



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de julio de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00542-01 (28285)
Demandante: Construcciones e Inversiones El Imperio SAS
Demandada: DIAN

Temas: Inspección tributaria. Renta por comparación patrimonial.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la demandante contra la sentencia del 28 de septiembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió²:

Primero. Ni[é]ganse las pretensiones de la demanda con base en las razones consignadas en la parte motiva de la presente sentencia.

Segundo. Por no aparecer causadas no se condena en costas a favor de la parte demandada.

(...)

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

La demandada, luego de expedirle a la actora un requerimiento especial en el cual le propuso un mayor impuesto de renta por el año gravable 2015, tanto por el sistema ordinario como por el de comparación patrimonial, profirió la Liquidación Oficial de Revisión 322412019000115, del 03 de abril de 2019, adicionándole renta líquida gravable por comparación patrimonial, en virtud del desconocimiento de pasivos, e imponiendo sanción por inexactitud. Esta decisión fue confirmada mediante la Resolución 3184, del 10 de junio de 2020³.

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. Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 322412019000115 del 3 de abril de 2019, correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2015 a nombre de mi representada la sociedad Construcciones e Inversiones El Imperio SAS ...

¹ Samai CE, índice 3, certificado 58D778FFDE52E05A F55BD76CA91885C7 81974176A633DFDE 1594D7877F8F0132 (pdf), p. 1.

² Samai tribunal, índice 21, certificado A5768D13BDD7EC47 1279DF5871F2CACC 5DFF36B9E5A31707 B285BE17C87253BE (pdf), pp. 40 a 41.

³ Samai tribunal, índice 1, certificado 47706CEE338F3A79 EB53AE23A85AAC4E BEC0B1CDDFB9DA63 1F1B519B916A89A5 (pdf), pp. 40 a 53 y 55 a 62.

⁴ Samai tribunal, índice 1, certificado 47706CEE338F3A79 EB53AE23A85AAC4E BEC0B1CDDFB9DA63 1F1B519B916A89A5 (pdf), pp. 4 a 5.



Segunda. Que, como consecuencia de la anterior declaración, se declare la nulidad de la Resolución No. 3184 del 10 de junio de 2020, la cual desató el Recurso de Reconsideración contra la liquidación oficial de revisión citada.

Tercera. Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2015, presentada el 30 de junio de 2016 por la sociedad Construcciones e Inversiones El Imperio SAS.

Cuarta. Se condene a la [DIAN] al pago de gastos, costas judiciales y agencias en derecho en el evento que las anteriores pretensiones sean favorables a mi representada.

Invocó como vulnerados los artículos 2, 3, 13, 29, 58 y 209 de la Constitución; 2221 a 2235 del Código Civil (Ley 84 de 1873); 622, 709, 710 y 711 del Código de Comercio (Decreto 410 de 1971); 35, 236, 237, 283, 553, 683, 703, 711, 712 (letra g.), 742, 746, 770 y 779 del ET; 1, 2, 3, 4, 42, 44, 138, 152, 155, 156, 162, 164 y 168 del CPACA; y 261 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012); y, en los siguientes términos⁵:

-Violación de los artículos 29 de la Constitución y 3 del CPACA. Partió de señalar que, acorde con el artículo 703 del ET, previo a la expedición de una liquidación oficial, debía proferirse un requerimiento especial, el cual debía explicar -al menos- en forma «sumaria» la propuesta de las modificaciones efectuadas (Art. 712 ídem), lo que no se satisfacía con la exposición de «cifras y normas», sino que estas debían ser debidamente explicadas, de modo que el contribuyente pudiera conocer las razones y fundamentos de la modificación para poder rebatirlos y ejercer así plenamente el derecho de defensa.

Explicó que el anterior planteamiento obedecía a que el requerimiento especial, al determinar la renta gravable por el sistema de comparación patrimonial, se limitó a transcribir los artículos 236 y 237 del ET y a elaborar un cuadro que en su parte final indicaba «diferencia patrimonial no justificada», sin ninguna explicación, con lo cual, quedó indefenso ante la imposibilidad de conocer los motivos de la glosa. Misma situación se presentó con relación a la determinación alternativa de la renta por el sistema ordinario, lo que reafirmaba la vulneración del debido proceso desde el acto preparatorio.

Tras destacar la necesidad de explicar no solo las liquidaciones oficiales, sino también los actos previos -requerimiento especial-, según lo precisado por esta corporación; así como el alcance del debido proceso, el cual tiene inmerso el tema probatorio, cuya inobservancia puede comportar un defecto fáctico, afirmó que la liquidación oficial de revisión y la resolución de reconsideración incurrieron en el anotado defecto. El primero, por la indebida valoración probatoria de los documentos aportados (declaraciones tributarias de los socios y de retención en la fuente, y planillas de pago de la seguridad social), cuando desde la respuesta al requerimiento especial se señaló que con ellos se demostraban los pasivos con socios, administradoras de aporte y con la DIAN. Por su parte, la resolución que resolvió el recurso descartó los pasivos con socios, aduciendo que los pagarés estaban en blanco, inobservando sin ninguna razón las disposiciones respecto de tales títulos valores previstas en Código de Comercio. Adicionalmente, se incurrió en indebida valoración de los documentos aportados para acreditar los pasivos.

-Violación de los artículos 42 y 44 del CPACA. Señaló que, para garantizar el principio de legalidad, los actos administrativos deben estar debidamente motivados, de manera seria, real y cierta, ajustada en todo a los hechos y a la norma. Así, si la fundamentación es inexacta y contraria a la realidad, el acto debe ser revocado o anulado. Igualmente, el principio de legalidad exige que las actuaciones se adelanten bajo el principio del debido

⁵ Samai tribunal, Índice 1, certificado 47706CEE338F3A79 EB53AE23A85AAC4E BEC0B1CDDFB9DA63 1F1B519B916A89A5 (pdf), pp. 7 a 27.



proceso y, por ello, deben tenerse en cuenta todas las pruebas aportadas para no hacer más gravosa la situación de los administrados.

-Violación del artículo 35 del ET. Destacó que la presunción allí contenida es aplicable a quien presta los recursos (acreedor) y no al receptor del préstamo, como corresponde a su caso. De modo que pretender aplicar esa norma para el reconocimiento de los pasivos por préstamos a socios implica darle un alcance diferente a la norma. Sumado a ello, al resolver el recurso de reconsideración, la DIAN manifestó que no observarse el pago de intereses dejaba aún más sin sustento la existencia de los pasivos, lo que hacía palpable el desconocimiento de las normas del mutuo regulado en el ordenamiento civil que daba la posibilidad de acordar préstamos sin intereses, lo cual no vulneraba el artículo 553 del ET como se pretendía hacer ver, pues en ningún momento la actora realizó un convenio sobre «impuestos», conforme se podía apreciar en los documentos soporte de los pasivos (acta de reunión extraordinaria de accionistas, pagarés, registros contables y otros documentos que los soportaban).

-Violación del artículo 683 del ET. Adujo que pretender el pago de impuestos sobre hechos que no corresponden a la realidad y carentes de soporte jurídico, vulneraba tal principio - «*espíritu de justicia*»-. A exigirle más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve con las cargas públicas.

-Violación de los artículos 742 y 746 del ET. Reprochó que los funcionarios de la demandada tuvieron 18 meses para recabar pruebas en virtud de sus facultades de fiscalización para establecer su realidad tributaria; no lo hicieron, pues, pese a que la Administración comisionó en tres oportunidades a sus funcionarios mediante autos de verificación y, posteriormente, los autorizó a adelantar inspección tributaria, estos nunca se desplazaron a las oficinas de la actora para adelantarla. En efecto, la única actividad realizada fue la remisión de un oficio a la actora (el 16 de marzo de 2018) solicitándole una serie de documentos y anunciándole que iniciarían una visita a partir del 21 de marzo; sin embargo, fue a su contadora a quien le tocó desplazarse a la sede de la demandada para entregar la información solicitada, conforme constaba en el “acta de inspección Tributaria” obrante en el expediente; lo que demuestra, además, un actuar desleal, pues en realidad la demandada nunca adelantó inspección tributaria, dado que la presencia de su contadora en las instalaciones de la DIAN obedeció a la entrega de la información solicitada de forma previa a la orden de iniciar la citada inspección. Así, al no haber desarrollado adecuadamente la visita, pretendiendo desconocer pasivos por supuestamente no haber sido probados cuando nunca se le requirió comprobación alguna ni se profundizó sobre ello antes de emitirse el requerimiento especial, constituía una indebida inversión de la carga de la prueba que no tenía por qué afectarla.

Luego, propuso como «*fundamentos de derecho*» y «*nulidades*»:

-Irregularidad en la fundamentación de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración por violación al debido proceso por cambio en la fundamentación del acto administrativo). Argumentó que la resolución que resolvió la reconsideración varió el «*argumento jurídico*» que sustentaba el desconocimiento de pasivos y la sanción impuesta, olvidando que la función en tal etapa es ejercer el control de legalidad de los actos, con base en estos y lo alegado por el recurrente, pero nunca realizar mejoras a los mismos, o peor aún, modificar el fundamento de los actos para desvirtuar los argumentos planteados en los recursos interpuestos.

Esto por cuanto, al resolverse el recurso, la Administración centró su argumentación respecto de los pasivos con los socios, para tratar de mejorar, en la no determinación de

intereses presuntos y la validez de los pagarés aportados como prueba de tales deudas por estar en blanco; aspectos no cuestionados ni en el requerimiento especial, ni en la liquidación oficial, ni en acto que, para desconocer todos los pasivos, se fundó en: (i) *que no se habían aportado soportes -aun cuando estos se entregaron con la respuesta del requerimiento especial-*; (ii) *que las pruebas de pasivos allegadas servían para demostrar deducibles* y (iii) *el artículo 283 del ET, cuyo texto no era aplicable, por cuanto la deuda permanecía en la actualidad*. Si bien la liquidación oficial de revisión afirmaba que la decisión se adoptó una vez analizada la totalidad de la documentación obrante en el expediente, el requerimiento especial, su respuesta y las pruebas, eso no era así, puesto que, además de no existir en el acto previo las razones fácticas de la glosa, se le dio a las pruebas allegadas un alcance que no tenían, como aducir que declaraciones de retenciones en la fuente y liquidaciones privadas de terceros, los soportes acreditaban deducciones en lugar de pasivos.

Arguyó que, ninguno de los actos administrativos *-requerimiento especial y liquidación oficial-*, mencionó de manera general o específica que los pasivos con socios (los más significativos dentro del total de las deudas), se desconocían por el no pago de intereses o por estar los pagarés en blanco; sin embargo, fue más fácil para la demandada afirmar que esto fue así, lo que provocó la vulneración del derecho de defensa, pues el argumento nunca se planteó, lo cual vulnera el principio de correspondencia que debe existir entre la declaración, el acto preparatorio y la liquidación oficial, sobre los hechos que son objeto de modificación y tiene la finalidad de preservar el derecho de defensa y debido proceso. De ahí que sea ilegal que la liquidación de revisión o la resolución del recurso no se contraiga a las glosas propuestas, al transgredir el derecho de defensa puesto que la respuesta al requerimiento especial se concreta lo allí señalado; pero si al momento de practicar la liquidación oficial, la Administración aduce otros motivos, todo el esfuerzo explicativo y probatorio frente al acto previo, resulta inadecuado y el contribuyente se encontraría en una situación nueva; que es lo que la jurisprudencia ha equiparado a una *«falta de requerimiento (...) con relación al tema nuevo»*, lo cual resulta aplicable a la resolución que decide el recurso de reconsideración, acto que contuvo argumentos nuevos que no se le dieron a conocer a la actora.

-Desconocimiento de deudas con socios. Explicó que, para acreditar los pasivos, adjuntó las actas de reuniones extraordinarias de socios porque eran *«la cadena probatoria, documento origen de tal endeudamiento»* de los créditos. Ello, porque al tener su representante legal *«restricciones de contratación»* por razón de la naturaleza y cuantía de los actos, era necesario demostrar la legalidad del endeudamiento desde su inicio, lo que se lograba probando que las deudas adquiridas contaban con la autorización del órgano competente. Pues bien, las actas allegadas con ocasión del recurso de reconsideración evidenciaban que fue un acto de voluntad de los socios el realizar los préstamos *«sin (...) retribución financiera»* (intereses). Sin embargo, fue tan deficiente el análisis de la demandada que no identificó o no consideró que las actas, las notas de contabilidad y demás documentos eran, en muchos casos, de años anteriores al fiscalizado -2015-, lo que no solo demostraba el *«defecto fáctico»*, sino además que los pasivos no fueron inventados para soportar la diferencia patrimonial, como lo probaba el auxiliar de la cuenta PUC 219520 que reflejaba el movimiento del socio Hugo Andrés Perilla Jácome por el año cuestionado, donde se observaba un *«saldo inicial»* de \$462.795.800. A continuación, insistió en que la normativa civil posibilitaba celebrar contrato de mutuo sin intereses, acorde con la voluntad de las partes, lo que era igualmente posible en el mutuo comercial; y en que desconocer los pasivos con base en el artículo 35 ídem carecía de toda lógica, pues tal disposición era clara al señalar que el interés presuntivo se generaba en cabeza de la sociedad solamente en aquellos casos en los que ella otorgara el préstamo, lo que no ocurrió en este caso; luego no había razón para exigir que se declarara tal valor para la procedencia de los pasivos.

Alegó que tal posición era confirmada por el Concepto DIAN 075986 de 2005, el cual fue referenciado por la demandada para concluir que si no se pactaban intereses o se pactaba una tasa menor, tributariamente debía declararse el interés presunto, pues a partir de lo cual afirmó que de lo anterior surgían los siguientes cuatro aspectos que le concedían la razón a la actora respecto de la imposibilidad de desconocer los pasivos por no declarar intereses presuntos: (i) que era posible no pactar intereses; (ii) que la declaración de tales intereses era una obligación tributaria exclusivamente, que no se derivaba de condiciones civiles o comerciales bajo las cuales se haya pactado el mutuo; (iii) los ingresos debía reportarlos el beneficiario de estos, esto es, el socio que efectuó el préstamo y no la sociedad que adquirió el préstamo; y (iv) se trataba de una presunción tributaria de ingresos y no de costos y/o deducciones, de modo que ni en la contabilidad ni en la declaración de renta del receptor del préstamo debía figurar erogación alguna, así fuera presunta, de intereses.

En el mismo sentido, destacó que, para efecto de demostrar los pasivos, se aceptaba la declaración de renta de los acreedores, a efectos de demostrar que estos declararon la cuenta por cobrar y sus intereses, como prueba supletoria de los pasivos; no pudiendo «castigarse» a la actora por la omisión de los intereses presuntos por parte de los socios acreedores, pues a pesar del vínculo societario, eran sujetos diferentes.

Respecto del rechazo de los pagarés por «*encontrarse en blanco*», citó jurisprudencia en la cual se precisaba que los títulos valores eran documentos de carácter constitutivo y tenían eficacia probatoria, ya que gozaban de presunción de autenticidad y por ello su forma y naturaleza probaban la existencia de una obligación. En ese marco, destacó que, acorde con los artículos 283 y 770 del E.T., para los obligados a llevar contabilidad, los pasivos debían respaldarse por documentos idóneos y con el lleno de las formalidades exigidas para la contabilidad, lo que se cumplía en este caso, puesto que (i) se respaldaban por títulos valores (pagarés), los que, además de ser idóneos, tenían plena fuerza probatoria para demostrar el crédito; y (ii) se cumplían todas las formalidades exigidas contablemente, como su oportuno registro, hecho demostrado con las notas de contabilidad.

En lo que respecta a que los pagarés se encontraban en blanco, adujo que la demandada debió consultar los artículos 622 del C de Co y 261 del CGP, con lo que se hubiera dado cuenta de que esto, además de ser posible, era legal, de modo que no podía aducir tal aspecto para desconocer los pasivos. Adicionalmente, aclaró que la demandada no realizó solicitud alguna al respecto, de modo que el aporte de los pagarés fue «*intuitivo*»-y voluntario, y en esta oportunidad, para dar mejor soporte a la prueba, adjuntaba copia de las cartas de instrucciones de los pagarés. Para finalizar, cuestionó que la demandada señala que no realizó «*desagregación*» del incremento del patrimonio, cuando en el recurso de reconsideración realizó, de manera cronológica, las explicaciones pertinentes y anexó los documentos soporte.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora⁶ porque el acto fue debidamente motivado, en observancia de los artículos 742 y 743 del ET, descartándose la falsa motivación y la presunta violación al debido proceso, al derecho de defensa y contradicción. Además, por ser procedente la sanción por inexactitud, pues el contribuyente no pudo justificar el incremento patrimonial, lo que derivó en un menor saldo a pagar. Igualmente, controvertió los cargos planteados por la actora con los

⁶ Samai tribunal, índice 10, certificado 2BF3CBDD89ED19DB E0D0621BD6E668EE 2C59D7A9D0B96B97 E4A1CBFF49BC4BD3 (zip), 6 («*contestación CONSTRUC IMPERIO*», pdf) pp. 1 a 17.



argumentos que se resumen a continuación.

-(...) sobre la falsa motivación de los actos demandados por la indebida valoración de las pruebas (...) donde se prueba la existencia del incremento patrimonial por deudas contraídas. Arguyó que, habiendo sido el sistema de comparación patrimonial el «sistema principal» de determinación de renta propuesto en el requerimiento especial, al haber identificado un incremento no justificado del patrimonio líquido entre 2014 y 2015 por \$969.450.000, la actora se limitó a indicar que las pruebas aportadas en sede administrativa eran suficientes para demostrar el aumento patrimonial, sin ejercer la carga de la prueba que le correspondía ante la exigencia de una comprobación especial. Por tanto, era procedente la comparación patrimonial de conformidad con los artículos 236 y 237 del ET.

Anotó que, si bien la demandante aportó los documentos contables solicitados, no remitió soportes respecto del incremento patrimonial cuestionado, como certificados de tradición de los inmuebles, adquisición de activos fijos, soportes de extinción de deuda, adquisición de acciones. Así, la actora, para probar que el incremento patrimonial era por deudas contraídas por la sociedad, allegó cuatro actas de reuniones extraordinarias en las que se aprobaron préstamos por parte de los socios, sin pago de intereses y con fecha indeterminada.

Frente a lo anterior, adujo que, atendido el artículo 35 del ET y el Concepto DIAN 075986 de 2005, el pacto de no cobro de intereses por parte de la demandante no era oponible al fisco, acorde con el artículo 533 del ET. Dado que no se observaba el pago de intereses por esos préstamos, la existencia de los pasivos con los cuales se pretendía justificar la diferencia patrimonial no tenía sustento.

Seguidamente, manifestó que los pasivos aceptados por la Administración, a efectos de disminuir el patrimonio, debían ser claros, expresos y exigibles; y para los obligados a llevar contabilidad, tenían que estar respaldados con documentos idóneos y observar las formalidades contables. Tras advertir que para probar pasivos debían tenerse en cuenta los artículos 632, 770, 771 y 283 del ET y aludir a jurisprudencia de la corporación, señaló que, teniendo el contribuyente la carga de la prueba y al incumplir los requisitos necesarios para sustentar las pruebas presentadas, se hacía merecedor al rechazo de los pasivos.

-Sobre la contabilidad aportada por el actor. Adujo que mediante el auto de inspección tributaria del 20 de abril de 2018 se realizó visita a la demandante el 21 de junio de 2018, donde se levantó acta de inicio, la cual fue atendida por su apoderada especial y, finalmente, el 19 de julio de 2018 se levantó acta de cierre de la inspección.

Señaló que fueron aportadas certificaciones contables de junio de 2019 relativas al desarrollo de un proyecto de construcción durante los años 2014 y 2015, cuya venta se concretó en 2015, lo que únicamente demostraba el desarrollo de actividades de construcción. Asimismo, se aportaron certificaciones por cada socio [acreedores] sobre los activos a 31 de diciembre de 2015, en los que se relacionaban préstamos a la compañía por \$766.214.040 y \$312.049.500, sin documentos soporte. Por tanto, no se demostró la pretendida deuda de la actora con los socios, pues no bastaba con afirmar en las actas de socios que los recursos provenían de préstamos de estos, sino que era indispensable probar con documentos idóneos, de modo que no se justificó la diferencia patrimonial. Luego, tras reproducir jurisprudencia relativa a los requisitos para que la contabilidad constituya prueba, afirmó que las aportadas por la demandante no soportaban el pasivo, acorde con el artículo 283 del ET.

Adujo que, acorde con el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993, los documentos aportados no demostraban la trazabilidad que originó el pasivo cuestionado, ya que no se probaba la conexión existente, de forma cronológica completa y resumida, del origen de los pasivos mediante los libros auxiliares, comprobantes internos y externos, con el lleno de requisitos.

-Sobre los pagarés aportados por el actor. Arguyó que, aunque la demandante remitió unos pagarés en blanco para demostrar el pasivo en discusión, en sede administrativa se le señaló que estos no probaban la existencia del pasivo, porque no cumplían los requisitos exigidos en la contabilidad para constituir prueba idónea, ya que dichos pagarés debían contener una obligación clara, expresa y exigible (art. 488 CPC). Agregó que, acorde con el artículo 709 del Código de Comercio, los pagarés aportados no determinaban el valor de las deudas, ni sus intereses, ni las fechas de pago, de modo que tales títulos no eran exigibles y no debían tenerse en cuenta en el proceso.

-Sobre las actas de asamblea de accionistas (...). Explicó que la demandante aportó tres actas de la Asamblea de Accionistas en las que se aprobaban préstamos por parte de los socios, sin pago de intereses y con fecha indeterminada; sin embargo, su finalidad era consignar los hechos ocurridos y las decisiones adoptadas por el máximo órgano social, sirviendo de medio probatorio de tales circunstancias, mas no las dotaban de validez o eficacia: es decir que nunca adquirieron el carácter de documento en el que la sociedad intervenga como otorgante o suscriptor de obligaciones a nombre de la sociedad, pues el encargado de ello era el representante legal y no la junta de socios o asamblea general de accionistas; de modo que las prenotadas actas no podían tenerse en cuenta como prueba del pasivo. Adicionalmente, aunque la actora se refería a un supuesto contrato de mutuo, no aportó pruebas que permitieran establecer el origen del registro contable del contrato de mutuo, ni tampoco los reportes de contabilidad que permitieran la trazabilidad de la entrega de los recursos dentro de tal contrato.

-Falta de correspondencia de los actos demandados. Alegó que la actora tenía una «errada apreciación del caso», dado que el requerimiento especial, la liquidación de revisión y la resolución de reconsideración asumieron «el mismo planteamiento». Los dos actos [se entiende que se refiere a los dos últimos], discutían un incremento injustificado del patrimonio líquido y la procedencia de la sanción por inexactitud. Tampoco se vulneró el derecho de contradicción por el «perfeccionamiento de los argumentos de la Administración tributaria con la resolución que resolvió el recurso de reconsideración», ya que la oportunidad para debatir lo dispuesto en dicho acto, que culmina la vía gubernativa, era la demanda como en este caso, lo que permitía mejorar que el actor también mejorara los «argumentos» presentados en sede administrativa; de modo que se dio aplicación al principio de correspondencia frente a los «hechos» verificados en la investigación.

- (...) Sobre que la Administración (...) no adelantó inspección tributaria. Afirmó que la actora incurrió en una apreciación errada, ya que, tras haberse notificado en debida forma el auto de inspección tributaria, se realizó visita a la sociedad el 21 de junio de 2018 y se levantó «acta de inicio» que fue atendida por la apoderada especial de la actora, quien entregó parte de la documentación solicitada y, finalmente, el 19 de julio de 2018 se levantó el acta de cierre de la inspección.

Manifestó que la práctica efectiva de la inspección tributaria exigía la realización de las actividades que motivaron la comisión y no la obtención de una prueba como lo entendía la actora. En consecuencia, la inspección se practicó, ya que los funcionarios recopilaban pruebas que derivaron la conclusión de que la demandante tenía un injustificado aumento del patrimonio, lo cual era un indicio en su contra para demostrar la realidad de las



operaciones contenidas en su declaración.

-Sobre la procedencia de la sanción por inexactitud. Alegó que la demandante estaba obligada a conocer la normativa aplicable y las responsabilidades que debía cumplir y, a sabiendas de esto, no pudo justificar el incremento patrimonial, lo que derivó en un menor impuesto a pagar, lo que implicaba la aplicación del artículo 647 del ET.

Dado que no actuó «con máxima prudencia y cuidado» al calcular el tributo, se verificó la existencia de datos «equivocados o incompletos» en el denuncia privado, con lo cual existía un «indicio de culpabilidad», desapareciendo la presunción de veracidad de la declaración y, por tanto, estaba acreditado el daño al erario, haciendo procedente la sanción.

-(...) Costas. Se opuso a la condena en costas solicitada por la actora, por ser contrario al criterio de la Sección, dado que los actos se expidieron cumpliendo la ley y en ejercicio de las funciones de fiscalización; además, no estaban probadas (art. 365.8 del CGP) y la DIAN no realizó actuaciones temerarias o de mala fe.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda⁷. Desestimó la falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, en la medida en que desde el primero de estos actos se propuso la renta gravable especial por comparación patrimonial. Igualmente, no encontró configurada la falsa motivación, a cuyos efectos planteó que, si bien la demandante mejoró los argumentos con ocasión de la respuesta al requerimiento, el punto central era el rechazo de los pasivos por falta de prueba conducente y pertinente, por cuanto la DIAN consideró que los documentos allegados no probaban los pasivos, y la contabilidad no contenía los registros exigidos para demostrar las deudas.

En lo relativo al desconocimiento de las normas del mutuo civil, sostuvo que la demandada no podía intervenir en los acuerdos entre particulares; sin embargo, era competente para verificar la realidad del negocio cuando estos tuvieran efectos tributarios. Aunque reconoció la posibilidad de pactar mutuos sin intereses, precisó que ello no era oponible al fisco. Señaló que el artículo 20 de la Ley 9 de 1983 consagró una presunción de derecho, según la cual, para efectos del impuesto sobre la renta, los préstamos de dinero entre sociedades y socios generaban un rendimiento mínimo anual y proporcional al tiempo de posesión, lo cual fue compilado en el artículo 35 del ET y modificado por el artículo 94 de la Ley 788 de 2002 para extender su aplicación a los mutuos de los socios a la compañía.

Si bien encontró acreditado, con las actas de las reuniones ordinarias y extraordinarias de accionistas, la aprobación de los préstamos por parte de los dos únicos socios de la sociedad actora, estas no eran la prueba pertinente y conducente para demostrar la existencia de los pasivos, pues no daban certeza de la realidad de la operación, como fecha de desembolso y cantidad prestada, fecha de pago e intereses, y la contribuyente no remitió pruebas sobre las deudas más allá de las citadas actas; no se acreditó el desembolso del dinero desde el patrimonio de cada accionista o el pago de las obligaciones contraídas con los recursos. Agregó que, si bien la norma comercial (art. 622 C. Co) permitía la circulación de pagarés en blanco, el suscriptor debía haber diligenciado a la par una carta de instrucciones, conforme a lo cual, el último tenedor legítimo debe llenar los espacios en blanco al momento de ejercitar el derecho incorporado en el mismo.

⁷ Samai tribunal, Índice 21, certificado A5768D13BDD7EC47 1279DF5871F2CACC 5DFF36B9E5A31707 B285BE17C87253BE (pdf), pp. 10 a 41.



También desestimó el cargo relativo a la falta de realización de la inspección tributaria, pues, acorde con las pruebas documentales obrantes en los antecedentes, se evidenciaba que los funcionarios la efectuaron, como se desprendía del acta de fecha 21 de junio de 2018 suscrita por quien atendió la diligencia en representación de la demandante y el funcionario comisionado para el efecto.

Frente al cargo de indebida valoración probatoria, señaló que, como acorde con el RUT, la actora estaba obligada a llevar contabilidad, debía probar sus pasivos con documentos idóneos con el lleno de formalidades; y seguido de ello, observó que los documentos con los que la actora pretendía probar el pasivo fueron aportados con el recurso de reconsideración y correspondían a dos (2) pagarés sin el valor, sin fecha de suscripción y vencimiento, intereses o forma de pago. Del mismo modo, describió que las actas de asamblea detallaron la discusión y aprobación de préstamos por parte de dos accionistas para proyectos inmobiliarios, pero no definieron «*las circunstancias de modo, tiempo y lugar*» de las operaciones, los intereses o la fecha de pago, de suerte que estas solo probaron un hecho irrelevante -la voluntad de los accionistas para conceder los créditos-.

Destacó que los documentos allegados con la respuesta al requerimiento especial no señalaban el monto de la obligación, fecha de suscripción y «*el número consecutivo o concepto*», por lo que eran insuficientes, y por ello no podían ser apreciados; esto, sin perjuicio de la prueba supletoria (art. 771 ET); sin embargo, a tal respecto, desestimo las certificaciones contables respecto de cada socio sobre sus activos a 31 de diciembre de 2015 en las que se relacionaban los préstamos a la actora por valor de \$766.214.040 por parte del socio Hugo Andrés Perilla y de \$312.049.500 por parte de la socia Pamela Perilla Jácome por no acompañarse de los soportes internos y externos que dieran cuenta de la ocurrencia y trazabilidad de la operación. Además, los supuestos fácticos «*acreditados*» no fueron consistentes, puesto que la diferencia patrimonial referida por la Administración fue de \$969.450.000, lo cual atribuyó la contribuyente a un presunto préstamo de sus socios por valor total de \$1.078.263.540. Finalmente, precisó que el rechazo de los pasivos no devino en forma exclusiva por la falta de fijación de intereses, pero eso restaba credibilidad a los pasivos.

En lo atinente a la sanción por inexactitud, sostuvo que la contribuyente declaró el impuesto de renta, liquidando un incremento patrimonial no justificado, generando inexactitud; motivo suficiente para mantener la multa, dado que no operó ninguna causal de exoneración.

Recurso de apelación

La actora recurrió la decisión del tribunal⁸. Consideró que la demandada desconoció sus derechos fundamentales y legales de carácter «sustancial», puesto que el *a quo* no valoró objetiva ni debidamente el conjunto de los medios probatorios y equívocamente señaló que la actora no justificó el incremento patrimonial por los pasivos de los socios, por no haber un contrato de mutuo escrito, estar los pagarés en blanco, no allegar las cartas de instrucciones, no ser suficientes las actas de asamblea ni la prueba supletoria; ni tampoco valoró «*algunos de los fundamentos de la violación*»:

-Indebida valoración del pasivo (...). Tras reproducir los artículos 236, 282 del ET y 116 del Decreto 187 de 1975, resaltó que no había lugar a la renta por comparación patrimonial cuando se demostrara la existencia del pasivo. Al hilo de ello, expuso que cuando una deuda no reunía los requisitos formales o no era llevada conforme a la técnica contable, no implicaba la inexistencia del pasivo, sino la ocurrencia de una posible

⁸ Samai tribunal, Índice 24, certificado 88B8530C28BACA8D 71AF894BD81C1C02 24B806A22174678E E5D0890E873B0E6C (pdf), pp. 3 a 38.

«deficiencia probatoria», caso en el cual no procedía determinar la renta líquida por el prenotado sistema especial, sino que debía efectuarse por el sistema ordinario. Luego, contextualizó los artículos 283 y 770 del ET, relativos al reconocimiento de pasivos por parte de los obligados a llevar contabilidad, destacando que, acorde con lo allí previsto, ante la deficiencia o falencia probatoria por no cumplir el pasivo los presupuestos formales para su reconocimiento, debía acudir a la prueba supletiva de pasivos. En ese marco, afirmó que el tribunal incurrió en una indebida valoración de las pruebas al considerar que hubo una falencia probatoria del pasivo y que la previsión de intereses presuntos daba lugar a desconocer pasivos, pese al grado de certeza que ofrecieron los documentos de orden externo e interno, así como la prueba supletiva de los pasivos; exigiendo mayores requisitos de los contemplados en la ley, pese a la demostración efectiva del pasivo, «difícil», pero surtida. Aunque el tribunal no realizó «mayores esfuerzos en la valoración probatoria», esto no implicaba la inexistencia del pasivo.

-(...) Error al desconocer el pasivo que justificaba el incremento patrimonial por suponer que al no pactarse intereses o tenerse los intereses presuntos, supuestamente el pasivo no existe (...). Censuró que su contraparte y el tribunal le restaron valor probatorio a los pagarés, cartas de instrucciones, actas de asambleas, su contabilidad y le dieron un alcance diferente al artículo 35 del ET, presunción que no puede extenderse para determinar la existencia o no del pasivo, como si lo hace el artículo 771 ídem. Al respecto, advirtió que la consecuencia jurídica de los intereses presuntos era la generación de rendimientos mínimos anuales y proporcionales al tiempo de posesión, que no la declaración de la existencia o no de los pasivos, de modo que los actos incurrieron en falsa motivación y el tribunal en un defecto sustancial y probatorio. Acorde con la normativa civil y la doctrina, las presunciones debían respetar la estructura de la norma.

Bajo la misma ilación, señaló que el sentido del prenotado artículo 35 era claro y no conducía a una interpretación diferente que pudiera hacer algún operador judicial, pues tan solo preveía que ante un préstamo de dinero entre los socios o la sociedad o viceversa se generaban unos rendimientos mínimos, sin perjuicio de la facultad de la Administración para establecer los ingresos reales. De modo que, siendo lo anterior la única consecuencia de dicha disposición, la postura de la demandada y el tribunal estaba en contra de las disposiciones legales, vulnerando la constitución. Además, desatendían los principios interpretativos de los artículos 25 y 27 del Código Civil, defendidos por la jurisprudencia constitucional e internacional y cuya atención se deprecó en las alegaciones de primer grado. Agregó que inclusive resultaría «contradictorio» que el artículo 35 del ET avalara el rechazo de deudas (que no lo hacía), puesto que reconocer la obligación accesoria (intereses) y no reconocer la principal (pasivo) contrariaba el principio de derecho de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal.

Enfatizó que la consecuencia de tal disposición era establecer ingresos⁹ (rendimientos), pero nunca desconocer pasivos. Añadió que además se desconocía el Decreto 2420 de 2015, anexo 2.25, según el cual los intereses eran un componente de los ingresos, sin que se advierta que sea para aceptar o rechazar pasivos. Así, el hecho de que no se pacten intereses en los préstamos entre la sociedad y los socios, no comporta la consecuencia, directa ni indirecta, del desconocimiento del pasivo.

Por otra parte, el contribuyente podía probar el pasivo con pagarés constituidos conforme a las leyes colombianas, aunque no pactara intereses; tal título por sí solo era una prueba idónea del pasivo, siempre que cumpliera los requisitos legales y la contabilidad se llevara en debida forma para determinar el pasivo, vigencia y existencia al final del periodo. En apoyo de ello, invocó la sentencia del 25 de noviembre de 2021 (exp. 24564, CP: Myriam

⁹ Sentencia del 01 de junio de 2016 (exp. 20276, CP: Martha Teresa Briceño De Valencia).

Stella Gutiérrez Argüello), donde, al analizar una controversia que señaló como idéntica, se concluyó que los pagarés sin intereses convencionales eran una prueba idónea externa de la existencia del pasivo. Además, destacó que en dicho litigio la demandada no se analizó la prueba supletoria (declaraciones de los beneficiarios) por encontrar probado el pasivo con el pagaré sin intereses y las pruebas contables que evidenciaban la deuda.

-(...) Indebida valoración probatoria de los documentos internos y externos que dan cuenta de la existencia del pasivo de la contribuyente con sus asociados. Censuró la falta de valoración en conjunto de las actas de reuniones, cartas de instrucciones, información contable y los pagarés en blanco por \$1.078.263.540 e insistió en que en la sentencia señalada en precedencia fue reconocido el pasivo con fundamento en pagarés sin intereses y en la contabilidad llevada en debida forma.

Insistió en que, con fundamento en los artículos 283 y 770 del ET, para reconocer el pasivo era suficiente que estuviera respaldado en un documento idóneo y con el lleno de las formalidades exigidas en la contabilidad; y, los documentos aportados con la demanda eran pertinentes, conducentes y útiles; sin embargo, no fueron valorados por el a quo; llegando al punto de ignorar las cartas de instrucciones que fueron allegadas con la demanda, folios 48 y 49 de los anexos de la demanda-[insertó dos cartas], las cuales, aseguró, fueron decretadas mediante auto del 21 de octubre de 2022 donde se indicó que las pruebas documentales aportadas por la demandante y los antecedentes administrativos allegados por la demandada, serían tenidos como prueba; no obstante, el tribunal, no las valoró [cartas de instrucciones].

-Respecto de las pruebas externas idóneas para demostrar la existencia del pasivo. Enfatizó que, tanto en sede administrativa como judicial, se había explicado que el aumento patrimonial obedeció a los préstamos efectuados por sus accionistas por valor de \$1.078.263.540 (discriminados así: de Hugo Andrés Perilla Jácome \$766.214.040 y de Pamela Perilla Jácome \$312.049.500 registrados en la cuenta 219520), para adquirir los inmuebles requeridos para desarrollar su objeto social. Destacó que las actas de asamblea que autorizaron la deuda eran anteriores a los préstamos y amparaban la vigencia 2015. Adujo que, si bien los pagarés estaban en blanco con las respectivas cartas de instrucciones, eso no implicaba que el pasivo fuera inexistente, en tanto cumplían tanto los requisitos de la ley comercial, como tributaria, no siendo procedentes las exigencias de «*tiempo, modo y lugar*» reclamadas por el tribunal, pues esto no lo preveía la ley ni la jurisprudencia para reconocer un pasivo, pues, acorde con esta última, solo se requería demostrar la naturaleza del crédito y la determinación del valor, pues que «*la fecha cierta de creación*» correspondía a una exigencia para sujetos no obligados a llevar contabilidad. Añadió que, conforme con sentencia de la Sección¹⁰, los pagarés tenían «*fuerza probatoria*» y se presumían auténticos.

Destacó que los pagarés cumplían los elementos esenciales de todo título previstos en la legislación comercial, artículo 621 del C.de Co.- puesto que tenían la firma del creador, e incorporaban un derecho crediticio, esto es, una orden incondicional de pago. Adujo que las «*circunstancias de tiempo, modo y lugar*» eran suplidas por la prenotada disposición, toda vez que eran elementos de su naturaleza. Así, para que la demandada y el tribunal hubieran tenido como inexistentes los pasivos, debieron verificar si los pagarés en blanco tenían «*fuerza jurídica para obligar*»; sin embargo, el tribunal no analizó que los pagarés con espacios en blanco, con cartas de instrucciones, eran suficientes para ajustarse a la ley colombiana, ni se dio cuenta de que sobre estos no recaían exigencias mayores a las que impone la misma legislación. Por el hecho de estar en blanco, los pagarés no se les

¹⁰ Sentencia del 05 de junio de 2014 (exp. 18627, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

podía restar «valor jurídico» menor (art. 622 ídem). Agregó que el título valor en blanco solo podía ser diligenciado por el último tenedor acorde con la carta de instrucciones. Sobre el particular, refirió que la Superintendencia Financiera señaló los requisitos que debían contener las instrucciones (como ser llenado por el último tenedor, hacerlo conforme con las instrucciones y diligenciarlo previamente a negociarlo o ejercer la acción cambiaria), lo que cumplían las cartas de instrucciones obrantes en el expediente.

Bajo la misma ilación, expresó que la «ausencia de fecha de vencimiento» de los pagarés no le restaba valor al crédito porque la obligación permanecía vigente en la actualidad, sin perjuicio de que una de las formas de vencimiento del pagaré era «a la vista», siendo, por tanto, ejecutable «aun cuando no [tuviera] una fecha determinada», conforme lo había precisado la Corte Suprema de Justicia. Por consiguiente, se cumplían los requisitos para tener por cierto el pasivo de la demandante con sus socios, pudiendo estos ejecutar a la actora. Añadió que estos títulos, junto con las cartas de instrucciones, las actas de asamblea eran soportes idóneos que acreditaban el pasivo.

También afirmó que el tribunal interpretó en forma errónea el mutuo sin intereses, pues los arts. 2221 y 2222 del Código Civil previeron que dicho contrato se caracterizaba por no ser solemne, sino que el contrato de mutuo sin intereses era real, que se perfeccionaba con la entrega del dinero y no con la suscripción de un documento rotulado con tal nombre, no existiendo razón para que el tribunal exigiera tarifa legal para demostrar el mutuo sin interés, el cual se instrumentalizó con los pagarés. Además, el mutuo sin intereses era plenamente aceptado por la DIAN que, para efectos tributarios, precisó en el Concepto 039971 de 1996 que este podía ser gratuito u oneroso. Estando probado el pasivo con todos los documentos antes señalados, entre ellos los pagarés que gozaban de autonomía, no era necesaria una copia del contrato de mutuo.

-Respecto de las pruebas internas para demostrar la existencia del pasivo. Reprochó que la sentencia no valorara la información contable arimada con los antecedentes administrativos, que coincidía con los comprobantes externos que permitían justificar el aumento patrimonial de 2015. Adujo que los pasivos fueron registrados en la cuenta 219520 por valor de \$1.078.263.540, siendo los soportes internos congruentes con los contables; sin embargo, el tribunal no valoró los soportes internos.

Cuestionó que el tribunal aludiera a que la demandada modificó la declaración con base en los estados financieros aportados por la actora, puesto que esto presumiría una supuesta confesión, cuando debía tenerse en cuenta que los funcionarios públicos debían valorar las pruebas, pero esto no se hizo debidamente. Seguidamente, destacó que en los estados financieros podía advertirse que el saldo de los pasivos corrientes por otras obligaciones, a 31 de diciembre de 2014, cerró en \$462.795.800 y para el 31 de diciembre de 2015 la misma partida cerró en \$1.078.263.540, lo cual fue certificado por la contadora, lo que concordaba con las cifras del balance de prueba por terceros obrante en los antecedentes administrativos, así como con la relación de pasivos certificada por la contadora. Asimismo, los libros auxiliares de 2015, obrante en el proceso, registraron el préstamo de Pamela Perilla Jácome por valor de \$312.049.500, adquirido el 04 de noviembre de 2015, fecha posterior a la firma del pagaré y a la carta de instrucciones. Igualmente, el libro auxiliar daba cuenta del pasivo con Hugo Andrés Perilla Jácome, amparado en pagaré con carta de instrucciones de 2012 que para el 31 de diciembre de 2014 cerró con \$462.795.800 y para la vigencia 2015, amparado en tal título valor, cerró la acreencia a 31 de diciembre de 2015 con un saldo de \$766.214.040, valor que se solicitó como pasivo [insertó imágenes de todos los documentos y soportes contables mencionados]. Así, ni el fisco ni el tribunal valoraron debidamente la prueba contable, pues los soportes internos y externos acreditaban la existencia del pasivo con los socios,

adquiridos para desarrollar el objeto social, prueba que por demás no fue desvirtuada por la demandante. Todo lo anterior igualmente viciaba los actos de falsa motivación.

-Error del a quo al desconocer la existencia material y legal de la prueba supletoria. Reprochó que el tribunal no valorara debidamente la prueba supletoria, pues desconoció las declaraciones de renta de los accionistas que demostraban la deuda, las cuales no fueron fiscalizadas y gozaban de «firmeza y veracidad»; esto aunado a las certificaciones expedidas por la contadora, documentos que, aunque no se consagraron como prueba en el artículo 771 del ET, daba cuenta de que los activos de los socios comprendían la acreencia respecto de la sociedad actora; certificaciones que no fueron cuestionadas por la demandada, omisión que no podía suplir el tribunal. Seguidamente, aludió a la sentencia del 05 de junio de 2014 (exp. 18627, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), en la que, a su juicio, se resolvió un caso similar, avalando la prueba de pasivos con documentos de terceros, como las declaraciones de renta, o como el caso de la sentencia con la contabilidad de terceros. Así solicitó que, de estimarse que los soportes no reúnen los requisitos formales, se tenga por cierta la prueba supletiva de pasivos.

-Improcedencia de la (...) comparación patrimonial. Insistió en que las pruebas, soportes internos, externos, la contabilidad y la prueba supletiva (declaraciones de renta de los acreedores que consignaron la cuenta por cobrar), demostraban el pasivo con sus socios; las pruebas reflejaban una obligación «cierta y existente». Ahora, si en gracia de discusión se aceptara que hubo una «deficiencia probatoria» por no cumplirse lo previsto en los artículos 283 y 770 del ET, ello no implicaba la inexistencia material del pasivo, pues lo señalado por la demandada y el a quo fue el supuesto incumplimiento de formalidades para ser considerados como documentos idóneos, preponderando la forma sobre la sustancia. Además, el tribunal inobservó el artículo 116 del Decreto 187 de 1975, que determinaba que no había lugar a la comparación patrimonial cuando el pasivo no cumpliera con los requisitos del artículo 283 del ET (actual), siempre que demostrara su existencia. En apoyo de lo anterior, citó la sentencia del 14 de abril de 2016, exp 00163 CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en el Concepto DIAN 100208192-972 de 2022-.

-El a quo no resolvió el concepto de vulneración-falta de motivación que no hubo pronunciamiento ni inclusión de la pérdida fiscal. Relató que en la primera instancia y en sede administrativa se solicitó incorporar pérdidas fiscales y la imputación de un saldo a favor originado en 2014. No obstante, la DIAN y el a quo desatendieron el argumento, pese a que como respuesta al requerimiento especial se presentó una declaración de corrección con tales enmiendas. Alegó que debían tenerse en cuenta tanto los aspectos favorables como los desfavorables; de modo que la falta de pronunciamiento generó falta de motivación y «denegación de justicia».

-No es cierto que la DIAN haya practicado la «auditoría» tributaria. Adujo que no compartía el argumento del tribunal respecto de que la auditoría sí se había practicado porque el acta fue firmada por la funcionaria que fue comisionada. Señaló que los artículos 706 y 779 del ET exigían que las facultades de fiscalización fueran «realmente desplegadas», pues la suspensión del término de firmeza para «ganar tiempo» era un abuso de las figuras jurídicas. Si bien se decretó la diligencia, no se practicó; así se hubiera firmado un acta de cierre, pues las pruebas recaudadas se derivaron del auto de verificación o cruce proferido con antelación a ordenarse la auditoría tributaria. Afirmó que estaba probado que su contadora -autorizada mediante poder especial-, acudió en forma voluntaria a las instalaciones de la DIAN y entregó la documentación requerida en el citado auto de verificación, dado que ya era extemporánea la respuesta y quería precaver la sanción del artículo 651 del ET. Esto fue aprovechado por la funcionaria comisionada, quien



«acomodó» tales documentos para señalar que era la respuesta a la inspección tributaria, pese a que el poder señalaba que no eran para auditoría, sino para atender el auto de verificación del 16 de marzo de 2018. Así, el engaño que creó la funcionaria de la DIAN creó ilegalmente una prueba y por ello debió declararse nula.

-Improcedencia de la sanción (...). Afirmó que el fisco incurrió en errores de apreciación de los hechos y del derecho, suponiendo «presupuestos» que resultaron no ser ciertos para demeritar la justificación del aumento patrimonial, desconociendo el pasivo y, en forma supletoria, la DIAN aseguró que el rechazo a los pasivos se debió a una supuesta falencia probatoria; solicitaba declarar improcedente la sanción por existir una «diferencia de criterios» con la Administración, en especial por un criterio errado que sesgadamente le aplicó a la actora. Ahora, ante las supuestas falencias probatorias, se precisaba aplicar la jurisprudencia que excluía la multa por deficiencias probatorias, puesto que las deudas existían, solo que su forma de incorporación no permitía su reconocimiento.

Pronunciamientos finales

La demandada no se pronunció sobre el recurso de apelación interpuesto por su contraparte. Igualmente, el ministerio público guardó silencio en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos administrativos acusados atendiendo los cargos de apelación planteados por la demandante contra la sentencia de primera instancia, que negó las pretensiones de la demanda.

La Sección advierte que, para integrar el *quórum* decisorio, se sorteó como conjuez a la doctora Carmen Sanabria Gómez (índice 13 de Samai).

Problemas jurídicos

Corresponde definir si: (i) la inspección tributaria decretada por la Administración no fue practicada y, en consecuencia, no operó la suspensión del término de firmeza. En caso de no prosperar ese cargo, se analizará si: (ii) la demandada y el *a quo* incurrieron en indebida valoración probatoria al rechazar los préstamos otorgados a la sociedad actora por dos (2) socios, lo que justificaba el incremento patrimonial en el periodo 2015 y en consecuencia, desvirtuaba la renta líquida por comparación patrimonial.

Preliminarmente, la Sección advierte que el recurso de apelación incluyó planteamientos novedosos relativos a: (i) la falta de pronunciamiento del tribunal y la DIAN -en sede administrativa- sobre una solicitud de aceptación de pérdidas fiscales e imputación de un saldo a favor originado en 2014, las cuales fueron incluidas en una corrección provocada por el requerimiento especial; y (ii) la causal de exculpación de la sanción por inexactitud, por error de interpretación en el derecho aplicable -diferencia de criterios-. Por tanto, tales aspectos no serán objeto de análisis, en virtud del principio de congruencia (art. 328 del CGP)¹¹, en garantía de los derechos al debido proceso, defensa y contradicción de la contraparte¹², quien no tuvo la oportunidad de conocer y controvertir los prenotados

¹¹ Sentencias del 11 y 18 de julio de 2024 (exps. 26450 y 26195, CP: Wilson Ramos Girón).

¹² Sentencia del 20 de marzo de 2025 (exp. 29035, CP: Luis Antonio Rodríguez Montaña).

aspectos novedosos¹³. Con todo, de ser la decisión favorable al demandante, esto tendría efecto en la sanción impuesta.

Por otra parte, debe advertirse que la declaración de renta modificada por el fisco correspondió a la del Formulario 1111604414091, del 30 de junio de 2016¹⁴. Aunque la demandante presentó una corrección mediante Formulario 1111606443001, del 26 de marzo de 2018, el requerimiento especial explicó que dicha corrección *«no surt[ía] efectos jurídicos teniendo en cuenta que disminuyó el valor del saldo a pagar (...) por fuera del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración»*. Más adelante, la contribuyente -en la oportunidad conferida por el artículo 709 del ET- suscribió el Formulario 1111606707421, del 18 de octubre de 2018, el cual no fue aceptado por la liquidación oficial de revisión dado que no figuraba *«ningún valor por sanción de inexactitud, (...) no [se demostró] la diferencia patrimonial y, por tanto, se descart[ó] la propuesta por renta ordinaria»*. Al respecto, la Sala insiste en que en la demanda no cuestionó el rechazo de tales correcciones, de ahí que las señaladas conclusiones del fisco no serán objeto de revisión.

Finalmente, la Sección evidencia que la declaración fiscalizada incluye *«pasivos»* equivalentes a \$142.300.000 (casilla 60); sin embargo, la demandada determinó renta líquida por comparación patrimonial de \$905.470.000.

Análisis del caso concreto

2- Frente al primer problema jurídico, la apelante adujo que los artículos 706 y 779 del ET exigían que las facultades de fiscalización fueran realmente desplegadas, pues la suspensión del término de firmeza para *«ganar tiempo»* era un abuso de las figuras jurídicas. Aunque se decretó la diligencia, no se practicó, así se hubiera firmado un acta de cierre, pues las pruebas recaudadas fueron producto de un auto de verificación o cruce proferido con antelación a decretarse la auditoría tributaria. Adujo que estaba probado que su contadora fue voluntariamente a las instalaciones de la demandada a entregar la información solicitada en el auto de verificación o cruce, porque como la estaba entregando tardíamente, quiso precaver que le aplicaran la sanción del artículo 651 *ejudem*. Sin embargo, la funcionaria comisionada *«acomodó»* los documentos como una respuesta a la inspección tributaria, aun cuando el poder señalaba que era para atender el auto de verificación del 16 de marzo de 2018.

En contraposición, la demandada defendió que, tras haberse notificado en debida forma el auto de inspección tributaria, se realizó visita a la sociedad el 21 de junio de 2018 y se levantó *«acta de inicio»* que fue atendida por la apoderada especial de la actora, quien entregó parte de la documentación solicitada y, finalmente, el 19 de julio de 2018 se levantó el acta de cierre de la inspección. Adicionalmente, señaló que la práctica efectiva de la inspección tributaria exigía la realización de las actividades que motivaron la comisión y no la obtención de una prueba como lo entendía la actora. En ese sentido, la inspección fue practicada, ya que los funcionarios recopilaron pruebas que dieron lugar a concluir que la demandante tenía un injustificado aumento del patrimonio.

Por su parte, el *a quo* concluyó que la inspección tributaria fue realizada, conforme se desprendía del acta de fecha 21 de junio de 2018 suscrita por quien atendió la diligencia en representación de la demandante y el funcionario comisionado para el efecto.

2.1- Para dirimir el primer problema jurídico, la Sala advierte que el reparo de la demandante respecto de la falta de práctica de la inspección tributaria que fue planteada en la demanda tiene el alcance de sustentar la pretensión de firmeza, allí mismo

¹³ Sentencia del 27 de marzo de 2025 (exp. 28464, CP: Wilson Ramos Girón).

¹⁴ Mediante el cual la actora corrigió su declaración inicial suscrita con el Formulario 11116000315338, del 12 de abril de 2016.

formulada, por ser esta la consecuencia jurídica bajo la normativa tributaria; cargo que nuevamente fue propuesto en la apelación. Bajo este entendimiento procederá la Sala a efectuar el correspondiente análisis.

A los efectos anteriores, partirá la Sala de aludir a que, en desarrollo de las amplias facultades de fiscalización (art. 684 del ET), la DIAN puede adelantar investigaciones, decretar las pruebas y realizar las diligencias que estime convenientes, dentro de las cuales se encuentra comprendida la inspección tributaria (art. 779 *ibidem*), que corresponde a un medio de prueba que permite la verificación « directa [de] los hechos que interesan al proceso de fiscalización con el fin de verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar »¹⁵.

En relación con la inspección tributaria, esta corporación¹⁶ ha precisado que esta diligencia puede cumplirse con «cruces de información, documentos, requerimientos y órdenes de inspección contable», de modo que el fisco -en desarrollo de la inspección tributaria- «puede decretar todos los demás medios probatorios legalmente autorizados, bajo las ritualidades que les sean propias». Ahora bien, para que la diligencia genere los efectos previstos en el artículo 706 del ET, debe practicarse «por lo menos una prueba dentro del plazo durante el cual opera la suspensión de términos»¹⁷. Al mismo tiempo, esta judicatura ha advertido que la inspección tributaria no puede ser utilizada como un mecanismo para suspender el término de notificación del requerimiento especial y evitar el acaecimiento de la firmeza de la declaración¹⁸, de modo que su utilización tiene un carácter «reglado y debe apegarse a los preceptos que rigen su ejercicio»,¹⁹ so pena de su ineficacia.

Por su parte, los autos de verificación o cruce son «otro medio que tiene la autoridad fiscal para ordenar la práctica de pruebas a efectos de determinar la existencia y características de las operaciones económicas realizadas por los contribuyentes o terceros, (...) con el objetivo de recaudar la evidencia necesaria para constatar la información declarada por los obligados»²⁰. Ahora, las actas suscritas en el marco de tales diligencias «dan fe de los hechos verificados directamente por la Administración en desarrollo de las amplias facultades de fiscalización»²¹. Ahora bien, aunque el citado medio probatorio y la inspección tributaria tienen fines similares -recolección de pruebas para corroborar la información declarada por el administrado-, la Sala ha descartado la asimilación de ambos actos, pues a las diligencias de verificación o cruce «no resultan aplicables las formalidades que exige el artículo 779 del ET para la inspección tributaria»²².

2.2- Con esto presente, resultan relevantes los siguientes hechos y/o medios probatorios:

(i) Mediante Auto de Verificación o Cruce 322402018000334, del 01 de febrero de 2018 (Caa1, f. 21), la Administración comisionó a dos (2) funcionarios para que «dentro de 3 meses» practiquen diligencia en un establecimiento de comercio de la demandante. La decisión fue notificada mediante correo del 03 de febrero de 2018 (Caa1, f. 23).

(ii) Mediante comunicación del 16 de marzo de 2018 (Caa1, ff. 40 a 43), «el funcionario comisionado mediante el Auto de Verificación o Cruce No. 322402018000334, de fecha 2018/02/01» solicitó a la contribuyente la siguiente documentación relacionada con la vigencia 2015 «con el objeto de adelantar la visita a partir del 21 de marzo de 2018»: (a) factura de compra de la «licencia del software contable»; (b) estados financieros básicos comparativos (2014 y 2015); (c) balance de prueba acumulado de «enero a diciembre»; (d) notas a los estados financieros; (e) estado de cambios en el

¹⁵ Sentencia del 09 de septiembre de 2024 (exp. 28109, CP: Milton Chaves García).

¹⁶ Sentencia del 11 de octubre de 2024 (exp. 26178, CP: Milton Chaves García).

¹⁷ Sentencia del 16 de junio de 2022 (exp. 25262, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

¹⁸ Sentencia del 31 de mayo de 2018 (exp. 20558, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), reiterada en la sentencia del 24 de febrero de 2022 (exp. 25055, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

¹⁹ Sentencia del 22 de agosto de 2024 (exp. 28121, CP: Wilson Ramos Girón).

²⁰ Sentencia del 15 de octubre de 2021 (exp. 25074, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

²¹ Sentencia del 05 de abril de 2018 (exp. 20241, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

²² Ver (entre otras) las sentencias del 25 de septiembre de 2008 (exp. 15289, CP: Héctor J. Romero Díaz); del 01 de noviembre de 2012 (exp. 18106, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas); y del 06 de mayo de 2021 (exp. 22277, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

patrimonio; (f) cálculo de la comparación patrimonial; (g) conciliación contable – fiscal y declaraciones de renta y CREE; (h) depuración de la base para calcular la renta presuntiva; (i) cálculo del anticipo de renta para el 2016; (j) cuadro detallado de activos fijos; (k) cuadro detallado de los pasivos «a diciembre 31»; (l) libro auxiliar de «la cuenta PUC Devoluciones, rebajas y descuentos»; (m) conciliación de ingresos en IVA y renta; (n) explicación a las cuentas declaradas como «compras y servicios gravados y no gravados en Iva»; (o) conciliación de ingresos en ICA y renta y fotocopias de las declaraciones presentadas y pagadas en 2015; (p) conciliación por tercero de las retenciones en la fuente practicadas; (q) conciliación por tercero de las retenciones en la fuente «que le practicaron»; (r) conciliación por tercero de las autorretenciones CREE practicadas; (s) auxiliar de los libros de contabilidad «cuenta puc 41»; (t) sistema de inventarios utilizado; (u) auxiliar de los libros de contabilidad a 6 dígitos, «cuenta puc inventarios y/o compras, costo de ventas, otros costos, gastos operacionales de administración, gastos operacionales de ventas, otras deducciones acumulado por nit»; (v) contratos de arrendamiento; (w) primera y última factura de venta expedida en el 2015 con la respectiva resolución de facturación; (x) cuadro explicativo de las bases y cálculo de los aportes al SPS; (y) cuadro explicativo de las bases utilizadas para el cálculo de los aportes parafiscales (ICBF y Sena) superiores a 10 smlmv; (z) auxilios, bonificaciones y «demás pagos laborales» para empleados que devengaban más de 25 smlmv; (aa) certificación del valor de vacaciones pagadas con su respectivo auxiliar contable; (ab) soportes de impuestos (GMF, predial y/o ICA); (ac) soportes de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, rentas exentas o descuentos tributarios; y (ad) «tener a disposición» los libros de contabilidad con sus soportes internos y externos. La Sección destaca que la comunicación no fijó un plazo perentorio para entregar la información.

(iii) Con el Auto de Inspección Tributaria 322402018000130, del 20 de abril de 2018 (Caa1, ff. 25 a 26), la DIAN comisionó a los mismos funcionarios para que verificaran la «exactitud, (...) existencia de hechos gravados y (...) el cumplimiento de las obligaciones formales» asociados al denuncia rentístico (año gravable 2015) de la actora. Por lo anterior, la demandada otorgó a sus representantes amplias facultades de investigación, en desarrollo de las cuales podían practicar «todas las pruebas autorizadas por la [ley] tributaria».

(iv) Según el Acta de Inicio de la Inspección Tributaria 322402018000130, del 21 de junio de 2018 (Caa1, ff. 44 a 46), el funcionario comisionado anotó que «se hizo presente en la (...) División de Gestión de Fiscalización (...) Seccional de Impuestos de Bogotá, DIAN, de la ciudad de Bogotá D.C, la contadora Yuliany Chacón Montenegro, (...) con poder especial, amplio y suficiente otorgado por (...) [el] representante legal de (...) Construcciones e Inversiones El Imperio SAS, con el objeto de atender la visita tributaria por el impuesto de renta año 2015» y que en desarrollo de la diligencia, la apoderada entregó: (a) poder especial, amplio y suficiente del 20 de junio de 2018 con diligencia de reconocimiento personal; (b) oficio del 21 de junio de 2018 relación documentos solicitados renta año gravable 2015; (c) anexo de la declaración de renta del 2015; (d) factura de compra «licencia software World Office»; (e) estado de situación financiera (2014 y 2015); (f) balance de prueba entre el 01 de enero y 31 de diciembre de 2015; (g) notas a los estados financieros; (h) estado de cambios en el patrimonio; (i) cálculo de la renta gravable especial por comparación patrimonial, renta presuntiva y anticipo para el periodo 2015; (j) cuadro detallado de activos fijos; (k) pasivos a 31 de diciembre de 2015; (l) declaración de IVA (periodo 1 del 2015) con anexos; (m) conciliaciones de retención en la fuente (2015) que practicó y le practicaron; (n) declaración de autorretención en la fuente CREE (periodo 1 del 2015); (o) auxiliares de las cuentas 413010 y 510506; (p) Facturas 085 y 097 de 2015; (q) Resolución de Facturación 320001248756 de 2015; (r) «cuadro detalle de seguridad social 2015»; y (s) una certificación suscrita por Banco Davivienda S.A.

(v) A través de poder especial autenticado en la Notaría Única de Cajicá, Cundinamarca (Caa1, ff. 47 a 48), el representante legal de la actora autorizó a Yuliany Chacón Montenegro «para atender la visita relacionada con el Auto de Verificación o Cruce 322402018000334 del 2018/02/01». Luego, la apoderada suscribió un memorial fechado el 21 de junio de 2018 [que no tenía sello o constancia de radicación ante la Administración] que anunciaba «la información solicitada con el Auto de Verificación o Cruce 322402018000334» (Caa1, ff. 48 a 49).

(vi) Con el Acta de Cierre de Inspección Tributaria 322402018000130, del 19 de julio de 2018 (Caa1, ff. 1779), la Administración se refirió a la entrega de la citada información el 21 de junio de 2018 por parte de la contadora de la sociedad. Posteriormente, describió que la declaración inicial de renta fue corregida mediante los Formularios 1111604414091, del 30 de junio de 2016, y 1111606443001, del 26 de marzo de 2018,

que disminuyó el saldo a pagar en \$1.000. Sin embargo, aclaró que el último denuncia no tenía «efectos» porque fue presentado con posterioridad al término previsto en el artículo 589 del ET.

2.3- En virtud de lo anterior, la Sala constata que la Administración,-en ejercicio de sus amplias facultades de fiscalización- profirió un auto de verificación o cruce el 01 de febrero de 2018, notificado el 03 del mismo mes y año, así como un auto de inspección tributaria el 20 de abril de 2018.

En desarrollo del primer auto, uno de los funcionarios comisionados expidió una comunicación a la demandante solicitando múltiples documentos de naturaleza tributaria y/o contable relacionados -principalmente- con el periodo gravable 2015 que fueron señalados en el punto probatorio (iii) y al mismo tiempo le informó sobre la realización de una «visita a partir del 21 de marzo de 2018», sin especificar un plazo para entregar la información.

La Sala advierte que los medios probatorios obrantes en el proceso no dan cuenta de la realización de la «visita» que fue anunciada en el primer acto -punto probatorio (i)-, por lo que es de concluir que esta no fue efectuada. Adicionalmente, las actas de inicio y finalización de la inspección tributaria evidencian que la única información que recaudó la demandada fue la que había solicitado en la comunicación del 16 de marzo de 2018 en desarrollo del auto de verificación o cruce.

En efecto, al comparar la información entregada por la actora con la requerida en la comunicación de la demandada del 16 de marzo de 2018 -momento anterior al auto de inspección del 20 de abril del 2018- la Sala constata que se trata de la misma información. Igualmente, advierte que el poder conferido por la demandante a su contadora para la entrega de dicha información expresamente señaló que era «para atender la visita relacionada con el Auto de Verificación o Cruce 322402018000334 del 2018/02/01». Adicionalmente, las actas de inspección -inicial y de cierre- no dan cuenta de que se hubiera ordenado o practicado alguna prueba.

Así, resulta claro que en desarrollo de la inspección tributaria no se solicitó ni recabó prueba alguna, pues la Sección comprobó que lo entregado no fue decretado con ocasión de dicha diligencia, sino que correspondía a la información solicitada en un requerimiento ordinario anterior a que se ordenara la inspección, lo que no se modifica por el hecho de que la demandada, omitiendo lo anterior, haya relacionado la documentación entregada como parte de la diligencia de inspección.

Lo anterior, revela que el único propósito de la demandada al decretar la inspección tributaria fue afectar el plazo de firmeza de la declaración de renta 2015, lo cual está proscrito por la jurisprudencia de la Sección.

Así, como el plazo del vencimiento del plazo para presentar la declaración de renta de 2015 fue el 02 de mayo de 2016 (NIT terminado en 30), cobró firmeza el 02 de mayo de 2018, esto es, con antelación a la notificación del requerimiento especial que se surtió el 01 de agosto de 2018, acorde con lo señalado en la liquidación oficial.

Prospera el cargo de apelación de la demandante, lo cual conducirá a declarar la nulidad de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, se reconocerá la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015, de la demandante. En consecuencia, la Sala se relevará de analizar los demás reparos propuestos por la apelante.



Conclusión

3- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de la presente sentencia que la inspección tributaria solo genera los efectos previstos en el artículo 706 del ET siempre que sea efectivamente realizada, lo cual implica el decreto y práctica de pruebas en desarrollo de esta.

Costas

4- Conforme al Acuerdo PCSJA25-12355, del 28 de noviembre de 2025, del CSJ, se condenará en costas a la demandada en ambas instancias, por ser la parte vencida en el juicio. A tal efecto, se tasan las agencias en derecho en un salario mínimo a la ejecutoria de esta providencia. En consecuencia, se ordenará al tribunal tramitar el correspondiente incidente de liquidación, de conformidad con lo previsto en el artículo 366 del CGP.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia de primera instancia. En su lugar:

Primero. Declarar la nulidad de los actos demandados.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2015, presentada por la demandante.

2. Se condena en costas en ambas instancias a la demandada por ser la parte vencida en el proceso, conforme a lo señalado en las consideraciones de esta providencia. En consecuencia, se ordena al tribunal tramitar el correspondiente incidente de liquidación, de conformidad con lo previsto en el artículo 366 del CGP.

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

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente
Salva voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

(Firmado electrónicamente)
CARMEN SANABRIA GÓMEZ
Conjuez

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