



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., veintiuno (21) de septiembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00616-01 (27165)
Demandante: Élver Julio Pastrán Rivera
Demandada: DIAN

Temas: Renta. 2014. Omisión de activos. Valoración probatoria. Adición de ingresos. Rechazo de aminoraciones. Prueba de retenciones.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia proferida el 30 de junio de 2022, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó pretensiones sin condenar en costas (índice 2)¹:

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412018000047, del 04 de abril de 2018 (ff. 1052 a 1073 caa), la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por el actor para el año gravable 2014. Concretamente, incrementó el patrimonio bruto para añadir activos fijos, adicionó ingresos operacionales, rechazó gastos de administración y otras deducciones, determinó una renta gravable por omisión de los activos fijos, desconoció una porción de las retenciones en la fuente, y sancionó por inexactitud. Esa decisión fue confirmada con la Resolución nro. 992232019000022, del 12 de abril 2019 (ff. 1114 a 1128 vto. caa).

ANTECEDENTES PROCESALES

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), el actor formuló las siguientes pretensiones (f. 2):

Primera: Que se declare la nulidad de Liquidación Oficial nro. 322412018000047, del 04 de abril de 2018, proferida por la división de gestión de liquidación de la Dirección Seccional de Impuesto de Bogotá, que modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2014, estableciendo un mayor valor a pagar por \$163.176.000.

Segunda: Que se declare la nulidad de la Resolución nro. 992232019000022, del 12 de abril de 2019, proferida por la subdirectora de gestión de recursos jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, que resolvió el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial nro. 322412018000047, del 04 de abril de 2018, confirmándola.

¹ Todas las menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai.



Tercera: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2014 ... presentada por el demandante, para con ello establecer la inexistencia de un mayor valor a pagar a la demandada.

Cuarta: Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 2.º, 6.º, 29, 123 y 363 de la Constitución; y 107, 239-1, 387, 683, 742 y 743 del ET (Estatuto Tributario), bajo el siguiente concepto de violación (ff. 6 a 26):

Sostuvo que su contraparte incurrió en falsa motivación, porque fundó la liquidación de la renta gravable dispuesta en el artículo 239-1 del ET en la supuesta omisión de dos bienes raíces que fueron declarados en debida forma. Explicó que el otro 50% del primer bien fue declarado por su cónyuge, ya que formaba parte de la sociedad conyugal y participó en su adquisición en esa proporción. Sobre el segundo, aseguró que declaró ese predio solo que al responder un requerimiento de información indicó que su valor era superior. Explicó que con miras a enmendar su error aportó el certificado del registro inmobiliario y los recibos del impuesto predial unificado que daban cuenta de su valor patrimonial real, pero que esas pruebas fueron descartadas por su contraparte al considerar que versaban respecto de un bien que no era objeto de la litis.

Por otra parte, planteó que los cruces de información con terceros carecían de idoneidad probatoria para desvirtuar la presunción de veracidad de su autoliquidación del impuesto. En concreto, sostuvo que no procedía la adición de ingresos que se sustentó en los mayores valores que declaró en el ICA (impuesto de industria y comercio), pues se trataba de tributos con bases gravables distintas y, en esa medida, las divergencias entre las liquidaciones privadas de uno y otro solo eran indicio de inexactitud, que tendría que comprobar la autoridad tributaria mediante otros medios probatorios.

Se opuso al rechazo del gasto por el pago de una indemnización laboral por despido injustificado, argumentando que la doctrina oficial aceptaba su relación causal con la actividad productiva, y que las demás exigencias en las que se sustentó su rechazo eran improcedentes, ya que tratándose de un pago laboral no debía estar soportado en una factura ni el beneficiario inscrito en el RUT (Registro Único Tributario). Defendió la deducibilidad de los gastos por honorarios y arrendamientos, porque se causaron en el periodo gravable con la suscripción de los contratos y estaban debidamente soportados –con comprobantes de egresos, recibos de caja menor, facturas y documentos equivalentes–. Por otro lado, sostuvo que, conforme a la letra *b.* del artículo 387 del ET, era deducible el pago por una póliza de seguros de hospitalización, cirugía y maternidad, ya que estaba soportada con el certificado emitido por la empresa aseguradora. Asimismo, planteó que eran procedentes los gastos por mejoras locativas a los locales comerciales toda vez que cumplían con los requisitos previstos en el artículo 107 del ET y estaban soportados en documentos equivalentes. Al respecto, discutió que la deducibilidad de esas expensas dependiera de la verificación de la inscripción de los proveedores en el RUT, pues ese era un deber formal a cargo de los terceros. Defendió la deducibilidad de las expensas por útiles, papelería, casino, restaurantes, impuesto al consumo y parqueaderos porque cumplían los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad, no fueron desvirtuados por la demandada, y en lo que respecta a los dos últimos agregó que era conforme a la costumbre que el documento soporte no identificara el adquirente de los servicios.

Argumentó que era improcedente que la demandada rechazara las retenciones en la fuente declaradas, basándose en la información en medios magnéticos que reportaron

los agentes retenedores, pues esos datos eran indicios que, para sustentar una glosa a su autoliquidación del impuesto, debían acompañarse con otras pruebas.

Por último, se opuso a la sanción por inexactitud aduciendo que no cometió la conducta infractora señalada en el artículo 647 del ET y que, en cualquier caso, de haberlo hecho, correspondía exculparlo por tener un criterio diferente sobre la normativa aplicable.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones del actor (índice 2), para lo cual sostuvo que procedía la renta gravable dispuesta en el artículo 239-1 del ET, ya que el actor omitió declarar su participación total en la propiedad de un bien inmueble. Alegó que el contribuyente no probó la sociedad conyugal en razón de la cual afirmó que su cónyuge declaró esa parte del bien y que, en cualquier caso, ello no subsanaría la omisión, pues como propietario tenía la obligación declararlo. Planteó que el demandante no desvirtuó la adición de los ingresos que se sustentó en las declaraciones del ICA. Precisó que esas autoliquidaciones tributarias eran una prueba idónea de los réditos que obtuvo el actor en el periodo revisado, pues correspondían a los ingresos que percibió en el desarrollo de sus actividades lucrativas, los cuales eran constitutivos de renta. Por otra parte, defendió el rechazo del gasto por indemnización laboral, porque no tenía relación de causalidad con la actividad productiva del demandante, tampoco se acreditó con la factura de venta o documento equivalente, ni se probó la inscripción en el RUT del beneficiario del pago. Argumentó que tampoco eran deducibles los pagos por honorarios, ya que el actor omitió aportar la prueba de los aportes al SPS (Sistema de Protección Social) a cargo de los contratistas y las facturas o documentos equivalentes que los soportaban. Defendió el rechazo de las demás erogaciones de la litis toda vez que el demandante no probó el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET ni las soportó en las facturas o documentos equivalentes correspondientes. Sostuvo que procedía desconocer las retenciones en la fuente que no fueron reportadas por los agentes retenedores. Agregó que era improcedente la petición que hizo el actor en la respuesta al requerimiento especial consistente en que se imputara la retención en la fuente que practicó una sociedad aseguradora, porque no se acreditó ni fue reportada en la información en medios magnéticos de esa compañía. Finalmente, sostuvo que el actor incurrió en la infracción por inexactitud en la liquidación privada del impuesto sobre la renta.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones del actor sin condenarlo en costas (índice 2). Juzgó que procedía la renta gravable especial reglada en el artículo 239-1 del ET, ya que, para el periodo de la litis, el demandante era propietario del 100% de un inmueble respecto del cual solo declaró el 50% de la propiedad. Por ende, se configuró una omisión de la parte que no incluyó en el patrimonio, al margen de su declaración por la cónyuge, pues no probó que fuera la propietaria de esa cuota del bien. También constató la omisión de cuatro predios detectados por la demandada, precisando que frente a esa decisión el actor no presentó cargos de nulidad, salvo el planteamiento referido a que erró en la cuantificación del valor de uno de los inmuebles, alegato que descartó al verificar que en la liquidación oficial se determinó el valor del activo omitido conforme a lo aceptado por el actor en la respuesta al acto previo. Aclaró que las pruebas a las que hizo referencia en la demanda eran de un inmueble que no fue cuestionado con los actos demandados.

Avaló la adición de los ingresos con el mayor valor que declaró el demandante en el ICA, puesto que esas liquidaciones privadas eran una prueba idónea de la cuantía de los



réditos que obtuvo en el periodo debatido. Aclaró que esa glosa no fue desvirtuada por el contribuyente quien limitó su alegato a la falta de idoneidad del medio de prueba en el que se basó la autoridad tributaria.

También admitió el rechazo de las erogaciones discutidas. Frente a la indemnización por despido injustificado de un empleado consideró que la liquidación del contrato de trabajo y el comprobante de egreso daban cuenta de su pago, pero eran insuficientes para soportar su aminoración de la base, ya que, como comerciante obligado a llevar contabilidad, el actor debía respaldar la expensa con facturas o documentos equivalentes, conforme lo exigen los artículos 617, 618 y 771-2 del ET, en la medida en que no se trataba de un pago con connotación laboral sino indemnizatoria. En cuanto al pago mensual de honorarios por la prestación de servicios personales, estimó que no procedía su deducibilidad, porque no se comprobó el pago de los aportes al SPS. Avaló el rechazo del gasto por arrendamientos, tras considerar que los recibos de caja carecían de idoneidad probatoria para su aminoración de la base, pues se requería prueba de su contabilización y los soportes. Asimismo, juzgó que el certificado de la aseguradora no era la prueba idónea del gasto por la póliza de seguro. Frente a las erogaciones para mejoras locativas a los locales comerciales, consideró procedente el rechazo, toda vez que los documentos que los soportaban no identificaban el NIT (Número de Identificación Tributaria) del proveedor, el servicio prestado y el IVA (impuesto sobre las ventas) causado. Además, uno de los proveedores no estaba inscrito en el RUT, siendo un deber del contribuyente verificar que cumpliera con ese requisito, previo al respectivo pago. Negó la deducibilidad de las expensas por útiles, papelería, impuesto al consumo y parqueaderos toda vez que no estaban probadas en el expediente; y de los gastos en restaurantes y casinos, porque no se probó la relación de causalidad con la actividad lucrativa, además, las facturas que obraban en el expediente eran ilegibles. Aclaró que no pronunciaba sobre el rechazo de la aminoración de los pagos efectuados a dos personas naturales, ya que el demandante no planteó reparos frente al sustento de esa decisión de la Administración.

Consideró procedente el rechazo de la porción de las retenciones en la fuente que no se soportó con el certificado del agente retenedor siendo la prueba idónea. Por último, avaló la sanción por inexactitud, pues el actor incurrió en la conducta infractora al omitir activos e ingresos y declarar aminoraciones y retenciones en la fuente que no estaban debidamente soportadas.

Recurso de apelación

El demandante apeló la decisión del tribunal (índice 2). Insistió en que la determinación de la renta gravable del artículo 239-1 del ET fue falsamente motivada, porque se sustentó en la supuesta omisión de una parte de un inmueble estando probado que integraba el patrimonio declarado por su cónyuge, quien era la titular real de esa parte del bien toda vez que formaba parte la sociedad conyugal vigente entre los dos. En cuanto al segundo predio identificado en la demanda, afirmó que lo declaró en el porcentaje de su participación, que era inferior al determinado en los actos acusados. Reiteró que era improcedente la adición de ingresos con sustento únicamente en las declaraciones de ICA. Insistió en la deducibilidad de la indemnización por despido injustificado de un trabajador, toda vez que al tratarse de un pago que se originó de una relación laboral tenía relación de causalidad con su actividad lucrativa –como era reconocido por la doctrina oficial– afirmó que era necesario y proporcional, en la medida en que buscó precaver un litigio y se estimó en los términos de las normas laborales. Censuró que el tribunal exigiera una factura como prueba de esa expensa, pues se trató de un pago diferente a la remuneración de bienes o servicios. Reiteró que probó el pago de

honorarios y su causación con la suscripción de los contratos de prestación de servicios. Además, reprochó que el *a quo* considerara que eran pagos laborales cuya deducibilidad estaba sujeta a pago de los aportes al SPS, toda vez que desconoció que tenía con los terceros una relación comercial que no generaban vínculo laboral. Por otra parte, adujo que los gastos por arrendamiento se causaron con la suscripción de los contratos, y que esos eran prueba suficiente de esas erogaciones que cumplían con los requisitos del artículo 107 del ET. Asimismo, alegó que el certificado de la compañía aseguradora probaba la erogación por una póliza de seguro de salud, la cual era deducible conforme a la letra *b.* del artículo 387 *ibidem*; y que los contratos de prestación de servicios y los documentos equivalentes que aportó probaban las expensas por mejoras locativas a sus locales comerciales. Afirmó que esos gastos tenían relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con su actividad productiva, y que no debía comprobar la inscripción en el RUT de los proveedores, pues ese era un deber formal de esos terceros. Sostuvo que los pagos por útiles, papelería, parqueaderos, casinos y restaurantes cumplían los requisitos del artículo 107 del ET. Puntualizó que incurrió en los últimos para atender negociaciones con los clientes y aliados, y que eran razonables porque representaban a penas el 0,38% del total de los gastos del periodo.

Reprochó que el tribunal avalara el rechazo de las retenciones en la fuente señalando que no constaba en el expediente el certificado emitido por el agente retenedor, siendo que la demandada había sustentado esa decisión en la información en medios magnéticos de terceros. Insistió en que eran procedentes las retenciones en la cuantía declarada porque no había prueba directa para su rechazo. Agregó que el certificado de una aseguradora era prueba suficiente de la retención en la fuente practicada. Por último, se opuso a la sanción por inexactitud impuesta, para lo cual alegó que no incurrió en la conducta infractora y que, en cualquier caso, estaría incurrido en un error sobre la comprensión del derecho aplicable.

Pronunciamientos sobre el recurso

La parte demandada y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por el actor, en calidad de apelante único, contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones, sin condenarlo en costas. Por lo tanto, se deberá establecer si los actos acusados fueron falsamente motivados al basar el incremento del patrimonio bruto y la liquidación de la renta gravable del artículo 239-1 del ET en la omisión de un porcentaje de un bien inmueble que era declarado por la cónyuge del contribuyente. En seguida, se definirá si las declaraciones del ICA presentadas por el obligado carecen de idoneidad probatoria para sustentar la adición de los ingresos operacionales; si procede deducir de la base gravable las erogaciones discutidas; y si procede el rechazo de las retenciones en la fuente declaradas con base en la información en medios magnéticos reportada por los agentes retenedores. De ser el caso, se decidirá sobre la juridicidad de la sanción por inexactitud impuesta.

Es de precisar, que en el trámite de esta instancia la Sala tiene vedado analizar el cargo de apelación encaminado a afirmar que uno de los inmuebles considerados omitidos fue declarado en el porcentaje de su participación, que era menor del que indicó la demandada en los actos acusados, en la medida en que (como lo señaló el tribunal) en la vía administrativa, el demandante admitió la omisión de ese activo. En la respuesta al

requerimiento especial, indicó «*respecto del inmueble con número de matrícula 072-78544, mi participación es del 16,67%, tal y como se evidencia en el certificado de tradición y libertad expedido por la oficina de registro de instrumentos públicos. Visto lo anterior, es claro que no soy propietario de la tercera parte, como lo afirma la entidad, sino del 16,67%, lo cual equivale a \$280.890. Por ello, me opongo a que proceda la adición efectuada por la entidad por \$561.667*» (f. 965 caa). Por lo anterior, en la liquidación oficial revisada la autoridad tributaria decidió aceptar «*el argumento expuesto por el contribuyente y dejar el valor omitido del mismo en la suma de \$280.900*» (f. 1060 vto. caa). Con la demanda el actor planteó que el avalúo del bien era diferente del que informó al responder un requerimiento de información (f. 9), pero el tribunal juzgó que ese cuestionamiento se refería a un inmueble que no fue glosó en los actos acusados (índice 2), decisión que no fue cuestionada en el recurso de apelación, pues el recurrente se limitó a indicar que había declarado el predio en el porcentaje de su propiedad, el cual corresponde a la misma cuota que se determinó en la liquidación oficial basándose en la respuesta al requerimiento especial. Entonces, las alegaciones sobre la correcta declaración del bien son incongruentes con los hechos aceptado en el procedimiento de revisión y con el cargo de nulidad que descartó el tribunal, de manera que no puede ser abordada, ya que afectarían los derechos de contradicción y defensa de la contraparte y se violaría la prescripción del artículo 281 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012) en el sentido de que la sentencia tiene que ser consonante con lo aducido en la demanda.

2- El apelante único alega que la demandada incurrió en falsa motivación porque fundó el incremento en el patrimonio y la liquidación de la renta gravable del artículo 239-1 del ET en la supuesta omisión de un porcentaje de la propiedad de un inmueble, que era declarado por su cónyuge porque correspondía a un activo de la sociedad conyugal que había sido adquirido con los recursos de los dos. Al respecto, la demandada afirma que el actor no probó la sociedad conyugal, en razón de la cual su cónyuge declaró una cuota del bien, y que, en cualquier caso, ello no justificó la omisión porque los activos debían declararse por los propietarios, de manera que si el demandante tenía la propiedad del 100% del inmueble era improcedente que declarara solo el 50% del mismo. En esos términos, le corresponde a la Sala definir si los actos acusados fueron falsamente motivados al basar el incremento del patrimonio bruto y la liquidación de la renta gravable del artículo 239-1 *ibidem* en la omisión de un porcentaje de un bien inmueble que era declarado por la cónyuge del contribuyente.

2.1- El artículo 261 del ET prevé que el patrimonio bruto «*está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable*». Por su parte, el artículo 263 *ibidem* define la posesión para efectos tributarios como «*el aprovechamiento económico, potencial o real, de cualquier bien en beneficio del contribuyente*», y establece una presunción *iuris tantum* según la cual el propietario o usufructuario de un bien tiene su posesión pues se presume que «*lo aprovecha económicamente en su propio beneficio*». Al respecto, ha precisado la jurisprudencia de esta Sección que para aplicar esa presunción «*le corresponde a la Administración acreditar el hecho del cual parte la presunción, e.g. la titularidad del derecho de dominio de un bien. Para ello, los artículos 2.º y 46 de la Ley 1579 de 2012 determinan que la prueba idónea es el documento de inscripción del título traslativo de dominio en la oficina de registro de instrumentos públicos*», pero como se trata de una presunción que admite prueba en contrario, «*el obligado podría aportar los medios probatorios que le permitan desvirtuar el hecho del que parte la presunción o el hecho presumido*» (sentencia del 16 de marzo de 2023, exp. 25933, CP: Wilson Ramos Girón).

En torno a la sujeción de los cónyuges al impuesto sobre la renta, nuestro ordenamiento prevé un modelo de tributación individual, conforme al cual cada uno de ellos se somete al impuesto con total independencia del otro. Así, en lugar de establecer un modelo de tributación conjunta en el que los bienes y rentas obtenidas por los cónyuges sean gravadas acumuladamente, el sistema tributario optó por su imposición individual. Al efecto, prevé el artículo 8.º del ET que *«los cónyuges, individualmente considerados, son sujetos gravables en cuanto a sus correspondientes bienes y rentas»*. Esa regla es consonante con el régimen patrimonial de la sociedad conyugal reglado en la Ley 28 de 1932. Dispone el artículo 1.º que *«durante el matrimonio cada uno de los cónyuges tiene la libre administración y disposición tanto de los bienes que le pertenezcan al momento de contraerse el matrimonio o que hubiere aportado a él, como de los demás que por cualquier causa hubiere adquirido o adquiriera»*, pero a su disolución *«se considerará que los cónyuges han tenido esta sociedad desde la celebración del matrimonio, y en consecuencia se procederá a su liquidación»*. Sobre el particular, advirtió la Sala de Casación Civil de Corte Suprema de Justicia que se trata de la *«combinación de los regímenes de separación y de comunidad restringida»*, puesto que *«durante el matrimonio, los cónyuges están separados de bienes: cada uno conserva la propiedad de todos los suyos, sean propios o gananciales, y los administra con entera independencia... Disuelto el régimen, se forma una comunidad, pero para el solo efecto de liquidarla y dividir entre ambos los gananciales que hayan adquirido»* (sentencia del 20 de octubre de 1937, GJ tomo. XLV, p. 636, MP: Arturo Tapias Pilonieta²).

A partir de las anteriores reglas, se ha establecido que, a efectos del impuesto sobre la renta, cuando los cónyuges son propietarios en común y proindiviso de un bien, cada uno tendrá que declarar, como parte de su patrimonio, la cuota que le corresponde, pero si la propiedad es exclusiva de uno de ellos tiene que añadirlo a su patrimonio por la totalidad (sentencia del 06 de mayo de 2021, exp. 22775, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

2.2- En el *sub examine*, el demandante declaró como parte de su patrimonio el 50% de un inmueble (ff. 4, 201 y 202 caa), alegando que la otra cuota del mismo había sido declarada por su cónyuge, considerando que el bien formaba parte de la sociedad conyugal que estaba vigente entre los dos. En el expediente no obran pruebas que den cuenta de esas afirmaciones. En cambio, consta el registro inmobiliario que acredita que, desde el año 2010, el bien raíz era de propiedad del actor en un 100% (ff. 84 vto. a 91 y 98 vto. a 101 caa). Bajo las normas aplicables y en atención al criterio jurisprudencial adoptado por la Sección, le correspondía al actor declarar la totalidad del inmueble, con lo cual al haber declarado solo un porcentaje de la propiedad está probada la omisión de la cuota restante. Por consiguiente, al detectarse esa omisión correspondiente a un periodo no revisable era procedente adicionar el bien omitido como una renta líquida gravable conforme a lo previsto en el artículo 239-1 del ET, pues le corresponde a los obligados declarar los bienes que forman parte de su patrimonio, de acuerdo con las reglas expuestas. No prospera el cargo de apelación.

3- Por otra parte, el apelante único censura que se basara la adición de ingresos operacionales en los réditos que declaró en el ICA, pues son impuestos con bases gravables diferentes, por ende, en su criterio, las divergencias entre las liquidaciones privadas de uno y otro tributo solo eran un indicio de inexactitud, que tendría que comprobar la Administración mediante otros medios probatorios. En el otro extremo, la demandada afirmó que las autoliquidaciones de ICA eran una prueba idónea de los ingresos que obtuvo el actor en el periodo revisado, pues en estas se declaraban los

² Reiterado en las sentencias nros. 91 del 30 de octubre de 1998, GJ tomo. CCLV, p. 869, MP: Jorge Antonio Castillo Rugeles y del 19 de diciembre de 2004 (exp. 7145, MP: César Julio Valencia Copete. También por la Corte Constitucional en la sentencia C-278 del 07 de mayo de 2014 (exp. D.9903, MP: Mauricio González Cuervo).

réditos percibidos en el desarrollo de sus actividades lucrativas, los cuales también eran constitutivos de renta. Tesis que se avaló por el tribunal. De acuerdo con esas alegaciones, la Sala debe establecer si las declaraciones de ICA presentadas por el contribuyente son una prueba idónea de los ingresos operaciones que sirven de base para la depuración del impuesto sobre la renta a su cargo.

Al respecto, la jurisprudencia de esta Sección ha precisado que por el principio general de la carga de la prueba consagrado en el artículo 167 CGP, cuando se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (con la adición de ingresos u operaciones sometidos a tributación), la carga de la prueba se asigna a la autoridad que constituye el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso. Lo anterior obedece al deber de la Administración de agotar una actividad de verificación suficiente frente a la liquidación de los tributos que efectúan los sujetos pasivos. Aunque, en virtud del sistema de autoliquidación tributaria, en aquellos casos en los que medie un despliegue probatorio cuya vocación permita cuestionar la veracidad de los hechos consignados en la declaración, el llamado a comprobarlos es el sujeto pasivo o declarante³.

En el *sub lite*, el demandante presentó declaración del impuesto sobre la renta para el periodo revisado en la que registró ingresos operacionales por \$209.160.000 (f. 4 caa). En el curso del procedimiento de revisión de esa autoliquidación tributaria, la demandada requirió a la autoridad de impuestos de Bogotá para que enviara copia de las declaraciones del ICA presentadas por el demandante para los bimestres de 2014 (f. 33 caa). Al revisarlas, pudo constatar que el actor declaró ingresos del periodo obtenidos en esa jurisdicción por \$246.068.000 (ff. 44 a 49 caa), razón por la cual, en el requerimiento especial propuso adicionar la diferencia a los ingresos operacionales declarados en el impuesto sobre la renta (f. 944 vto. caa), glosa que realizó en la liquidación oficial porque no fue desvirtuada por el obligado (f. 1061 caa). Para la Sala la decisión de la autoridad tributaria se ajustó a derecho, puesto que conforme al artículo 26 del ET, los ingresos brutos a partir de los cuales se determina la base gravable del impuesto sobre la renta están conformados por «*todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción*»; de manera que incluyen los réditos declarados en el ICA, en tanto corresponden a aquellos obtenidos en el ejercicio de actividades comerciales, industriales o de servicios; motivo por el cual las liquidaciones privadas del ICA son un medio de prueba idóneo para cuestionar los ingresos determinados para el impuesto sobre la renta. Al respecto, conviene precisar que si bien la Sala ha establecido un criterio de decisión según el cual «*para efectos del ICA la actividad probatoria de la autoridad tributaria no se agota con la comprobación de los ingresos declarados en el impuesto sobre la renta*», ello obedece a que en el ICA debe establecerse aquellos réditos que «*son producto de las operaciones sujetas a gravamen en la jurisdicción*» respectiva (sentencia del 27 de abril de 2023, exp. 27082, CP: Wilson Ramos Girón). En cambio, como se vio, los ingresos declarados en el ICA conforman también los ingresos que harían base para la depuración de la renta. Por ende, en la medida en que los ingresos liquidados para el ICA sean superiores a los declarados en el impuesto sobre la renta podría cuestionarse la veracidad de los hechos denunciados en esta última liquidación privada, correspondiéndole al contribuyente la carga de probar a qué corresponde esa diferencia y las razones por las cuales no harían base para la depuración del impuesto sobre la renta.

Como en el caso, el demandante no cumplió con esa carga probatoria, sino que se limitó a cuestionar la idoneidad probatoria de las liquidaciones privadas del ICA. No prospera el cargo de apelación.

³ Sentencias del 31 de mayo de 2018 y del 05 de agosto de 2021, exps. 20813 y 22478, CP: Julio Roberto Piza.

4- Resuelto lo anterior, corresponde pronunciarse sobre la procedencia de las deducciones rechazadas. Al respecto cabe reiterar que, de acuerdo con el artículo 167 del CGP, norma de aplicación general probatoria, incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas cuyo efecto jurídico persiguen. Así pues, la carga de la prueba en materia tributaria de los factores de negativos de la base imponible (*i.e.* costos, gastos, impuestos descontables, compras) recae en cabeza del sujeto pasivo, pues es quien los invoca (fallo del 08 de marzo de 2018, exp. 21295, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). En consecuencia, resulta adecuado concluir que el demandante es quien tenía la carga de probar los gastos fiscales que tuvieron la virtualidad de disminuir la base imponible del impuesto sobre la renta del año gravable 2014 de conformidad con el artículo 167 del CGP. Para ese efecto, el artículo 771-2 del ET prevé que los costos y gastos deben estar soportados en facturas que reúnan los requisitos señalados en los artículos 617 y 618 *ibidem*⁴. No obstante, en ejercicio de sus potestades de fiscalización, a fin de determinar la correcta liquidación del tributo, la Administración puede contrastar, mediante otros medios probatorios, la realidad o la correcta determinación de las operaciones declaradas por los obligados. En ese sentido, la autoridad fiscal puede requerir al contribuyente o a terceros para que rinda informes o declaraciones y, en general, adelantar las investigaciones que estime convenientes a efectos de comprobar, real y adecuadamente, los hechos económicos de donde se derivan obligaciones tributarias.

4.1- Precisada la regla probatoria aplicable, la Sala pasa a analizar cada una de las erogaciones debatidas:

(i) En los actos acusados, la demandada rechazó la deducción de una indemnización por el despido injustificado de un trabajador, puesto que no estaba probada su relación de causalidad con la actividad productiva del demandante. Estimó que, aunque se trataba «*de un concepto de deviene de una relación laboral*», ese pago no estaba relacionado con la actividad económica principal registrada por el demandante en el RUT que consistía en «*actividades postales nacionales*» (f. 1123 caa). Tampoco estaba soportado en una factura o documento equivalente ni su beneficiario estaba inscrito en el RUT. A ello se opone el demandante señalando que como ese pago se originó de una relación laboral tenía relación de causalidad con su actividad lucrativa –como era reconocido por la doctrina oficial–. Además, censura que se exijan esos documentos como prueba de la expensa, ya que el pago no correspondió a la remuneración de bienes o servicios.

Sobre el requisito de causalidad de las expensas, en la sentencia de unificación nro. 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza) la Sala fijó la siguiente regla de decisión «*tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta*», sin que «*la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo*» sean determinantes a efectos de determinar el nexo causal (regla nro. 1). Para la prueba del cumplimiento de ese requisito en casos concretos, la regla nro. 4 de unificación *ejusdem* determina que los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales «*las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta*». En esos términos, esta Sala tiene establecido que la mayor concreción del reproche de la autoridad tributaria, frente a la aplicación y alcance de los

⁴ Sentencias del 28 de febrero de 2019 (exp. 20844, CP: Milton Chaves García); del 30 de mayo de 2019 (exp. 23072, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); y del 19 de febrero y 13 de agosto de 2020 (exps. 23296 y 22650, CP: Julio Roberto Piza).

requisitos del artículo 107 del ET, tendrá como correlato un mayor despliegue probatorio por parte del administrado, pues ese nivel de especificidad requerirá mayor diligencia, carga argumentativa y demostraciones técnicas por parte del contribuyente⁵.

En el presente caso, el contenido normativo de la primera regla de unificación descrita es suficiente para desestimar el fundamento del rechazo expuesto en el acto acusado, en la medida en que las actividades económicas registradas en el RUT del sujeto pasivo no son determinantes para establecer el nexo causal que demanda el artículo 107 del ET, como lo planteó la demandada. En cambio, consta en el expediente que el demandante pagó la suma de \$934.000 por una indemnización por despido a favor de una persona que le presentó sus servicios desde el 24 de junio de 2013 hasta el 30 de octubre de 2014 como «cajero», con ocasión de la terminación del contrato por decisión unilateral del demandante (f. 985 caa). Considerando que, en desarrollo de su actividad lucrativa, el actor prestó el servicio de recaudo de paquetes en puntos de servicio con sus propios empleados, a favor de tres entidades transportistas (ff. 201, 546 a 567, 717 a 737, 784 a 790 caa), se satisface la exigencia de causalidad prevista en el artículo 107 del ET en el caso porque el pago que objetó la Administración fue a favor de uno de los empleados que se desempeñó como cajero de uno de los establecimientos a través de los cuales el actor prestó el servicio contratado por las transportistas. La demandada no discutió los demás requisitos, por ende, la Sala considera que la expresa cumple las exigencias del artículo 107 del ET. Ahora, tampoco se comparte el alegato de la autoridad tributaria sobre la prueba de esa expensa y la inscripción en el RUT del beneficio del pago, en la medida en que tratándose de un pago que se originó a partir de una relación laboral, al margen de que su finalidad sea resarcitoria, no tendría que estar soportado en facturas o documentos equivalentes ni el beneficiario inscrito en el RUT. Como se vio, en el plenario obra copia de la liquidación del contrato de trabajo en la que se especifica el monto de la indemnización, también comprobante de pago firmando por el beneficiario, quien certificó recibirlo (f. 984 caa) pruebas que son suficientes para tener como probada la erogación debatida. En consecuencia, procede su deducción de la base del impuesto sobre la renta.

(ii) Adicionalmente, en la liquidación oficial demandada se rechazó el gasto por honorarios porque si bien el contribuyente los demostró *«mediate los recibos de caja, estos no cuentan con la validez para ser deducibles ..., ya que el contribuyente no incluyó los soportes de los pagos de los parafiscales, conforme a lo previsto en los artículos 108 del ET y 3.º del Decreto 1070 de 2013, lo cual se había propuesto como motivo del desconocimiento en el requerimiento especial»* (f. 1065 caa). Al decidir el recurso de reconsideración, la demandada precisó que *«los recibos de caja, la copia de las transferencias electrónicas y comprobantes de egreso registran operaciones con “proveedores” sin identificar, sin fecha y sin que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 771-2 del ET, que exige las facturas como los documentos idóneos para probar la procedencia de los costos, deducciones en el impuesto sobre la renta, ... las que a su turno deben cumplir con los requisitos establecido en los artículos 617 y 618 ibidem... Además de lo anterior, se advierte que en este caso el contribuyente no allega prueba de la afiliación y pago de las cotizaciones y aportes ... que le corresponden a contratistas según la ley ... como lo exige el artículo 108 del ET»* (f. 1124 vto. caa). En la demanda con la que acudió ante esta judicatura la demandante no formuló algún cargo de nulidad relacionado con la falta de comprobación de los aportes al SPS a cargo de los contratistas, pues su alegato consistió en señalar que las erogaciones se causaron en el periodo gravable con la suscripción de los contratos y estaban debidamente soportadas (ff. 15 y 16). Por ende, el tribunal avaló el desconocimiento del gasto por honorarios ya que por tratarse de un pago mensual por la prestación personal de un servicio su deducibilidad estaba sujeta a la demostración del pago de los aportes al SPS. A esa

⁵ Sentencia del 25 de agosto de 2022, exp. 24784, CP: Julio Roberto Piza.

decisión del tribunal, se opone el apelante único indicando que los honorarios no corresponden a pagos laborales cuya detracción de la base gravable esté sujeta al pago de los aportes al SPS. Sin embargo, ocurre que el recurso de apelación no era la oportunidad procesal para proponer reparos en contra de los actos acusados, pues se trataría de una discusión nueva, inaugurada en sede de segunda instancia, que la Sala tiene vedado estudiar, so pena de incurrir en un fallo incongruente que, además, violaría los derechos al debido proceso, a la defensa y contradicción de la contraparte. Además, se advierte que los argumentos planteados en la demanda en contra de la glosa estudiada únicamente están orientados a cuestionar la prueba de las expensas, discusión que impide anular la decisión final adoptada por la Administración.

(iii) Por otra parte, el actor alega que son deducibles los gastos por arrendamientos, ya que se causaron con la suscripción de los contratos que son prueba suficiente de esas erogaciones y de que cumplen los requisitos del artículo 107 del ET. Ese planteamiento del demandante no se comparte por la Sala, puesto que, como se vio, las erogaciones deben estar debidamente soportadas, conforme a lo previsto en los artículos 617, 618 y 771-2 del ET, incluso en los casos que las transacciones tengan lugar con proveedores que no estén obligados a facturar –artículo 3.º del Decreto 3050 de 1997–. En esa medida, los contratos de arrendamiento a los que alude el apelante no son suficientes para acreditar la aminoración de los cánones de la base gravable del impuesto sobre la renta y, por consiguiente, procede su rechazo.

(iv) En lo que respecta a la deducción de lo pagado para tomar un seguro de «*hospitalización, cirugía y maternidad*» por la suma de \$5.811.042, en la resolución que decidió el recurso de reconsideración la Administración indicó que procede su rechazo, toda vez que no se aportó la póliza de seguro, que sería el documento soporte conforme a lo previsto en el artículo 5.5 del Decreto 1165 de 1996 (entonces vigente). También porque, considera que únicamente serían deducibles los aportes obligatorios a salud (f. 1063 vto. caa). A ello se opone el demandante señalando que el certificado emitido por la compañía aseguradora acredita la erogación discutida cuya deducibilidad se reconoce por la letra *b*. del artículo 387 del ET. Dispone esa norma que se tendrán como deducciones en la declaración ordinaria del impuesto sobre la renta «*los pagos por salud, siempre que el valor a disminuir mensualmente, en este último caso, no supere dieciséis (16) UVT mensuales ... deberán cumplir las condiciones de control que señale el Gobierno Nacional: ... b) Los pagos efectuados por seguros de salud, expedidos por compañías de seguros vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia*» que impliquen protección al trabajador, su cónyuge, sus hijos o dependientes. De esa disposición normativa se extrae que, además de los aportes obligatorios a salud, son deducibles del impuesto sobre la renta los pagos de otros seguros siempre que se cumplan los requisitos y limitaciones. Por otra parte, el artículo 5.5 del Decreto 1165 de 1996 prevé que la póliza es el documento equivalente a la factura en las contrataciones de seguros. En el expediente no obra la póliza que originó el pago de las primas que se discuten, sino que el demandante aportó una certificación de la compañía aseguradora que da cuenta de es tomador de una «*póliza de hospitalización, cirugía y maternidad: pólizas colectivas swiss life*» del banco en el que prestó sus servicios personales, en razón de la cual, en el periodo 2014, pagó primas por \$5.534.324 más el IVA por \$276.718 (f. 992 caa). Como lo señala la demandada ese certificado carece de idoneidad probatoria para establecer si procede la deducción debatida, en la medida en que se requiere la póliza del seguro que dé cuenta del cumplimiento de los requisitos del artículo 387 del ET para su deducibilidad. Así porque a partir de la certificación que obra en el expediente solo es posible establecer el monto pagado por las primas, pero no la finalidad del seguro y su alcance (señaladamente, si protege al trabajador, su cónyuge, sus hijos o dependientes). Por consiguiente, se avala el rechazo de esa aminoración.



(v) Adicionalmente, mediante la liquidación oficial demandada se rechazó la aminoración de los pagos por servicios para mejoras locativas porque los documentos soportes «no cumplen con los requisitos establecidos en los artículos 617, 618 y 771-2 del ET y 3.º del Decreto 3050 de 1997 y 3.º del Decreto 522 de 2003, ya que al verificar el contenido de los documentos equivalentes adjuntados, se encuentra que estos no cuenta con el NIT de las personas que prestaron los servicios, los conceptos corresponden a las cuentas utilizadas para su contabilización más no a los servicios prestados y no se hizo la discriminación del valor del impuesto pagado por servicio». Además, que uno de los proveedores no estaba inscrito en el RUT (f. 1063 vto. y 1064 caa). Al fallar el recurso de reconsideración se añadió que el obligado omitió demostrar el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 107 del ET y comprobar el pago de los aportes al SPS de los contratistas (f. 1126 caa). El tribunal avaló ese rechazo tras verificar las inconsistencias de los documentos soporte y la falta de inscripción en el RUT de uno de los proveedores. A lo anterior se opone el apelante aduciendo que los contratos de prestación de servicios y los documentos equivalentes acreditan las expensas en las que incurrió para hacer mejoras locativas a sus locales comerciales. Afirma que esas erogaciones cumplen con los requisitos del artículo 107 de ET, y que para su deducibilidad no se debía comprobar la inscripción en el RUT de los proveedores, pues ese era un deber formal de esos terceros.

Para solucionar las cuestiones discutidas, parte la Sala de precisar que en las transacciones con proveedores que no estén obligados a facturar, los artículos 3.º del Decreto 3050 de 1997 y 3.º del Decreto 522 de 2003 (vigentes para la época de los hechos) prevén que el documento soporte de la operación sea «*expedido por el vendedor o por el adquirente del bien o servicio*», para el efecto debe identificar plenamente al adquirente y al proveedor, la fecha, el concepto y valor de la operación, y el IVA generado (requisito aplicable al *sub lite* en la medida en que se debate la deducibilidad del pago de un servicio para el que las partes no discuten la causación de ese impuesto). Al respecto obran en el expediente los siguientes documentos:

(a) Respeto del primer proveedor: *i.* contrato de «*prestación de servicios profesionales independientes*» suscrito el 20 de enero de 2014 por valor de \$15.500.000, en el que no se identifican los servicios a prestar (f. 1002 caa). *ii.* Documento equivalente nro. 10, del 22 de febrero de 2014, en el que se identifica el nombre del proveedor sin incluir el NIT, el concepto «*reparaciones locativas*» y el valor de la operación por \$7.750.000, sin discriminar el IVA generado (f. 1001 caa).

(b) Respeto del segundo proveedor: *i.* contrato de «*prestación de servicios profesionales independientes*» suscrito el 30 de noviembre de 2013 por valor de \$400.000, en el que no se identifican los servicios a prestar (f. 1004 caa). *ii.* Documento equivalente nro. 04, del 21 de enero de 2014, en el que se identifica el nombre del proveedor sin incluir el NIT, el concepto «*otros*» y el valor de la operación por \$400.000, sin discriminar el IVA generado (f. 1003 caa).

(c) Respeto del tercer proveedor: *i.* contrato de «*prestación de servicios profesionales independientes*» suscrito en diciembre de 2013 (no se especificó el día) por valor de \$5.400.000, tampoco se identifican los servicios a prestar (f. 1017 caa). *ii.* Documentos equivalentes nro. 03, 07, 16, 26, 36, 46, 57, 68, 79, 90, 100 y 111, emitidos los días 22 de cada mes del 2014, por valor mensual de \$420.000 sin discriminar el IVA generado, en esos documentos se identificó el nombre del proveedor sin incluir el NIT y como concepto «*otros*» (f. 1005 a 1016 caa).

Del anterior recuento fáctico se extrae que le asiste razón a la demandada y al tribunal al considerar que los documentos soporte que aportó el actor como prueba de las aminoraciones por «*mejoras locativas*» no cumplen con los requisitos señalados en los artículos 3.º del Decreto 3050 de 1997 y 3.º del Decreto 522 de 2003, puesto que omiten identificar el NIT de los proveedores, discriminar el IVA generado en esas operaciones y, en dos de los casos, el concepto del pago. Además, los contratos suscritos con los proveedores no identifican los servicios que serían prestados por estos, de manera que no existe certeza del mismo y, por ende, no puede verificarse si cumplen los requisitos del artículo 107 del ET. Además, contrariamente a lo señalado por el demandante, tratándose de una operación gravada con el IVA, no son aceptables como deducciones los gastos incurridos con responsables del régimen simplificado del IVA (que existía para la época de los hechos), cuando el contratante no conserve copia del documento en el que conste la inscripción del prestador de los servicios dicho régimen (letra c. del artículo 177-2 del ET). Adicionalmente, la Sala constata que el actor no planteó ningún cargo sobre la falta de comprobación de los aportes al SPS, requisito que se exige para la deducibilidad de los pagos por servicios personales (artículo 108 del ET). Por todo lo expuesto, no procede la deducción de las expensas analizadas.

(vi) Por último, el apelante único alega que los pagos por útiles, papelería, parqueaderos, casinos y restaurantes son deducibles porque cumplen los requisitos del artículo 107 del ET. Puntualiza que incurrió en los últimos para atender negociaciones con los clientes y aliados, y que eran razonables porque representaban a penas el 0,38% del total de los gastos del periodo. Al respecto, la Sala verifica que esos planteamientos del demandante no se oponen a la decisión de primera instancia ni a los actos acusados. Así porque el sustento para el rechazo de esas aminoraciones fue su falta de prueba mediante los documentos idóneos, y en esta instancia el demandante omitió controvertir el análisis y la valoración probatoria efectuada por la Administración y el *a quo* acerca de la improcedencia fiscal del gasto. Por consiguiente, corresponde confirmar su rechazo.

4.2- Del anterior análisis se concluye que era procedente la erogación por el pago de una indemnización laboral por despido injustificado de un empleado, considerando que tenía relación con la actividad lucrativa que desarrolló el obligado y estaba debidamente soportada. Por consiguiente, la Sala avalará su deducibilidad, para lo cual anulará los actos acusados en cuanto al rechazo de dicha expensa. En cambio, como no se acreditó que las demás erogaciones fueran deducibles del impuesto sobre la renta, se confirmará su rechazo. Prospera parcialmente el cargo de apelación.

5- En cuanto a las retenciones en la fuente, el apelante reprocha que la demandada sustentara el rechazo de una porción de estas en la información en medios magnéticos de terceros. Agrega que el certificado de una aseguradora era prueba suficiente de la retención en la fuente practicada. En esos términos, la Sala verifica que el actor no se opone a la decisión del tribunal según la cual la prueba idónea de las retenciones en la fuente era el certificado emitido por el agente retenedor, puesto que únicamente censura que se admita que la demandada rechace las retenciones declaradas basándose en la información en medios magnéticos que reportan esos agentes. Planteamiento que se descarta por la Sala en esta instancia, porque si bien en ocasiones esta judicatura ha puesto en duda la validez probatoria de los reportes de información en medios magnéticos, esa valoración ha surgido en casos en los que la decisión administrativa carece de otros soportes fácticos o en los que el obligado tributario ha satisfecho su carga demostrativa (v.g. en la sentencia del 10 de septiembre de 2020, exp. 23435, CP: Milton Chaves García). Pero ninguno de esos supuestos se presenta en el caso *sub iudice*, porque la demandada le pidió al actor que le entregara los certificados de las retenciones en la fuente que le practicaron a título del impuesto sobre la renta en el periodo discutido

(ff. 199 a 200 vto. caa). El contribuyente aportó los certificados emitidos por los agentes retenedores y a partir de estos se constató una diferencia de \$28.000 en relación con las retenciones en la fuente declaradas (ff. 309 a 312 caa). Esa misma diferencia, se verificó por la Administración al contrastar esa información con la información en medios magnéticos que reportaron los agentes, razón por la cual el rechazo de ese monto se sustentó no solo en la información de terceros, sino en los certificados que aportó el actor (f. 1069 caa). Entonces, con el demandante omitió soportar esa diferencia, se considera justificado su rechazo. En cuanto al certificado de una compañía aseguradora al que aluden las partes (f. 992 caa), la Sala verifica que el demandante no relacionó a esa empresa como uno de los agentes que le practicó retenciones en la fuente en el periodo debatido (f. 204 caa). Asimismo, se evidencia que el certificado da cuenta de un gasto por una prima de seguro de hospitalización, cirugía y maternidad, más no de un ingreso sujeto a retención en la fuente. No prospera el cargo de apelación.

6- Resta decidir sobre la sanción por inexactitud impuesta a la demandante. Al respecto, precisa la Sala que el artículo 647 del ET, prevé como conducta punible la omisión de activo e ingresos y la inclusión de deducción y retenciones en la fuente 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 excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza). En vista de que en el caso enjuiciado la Sala determinó que el contribuyente omitió activos e ingresos, y declaró deducciones y retenciones en la fuente cuya procedencia fue desacreditada a lo largo del proceso, está probada la adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor descrito normativamente, sin que se advierta un error en la apreciación del derecho aplicable, pues, como se vio, la decisión de avalar las glosas planteadas por la Administración se debió a que el actor no demostró los supuestos fácticos que alegó a su favor⁶.

Con todo, por el cargo de apelación que prosperó, el monto de la sanción procedente se calcula así:

Factor	Valor
Saldo a pagar autoliquidado antes de sanciones	\$ 224.000
Saldo a pagar determinado antes de sanciones	\$ 81.503.000
Base de la sanción por inexactitud	\$ 81.279.000
Porcentaje	100%
Sanción por inexactitud	\$ 81.279.000

7- En definitiva, la liquidación del impuesto sobre la renta a cargo del demandante por el año gravable 2014 se calcula así:

Concepto	Demandante	Demandada	Sentencia
Efectivos, bancos, otras inversiones	\$ 6.552.000	\$ 6.552.000	\$ 6.552.000
Activos fijos	\$ 385.650.000	\$ 468.023.000	\$ 468.023.000
Total patrimonio bruto	\$ 392.202.000	\$ 474.575.000	\$ 474.575.000
Pasivos	\$ 100.097.000	\$ 100.097.000	\$ 100.097.000
Total patrimonio líquido	\$ 292.105.000	\$ 374.478.000	\$ 374.478.000
Ingresos brutos operacionales	\$ 209.160.000	\$ 246.068.000	\$ 246.068.000
Ingresos brutos no operacionales	\$ 64.078.000	\$ 64.078.000	\$ 64.078.000
Intereses y rendimientos financieros	\$ 46.000	\$ 46.000	\$ 46.000
Total ingresos brutos	\$ 273.284.000	\$ 310.192.000	\$ 310.192.000
Total ingresos netos	\$ 273.284.000	\$ 310.192.000	\$ 310.192.000
Total costos	\$ 0	\$ 0	\$ 0

⁶ Sentencias del 23 de abril del 2009, exp. 16627, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 10 de febrero del 2011, exp. 17177, William Giraldo Giraldo; del 23 de mayo del 2013, exp. 19019, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; y del 12 de noviembre del 2015, exp. 20955, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia



Gastos operacionales de administración	\$ 199.750.000	\$ 73.090.000	\$ 74.024.000
Otras deducciones	\$ 10.650.000	\$ 135.000	\$ 135.000
Total deducciones	\$ 210.400.000	\$ 73.225.000	\$ 74.159.000
Renta líquida	\$ 62.884.000	\$ 236.967.000	\$ 236.033.000
Renta presuntiva	\$ 7.503.000	\$ 7.503.000	\$ 7.503.000
Renta exenta	\$ 11.614.000	\$ 11.614.000	\$ 11.614.000
Rentas gravables		\$ 82.373.000	\$ 82.373.000
Renta líquida gravable	\$ 51.270.000	\$ 307.726.000	\$ 306.792.000
Total impuesto a cargo	\$ 4.461.000	\$ 86.021.000	\$ 85.712.000
Total retenciones	\$ 4.237.000	\$ 4.209.000	\$ 4.209.000
Saldo a pagar por impuesto	\$ 224.000	\$ 81.812.000	\$ 81.503.000
Sanciones		\$ 81.588.000	\$ 81.279.000
Total saldo a pagar	\$ 224.000	\$ 163.400.000	\$ 162.782.000

8- Atendiendo al criterio fijado por la Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, con fundamento en 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** los ordinales primero y segundo de sentencia apelada. En su lugar, dispone:

*Primero: **Declarar** la nulidad parcial de los actos demandados, de conformidad con lo expuesto en la sentencia de segunda instancia.*

*Segundo: A título de restablecimiento del derecho, establecer como liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2014 a cargo del demandante, la contenida en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia y **fijar** la sanción por inexactitud en la suma de \$81.279.000.*

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA
Salvo voto parcial

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN