 1. En aplicación de los artículos 770 y 771 del ET, la Administración puede rechazar pasivos improcedentes, cuando el contribuyente no acredita la prueba calificada prevista en las mencionadas disposiciones.

*Regla 2. En aplicación del artículo 236 del ET, si un activo es omitido o infravalorado, o un pasivo es **creado e introducido artificialmente en la declaración de un periodo revisable**, la Administración puede adicionar o ajustar debidamente el activo, o desconocer el pasivo y, en consecuencia, ajustar el patrimonio líquido y aplicar el sistema de renta por comparación patrimonial. Por efecto de lo anterior, podrá determinar el mayor impuesto e imponer sanción, siempre que se determine que esto encubre una omisión de rentas gravables.*

Regla 3. En aplicación del artículo 239-1 ET (inciso 2), si la autoridad tributaria detecta un activo omitido o un pasivo inexistente, que provenga de una declaración no revisable, incorporado, por vía de arrastre, en una declaración abierta para fiscalización, puede incluir el valor del pasivo como una renta líquida especial, calcular el impuesto correspondiente e imponer sanción por inexactitud.

Regla 4. En aplicación del artículo 239-1 ET (inciso 3) si la autoridad detecta que un contribuyente en una declaración inicial o de corrección excluyó un pasivo inexistente proveniente de un periodo no revisable que venía arrastrando, sin incorporar una renta líquida especial, podrá determinar el mayor impuesto e imponer sanción por inexactitud. La oportunidad para que la Administración la adicione será únicamente el término de firmeza de esa autoliquidación en la que subsane la inconsistencia. De no hacerlo, no podrá afectar las subsiguientes autoliquidaciones en las que ya se encuentre regularizado el patrimonio del contribuyente.

*Regla 5. En aplicación del artículo 239-1 (Inciso 3), si la autoridad detecta un pasivo inexistente proveniente de un periodo no revisable, que es eliminado del patrimonio por el contribuyente, **alegando la operancia de un medio extintivo de obligaciones**, como causa de haber eliminado de la declaración el pasivo inexistente, debe acreditar, con prueba directa o indirecta, la inexistencia de la obligación en virtud del pago¹⁶ o cualquier medio extintivo de obligaciones. Si la Administración pretende tratar el pasivo como inexistente, tiene que primero desvirtuar el medio de pago alegado y, solo tras esto, la autoridad podrá incorporar el valor del pasivo como renta líquida gravable, determinar el mayor impuesto e imponer la sanción correspondiente.*

¹⁴ Sentencias del 26 de enero de 1996, exp. 7317, CP: Delio Gómez Leyva; del 10 de febrero del 2003, exp. 13217, CP: Ligia López Díaz; del 18 de octubre de 2006, exp. 15155, CP: Juan Ángel Palacio; del 14 de abril de 2016, exp. 19138, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 13 de octubre de 2016, exp. 19748, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 13 de octubre de 2016, exp. 20585, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 16 de noviembre de 2016, exp. 20503, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 25 de mayo de 2023, exp. 26083, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, del 14 de septiembre de 2023, exp. 26371, CP: Milton Chaves García, del 04 de abril de 2024, exp. 27783, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello, del 26 de septiembre de 2024, exp. 27540, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello y del 11 de octubre de 2024, exp. 28232, CP: Milton Chaves García.

¹⁵ Compilado en el artículo 1.2.1.19.2 del Decreto 1625 de 2016.

¹⁶ Si fuere pago en efectivo, en cuanto corresponda procede la aplicación del artículo 771-5 del ET.

2.2- Abordando el debate planteado, la Sala observa que, en el acto previo, la demandada sostuvo que «la declaración de renta (...) del (...) 2014 presentada por la contribuyente se encuentra en firme (...)» por lo cual determinó que no podía «iniciar ninguna investigación por este año (...), pero sí solicitar y valorar información sobre sus valores». En tal sentido, procedió a modificar la declaración del período 2015 y fue así que en la Liquidación Oficial de Revisión 322412018000376, del 26 de noviembre de 2018, aseguró que «en el proceso aperturado a la contribuyente (...) en el año (...) 2015 resulta oportuno solicitarle información de su declaración del (...) 2014 aun cuando la firmeza ya se había dado, pues ésta precisamente como no había sido objeto de intervención (...), para efectos de los valores consignados en la declaración auditada 2015, se hacía necesario corroborar también la información del año 2014 en oportunidad a lo previsto en el artículo 239-1 del [ET], el cual permite realizar acciones fiscalizadoras a periodos no revisables». Igualmente indicó: «[s]obre las deudas por valor de \$704.000.000 que la contribuyente pretendió probar mediante pagarés quedó establecido que los títulos no se encontraban con el lleno de los requisitos señalados en los artículos 283, 770, 771 y 767 del Estatuto Tributario, entre otros, no contener la autenticación de las partes intervinientes, carecer de fecha cierta y sumariamente no existir la trazabilidad de la operación pues no se evidenciaron los pagos de intereses por parte de la investigada y tampoco de su cancelación total» (f. 45, cp).

Lo señalado pone de presente que la revisión de la declaración del período 2015 se derivó del cuestionamiento de la inexistencia del pasivo originado en un período no revisable (2014), que ya no se advertía en el año siguiente -2015- [lo que la actora justificaba en que lo había cancelado]. Pues bien, tal supuesto se enmarcaría -en principio- en el inciso 3 del artículo 239-1 del ET; de ahí que, la Administración estaba en la posibilidad de revisar la autoliquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2015, sin que ello significara que estuviera fiscalizando de manera indirecta la declaración de 2014. Con todo, la procedencia de adicionar renta líquida gravable dependerá de lo que acredite el acervo probatorio obrante en el proceso, respecto del pasivo.

3- A los efectos anteriores, se observa que la actora censuró que, contrario a lo concluido en la sentencia, en sede administrativa entregó los documentos que demostraban los pasivos. En tal sentido, adujo que estos se soportaban en pagarés que cumplían los requisitos de los artículos 621 y 709 del Código de Comercio y que tenían «fecha cierta previa a la finalización de (...) 2014», pues presentó personalmente ante notario los soportes de las deudas con Patricia Sánchez -\$90.000.000-, Marcelo Sánchez -\$140.000.000- y Orlando Ortiz -\$200.000.000- el 23 de diciembre de 2014. Adicionalmente, autenticó los títulos valores contentivos de las obligaciones con Sindy Agudelo -\$94.000.000- y Beatriz Moreno -\$100.000.000- el 10 de octubre del citado año. Al tiempo, subrayó que su contraparte no objetó ni tachó como falsos dichos documentos.

En ese orden, reprochó que la DIAN y el *a quo* otorgaron a los indicios un valor «principal» y no «subsidiario» para desconocer sus soportes. Aseveró que, la ausencia de movimientos bancarios de los acreedores y su aparente falta de capacidad económica eran «juicios de valor» y materializaron una «indebida valoración de indicios». Adujo que, el tribunal desconoció la naturaleza del contrato de mutuo (art. 2221 del Código Civil), respecto del cual no se prevé, como requisito de existencia o validez, la entrega de recursos mediante el sistema financiero. Igualmente, hizo hincapié en su carácter principal y en que su perfeccionamiento ocurría con la tradición de la cosa sin necesidad de «intermediación bancaria». También cuestionó que la Administración presumiera que los avalúos catastrales de los bienes de sus acreedores estaban actualizados [se refiere a que esto explicaba el bajo valor patrimonial], pues tal circunstancia no se probó. En la misma línea, adujo que la entidad partió de asumir la exactitud de las declaraciones de los prestamistas, de ahí que para la aceptación de los pasivos trasladó al deudor la verificación del adecuado denuncia patrimonial de los terceros, pese a que no existía una previsión normativa en tal sentido.

Por su parte, la DIAN adujo que el reconocimiento de las deudas exigía que: (i) figuraran en documentos que soportaran su existencia y cancelación; (ii) tuvieran fecha cierta; y (iii) constaran en la declaración de renta del acreedor como cuenta por cobrar. Respecto de los pagarés a favor de Sindy Agudelo y Beatriz Moreno, subrayó su falta de presentación ante una autoridad competente al momento de su emisión «*primigenia*» -2009 y 2010.

A su turno, el tribunal advirtió que los pagarés solo fueron suscritos por la demandante, lo que juzgó suficiente y destacó que estos detallaban: (i) nombre e identificación del acreedor; (ii) «*valor año 2014*»; (iii) fecha de firma; y (iv) fecha de amortización o pago. Al tiempo, subrayó que las «*otras [deudas] (...) por un total de \$35.365.000*» no tenían soporte. Respecto de los títulos a favor de Sindy Agudelo y Beatriz Moreno, indicó que su elaboración fue el 16 de diciembre de 2009 y el 10 de diciembre de 2010 y las fechas de cancelación iniciales eran el 10 y 15 de diciembre de 2012 y reparó en que, aparecían dos otrosíes -con presentación personal ante notario el 10 de octubre de 2014-, acorde con los cuales, los pagos se efectuarían el «*9 y 15 de diciembre de 2014*». Asimismo, subrayó la existencia de un sello a mano alzada de «*cancelación*» con fechas 15 y 29 de enero de 2015.

Tras lo anterior, concluyó que los anteriores soportes con Sindy Agudelo y Beatriz Moreno tenían «*fecha cierta*» desde la presentación personal de los otrosíes, de modo que la Administración no podía desestimarlos por haberse efectuado con posterioridad a su suscripción, menos aun cuando «*el pasivo cuestionado corresponde a 2014*». Igualmente, otorgó valor probatorio al sello a mano alzada que señalaba la cancelación, esto en virtud del principio de literalidad. Además, porque la demandada no tachó de falsedad ninguna de las anotaciones incorporadas en los documentos. Así, anotó que tales pasivos ya no estaban vigentes a 31 de diciembre de 2015.

Respecto de los pagarés con Marcelo Sánchez, Patricia Sánchez y Orlando Ortiz, igualmente encontró que, «*prima facie*», cumplían los requisitos para considerarse como documentos de fecha cierta, pues (entre otras cosas) el título solo requería la firma de su creador (deudor). Sin embargo, resaltó que, en este caso, la demandada también había cuestionado «*la parte sustancial (...) de la transacción*». Al respecto, señaló que la existencia de los pagarés no impedía la verificación de la realidad de las operaciones y anotó que la DIAN detectó inconsistencias entre los valores declarados por los acreedores y la actora como «*patrimonio bruto*» y «*pasivos*» en 2014. Además, destacó que, los pagarés reconocieron intereses a una tasa mensual del 0,8%; sin embargo, Patricia Sánchez no declaró ingresos por ese concepto y la suma reportada por Marcelo Sánchez era inferior al valor «*mínimo*» que debía figurar en su denuncia. Asimismo, resaltó que la información de tales acreedores reflejaba que estos no tenían capacidad económica para «*prestar sumas tan elevadas*». Adicionalmente, las transacciones no fueron reportadas con una entidad financiera, no existía constancia de movimientos bancarios. Por lo anterior, concluyó que la demandada había desvirtuado la veracidad de las operaciones con los indicios recabados, de modo que la actora debió acreditar la existencia de los pasivos con otras pruebas, lo que no ocurrió.

3.1- Para dilucidar el debate, la Sala partirá de recapitular que el tribunal desestimó el rechazo de los pasivos con Sindy Agudelo y Beatriz Moreno, por encontrar que estaban respaldados con documentos de fecha cierta y existían a 31 de diciembre de 2014, razón por la que dictaminó excluir dichos montos de la renta líquida gravable. No ocurrió lo mismo con los pasivos con Marcelo Sánchez, Patricia Sánchez y Orlando Ortiz, pues, aunque igualmente los encontró respaldados con documento de fecha cierta, prohijó su desconocimiento, bajo la consideración de que la demandada también los había rechazado por haber desvirtuado su realidad con indicios, sin que la demandante hubiera

probado en contrario.

Bajo tal contexto, se advierte que, respecto del reconocimiento de los pasivos con Sindy Agudelo y Beatriz Moreno, la demandada apelante no presentó cuestionamientos dirigidos a controvertir las consideraciones del tribunal que lo llevaron a concluir que los pagarés configuraban documentos de fecha cierta y soportaban los pasivos, esto es, la suficiencia de: (i) que hubieran sido firmados solo por la deudora; (ii) la presentación notarial con posterioridad a su suscripción -en tanto el pasivo cuestionado correspondía al año 2014-, y (iii) la acreditación de su pago en 2015, a partir del sello a mano alzada que indicaba su cancelación, anotaciones que señaló el tribunal, en virtud del principio de literalidad; sobre todo cuando no fueron tachados de falsedad por la demandada.

Adicionalmente, se observa que, la demandada apelante tampoco controvertió lo concluido por el tribunal, acerca de que el desconocimiento de los citados pasivos, solo se había fundado en las irregularidades del soporte, pese a tener la carga de hacerlo. En su lugar, solo planteó de manera general que el reconocimiento de los pasivos exigía que figuraran en documentos que soportaran su existencia y cancelación, tuvieran fecha cierta, y constaran en la declaración de renta del acreedor como cuenta por cobrar. Asimismo, cuestionó la falta de presentación notarial de los pagarés a favor de Sindy Agudelo y Beatriz Moreno, al momento de su emisión «*primigenia*» -2009 y 2010, cargo que, como se observa, fue desestimado en precedencia. En consecuencia, la Sala confirmará la decisión del tribunal de tener por probados los pasivos con las personas antes identificadas y, por ende, su exclusión de la renta líquida adicionada por tal concepto.

En relación con los pasivos con Marcelo Sánchez, Patricia Sánchez y Orlando Ortiz, cuyo desconocimiento avaló el tribunal, destaca la Sala que, la actora apelante solo insistió en que los pagarés que respaldaban los pasivos eran de fecha cierta, argumento, que como se señaló en precedencia, quedó superado con lo definido por el *a quo*, quien validó que tales documentos eran de fecha cierta, solo que respecto de las señaladas personas encontró que no fue acreditada su realidad, como lo cuestionó la demandada.

A efectos de establecer lo anterior, la Sala partirá de reiterar lo señalado en apartes anteriores, acerca de que, la inexistencia del pasivo que da lugar a la adición de renta líquida gravable, debe entenderse referida a la irrealidad de la deuda, que no a la falta de soporte o de requisitos formales, pues en este último caso, **el reproche sería el de improcedencia, que no el de inexistencia, pues no puede perderse de vista que el artículo 239-1 pretende disciplinar la inclusión de pasivos que permitieron encubrir rentas generadas en periodos no revisables.**

Para el caso, se precisa que el cuestionamiento versó sobre la irrealidad de los pasivos antes identificados, originados en un período no revisable, lo que fue respaldado con prueba indiciaria, sobre la cual ha precisado la Sección que, siguiendo las reglas de la sana crítica, un conjunto de indicios contundentes tiene la entidad de desvirtuar la presunción de veracidad de una declaración tributaria¹⁷, en la medida que el obligado tributario no los desvirtúe.

3.2- Pues bien, a fin de verificar si la realidad de los pasivos contraído con Marcelo Sánchez, Patricia Sánchez y Orlando Ortiz fue acreditada, resultan relevantes los siguientes hechos y pruebas:

(i) La Administración remitió a la demandante un requerimiento ordinario, con el propósito

¹⁷ Sentencia del 23 de mayo de 2024 (exp. 27419, CP: Milton Chaves García).



de «verificar los valores solicitados por la contribuyente en la declaración de renta y complementarios (...) 2015», en el cual, le solicitó, entre otras cosas, la siguiente información: «relación detallada de los pasivos a 31 de diciembre de 2014 (...) y 2015 (...), indicando NIT, nombre o razón social, concepto, fecha, valor y forma de pago. Anexar fotocopia de documentos de fecha cierta (...)».

En respuesta a lo anterior, la actora informó que los pasivos -que *a posteriori* fueron catalogados como inexistentes- se originaron en mutuos, cinco de los cuales, soportó con pagarés que contenían su firma -como deudora-, la promesa incondicional de pagar sumas de dinero y, adicionalmente, informó otras deudas por valor de \$35.365.000 descritas como «varias cuantías inferiores a \$5.000.000».

De los pagarés, se extracta que, tres (3) reflejaban deudas contraídas en el año 2014 y dos (2) en los años 2009 y 2010, estas últimas con otrosíes con presentación ante notario el 10 de octubre de 2014. Los primeros señalaban como fecha de finalización el año 2015 y los segundos, el año 2014, estos, en virtud de la ampliación surtida mediante otrosíes; sin embargo, la actora manifestó que todos los pasivos fueron cancelados en el año 2015.

A modo de ilustración, la Sala detalla las condiciones de los pasivos:

Fecha de firma	Valor	Plazo y fecha de amortización	Acreedor	Tasa de interés	Fecha de presentación personal
11 de septiembre de 2014.	\$90.000.000.	Diez meses – Diez (10) de julio de 2015.	Patricia Sánchez.	1% mensual.	23 de diciembre de 2014.
28 de julio de 2014.	\$140.000.000.	Doce meses – Veintisiete (27) de julio de 2015.	Marcelo Sánchez.	1% mensual.	23 de diciembre de 2014.
07 de diciembre de 2014.	\$200.000.000.	Doce (12) meses – Seis (6) de diciembre de 2015.	Orlando Ortiz.	1% mensual.	23 de diciembre de 2014.
10 de diciembre de 2010.	\$100.000.000.	Dos años – Diez (10) de diciembre de 2012. Modificado parcialmente mediante otrosí del 05 de diciembre de 2012 – Sello de cancelación del 29 de enero de 2015.	Beatriz Moreno.	0,8% mensual.	El pagaré inicial no tiene constancia de presentación personal. Sin embargo, el otrosí fue autenticado el 10 de octubre de 2014.
16 de diciembre de 2009.	\$94.000.000.	Tres (3) años – 15 de diciembre de 2012. Modificado parcialmente mediante otrosí del 14 de diciembre de 2012 – Sello de cancelación del 15 de enero de 2015.	Sindy Agudelo.	0,8% mensual.	El pagaré inicial no tiene constancia de presentación personal. Sin embargo, el otrosí fue autenticado el 10 de octubre de 2014.
Cuentas varias (sin soporte)	\$35.365.000	-	-	-	-

(ii) La demandada en el requerimiento especial, cuestionó que los pasivos por «*cuantías inferiores a \$5.000.000 (...) por valor de \$35.365.000*» no tenían soportes.

(iii) Acorde con la declaración de renta del periodo 2015, presentada por la actora, el saldo de los anteriores pasivos era cero (0).



(iv) La Administración, con base en la consulta a la información en medios magnéticos de los presuntos acreedores por la vigencia 2014, señaló en el acto preparatorio que estos *«no cuentan con la capacidad económica para prestar sumas tan elevadas, no son reportadas con las entidades financieras donde se observe los movimientos bancarios (débitos y créditos) donde se pueda observar los pagos de los pasivos realizados por la contribuyente»*.

A los efectos anteriores, la demandada relacionó los bienes que integraban el patrimonio de los acreedores Patricia Sánchez, Orlando Ortiz y Marcelo Sanchez y, a partir de ello, indicó que los bienes poseídos eran diferentes de cuentas por cobrar y no acreditaban movimientos bancarios *«en donde la contribuyente haya realizado los pagos»*; también destacó la autoridad que, los ingresos percibidos no provenían del pago de intereses por la supuesta deuda contraída por la actora y que, los montos de ingresos y de patrimonios declarados, no denotaban la capacidad para haber prestado el dinero a la demandante (ff. 584 y ss. y 608 caa).

(v) Con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, la demandante incorporó los pagarés (sin allegar soportes respecto de la deuda por \$35.365.000). Adicionalmente, aportó cuatro (4) paz y salvos firmados por Patricia Sánchez, Orlando Ortiz, Marcelo Sánchez y Beatriz Moreno, que indicaban que en la fecha de elaboración de los citados documentos -29 de enero, 10 de julio, 06 de diciembre y 27 de julio de 2015, respectivamente- la demandante había cancelado *«en efectivo la totalidad del capital y los intereses»* asociados a los pasivos reconocidos en los diferentes pagarés. La Sección detalla que las fechas de estos paz y salvo coinciden con el plazo pactado en los respectivos pagarés, según se observa con las fechas indicadas en el cuadro inserto en el punto probatorio (i) (ff. 651 a 656 caa).

(vi) La liquidación oficial de revisión fundó la inexistencia de los pasivos en que: (i) los señalados títulos valores eran irreales, puesto que consultado lo declarado en el impuesto sobre la renta de 2014 por los acreedores, lo reportado como patrimonio era bajo, no denotando capacidad para haber dado en mutuo los valores en cuestión a la demandante y no reflejaron la percepción de rendimientos; igualmente en que (ii) los pasivos por valor de \$35.365.000 carecían de soportes.

(vii) Sobre los paz y salvos, al resolver el recurso de reconsideración, la autoridad cuestionó que estos no identificaron *«la fecha del pago del capital e intereses ni el monto de estos para comprobar que el pasivo persistía a 31 de diciembre de 2014»* y, en relación con la afirmación de la actora atinente a que, el pago de las deudas en efectivo correspondía a la costumbre mercantil, señaló que esto debió ser acreditado conforme al artículo 178 del CGP (f. 713 caa). Al mismo tiempo, subrayó que, la actora no había demostrado las deudas mediante documentos idóneos, toda vez que no desvirtuó *«la inexistencia de la firma de los acreedores en los pagarés, ni autenticación o presentación ante autoridad competente al momento de su suscripción, ni la trazabilidad necesaria para desvirtuar los indicios con los que se cuestionó su realidad»*.

(viii) De las copias de las declaraciones del impuesto sobre la renta del período 2014 de los acreedores en cuestión, se extracta la siguiente información patrimonial (ff. 555 a 560 caa):

Acreedor	Patrimonio bruto	Total ingresos por concepto de renta y concepto	Ingresos por intereses y rendimientos financieros
Patricia Sánchez.	\$52.300.000.	\$3.872.000 – Otros (ventas, arrendamientos, etc.).	\$0.
Marcelo Sánchez.	\$120.000.000.	\$1.560.000 – Intereses y rendimientos financieros.	\$1.560.000.
Orlando Ortiz.	\$104.000.000.	\$4.822.000 – Intereses y rendimientos financieros.	\$4.822.000.

4- Los hechos y medios probatorios descritos ponen de presente que la actora no desvirtuó la inexistencia del pasivo por \$35.365.000, lo que comportaba la consecuencia prevista en el artículo 239-1 del ET, como lo determinó la demandada y el tribunal.

En el marco anterior, la Sala establece que, ante la controversia sobre la realidad de los pasivos con Marcelo Sánchez, Patricia Sánchez y Orlando Ortiz, el único medio probatorio presentado por la demandante para sustentarlos, además de los pagarés fueron los paz y salvos firmados por los presuntos acreedores; sin embargo, esto resulta insuficiente para desvirtuar el cuestionamiento sobre la realidad de dichos pasivos, en tanto se constató que estos acreedores no registraron las supuestas acreencias en sus declaraciones de renta de 2014, denotando además su patrimonio la insuficiencia para haber efectuado los créditos. Además, de que no se registraron los ingresos provenientes de los intereses mensuales que se habían convenido, lo que la demandada reclamaba, ya que, según la actora, los pagos se realizaron en efectivo. Todo esto, configura un conjunto de indicios contundentes y suficientes para desvirtuar la presunción de legalidad de la declaración de la actora por el periodo gravable revisado (2015).

Por lo anterior, no prospera el cargo de apelación de la actora, quien en contra de lo definido por el tribunal no desvirtuó las pruebas de la irrealidad de las operaciones con Marcelo Sánchez, Patricia Sánchez y Orlando Ortiz, toda vez que solo persistió en insistir en la fecha cierta de los soportes. En consecuencia, procede confirmar la decisión del tribunal de avalar su rechazo.

Por último, se advierte que, aunque el tribunal confirmó el rechazo de «*otras [deudas]*» por valor de \$35.365.000 ante la ausencia de su demostración, la demandante apelante no efectuó ningún pronunciamiento al respecto, razón por la que, la Sala confirmará su desconocimiento.

En virtud de lo analizado, la Sala confirmará la sentencia apelada.

Conclusión

5- La Sala establece como contenido interpretativo de esta providencia que: en aplicación del inciso 3 del artículo 239-1 del ET, la autoridad demandada tenía competencia para adicionar como renta líquida gravable en el año gravable 2015, el valor de los pasivos inexistentes excluidos por la actora en dicha autoliquidación, y que provenían de un período no revisable (renta 2014). Esto es así, porque habiendo establecido la Administración la inexistencia del pasivo, en el marco de la señalada disposición, la demandante no logró demostrar su realidad.

Costas

6- Teniendo en cuenta que en esta instancia será confirmada la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad parcial de los actos demandados, la Sala se abstendrá de condenar en costas, en aplicación de lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso, y las reglas establecidas por esta Sección¹⁸ según el cual el juez podrá abstenerse de condenar en costas cuando la demanda prospere parcialmente.

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

¹⁸ Sentencia del 23 de septiembre de 2025, exp. 28292, M.P. Wilson Ramos Girón.



FALLA

1. **Confirmar** la sentencia de primera instancia.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salvo voto

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse con el «validador de documentos» disponible en:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>