



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., ocho (8) de junio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2015-00813-01 (23947)
Demandante: Guillermo Eliecer Espinosa Reyes
Demandada: DIAN

Temas: Renta. 2011. Pasivo. Costo fiscal inmuebles. Deducciones. Carga de la prueba. Sanciones.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes, contra la sentencia del 10 de mayo de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió (f. 599 cp2):

1. Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412013000610, de 25 de octubre de 2013, y de la Resolución 900.085, de 12 de noviembre de 2014, mediante las cuales fue modificada la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2011 al señor Guillermo Eliécer Espinosa Reyes y se impuso sanción por no enviar información.
2. A título de restablecimiento del derecho deberá estarse a los guarismos liquidados en la parte considerativa de esta providencia.
3. Se niegan las demás pretensiones.
4. Por no haberse causado, no se condena en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412013000610, del 25 de octubre de 2013, la demandada modificó la autoliquidación del impuesto sobre la renta del actor del año gravable 2011 (ff. 63 a 88 cp1). La anterior decisión fue modificada por la Resolución nro. 900.085, del 12 de noviembre de 2014, que resolvió el recurso interpuesto, en lo atinente a la aceptación plena del reproche sobre los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, y la aceptación parcial de los cuestionamientos respecto de las glosas de costos, deducciones y retenciones en la fuente. Por otra parte, confirmó la glosa del rechazo de los pasivos y recalculó las sanciones por no enviar información e inexactitud, teniendo en cuenta lo aceptado (ff. 90 a 104 vto. cp1).



ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda¹

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), el demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 298 y 299 cp2):

1.1. Que se declare la nulidad total de los siguientes actos administrativos:

1.1.1. De la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412013000610, del 25 de octubre de 2013, por medio de la cual (...) la DIAN modificó la declaración de renta presentada por Guillermo Espinosa por el año gravable 2011.

1.1.2. De la Resolución nro. 900.085, del 12 de noviembre de 2014, (...), por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración por Guillermo Espinosa, contra la precitada liquidación oficial.

1.2. Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi representado en los siguientes términos:

1.2.1. Declarando que no hay lugar a la determinación de un mayor impuesto de renta a cargo de mi representado por el año gravable 2011, ni a la imposición de las sanciones por no informar y por inexactitud.

1.2.2. Declarando que la declaración de renta presentada por Guillermo Espinosa por el año gravable 2011 se encuentra en firme (...).

1.3. Que se declare que no son de cargo de Guillermo Espinosa las costas en las que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 y 95 de la Constitución; 72, 115, 300, 647, 651, 684, 689, 689-1, 742, 744 a 746, 770, 771 y 777 del ET (Estatuto Tributario); 13 del Decreto 2151 de 1995 y 9.º del Decreto Ley 19 de 2012, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 305 a 343 cp2):

A juicio de la demandante, su contraparte vulneró el debido proceso y el derecho de defensa, porque le notificaron indebidamente los actos preparatorios en la dirección informada en su Rut, siendo que ese registro no había sido actualizado (*i.e.* requerimientos ordinarios, emplazamiento de corrección y requerimiento especial)². Además, esa transgresión también la adujo, en tanto que la fiscalización debatida se inició por una denuncia de un tercero y no con base en la selección aleatoria del artículo 689 del ET, aplicable a declaraciones con beneficio de auditoría e, igualmente, porque al desatarse el recurso de reconsideración se omitió integrar el comité técnico pedido conforme al parágrafo 1.º del artículo 560 del ET.

De fondo, expuso que el pasivo cuestionado (\$1.726.681.000), provino de unos anticipos que recibió por la promesa de venta de un inmueble denominado «*lote vivienda*», los cuales acreditó con pruebas supletorias como la promesa de compraventa, la escritura

¹ La demanda fue reformada en cuanto a las pruebas aportadas y esta fue admitida por providencia del 02 de junio de 2016 (f. 498 cp2).

² Al respecto, se observa que el Requerimiento ordinario nro. 322392012001017 del 07 de noviembre de 2012 (ff. 18 a 19 vto. caa1), se notificó mediante correo certificado el 10 de noviembre de 2012 (ff. 30 y 30 vto. caa1), a la dirección informada en el Rut del actor (f. 2 vto. caa1). El emplazamiento para corregir nro. 322392013000002, del 22 de enero de 2013 (ff. 46 a 48 vto. caa1), se notificó por correo certificado el 26 de enero de 2013, a la dirección informada en el Rut del actor (ff. 51 vto y 51 caa1). Asimismo, el Requerimiento Especial nro. 322392013000067, del 15 de marzo de 2013 (ff. 72 a 82 vto. caa1), se notificó por correo certificado el 21 de marzo de 2013 (f. 84 caa1), a la dirección informada en el Rut del actor (f. 69 caa1).

pública de conformación de fiducia de administración que refleja la negociación de la promesa de venta, el certificado de revisor fiscal y el certificado del director financiero y administrativo, ambas de la promitente compradora; todas estas pruebas que acreditan el pago del abono que la actora declaró como pasivo y que, a su entender, eran pruebas supletorias del pasivo según el artículo 771 del ET, pero que no fueron valoradas por la Administración, que además no logró sustentar la glosa a partir de que la declaración contuviera un dato falso o incorrecto lo que evitó que desvirtuara la presunción de veracidad del denuncia tributario, conforme a la directiva legal de que las decisiones se deben fundar en hechos probados y que las dudas probatorias debían resolverse a favor del contribuyente (artículos 746, 742 y 745 *ibidem*).

Asimismo, reprochó el desconocimiento de los costos y deducciones glosados por valor de \$1.089.490.767 (*i.e.* costo fiscal de los inmuebles enajenados, respecto de los cuales reclama su determinación con base en los avalúos catastrales en un porcentaje de participación del 61.85% en los tres inmuebles denominados «*Santa Ana*», «*Santa Rita*» y «*Villa Leonor*», por valor total de \$933.552.767, gastos por comisiones para la venta inmuebles por \$80.000.000, pagos por servicios de avalúo de predios que incluyen el levantamiento topográfico por \$22.000.000 y descuentos por pronto pago -venta inmuebles- por \$53.938.000; pues, según afirmó correspondieron a expensas en que incurrió para perfeccionar la enajenación de los bienes, que en su criterio, cumplieron los requisitos para ser aminorados de la base gravable del impuesto debatido, conforme con el artículo 107 *ibidem*.

Frente a las expensas por comisiones y por avalúos, adujo que no debían acreditarse los requisitos del artículo 617 del ET, pues los prestadores de servicios no estaban obligados a facturar, por lo cual, las cuentas de cobro eran la prueba idónea de esos gastos. Asimismo, cuestionó que la Administración reconociera como costo fiscal del bien «*Villa Amparo*» la suma de \$517.510.080, cuando en realidad debía reconocer \$576.000.000 correspondiente al 72% de su propiedad, lo que arrojó una diferencia no reconocida de \$58.489.920. También expuso que se desconoció arbitrariamente la deducibilidad del impuesto predial unificado (en adelante IPU) por valor de \$25.911.210, correspondiente al período 2010 de los inmuebles «*Santa Ana*», «*Santa Rita*» y «*Villa Leonor*», por la equivocada apreciación de que lo pagado en 2011 no estaba asociado al período gravable del año objeto de revisión para la procedencia de la deducción.

Respecto del gasto financiero (descuento por pronto pago), señaló que como resultado del acuerdo con el comprador de los tres inmuebles (*Santa Ana*, *Santa Tita* Y *Villa Leonor*), se pactó un descuento del 10% sobre el saldo pendiente del 50% del valor del inmueble, si se pagaba de manera anticipada tal saldo, lo que justificó su procedencia.

También aseguró que la Administración calculó erróneamente el costo de la ganancia ocasional en la venta de los inmuebles denominados «*Santa Ana*», «*la Beguita*», «*Altos de Alvarado*» y solo reconoció la suma \$20.314.000, aun cuando el valor procedente era de \$48.269.000, lo que provocó el rechazo injustificado de \$27.955.000. Así, señaló que la demandada erró al tomar el costo fiscal para establecer las ganancias ocasionales, a partir de los respectivos avalúos catastrales multiplicando por un porcentaje de propiedad del 50% a pesar de que para uno de estos inmuebles (*i.e.* *Alvarado*) era del 75%, y adicionalmente señaló que la demandada en vez de aplicar el porcentaje de participación sobre los avalúos catastrales, lo hizo sobre el valor resultante de la diferencia entre el precio de enajenación de los tres predios y el valor de los avalúos catastrales.



Igualmente señaló que la demandada al resolver el recurso de reconsideración no se pronunció sobre la retención en la fuente practicada por la notaría sexta del círculo por valor de \$26.785.350, que acreditó con el recibo de caja de la notaría, la certificación del Citibank sobre el débito de la operación y un extracto bancario.

Finalmente, estimó que no incurrió en la infracción por no enviar información, porque no conoció el requerimiento ordinario de información, pues su notificación se hizo en la dirección del Rut, que reconoce, no había actualizado. Además, cuestionó que esta sanción no atendió a los principios de proporcionalidad, gradualidad y razonabilidad, máxime, porque la demandada tenía la información requerida, con base en la que propuso la modificación de las glosas debatidas. Y, respecto de la multa por inexactitud, estimó que no se probó la realización de la conducta reprochada, y que el acto no motivó la cuantificación de la multa. También, mencionó que la diferencia de apreciación en el derecho aplicable es un medio de exoneración punitiva y señaló que la imposición de la sanción debía observar los principios de proporcionalidad, favorabilidad y gradualidad, lo cuales no se aplicaron al *sub lite*.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones del actor (ff. 485 a 490 vto. y 501 a 502 vto. cp2). En primer lugar, aseguró que los actos preparatorios fueron notificados de conformidad con la normativa del Estatuto Tributario y, concurrentemente, planteó que la selección aleatoria prevista en el artículo 689 *ejusdem* no limitaba su potestad de gestión. Asimismo, aseguró que la resolución que desató el recurso de reconsideración fue revisada por el comité técnico, quien suscribió un acta que no tenía que incluirse en el plenario, pues no hace parte del procedimiento de determinación.

Frente a los aspectos glosados, indicó que la renuencia de la actora en la entrega de la información requerida motivó el desconocimiento de los costos, gastos, pasivos y retenciones en la fuente declaradas, de acuerdo con lo requerido y con lo previsto en el literal *b.* del artículo 651 del ET. Particularmente, insistió en el rechazo del pasivo por \$1.726.681.000, ya que los anticipos no tenían la aptitud para calificarse como un crédito, sino que eran ingresos con vocación de incrementar el patrimonio; además, no fueron respaldados con documentos de fecha cierta.

Frente a los costos y deducciones glosados *i.e.* costo fiscal de los inmuebles, comisiones, pagos por descuentos y servicios, señaló que el primero no fue determinado con base en los avalúos del año anterior a las enajenaciones; el segundo y tercero no se probaron con los documentos idóneos, *v.g.*, facturas o documentos equivalentes, y que los denominados descuentos no fueron probados con el oficio de la fiduciaria que se allegó para su demostración, comoquiera que no tenía fecha de recibido ni estaba firmado por sus intervinientes y tampoco tenía fecha cierta, lo cual también se concluía de las cuentas de cobro.

También, señaló que no hubo equivocación en la cuantificación de los costos aceptados en la resolución demandada, es decir, el costo fiscal de los inmuebles y lo pagado con ocasión del IPU a efectos de su deducibilidad, ya que los primeros, fueron determinados con base en el valor catastral del inmueble y, los segundos, no eran deducibles, porque correspondían al IPU del año gravable 2010. Defendió la forma de establecer el costo asociado a las ganancias ocasionales, a partir del avalúo catastral de los inmuebles enajenados. Adicionalmente manifestó que no se probó la retención en la fuente imputada en la declaración revisada. Finalmente, defendió las sanciones impuestas,

porque se probó la tipicidad de las conductas.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda (ff. 554 a 599 cp2); juzgó que el cumplimiento de las condiciones para acceder al beneficio de auditoría de la declaración revisada no limitaba la potestad de gestión de la Administración y respecto del cuestionamiento relacionado con el comité técnico, señaló que la resolución demandada se refirió al comité técnico solicitado por el actor.

De fondo, avaló la procedencia del pasivo glosado (en la suma de \$1.726.681.000), pues, consideró que era un crédito originado en la negociación del «lote vivienda», cuya promesa de venta determinaba anticipos del precio del inmueble. Así, encontró que el mismo estaba soportado en dicho documento y en la escritura pública de constitución de una fiducia, concluyendo que existía documento de fecha cierta.

Frente al costo fiscal de los inmuebles «Santa Ana», «Santa Rita» y «Villa Leonor» glosado en la suma total de \$1.084.490.967, que el actor pretendió acreditar con los avalúos catastrales del año 2010, aceptó que fuera este el costo fiscal, pero en el porcentaje de copropiedad del certificado de tradición (61.85%) por lo que determinó que el valor a reconocer sería \$906.362.270.

También aceptó la procedencia de la totalidad del costo fiscal del inmueble «Villa Amparo» autoliquidado por el actor con base en el valor de adquisición en la suma de \$58.489.920.

Puntualizó que la Administración se equivocó en la cuantificación del costo fiscal del inmueble denominado «Altos de Alvarado», para determinar el impuesto de ganancia ocasional, cuya copropiedad se estimó de forma indebida por parte de la autoridad, pues el costo de ese inmueble era de \$2.941.000, al cual debió aplicarse un porcentaje de copropiedad del 75% -según anotaciones 9 y 10 del certificado de tradición- por lo cual le faltó a la autoridad reconocer el valor de \$980.500.

De otra parte, confirmó el rechazo de los costos asociados a las comisiones reclamadas por el actor (\$80.000.000), como sufragadas para gestionar la venta de los tres inmuebles, y al pago de servicios contratados para presuntamente realizar trámites de actualización de catastro (\$22.000.000), pues consideró que estos no se sustentaban en documentos idóneos; particularmente, respecto del servicio para actualizar los avalúos catastrales adujo que no se soportó con el respectivo contrato, y tan solo se aportaron cuentas de cobro de personas naturales; además señaló que, no se demostró el pago de esas expensas.

Mantuvo el rechazo de la deducibilidad del IPU del período 2010 que sufragó en el año gravable 2011 en cuantía de \$25.911.210, porque incumplía el principio de anualidad fiscal.

Finalmente aceptó la retención en la fuente debatida por valor de \$26.785.350, considerando que la demandada no se pronunció respecto de la practicada por la Notaría Sexta del Círculo de Bogotá, la cual encontró probada en el plenario. Por último, confirmó las sanciones impuestas, pero redujo la multa por inexactitud, en aplicación del principio de favorabilidad.



No se pronunció en relación con la falta de notificación de los actos previos a la liquidación oficial.

Recursos de apelación

Ambas partes apelaron la decisión del *a quo*, así:

El extremo activo insistió en que se vulneró el artículo 689 del ET, relativo al procedimiento de selección para fiscalizar la declaración tributaria, el cual debió ser aleatorio y mediante por programa de computador, y que no hay denuncia de terceros, sino que las razones fueron objetivas y arbitrarias, y también sostuvo que no fue conformado el comité técnico solicitado al recurrir, todo lo cual violó el debido proceso. Adicionalmente, señaló que la sentencia incurrió en incongruencia externa al omitir pronunciarse sobre la deducibilidad de los costos financieros (descuento condicionado por valor de \$53.938.000).

Señaló que hubo una indebida valoración probatoria. Adujo que el tribunal no reconoció costos por valor de \$334.066.597, por concepto de costo fiscal de los inmuebles «*Santa Ana*», «*Santa Rita*» y «*Villa Leonor*», y de los gastos por comisiones trámites de avalúos y descuento por pronto pago.

Respecto del costo fiscal de los inmuebles señalados, dijo que solo se le reconoció el 61.85% que figura en los certificados de tradición y no el 71.85% incluyendo un 10% adicional que adquirió de otro propietario, lo cual vulnera el principio de primacía de la sustancia sobre la forma, pues no tuvo en cuenta la realidad del negocio jurídico celebrado entre las partes, y que por ello declaró un ingreso equivalente al porcentaje señalado. En ese orden solicitó que si no se accedía a reconocer el mayor costo, se recalculara el valor del ingreso declarado por la enajenación, en el mismo porcentaje en que fue reconocido el costo (61.85%).

Igualmente cuestionó el rechazo de los gastos por comisiones en cuantía de \$80.000.000, y el servicio del trámite de avalúos (que incluye levantamiento topográfico) por \$22.000.000. A esos efectos, señaló que las pruebas demostraban que se trataba de expensas necesarias, que tenían relación de causalidad con su actividad productora de renta.

Agregó que, quienes gestionaron la comisión no estaban obligados a facturar, de manera que se enmarcaban en lo previsto en el artículo 771-2 que determina que cuando no exista obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción debe cumplir los requisitos mínimos que determine el Gobierno Nacional; adicionalmente, señaló que el requisito del contrato de prestación de servicios respecto de los servicios para actualizar avalúos catastrales exigido por el tribunal, no era procedente por ser esto de carácter consensual, y respecto de los pagos echados de menos por el tribunal, señaló que allegó la prueba de lo pagado.

Insistió en que procedía la deducción del IPU desestimada (\$25.911.210), pues este tributo fue sufragado en el año gravable 2011 con independencia de que extinga la deuda de una obligación causada en el período del IPU de 2010, pues su actividad era la de rentista de capital, de manera que existía relación de causalidad entre los pagos por concepto del impuesto predial y la actividad económica, pues de acuerdo con la normativa vigente, únicamente pueden enajenarse bienes inmuebles que se encuentren a paz y salvo con este impuesto, de manera que es errada la lectura del tribunal del



artículo 115 del E.T comoquiera que señala que pueden deducirse el impuesto predial que efectivamente sea pagado en el año.

Respecto del costo de venta del inmueble «*Alvarado*» (constitutivo de ganancia ocasional) manifestó que si bien el tribunal tuvo en cuenta el porcentaje correcto (copropiedad del 75%) había errado al igual que la demandada en la fórmula empleada para determinar el costo fiscal, comoquiera que aplicó el porcentaje sobre la base imponible de la ganancia ocasional (diferencia entre el valor de venta y el costo)

Sobre las sanciones impuestas, adujo que no incurrió en las conductas objeto de las mismas. Respecto de la sanción por no enviar información señaló que debía graduarse atendiendo a su regularización y a que la autoridad obtuvo esa información de terceros. En relación con la multa por inexactitud insistió en la atipicidad de la conducta y señaló que concurrió la causal de exculpación de error en el derecho aplicable. No planteó reparos en relación con la falta de notificación de los actos previos a la liquidación oficial (ff. 619 a 638 cp2). No insistió en los cargos de nulidad relativos a indebida notificación de los actos previos.

Por su parte el **extremo pasivo**, apeló para insistir en la improcedencia del pasivo autoliquidado por valor de \$1.726.681.000. A esos efectos señala que existió una venta por cuotas y esos dineros tienen la naturaleza de ingresos realizados, y por tanto deben hacer parte del impuesto. Agregó que al actor no le aplican las normas contables, por ser un no obligado a llevar contabilidad y que dado que como el desconocimiento del pasivo se derivó del no suministro de información, debía haberse probado fehacientemente el pasivo, conforme con el artículo 651 del E.T. Aseveró que “ *A partir del documento de fecha cierta que para el tribunal permite reconocer la existencia del pasivo, no puede establecerse la existencia de un pasivo por concepto de las cuotas que el contribuyente percibió durante el período gravable, con lo cual se demerita la conclusión de que los ingresos percibidos por concepto del contrato de promesa de venta tengan dicha naturaleza*” (índice 2 de Samai) Señala que solo se aún en el evento en que el tratamiento del anticipo fuera el adecuado, no se probó con un documento de fecha cierta.

Respecto de los costos de venta, reparó en que los inmuebles enajenados (Santa Rita, Santa Ana, Villa Leonor, Villa Amparo) no debían cuantificarse por el avalúo catastral, por cuanto hicieron parte del patrimonio con el fin de ser vendidos, luego tenían el carácter de activos movibles, y no de activos fijos, de manera que para determinar el costo aplicaba el artículo 67 del E.T, que corresponde al valor de adquisición.

Finalmente, en relación con la retención en la fuente reprochó que no analizó el soporte de la retención \$26.785.350, pues el único documento que se aduce es una certificación bancaria, no fue aportado el certificado emitido por el agente retenedor (ff. 612 a 617 cp2).

Pronunciamientos finales

Las partes reiteraron lo expuesto en los respectivos recursos de apelación (ff. 650 a 654 y 656 a 664 vto. cp2). El ministerio público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos demandados, atendiendo los cargos de apelación planteados por las partes, contra la sentencia de primera instancia que accedió a la nulidad parcial de los actos demandados.

En primer lugar, se atenderán los cuestionamientos de la parte actora, en torno al procedimiento de selección aleatoria para fiscalizar la declaración del impuesto controvertido, atendiendo al artículo 689 del Estatuto Tributario, y la presunta transgresión de la norma que incorporó la conformación del comité técnico con ocasión del recurso de reconsideración contra un acto administrativo, pues aseguró que no fue consultado ese comité.

Superado ese análisis, la Sala debe definir los siguientes cargos de apelación, que metodológicamente se agrupan en la siguiente forma: i) Procedencia del pasivo en la suma de \$1.726.681.000; ii) si el costo fiscal de los inmuebles («*Santa Ana*», «*Santa Rita*» y «*Villa Leonor*»), debía o no calcularse con el 71.85% que incluye un 10% adicional adquirido de otro propietario; iii) procedencia de las deducciones por comisiones en cuantía de \$80.000.000, y servicio de trámites del avalúo para la venta de los inmuebles (que incluye levantamiento topográfico) por valor de \$22.000.000; iv) si el *a quo* incurrió en incongruencia de la sentencia al abstenerse de pronunciarse sobre el gasto financiero por el descuento por pronto pago, pactado en la venta de tres inmuebles «*Santa Ana*», «*Santa Rita*» y «*Villa Leonor*» (lotes “la calera”) por valor \$53.938.000; v) si erró la demandada y el tribunal al determinar el costo fiscal para establecer la ganancia ocasional del inmueble «*Altos de Alvarado*» por haber aplicado el porcentaje de copropiedad sobre la base imponible de la ganancia ocasional y no sobre el avalúo catastral; vi) si era procedente deducir el IPU del año gravable 2010 sufragado en el período revisado (2011) por valor de \$25.911.210; vii) procedencia de la retención en la fuente por valor de \$26.785.350 que fue supuestamente practicada por la Notaría Sexta del Círculo de Bogotá; y viii) si procedían las sanciones de inexactitud y por no enviar información.

La Sala advierte que no hará parte del juicio a dirimir en esta instancia, el cargo de apelación de la parte demandada en el sentido de que no procedía la determinación del costo fiscal de los inmuebles, con base en el avalúo catastral, porque se trataba de activos movibles y no fijos, de manera debía establecerse con el valor de adquisición, (artículo 67 del E.T). Tampoco se analizará el argumento en el sentido de que se operó una venta a plazos por parte de la actora en la venta del inmueble «*lote vivienda*», por el que se entregaron unos anticipos en el período revisado. Esto, por cuanto se trata de argumentos nuevos, no propuestos en los actos acusados. La Sala advierte que en los actos que son objeto del control de legalidad, la Administración reconoció el costo del inmueble denominado «*Villa Amparo*» bajo el entendido de que se trataba de un activo fijo enajenado (se advierte que este activo fue adquirido y enajenado el mismo año) y no se pronunció respecto de la procedencia de los costos de venta –en renta ordinaria- de los inmuebles «*Santa Ana*», «*Santa Rita*» y «*Villa Leonor*», de suerte que, no se observa que desde sede administrativa haya habido un cuestionamiento sobre las calidades de los activos (*i.e.* fijo o movible). Por otra parte, se observa que, en los actos demandados al estudiar la procedencia del costo por ganancia ocasional de los inmuebles «*Santa Ana*», «*La Beguita*» y «*Altos Alvarado*», se adujo que eran activos fijos.

En la misma línea se advierte que en la contestación de la demanda (ff. 485 a 490 cp), la demandada se refirió a los inmuebles «*Santa Ana*», «*Santa Rita*» y «*Villa Leonor*», como activos fijos, de suerte que no formuló reparo en torno a que los inmuebles objeto del debate tuvieran la calidad de activos movibles.

En ese orden, el reparo sobre la naturaleza de los activos que presenta la apelante demandada, constituye un aspecto novedoso, al igual que la argumentación relacionada con haberse operado una venta a plazos, con lo que pretendía controvertir los anticipos percibidos por la parte actora en la venta de un inmueble, figura que por demás, solo era aplicable para sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, lo cual no corresponde al caso bajo análisis.

Por el mismo motivo, la Sala se abstendrá de pronunciarse sobre la petición subsidiaria de la demandante, incluida en su escrito de apelación en el sentido de que se recalcule el valor del ingreso declarado por la enajenación de los inmuebles Santa Ana, Santa Rita y Villa Leonor, en el mismo porcentaje en que fue reconocido el costo (61.85%), en el evento de que no se acceda a reconocerse el mayor costo en proporción al 71.85%, que aduce como mayor valor de su propiedad, pues esto no fue solicitado en la demanda, de manera que esta pretensión resulta extemporánea.

Por otra parte, la Sala advierte que no se estudiara el cargo de nulidad por la indebida notificación de los actos preparatorios (*i.e.* requerimientos ordinarios, emplazamiento de corrección y requerimiento especial), pues, aunque en este punto la decisión de primera instancia fue adversa a las pretensiones del actor, no se plantearon reparos con ocasión del recurso bajo estudio. Sobre este punto, se precisa que, en todo caso, al verificar los antecedentes administrativos del plenario, los actos preparatorios fueron notificados a la dirección informada en el Rut del actor, quien omitió presentar respuesta alguna.

2- Precisado lo anterior, se decidirá sobre el debate procedimental planteado por el demandante, quien sostiene que su contraparte vulneró el debido proceso, porque la revisión de su declaración no se originó en la selección aleatoria prevista en el artículo 689 del ET por programa de computador, y adicionalmente porque no fue conformado el comité técnico solicitado con ocasión del recurso de reconsideración, con lo que se le violó el debido proceso. En el otro extremo, la Administración defiende que su potestad de gestión no está limitada como interpreta su contraparte a la lectura del artículo 689 ídem, aduce que inició la investigación porque encontró razones objetivas para hacerlo. Y respecto del comité técnico que echa en falta la demandante, señala que, la resolución que desató el recurso de reconsideración da cuenta de que el comité se reunió para evaluar el expediente administrativo, posición que fue avalada por el *a quo*.

2.1- Es cierto que el artículo 689 del ET señala, en el marco del beneficio de auditoría, la posibilidad de tramitar un procedimiento de revisión por selección aleatoria «*basada en programas de computador*», previsión que pretende asegurar que el proceso de fiscalización emprendido no tenga como único criterio el que el sujeto que se encuentre incurso en los requisitos para acceder a dicho beneficio, sino por motivos que justifiquen la indagación de las autoliquidaciones en el ejercicio de las potestades de gestión atribuidas a la autoridad tributaria con base en el artículo 684 *ibidem*, tal como lo ha concluido esta Sección (sentencias del 25 de junio de 2012, exp. 17701, CP: William Giraldo Giraldo y del 25 de abril de 2016, exp. 19679, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), previsión que no se ve conculcada en el caso analizado, en tanto, la razón que originó la fiscalización no fue el beneficio de auditoría, sino una denuncia de un tercero, lo cual habilitaba la potestad inspectora de la Administración sobre la declaración



privada.

En relación con la conformación del comité técnico de que trata el parágrafo 1.º del artículo 560 del ET, debe advertirse primigeniamente que la conformación del comité para revisar el proceso, con antelación a la resolución del recurso de reconsideración, no determina el contenido de la motivación del acto administrativo que lo resuelva, puesto que esta competencia seguirá estando en cabeza del funcionario que debe expedir el acto, quien está obligado a fundamentar suficientemente la decisión. De ahí que la normativa fiscal no prevea una consecuencia que afecte la legalidad del correspondiente acto, como tampoco establece que la opinión del comité deba constar en acta, ni su traslado el recurrente.

Sin perjuicio de ello, observa la Sala que en el caso sometido a análisis, los antecedentes revelan que la decisión del recurso fue sometida al comité, así consta en la Resolución 900. 085 del 12 de noviembre de 2014, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración, de manera que la intervención solicitada y que ampara la norma tributaria se cumplió.

Por tanto, los anteriores cargos no tienen prosperidad.

3- Tras haber superado los aspectos procedimentales, le corresponde a la Sala resolver los cargos de fondo planteados por las partes, siguiendo el orden señalado en el problema jurídico.

Con miras a resolver sobre la procedencia del pasivo en cuantía de \$1.726.681.000, es de tener en cuenta que el demandante explicó que, esto corresponde a los anticipos que recibió de una sociedad, quien fungía como “promitente compradora”, con quien suscribió una promesa de compraventa de un lote de terreno, que no perfeccionó en el período 2011 en cuestión, sino en enero de 2013 al cumplirse la condición pactada para la transferencia de dominio.

En el marco de esa negociación señala la actora que, el tratamiento contable que debía darse a esos recursos percibidos por el monto declarado era el de un pasivo -cuenta del PUC 2805-; tesis que fue compartida por el tribunal, bajo la consideración que la suma recibida como anticipos por la venta del predio, correspondía a una deuda, cuyo ingreso durante el período revisado no se realizó en los términos del literal c. del artículo 27 del ordenamiento tributario nacional, (en su versión vigente para la época de los hechos).

En el otro extremo, la Administración sostuvo en la respuesta a la demanda que el negocio jurídico correspondía a la venta de un no obligado a llevar contabilidad, por lo que no le aplicaba el tratamiento contable de registro de los anticipos como pasivos, que para el demandante, estos dineros se convertirían en ingreso cuando se efectuara la escritura pública de venta del predio, conforme con el artículo 27 del E.T. Agregó que, la escritura de conformación de la fiducia mercantil de administración, que el tribunal valoró como documento de fecha cierta, en verdad no contiene la descripción de una deuda adquirida por el contribuyente, en el sentido del compromiso de «*la obligación presente, derivada de eventos pasados en virtud de los cuales deban transferirse recursos a otros entes*» y que tampoco ello puede desprenderse del contrato de promesa de compraventa, y señaló que acorde con el artículo 770 del ET, los no obligados a llevar contabilidad, deben respaldar los pasivos con documento de fecha cierta.

Ahora bien, con ocasión de la apelación, la demandada modifico su argumento en lo atinente a que el ingreso derivado del negocio debía ser reconocido en el año en que se suscribiera la escritura pública, en vez de lo cual señaló que se trataba de una venta a plazos, de manera que el ingreso se había realizado en el período, en esta línea cuestionó que los anticipos recibidos por el actor tuvieran la calidad de pasivos, teniendo en cuenta el negocio jurídico probado. Asimismo, señaló que los no obligados a llevar contabilidad requieren documento de fecha cierta, y agregó que la escritura de constitución de la fiducia de administración no cumplía las condiciones previstas en el artículo 36 del Decreto 2649 de 1993, finalizó señalando que *“A partir del documento de fecha cierta que para el tribunal permite reconocer la existencia del pasivo, no puede establecerse la existencia de un pasivo”*.

A la luz de esas alegaciones, la Sala observa que las partes no discuten la cuantía del crédito glosado, ni que el monto declarado como pasivo objeto de la glosa, corresponde a la suma recibida por la actora, por concepto de anticipos provenientes de su promitente comprador, según lo pactado en la promesa de venta de un lote de terreno (vivienda), cuya escritura pública sería suscrita en enero de 2013 -período diferente al revisado (2011), tampoco debaten que el negocio jurídico involucró la transferencia de los recursos a una fiduciaria para constituir el patrimonio autónomo.

3.1- Antes de dilucidar el problema jurídico enunciado, la Sala parte de precisar que, en el procedimiento revisión, la Administración adujo que el contribuyente para el año 2011 no estaba obligado a llevar contabilidad, hecho que concuerda con el formulario utilizado para su declaración privada, que correspondió al nro. 210 *«declaración de renta y complementarios personas naturales y asimiladas no obligadas a llevar contabilidad»*, lo que por demás no fue objeto de cuestionamiento por ninguna de las partes en litigio.

Precisado lo anterior, la Sala advierte que para la época de los hechos, la normativa tributaria no había positivizado una definición de deuda, como ocurre actualmente, por lo que, con prescindencia de que se trate de un no obligado a llevar contabilidad, se hace menester acudir al sentido y alcance de este término, según la regulación contable, Decreto 2649 de 1993, en aplicación de la regla de interpretación del artículo 29 del CC, en línea con lo cual se tiene que, los pasivos son representaciones financieras de una obligación presente, surgida a partir de sucesos pasados, al vencimiento del cual surge la obligación de transferir recursos o proveer servicios, concepto en el que se enmarcan los anticipos recibidos, comoquiera que estos recursos son entregados a buena cuenta de un negocio que se espera concretar en un futuro, lo que de no ocurrir, implicaría para el perceptor de los mismos, el reintegro de los recursos.

Así, con independencia de que se trate de un no obligado a llevar contabilidad, el concepto de anticipo siempre tendrá la connotación de una deuda, pues lo cierto es que, los recursos que se reciben a título de anticipo, no le pertenecen a su perceptor, hasta tanto no cumpla con la prestación convenida en favor de quien los entrega, momento para el cual se configurará el ingreso; en el entretanto, los avances o anticipos, tendrán el carácter de pasivos para quien los recibe y de manera concomitante constituirán una acreencia a favor de quien los entrega.

Por lo tanto, lo recibido como anticipo en virtud de la promesa de un bien inmueble, constituye para el vendedor un pasivo y para el comprador un activo (cuenta por cobrar) hasta tanto se cumpla la prestación que configure el ingreso y que para fines fiscales se encuentra determinado por la fecha de la correspondiente escritura pública, para el caso de la venta de bienes inmuebles, conforme lo prevé el artículo 27 del ET. Pretender lo

contrario, esto es desconocerle el carácter de pasivo al anticipo recibido en razón de una promesa de venta de bien inmueble, por el solo hecho de que el perceptor no se encuentre obligado a llevar contabilidad, daría lugar a generar una equívoca diferencia patrimonial, comoquiera que los recursos percibidos por concepto de anticipo se incorporan al activo de su perceptor, solo que no le pertenecen hasta que se otorgue la correspondiente escritura pública, momento que acorde con la especial regla fiscal, se realiza el correspondiente ingreso.

3.2- Así, no le asiste razón a la Administración en desconocer el carácter de pasivo al anticipo recibido por el actor, no obstante reconocer expresamente que el ingreso solo se causaría y debía ser declarado en el período en el cual se suscribiera la escritura pública de enajenación, lo que acorde con la promesa de compraventa y la escritura de constitución de la fiducia de administración, se situaba en el año 2013.

Ahora bien, superado el juicio acerca de la naturaleza del anticipo, pasará la Sala a estudiar el soporte del mismo, en tanto repara la demandada en que *“A partir del documento de fecha cierta que para el tribunal permite reconocer la existencia del pasivo, no puede establecerse la existencia de un pasivo”*.

3.3- Sobre el particular, los antecedentes obrantes en el proceso dan cuenta de lo siguiente:

(i) Mediante el Requerimiento Especial nro. 322392013000067, del 15 de marzo de 2013 (ff. 72 a 82 caa), la demandada desconoció la totalidad de los pasivos de conformidad con lo previsto en el literal *b.* el artículo 651 del ET, por cuanto el contribuyente no allegó la información requerida. Este acto preparatorio no fue respondido por el actor.

(ii) La autoridad requirió a personas con quienes el contribuyente realizó transacciones. En respuesta a uno de esos requerimientos ordinarios de información, el 16 de agosto de 2013 (f. 295 caa) una sociedad constructora certificó que, durante el año gravable 2011, le realizó al actor ocho transacciones de *«abono promesa de compraventa lote Ibagué»* por un total de \$1.726.681.000.

(iii) Con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412013000610 del 25 de octubre de 2013 (ff. 346 a 359 caa) y dado que el contribuyente no atendió el requerimiento, la Administración solo encontró probados pasivos por \$125.067.000 en virtud de las respuestas a los requerimientos de información de tres entidades financieras, y en consecuencia desconoció pasivos por valor de \$1.726.682.000.

(iv) Con ocasión a la interposición del recurso de reconsideración, el actor señaló que el valor glosado correspondía a abonos que le realizó una inmobiliaria en calidad de promitente compradora. Como prueba del crédito, aportó: (a) contrato de promesa de compraventa de un lote de vivienda urbana ubicado en Ibagué por \$2.033.340.500, suscrito el 02 de septiembre de 2011, en el cual el demandante funge como promitente vendedor. Se observa que el precio se pactó en cuatro pagos, que debían realizarse en su totalidad en el año 2011, más una cláusula en la que el promitente comprador asumió pagar \$60.000.000, correspondiente a los impuestos por ganancia ocasional que asumiría eventualmente el promitente vendedor (ff. 383 vto. a 389 caa3); (b) Otrosí al contrato de promesa de compraventa en el que se modificaron las fechas de pago iniciales y se acordó realizar cinco pagos por valor de \$1.666.681.000 durante el año 2011, y el último pago por \$366.659.500 el 15 de febrero de 2012, más la suma de \$60.000.000 por la ganancia ocasional del promitente vendedor (ff. 393 a 395 caa3); (c)

Escritura Pública nro. 1985 otorgada el 31 de octubre de 2011, en el que el actor constituye una fiducia de administración del bien prometido, cuyo beneficiario sería la promitente compradora cuando realizara el pago total del activo, de allí que estipularon la transferencia del dominio en enero de 2013 (ff. 397 a 409 caa3); y (d) certificado expedido el 21 de noviembre de 2013 por parte de la inmobiliaria (promitente compradora), en el que reporta que a 31 de diciembre de 2011 abonó como anticipo a la venta del inmueble ubicado en Ibagué la suma de \$1.726.681.000 (f. 411 caa3).

(v) Al resolver el recurso de reconsideración, la demandada señaló que la copia simple de la promesa de compraventa y el otrosí aportados por el actor como sustento del pasivo, no tenían sellos de reconocimiento ante notario, por lo que no era prueba suficiente, conducente, pertinente y útil para demostrar la existencia de la deuda a cargo del contribuyente beneficiario de los pagos. Tampoco era idónea la copia de la escritura de transferencia del inmueble a título de fiducia mercantil por \$1.183.000.000. Igualmente aseguró que el certificado expedido por el promitente comprador no acreditaba el pasivo a 31 de diciembre de 2011, que el anticipo era parte del precio de venta que se causaría al momento de suscribir la escritura pública de venta del lote, además que lo allí descrito era la percepción de un recurso, no la adquisición de una deuda (ff. 545 a 559 caa).

En vista de lo anterior concluyó: *“por lo expuesto, si bien con ocasión del recurso de reconsideración se aportaron documentos de fecha cierta, no son conducentes, pertinentes, suficientes, idóneos, eficaces y útiles para demostrar la existencia del pasivo a 31 de diciembre de 2009 (sic)”*. (f. 98 vto. cp 1)

(vi) Junto con la reforma de la demanda, el actor aportó un informe técnico contable, según el cual, los anticipos recibidos en el año 2011 (\$1.726.681.000), debían tratarse como un pasivo, toda vez que, no se había vendido el bien del que recibiría el futuro beneficio (ff. 377 a 467 cp1). Igualmente, la copia del detalle de búsqueda de la información en medios magnéticos reportada por el contribuyente demandante, según el cual, la empresa que figura como promitente compradora registró operaciones de cuentas por cobrar en la cifra de \$1.726.681.000 (f. 287 cp1).

3.4- Preliminarmente debe destacarse que, el valor probatorio de la experticia aportada estuvo dirigido, en lo atinente al tratamiento contable de los anticipos sufragados por el promitente comprador al demandante, a sustentar jurídica y contablemente la naturaleza de ese rubro; sin embargo, por expresa prohibición de que el dictamen pericial recaiga sobre puntos de derecho, prevista en el inciso 3.º del artículo 226 del CGP (aplicable por remisión del artículo 218 del CPACA), no se tendrán en cuenta los juicios allí emitidos.

Los otros medios de prueba relacionados, como la respuesta al requerimiento de información de la promitente compradora a la Administración, como la copia de la promesa de venta y la certificación emitida por el director financiero y administrativo de la citada sociedad, dan cuenta de que la demandante recibió la suma de \$1.726.681.000 a título de anticipo, cifra que coincide con el monto declarado y cuestionado como pasivo, ponen de presente la existencia del pasivo.

Ahora bien, la Sala destaca que la sustentación de la glosa por parte de la demandada al resolver el recurso de reconsideración fue la carencia de los atributos probatorios de los documentos allegados, para demostrar el pasivo, que no el requisito de fecha cierta, pues conforme con la resolución que resolvió el recurso interpuesto *“...si bien con ocasión del recurso de reconsideración se aportaron documentos de fecha cierta...”*. No

obstante esto, el tribunal valoró los medios de convicción y concluyó que había documento de fecha cierta, lo cual no fue controvertido por la apelante, pues se limitó a insistir en la inexistencia del pasivo y a referenciar las condiciones para la procedencia del pasivo para los no obligados a llevar contabilidad, el cual reconoce esta judicatura de acuerdo con lo analizado en el fundamento jurídico 3.2 de las consideraciones. No prospera el cargo

4- Pasa la Sala a estudiar el rechazo de los costos fiscales de los inmuebles «*Santa Ana*», «*Santa Rita*» y «*Villa Leonor*». La Administración señaló, con base en los certificados de tradición, que el actor era propietario del 61.85% de los bienes enajenados. En el otro extremo, la demandante sostiene que el costo fiscal que autoliquidado corresponde a su porcentaje de copropiedad del 71.85% pues asegura que adquirió un 10% adicional sobre la copropiedad. Se advierte que, el actor no cuestiona que el tribunal hubiera tomado el avalúo del año 2011-, solo insistió en el reconocimiento del 10% adicional de participación en los inmuebles, señalando que debe primar la sustancia sobre la forma.

4.1- Sobre el particular, la Sala observa que dentro del plenario no obra prueba que demuestre que el actor adquirió el 10% adicional de los inmuebles en cuestión. Respecto de la cuota parte del actor en la copropiedad de los mismos, solo se advierten los folios de matrículas inmobiliarias nros. 50N-381893 -predio Santa Ana-, 50N-381852 -predio Villa Leonor- y 50N-381896 -predio Santa Rita-, en los cuales consta que, el demandante era titular del 61.85%, lo cual se confirma con la Escritura Pública nro. 6276, del 14 de diciembre de 2011, mediante la cual transfirió el dominio de los predios al patrimonio autónomo administrado por la Fiduciaria, donde el actor actuó como tradente del 61.85% de la copropiedad de esos inmuebles. Ahora, para sustentar esto, junto con la demanda, el actor aportó una certificación expedida por un contador público el 1º de julio de 2015, y un dictamen pericial del 1º de septiembre de 2015, que se dirigen a demostrar que su porcentaje de copropiedad en los inmuebles citados fue del 71,85%, documentos que para la Sala carecen de idoneidad para acreditar el hecho alegado, esto es, la adquisición de un mayor coeficiente de propiedad de un inmueble, en tanto corresponde a un tema que requiere ritualidades especiales, acorde con la normativa civil. No prospera el cargo.

5- Pasa la Sala a resolver el cargo propuesto por el demandante en relación con el desconocimiento de las deducciones por pagos de comisiones y de servicios de trámites del avalúo -que incluyen el levantamiento topográfico- que señala como realizados con ocasión de la venta de algunos de sus inmuebles, y la presunta falta de congruencia externa de la sentencia, por no haberse pronunciado el tribunal sobre el gasto financiero (descuento por pronto pago) en la venta de los lotes «*La Calera*», cuya deducibilidad reclama.

Sobre las deducciones por pago del servicio de comisiones (\$80.000.000), y de los servicios de trámites del avalúo -que incluyen el levantamiento topográfico- (\$22.000.000) el actor señala que tales gastos se prueban con las cuentas de cobro expedidas por los terceros, pues los mismos no estaban obligados a facturar, caso para el cual, aplica el último inciso del artículo 771-2 del ET que se limita a exigir que el documento que pruebe la transacción que da lugar a costos y deducciones cumpla con los requisitos mínimos que establezca el Gobierno Nacional, lo que indica que tal disposición reconoce que existen documentos diferentes a la factura y a la generalidad de los documentos equivalentes, los cuales no deben cumplir con los requisitos del artículo 617 *ejusdem*.

Al respecto, la demandada adujo que no podían tenerse en cuenta las cuentas de cobro aportadas, y emitidas por quienes prestaron los servicios, por no tratarse de «*documentos con fecha cierta, ni registrados y sin sellos de diligencia de reconocimiento*» (índice 2 de Samai).

En lo que tiene que ver con la deducibilidad del descuento por pronto pago (\$53.938.000) del negocio de venta sobre los lotes «*La Calera*», la actora señala que este se acreditó con el documento suscrito entre las partes del negocio jurídico de compraventa, el cual fue remitido por la promotora del proyecto inmobiliario, adquirente de los lotes «*La Calera*» mediante carta dirigida a la fiduciaria. En tal documento se hacía constar que los vendedores, entre ellos el actor, aceptaron que se les adelantara el saldo del precio de venta de los predios, en vez de ser para diciembre de 2012, se haría en mayo de 2012, a cambio de un descuento a la adquirente, equivalente al 10% del saldo. y con la copia de un mensaje de datos sobre la transacción (se refiere al mensaje remitido por Correval a otro copropietario).

Sobre este particular, la demandada señaló que el oficio dirigido a Fiduciaria Bogotá (único documento aportado en sede administrativa) no cumplía con los requisitos para la deducibilidad de una expensa (lo cual advirtió en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración luego de listar de manera general los requisitos de realización, oportunidad, necesidad, relación de causalidad, proporcionalidad y soporte legal) y en específico, señaló que tal documento no tenía fecha de recibido de esa entidad, ni la firma de quienes supuestamente lo suscribían, ni sellos de la diligencia de reconocimiento; seguidamente, con ocasión de la contestación, la demandada para contraponerse a los medios de prueba adicionales aportados por el contribuyente, señaló que estos no reflejaban una erogación efectuada por el contribuyente, sino un beneficio por el “pago anticipado” de las obligaciones contractuales.

El tribunal al decidir la contienda, en relación con las comisiones y los servicios de trámites del avalúo -que incluyen el levantamiento topográfico, avaló el rechazo de los mismos, porque i) acorde con el artículo 771-2 del E.T, para reconocer costos y deducciones debe allegarse factura o documento equivalente con los requisitos de los artículos 617 y 618 del E.T ii) las cuentas de cobro no estaban respaldadas en contratos iii) solo uno de los documentos allegados identificaba los predios sobre los cuales el demandante contrató los respectivos servicios y iv) no se soportaron con los comprobantes de pago.

En este punto, advierte la Sala que, le asiste razón a la apelante al señalar que el *a quo* omitió pronunciarse acerca de uno de los puntos del debate consistente en la procedencia del descuento por pronto pago en cuantía de \$53.938.000 que señala, le efectuó a la compradora de los predios Santa Ana, Santa Rita y Villa Leonor (denominados tras la conformación del patrimonio autónomo lotes «*La Calera*»), en razón del pago anticipado del valor pactado para que se le cedieran los derechos fiduciarios del patrimonio autónomo al que fueron transferidos dichos inmuebles. En consecuencia, se procederá a su análisis.

5.1- Teniendo en cuenta que el problema jurídico recae sobre un factor negativo de la base imponible, la Sala destaca que ha sido reiterado el criterio de la Sección en el sentido de que la carga de la prueba de las erogaciones declaradas recae en el sujeto pasivo, ya que es quien las invoca a su favor (artículo 167 del CGP, Ley 1564 de 2012), para lo cual puede acudir a todos los medios de prueba previstos «*en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos*»

(artículo 742 del ET). De manera que es al actor a quien incumbe probar las deducciones que disminuyeron la base imponible del impuesto sobre la renta del año gravable 2011.

Adicionalmente, conforme con el artículo 771-2 del E.T, para el reconocimiento de costos y deducciones, se requiere que estos, se encuentren soportados en factura o documento equivalente, según el caso, que contengan el mínimo de requisitos allí previstos; de manera que este aspecto no es un asunto cobijado por el principio de libertad probatoria³, ya que necesariamente debe acreditarse con alguno de estos medios de prueba. Con todo, igualmente prevé la disposición que, cuando no exista la obligación de expedir factura, el documento que pruebe la transacción debe cumplir los requisitos mínimos que determine el Gobierno Nacional, aspecto fue reglamentado por el artículo 3.º del Decreto 3050 de 1997, determinando que, en tales casos, el soporte de los costos o gastos, será el expedido por el vendedor o por el adquirente del bien y/o servicio y debe contener: Apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad beneficiaria del pago o abono, fecha de la transacción, concepto, valor de la operación, y la discriminación del impuesto generado en la operación, para el caso del impuesto sobre las ventas descontable.

5.2- A los efectos de comprobar la procedencia de la deducibilidad de los gastos por comisiones (\$80.000.000), levantamiento topográfico y gestiones de avalúo (\$22.000.000), para la venta de los inmuebles Santa Anta, Santa Rita y Villa Leonor (entregados a Fidubogotá y que conformaron el patrimonio autónomo lotes La Calera), el actor allegó con el recurso de reconsideración los siguientes medios de prueba:

(i) Cuenta de cobro a cargo del demandante, por la suma de \$12.000.000 por concepto de «*avalúo y trámite de actualización autoavalúo ante el IGAC de los predios denominados Santa Ana, Santa Rita y Villa Leonor*». En la parte inferior izquierda del documento se observa la fecha de marzo de 2011 (f. 501 vto. caa4).

(ii) Cuenta de cobro de diciembre de 2011, a cargo del actor por concepto de «*levantamiento topográfico para trámite de actualización de avalúo catastral, aclaración de linderos y determinación de áreas reales para la venta*», por la suma de \$10.000.000 (f. 503 caa4).

(iii) Documento del 23 de diciembre de 2011, en el que consta que el demandante debe a una persona natural \$20.000.000 por concepto de «*comisión en venta de predios en el municipio de La Calera*» (f. 503 vto. caa4).

(iv) Cuenta de cobro de diciembre de 2011 a cargo del actor por valor de \$30.000.000, por concepto de «*la consecución del comprador de los predios urbanos ubicados en el municipio de La Calera (Santa Ana, Villa Leonor y Santa Rita) y ayudar con la actualización del valor predial ante el IGAC y municipio de La Calera*» (f. 505 caa4).

(v) Cuenta de cobro del 22 de diciembre de 2011, a cargo del actor por la suma de \$30.000.000, por concepto de «*gestiones realizadas con el objeto de contribuir a la venta de predios urbanos en el municipio de La Calera*» (f. 505 vto. caa4).

5.3- Ahora bien, conforme fue contextualizado en el punto jurídico 5 de las consideraciones, el fundamento del rechazo de estos gastos fue que las cuentas de cobro allegadas, no podían ser tenidas en cuenta por no tratarse de «*documentos con fecha cierta, ni registrados y sin sellos de diligencia de reconocimiento*»; por su parte,

³ Sentencias del 28 de febrero de 2019 (exp. 20844, CP: Milton Chaves García); del 09 de mayo de 2019; y del 19 de febrero de 2020 (exp. 23296, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

advierde la Sala que el tribunal avaló el rechazo de las expensas por razones diferentes a las notadas, en tanto, se sustentó en la factura o documento equivalente, en la falta de contrato que respaldara las cuentas de cobro, en la falta de identificación de los predios en todas las cuentas de cobro, y en que no se comprobó el pago, es decir recondujo el debate a un planteamiento que no se erigió desde la actuación administrativa. Por ello, la Sala en ejercicio de sus potestades de control del artículo 187 del CPACA, estima conveniente reconducir el estudio bajo el fundamento de los actos acusados, en tanto que el presente medio de control versa sobre la revisión de la legalidad de estos, que no sobre los argumentos de la contestación, lo que igualmente debió ser atendido por el tribunal.

Atendiendo lo anterior, se aprecia que la actora desde la demanda ha insistido en que las cuentas de cobro aportadas acreditan la expensa, por cuanto los prestadores de servicios no son obligados a facturar. A esos efectos, se observa que los actos demandados no tuvieron en cuenta las previsiones del Decreto 3050 de 1997, norma que reglamenta el soporte en operaciones con no obligados a facturar, y que debía observarse en cumplimiento de lo previsto en el inciso 3º del artículo 771-2⁴, invocado por el demandante, y al hacerlo, por sustracción de materia omitieron revisar si los soportes allegados satisfacían o no los requisitos previstos en la disposición reglamentaria, pues como se señaló en precedencia, el fundamento del rechazo fue la ausencia de las condiciones exigidas para la procedencia de un pasivo (artículo 770 del ET), a pesar de que la normativa que regula la procedencia de los costos y la deducibilidad de los gastos no exige que los documentos tengan fecha cierta, ni surtan diligencia de reconocimiento, ni se registren, por lo que su ausencia no tenía aptitud para sustentar el rechazo de los costos debatidos.

Considerando que el motivo del rechazo de las erogaciones en cuestión, no se fundamentó en que los documentos allegados no contuvieran los requisitos previstos para las operaciones con no obligados a facturar, aspecto que por demás no fue cuestionado por la demandada, la Sala tendrá como soportadas las expensas, con los soportes allegados que dan cuenta de la operación. Así, prospera el cargo de apelación respecto de la deducibilidad de las comisiones por \$80.000.000 y gestiones de avalúo en cuantía de \$22.000.000.

5.4- Respecto del descuento por pronto pago en la suma de \$53.938.000, llama la atención de la Sala que un gasto financiero (descuento condicionado por pronto pago) sea reclamado por parte de un contribuyente que se regula bajo la regla de caja, pues en tal caso, lo procedente es reflejar como ingreso por la venta, el valor efectivamente percibido en la operación. Sin embargo, concretará la Sala su análisis al fundamento de la glosa.

Es así, como los antecedentes dan cuenta de lo siguiente:

- (i) Oficio del 16 de mayo de 2012 dirigido a Fiduciaria Bogotá (administradora del patrimonio autónomo), mediante el cual, las partes del negocio jurídico de

⁴ 771-2 E.T inc 3: “Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.”

compraventa de los tres lotes «La Calera», le informan que llegaron a un acuerdo de pago anticipado del valor adeudado, por lo que le conceden un descuento a la compradora por \$75.070.286, suma de la cual, dedujo el actor la suma de \$53.938.000, en función de su participación en la copropiedad de los inmuebles (71.85%) (ff. 471 a 475 caa3).

(ii) Remisión carta de aceptación de pago anticipado lotes «La Calera» del 12 de junio de 2012, autenticada ante notario, en el cual, la promotora del proyecto constructivo, adquirente de los inmuebles, asegura que remite el Oficio del 16 de mayo de 2012 en el que los vendedores aceptan el pago anticipado del saldo del precio de venta de los predios, a cambio de un descuento del 10% del valor del saldo adeudado (f. 361 cp2).

(iii) Mensaje de datos del 30 de mayo de 2012, del área de confirmación de transacciones de Correval dirigido a una de las personas que, junto con el demandante, vendieron los lotes «La Calera» y en el que se le indaga si ordenó una transacción que le significaba un cheque por valor de \$126.419.721 (f. 366).

5.5- Al tenor de lo descrito, advierte la Sala que los soportes con los cuales se pretende sustentar el descuento por pronto pago corresponden al año 2012, que no al año 2011, período en el que fue tomada la deducción, lo que descarta la realización del gasto en el año gravable en cuestión, condición que fue listada por la demandada, como condición para la procedencia de esta deducción. En consecuencia, no prospera el cargo.

6- Procede la Sala a estudiar el cargo de apelación planteado por el demandante en relación con la deducción del impuesto predial pagado en el período debatido (2011) por el impuesto predial correspondiente al año 2010 de los inmuebles Santa Rita, Santa Ana y Villa Leonor, copropiedad, lo que representaría un monto deducible de \$13.633.122 (ff. 484, 486 y 487 vto. caa3 y 4), cuya procedencia defiende sustentado en que el artículo 115 del ET solo exige que el pago de los tributos deducibles se efectúe en el período, con independencia de que extinga la deuda de una obligación causada en el año anterior.

Conforme con el artículo 115 del ET, en su redacción para la época de los hechos, los contribuyentes podían deducir del impuesto sobre la renta, el 100% de los impuestos expresamente listados en la disposición, entre ellos, el impuesto predial, que efectivamente se hubiera pagado durante el año o período gravable, siempre que tuviera relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente.

Se observa que para la deducibilidad del gravamen, debían cumplirse dos condiciones, una, que este hubiera sido efectivamente pagado en el año gravable, y dos, que el mismo tuviera relación de causalidad con la actividad productora de renta, lo cual no fue cuestionado por la demandada.

Cumplido lo anterior, considera la Sala que procede el reconocimiento del impuesto predial del 2010 pagado en 2011, en tanto, la exigencia de que corresponda a tributos causados en el mismo período fiscal, como lo consideró la demandada y el tribunal, no fue prevista por el legislador en la citada disposición.

En consecuencia, se reconocerá la deducción del impuesto predial pagado respecto de los inmuebles Santa Ana, Santa Rita y Villa Leonor, en la proporción de la participación de la actora en la copropiedad de los inmuebles que se estableció, *i.e.*, en un 61.85 %, lo que verificados los soportes obrantes en el proceso, corresponde a \$11.782.000, pues



la cifra pretendida por el actor en cuantía \$13.633.122 comprende intereses de mora (ff. 219 a 224 cp1. Prospera parcialmente el cargo de apelación.

7- Pasa la Sala a decidir sobre la falta de congruencia interna de la sentencia apelada en relación con lo decidido respecto de los costos fiscales aplicables para determinar la ganancia ocasional por la venta de inmuebles. A esos efectos, sostiene el actor que, tanto la DIAN como el tribunal erraron al liquidar los costos fiscales de los predios «*Altos de Alvarado*» «*Santa Ana*» y «*La Beguita*». La primera porque aplicó a en los tres casos el 50% de propiedad, cuando lo correcto era el 75% para el último predio en mención, agrega que, bien este yerro fue corregido por el tribunal, también se equivocó al aplicar una fórmula incorrecta, porque el resultado fue la ganancia ocasional (base imponible), que no el costo fiscal.

7.1- Revisado el cálculo efectuado por el Tribunal, tras haber ajustado el porcentaje de copropiedad en el predio Altos de Alvarado, encuentra la Sala que, le asiste razón al actor apelante, comoquiera que al determinar los costos fiscales procedentes, tanto la autoridad fiscal, como el tribunal no aplicaron el porcentaje de copropiedad sobre los avalúos catastrales, como procedía, sino sobre el valor resultante de restar al valor de venta los avalúos catastrales, lo que corresponde a la base imponible por ganancia ocasional.

Así, lo correcto era determinar el costo fiscal, aplicando el porcentaje de copropiedad del actor a los avalúos catastrales, lo cual procederá la Sala a efectuar el correspondiente cálculo:

Predios	Avalúo	Porcentaje de propiedad del actor	Costo fiscal del actor
Santa Ana	40.493.000	50%	20.246.500
La Beguita	22.800.000	50%	11.400.000
Altos de Alvarado	6.078.000	75%	4.558.000
Total			36.205.000

Acorde con lo anterior, el costo fiscal que debe ser reconocido a efectos de determinar la ganancia ocasional, derivada de los predios antes identificados, es de \$36.205.000, y no de \$48.269.000 como lo declaró el actor apelante. Prospera parcialmente el cargo de apelación.

8- Respecto de la glosa de retención en la fuente por valor de \$26.785.350, que fue aceptada por el tribunal, aduce la demandada apelante que “*los costos y deducciones*” tienen una tarifa probatoria, y que en tal sentido, la sentencia no analizó el documento soporte, comoquiera que el único documento que se aduce es una certificación bancaria de la actora, con la que pretende demostrar que salieron los recursos para el pago de la retención, siendo que para este caso, el documento idóneo era la certificación del agente retenedor.

Verificado los soportes allegados por el actor, encuentra la Sala que la demandada apelante no hace alusión alguna a otro de los soportes allegados por la actora para acreditar la retención en la fuente por parte de la Notaría Sexta del Círculo de Bogotá, que reposan en el expediente, esto es el RC 026835 por valor de \$31.576.588,5 que contiene los siguientes datos i) año y ciudad; ii) apellidos y nombre o razón social y NIT del retenedor; iii) dirección del agente retenedor; iii) apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad a quien se le practicó la retención; iv) monto total y concepto del pago sujeto a retención y v) concepto y cuantía de la retención efectuada, ninguno

de los cuales fue enjuiciado por la actora de cara al certificado regulado en el artículo 381 del E.T, por lo que se prohijará la aceptación efectuada por el tribunal. No prospera el cargo.

Cabe registrarse que, en desarrollo del estudio de los antecedentes advirtió la Sala que el valor que soporta el documento antes mencionado (\$31.576.588,5), en el que se encuentra comprendida la retención en la fuente por valor de \$26.785.350, ya había sido reconocido como costo, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, sustentado en el mismo documento; sin embargo esto no fue reparado por la parte demandada.

9- Decididos los cargos de apelación planteados por las partes, debe estudiarse la procedencia de las sanciones por inexactitud y por no enviar información. En lo correspondiente a la multa por inexactitud, acorde con el ordinal 1.º del artículo 647 del ET, son conductas sancionables, entre otras, la inclusión de costos, gastos o deducciones improcedentes, a menos que concurra alguna circunstancia constitutiva de un error de apreciación sobre el derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso) que actúe como causal de exoneración punitiva, en la medida en que la actuación haya sido efectuada con la convicción de que estaba conforme a derecho, esto es, que no había antijuridicidad en su conducta. En el caso enjuiciado, la Sala determinó que el actor incluyó en la autoliquidación revisada costos y deducciones cuya procedencia fue desvirtuada, en consecuencia, está probada la adecuación típica entre la conducta reprochada y el tipo infractor descrito normativamente. No obstante, el actor solicitó ser exculpado, pues, según afirmó el desconocimiento de las expensas glosadas obedeció a la falta de valor integral de las pruebas aportadas al plenario.

En el otro extremo, su contraparte defiende que no cabría reconocer la causal exculpatoria invocada ya que esta no aplica cuando se desconoce el derecho aplicable y el debate gira alrededor de la prueba de los conceptos cuestionados. En ese orden, la Sala debe juzgar si procede la causal de exculpación alegada por el demandante.

En criterio de esta Sección⁵ para determinar la exoneración punitiva es necesario definir si la actuación desarrollada por el actor tuvo causa en un juicio equivocado de comprensión sobre la interpretación, vigencia o existencia del tipo infractor o sus respectivos ingredientes normativos, esto, armonizado con el grado de diligencia que debe desplegar para satisfacer sus deberes tributarios.

En el *sub lite*, el actor autoliquidó e incluyó en la determinación del tributo debatido erogaciones improcedentes, y que pretendió justificar en una presunta indebida valoración probatoria de los documentos de plenario, tesis que replicó al sustentar la causal de exculpación alegada, sin que se advierta una exposición de las razones jurídicas orientadas a justificar el error en la comprensión del derecho aplicable. En ese sentido, la Sala desestimaré el cargo de apelación propuesto por el demandante, toda vez que no se sustenta en razones de hecho o derecho que justifiquen la exculpación pretendida.

Con todo, dado que la base de la sanción debe modificarse en razón de la aceptación de algunas partidas en esta instancia, procede la Sala a recalcular la sanción, previa observancia de que el tribunal ya había reconocido la disminución de la sanción al 100% en aplicación del principio de favorabilidad:

⁵ En sentencia del 11 de junio de 2020 (exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza).

Factor	Sentencia
Saldo a pagar declaración	\$82.563.000
Saldo a pagar determinado (antes de sanciones)	\$228.839.000
Base de liquidación de la sanción	\$146.276.000
Porcentaje	100%
Sanción determinada	\$146.276.000

9.1- Por último, en lo que respecta a la sanción por no enviar información, la Sala constata que la Administración requirió al actor para que entregara información sobre las cifras declaradas (ff. 18 y 19 caa1), lo cual no satisfizo en el curso de toda la actuación administrativa, pues según afirmó, no se enteró de la existencia del requerimiento, y en todo caso, no estaba en la obligación de allegarla, pues «(..) mucha de la información que la DIAN dijo desconocer a efectos de cuestionar las cifras declaradas por mi representado, se encuentran en el expediente administrativo, como ya lo mencioné. Y la Dian no está autorizada a requerir aquello que ya está en su poder (...)» (f. 369 caa3).

Ahora, si bien en el escrito de la demanda y en la apelación el actor sostuvo que con ocasión del recurso de reconsideración allegó la información solicitada en el requerimiento ordinario, lo cierto es que la misma no cubrió la información solicitada por la Administración, entre otras: (i) especificación de las actividades económicas desarrolladas en el año 2011; (ii) discriminación de los conceptos que conforman el patrimonio bruto; (iii) relación total y detallada de los ingresos por conceptos de salarios, demás pagos laborales, honorarios, comisiones o servicios, intereses, rendimientos; iv) depuración y base de la renta presuntiva del año 2011; (v) relación detallada del cálculo de las rentas por comparación patrimonial y exenta. En específico, la información suministrada correspondió a soportes de costos (escrituras) y gastos (gastos notariales), anticipos recibidos (promesas de compraventa) y retenciones en la fuente (recibo notarial), todo, dirigido a enervar las glosas de los actos acusados, persistiendo en todo caso, en la omisión de la discriminación de cada renglón de la declaración como le fue solicitado, lo cual ratifica la adecuación típica a la conducta sancionada. Con todo, resulta procedente en aplicación del principio de favorabilidad, cuantificar la multa por no informar, siguiendo los lineamientos de la Ley 2277 de 2020, que la disminuyó del 5% al 1%, sin superar 7.500 UVT, así:

Factor	Valor
Valor de la información no suministrada determinado por el tribunal	\$10.283.869.000
Porcentaje	1%
Sanción por no enviar información	\$102.839.000.

10- En suma, comoquiera que prosperó parcialmente la apelación del demandante la Sala confirmará la nulidad parcial de los actos demandados, pero ajustará el restablecimiento del derecho, teniendo en cuenta la siguiente liquidación:

Concepto	Liquidación privada	Resolución nro. 900.085	Liquidación tribunal	Liquidación CE
Total patrimonio bruto	\$3.441.600.000	\$3.441.600.000	\$3.441.600.000	\$3.441.600.000
Deudas	\$1.851.749.000	\$125.067.000	\$1.851.749.000	\$1.851.749.000
Total patrimonio líquido	\$1.589.851.000	\$3.316.533.000	\$1.589.851.000	\$1.589.851.000
Total ingresos netos	\$2.592.354.000	\$2.592.354.000	\$2.592.354.000	\$2.592.354.000
Otros costos y deducciones	\$2.117.461.000	\$565.601.000	\$1.530.454.000	\$1.644.236.000
Total costos y deducciones	\$2.117.461.000	\$565.601.000	\$1.530.454.000	\$1.644.236.000
Renta líquida del ejercicio	\$474.893.000	\$2.026.753.000	\$1.061.900.000	\$948.118.000
Renta líquida	\$474.893.000	\$2.026.753.000	\$1.061.900.000	\$948.118.000
Renta presuntiva	\$29.965.000	\$29.965.000	\$29.965.000	\$29.965.000
Rentas exentas	\$34.367.000	\$34.367.000	\$34.367.000	\$34.367.000
Rentas gravables	\$0	\$0	\$0	\$0
Renta líquida gravable	\$440.526.000	\$1.992.386.000	\$1.027.533.000	\$913.751.000



Ingresos por ganancias ocasionales	\$55.000.000	\$55.000.000	\$55.000.000	\$55.000.000
Costos y gastos GO	\$48.269.000	\$20.314.000	\$21.295.000	\$36.205.000
Ganancias ocasionales no gravadas	\$0	\$0	\$0	\$0
Ganancia ocasional gravable	\$6.731.000	\$34.686.000	\$33.705.000	\$18.795.000
Impuesto sobre la renta gravable	\$131.174.000	\$643.279.000	\$324.886.000	\$287.338.000
Impuesto de ganancias ocasionales	\$0	\$1.323.000	\$1.286.000	\$0
Total impuesto a cargo	\$131.174.000	\$644.602.000	\$326.172.000	\$287.338.000
Total retenciones año gravable	\$52.265.000	\$25.531.000	\$52.265.000	\$52.265.000
Anticipo por año gravable siguiente	\$3.654.000	\$3.654.000	\$3.654.000	\$3.654.000
Saldo a pagar por impuesto	\$82.563.000	\$622.725.000	\$277.561.000	\$238.727.000
Sanciones	\$0	\$1.252.877.000	\$585.733.000	\$259.003.000 ⁶
Total saldo a pagar	\$82.563.000	\$1.875.602.000	\$863.294.000	\$497.730.000
O total saldo a favor	\$0	\$0	\$0	\$0

11- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme a lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia apelada, el cual quedará así:

2. A título de restablecimiento del derecho, fijar como deuda tributaria a cargo del actor por concepto de impuesto de renta del año 2011, sanción de inexactitud y por no informar, la liquidada en la parte considerativa de la sentencia de segunda instancia.

2. **Confirmar** en lo demás la sentencia apelada, por las razones expuestas en esta providencia.

3. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Presidenta
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

⁶ Renglón compuesto por la sanción de inexactitud por \$156.164.000, más sanción por no informar de \$102.839.000