

REPÚBLICA DE COLOMBIA



RAMA JUDICIAL

**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA  
SECCIÓN CUARTA  
SUBSECCIÓN A**

Bogotá, D.C., trece (13) de mayo de dos mil veinte (2020)

Magistrado Ponente: **LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

**Expediente No. 250002337000201501989-00**  
**Demandante CARLOS EDUARDO BORRERO FLÓREZ**  
**Demandado U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS**  
**NACIONALES – DIAN**  
**Asunto IMPUESTO SOBRE LA RENTA AÑO 2010**

**IMPUESTOS NACIONALES**

El señor Carlos Eduardo Borrero Flórez, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solicita al Tribunal que declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión n.º 322412014000166 del 17 de junio de 2014 y la Resolución n.º 005965 del 24 de junio de 2015, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuesto de Bogotá y la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, respectivamente, mediante las cuales modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010.

A título de restablecimiento de derecho solicita se declare la firmeza de la declaración privada, junto con la improcedencia del mayor valor del impuesto y la sanción por inexactitud determinada en los actos acusados.

Además, solicita que se ordene el levantamiento de las medidas cautelares que se hubieren decretado en su contra, y la devolución de cualquier suma de dinero que hubiere pagado, como consecuencia de la ejecución de la Liquidación Oficial. Finalmente, pide que se condene en costas y agencias en derecho a la demandada (folio 151).

## **NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN**

La parte demandante cita como violados los artículos 127-1 numeral 1 y párrafo tercero, 742, 236, 239-1, 647, 641 del Estatuto Tributario; y el artículo 61 del Decreto 2649 de 1993.

Como concepto de violación la parte demandante plantea los siguientes cargos:

### **1. Con relación a la inversión determinada por la DIAN por valor de \$280.000.000:**

#### **Infracción del numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario por interpretación errónea:**

Señala que la DIAN interpreta en forma errada el numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario al indicar que la parte del precio pagada por el contribuyente debe ser declarada por este, y solo la parte que presta el Banco, vía leasing habitacional no debe ser declarada; pues considera que la norma citada expresamente señala que en el contrato de leasing habitacional, el arrendatario no debe registrar suma alguna por concepto del bien en el activo o el pasivo, sin hacer la distinción que hace la Administración.

Aduce que, en el presente caso, se cumplen todos los requisitos previstos para dar aplicación al tratamiento tributario establecido en el numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario.

En efecto, afirma que, de acuerdo con el artículo 1 del Decreto 779 de 2003, el leasing habitacional para efectos tributarios y contables recibe el mismo tratamiento del Leasing Operativo. En esta misma línea, precisa que el Decreto 913 de 1993, el Decreto 777 de 2003 y las distintas disposiciones que han regulado el contrato de leasing habitacional, lo han asimilado al leasing financiero, denominándolo indistintamente leasing o contrato de arrendamiento financiero.

Así, puntualiza que el tratamiento previsto en el numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario para el leasing operativo, fue el que adoptó el contribuyente en su declaración del impuesto sobre la renta del año 2010, considerando que: (i) el

contrato n.º 06000007000452237 suscrito entre este y Banco Davivienda es un contrato de leasing habitacional, que por tanto recibe el tratamiento de arrendamiento financiero; (ii) el contrato de leasing habitacional controvertido tiene por objeto un bien inmueble, específicamente la Casa No. 2 del Conjunto Prados de Huitaca; y (iii) el plazo del contrato es igual 180 meses, es decir, superior a los 60 meses previstos en la norma.

Así las cosas, entiende que al cumplirse estos requisitos, le correspondía al demandante como arrendatario registrar como un gasto deducible la totalidad del canon de arrendamiento causado, sin incluir en el activo o pasivo suma alguna por concepto del bien objeto de arriendo.

Sostiene que el bien objeto de leasing, al no ser activo ni pasivo, no afecta la declaración de renta; pues en ninguna parte este artículo, ni en otra norma aplicable a este caso, ordena al arrendatario declarar algún valor por concepto de ese inmueble recibido en leasing, ello incluye lo que deba, y lo que hubiere pagado al enajenador.

Por lo anterior, concluye que conforme a los artículos 137 y 138 de la Ley 1437 de 2011, la determinación contenida en la liquidación oficial de revisión y reiterada en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, cuando establece que el contribuyente realizó una inversión por el valor de \$280.000.000, está viciada de nulidad por violación de la ley por interpretación errónea e indebida aplicación del artículo 127-1 del Estatuto Tributario.

**Infracción del párrafo tercero del artículo 127-1 del Estatuto Tributario por falta de aplicación:**

Aduce que, los actos administrativos acusados están viciados de nulidad por falta de aplicación del párrafo tercero del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, pues la DIAN desconoce que el demandante cumplió las condiciones que trae la norma, y en el año gravable anterior tenía activos totales en los límites previstos, en el artículo 2 de la Ley 905 de 2004, para la mediana empresa.

Reitera que, tiene derecho al tratamiento del numeral 1 del artículo 127-1 Estatuto Tributario, esto es, a registrar como gasto deducible el canon de arrendamiento, sin

que deba registrar en su activo o pasivo, suma alguna por el bien objeto de arrendamiento.

**Violación de los artículos 61 del Decreto 2649 de 1993 y 267 del Estatuto Tributario y falsa motivación por desconocer que no hubo inversión:**

Aduce que contrario a lo señalado por la DIAN, lo pagado por el contribuyente como canon inicial no constituye inversión en una sociedad, pues corresponde al dinero pagado por la adquisición de un bien, de manera que el demandante no debía declarar que había hecho una inversión en la sociedad constructora y enajenadora, como se pretende en la liquidación oficial.

Señala que conforme lo dispone en el artículo 61 del Decreto 2649 de 1993, las inversiones tienen el propósito de obtener rentas fijas o variables, de controlar otros entes o de asegurar el mantenimiento de relaciones con estos, luego el valor del anticipo pagado en el marco de una promesa de compraventa de un bien inmueble, no constituye una inversión en la sociedad enajenante.

En el caso, entiende que está probado que el demandante pagó como anticipo para la adquisición de un bien raíz, la suma de \$180.000.000; por tanto, ni es inversión en constructora, ni el valor corresponde a \$280.000.000 pues la constructora le confirió un descuento por \$100.000.000.

Entiende que Carlos Eduardo Borrero Flórez cedió su posición contractual en el contrato de promesa de compraventa al Banco Davivienda, por lo que el valor que había pagado a la constructora se constituyó en canon inicial del contrato, sin el cual el crédito no se confiere. Siendo que, la propiedad del inmueble es 100% del Banco Davivienda, cuyo valor tampoco se fragmenta, de manera que no corresponde solo al valor desembolsado, tanto que si el locatario - Carlos Eduardo Borrero Flórez, incumple el contrato o no ejerce la opción de compra, el inmueble nunca será de su propiedad.

Finaliza indicando que la imposición del tributo por cuenta de una inversión inexistente y las sanciones que tal omisión generó, hace que los actos administrativos atacados sean contrarios a lo dispuesto en el artículo 742 del Estatuto Tributario, lo que constituye una falsa motivación.

**Violación de los artículos 261 del Estatuto Tributario y 8 del Decreto 1787 del 2004 y falsa motivación:**

Indica que la DIAN, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, desconoce el régimen del leasing habitacional y de propiedad de los bienes inmuebles, pues como puede observarse en el certificado de tradición y libertad del inmueble, el demandante nunca ha sido propietario o copropietario de dicho bien; sino que la suma pagada por Carlos Eduardo Borrero Flórez, corresponde al canon inicial pagado como presupuesto básico del contrato de leasing.

En efecto, precisa que: (i) la propiedad del inmueble es del Banco Davivienda en su totalidad; y (ii) los cánones pagados, incluido el inicial no son un derecho apreciable en dinero.

**2. Respecto del vehículo Hyundai Santa Fe, modelo 2008:**

**Infracción del artículo 29 de la Constitución Política, expedición irregular del acto administrativo y desconocimiento del derecho de audiencia y defensa:**

Indica que el contribuyente y su cónyuge, con sociedad conyugal vigente, sin importar a nombre de quien estuviera el título de propiedad, declaraban sus bienes por mitad, incluido el vehículo Hyundai Santa Fe modelo 2008, bajo el entendido que en la sociedad conyugal todo se reparte por mitades; con ocasión de la visita de la DIAN, el demandante corrigió sus declaraciones de renta de los años gravables 2009 y 2010 y reflejó en ellas el 100% del valor del vehículo.

Entiende que, la Administración viola el derecho de defensa o contradicción, porque al resolver el recurso de reconsideración cambia su argumento. Así, en la liquidación oficial de revisión únicamente señaló que la prueba aportada por el contribuyente no ofrecían el valor real de valorización o desvalorización del vehículo, pues no bastaba con la certificación de la relación de los activos declarados durante el año gravable 2009 por la señora Mónica Paola Illidge Umaña, sino que se requería la discriminación de los activos declarados por el contribuyente investigado y el impuesto sobre el vehículo correspondiente al año gravable 2009, a fin de determinar la valorización o desvalorización nominal del activo cuestionado.

Habiéndose aportados las pruebas señaladas, con la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN cambia su argumento y pasa a decir que el inciso segundo del artículo 238 del Estatuto Tributario solo es aplicable para justificar la diferencia patrimonial que se observe en los declarantes que presentan por primera vez declaración de renta, caso que no se presenta para el contribuyente.

Visto lo anterior, considera que el acto que resolvió el recurso de reconsideración, aquí atacado, viola el artículo 29 de la Constitución Política, pues se fundamentó en motivos y argumentos que no fueron los expuestos en la liquidación oficial de revisión.

#### **Infracción del artículo 236 del Estatuto Tributario por falta de aplicación:**

Reitera que el contribuyente probó que con su cónyuge declaraban sus bienes por mitad, sin importar a nombre de quien estuviera el título de propiedad, bajo el pleno convencimiento que en la sociedad conyugal todo se reparte por mitades. Con ocasión del requerimiento especial y visita de la DIAN, el contribuyente incluyó en la declaración por corrección el 100% del valor del vehículo, lo que llevó a que se incrementara en un 50% respecto de lo originalmente declarado en el año anterior.

De conformidad con lo expuesto, señala que los actos acusados violan el artículo 236 del Estatuto Tributario, pues la DIAN desconoce que hubo una causa justificativa para el incremento patrimonial, que se probó en la forma que la Administración misma indicó.

#### **Infracción del artículo 239-1 del Estatuto Tributario por falta de aplicación:**

Aduce que el demandante para corregir el yerro en la declaración del vehículo, aplicó el artículo 239-1 del Estatuto Tributario e incluyó la diferencia en su renta líquida gravable, liquidando el impuesto respectivo, por lo que no se genera la diferencia patrimonial señalada por la DIAN.

### **3. Respecto de la cuenta por cobrar a TODOLLANTAS:**

**Infracción del artículo 239-1 del Estatuto Tributario por falta de aplicación:**

Señala que la cuenta por cobrar a TODOLLANTAS por una diferencia de criterio, no se había declarado, sin embargo, en la corrección de la declaración año gravable 2010 fue declarada y adicionada por el contribuyente en su renta líquida gravable del año 2010, en aplicación del artículo 239-1 del Estatuto Tributario. Entiende que la DIAN, sin tener en cuenta lo anterior lo tiene como incremento patrimonial injustificado.

**4. Respeto del incremento patrimonial:**

Considera que la DIAN viola los artículos 236 y 127-1 del Estatuto Tributario, pues incluye como activo lo pagado por canon inicial del contrato de leasing habitacional de la casa 2 del Conjunto Huitaca, y tiene por diferencia patrimonial injustificada, ese monto y el valor del Hyundai Santa Fe y la cuenta por cobrar a Todollantas.

Ello, entiende que lleva a una nulidad de los actos acusados por infracción de las normas en las que debían fundarse y falsa motivación, al fundarse en bienes o derechos inexistentes.

**5. Respeto de la sanción por inexactitud y extemporaneidad:**

Entiende que no es procedente la imposición de la sanción en tanto que no se presentan hechos sancionables, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Adicionalmente, destaca que hay una disparidad de criterios legales, fundada en la interpretación del artículo 127-1 de Estatuto Tributario, pues para la DIAN el contribuyente debía incluir en su declaración la suma de \$280.000.000, pagada como canon inicial del contrato de leasing, mientras que el demandante en aplicación de la norma citada entiende que los valores derivados del leasing no se incluyen ni en el activo, ni en el pasivo.

Frente a la sanción por extemporaneidad señala que al estar mal calculada la base del impuesto sobre la renta por parte de la Administración Tributaria, también está

indebidamente impuesta la sanción por extemporaneidad, que toma como base del cálculo tales cifras.

## LA OPOSICIÓN

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, y en concreto sostuvo lo siguiente<sup>1</sup>:

### **1. Con relación a la inversión por valor de \$280.000.000:**

Indica que de acuerdo con las pruebas obrantes en el proceso, es claro que la suma de \$280.000.000 pagada por el contribuyente con recursos propios a la sociedad PROMOTORA Y CONSTRUCTORA BORRERO & MUÑOZ, fue dada como cuota inicial del valor de la venta en virtud del contrato de promesa de compraventa suscrito entre estas partes, lo que le otorgó al contribuyente, en calidad de promitente comprador, unos derechos contractuales apreciables en dinero derivados del respectivo contrato de promesa, los cuales serían perfeccionados con la suscripción del contrato de compraventa para la transferencia del derecho de dominio del bien inmueble objeto del contrato. Pese a lo anterior, los derechos adquiridos por el contribuyente en contrato de promesa fueron cedidos al Banco Davivienda, para permitir que esta sociedad se convirtiera en propietaria del inmueble, para efectos del celebrar el contrato de leasing.

Señala que del precio total del inmueble objeto del leasing habitacional, es decir \$550.000.000, el Banco Davivienda solo pagó para su adquisición la suma de \$270.000.000, pues los \$280.000.000 restantes de valor del inmueble, ya habían sido cancelados por el contribuyente con recursos propios, hecho que permitió que el valor del contrato de Leasing habitacional suscrito entre el demandante y el Banco Davivienda fuera de \$270.000.000.

Así las cosas, considera que pese a estar demostrado que el Banco Davivienda es el único titular de derecho de dominio del bien ubicado en el Lote 2 Prados de Huitaca, Ciudad Chía, de acuerdo con la Escritura Pública de Compraventa No. 4875 del 13 de septiembre de 2010 y el Certificado de Tradición, sobre el inmueble

---

<sup>1</sup> Folios 122-141 del cuaderno principal.

objeto del contrato de leasing el demandante tiene unos derechos apreciables en dinero, concretamente en la suma de \$280.000.000, que corresponde al valor pagado por anticipado por el contribuyente para su adquisición, los cuales no forman parte del contrato de leasing.

En consecuencia, entiende la DIAN que esta parte del inmueble que no forma parte del contrato de leasing, y por ello no pueden ser objeto del tratamiento tributario descrito por el numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario.

Para la DIAN el numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, que señala que el arrendatario registrará como un gasto deducible la totalidad del canon de arrendamiento causado, sin que deba registrar en su activo o su pasivo suma alguna por concepto del bien objeto de arrendamiento, tiene aplicación bajo el entendido que la totalidad del valor del activo dado en arrendamiento será amortizado a lo largo del contrato de leasing mediante el pago de cánones que recibirá el arrendador durante la vigencia del mismo pactándose para el arrendatario la facultad de ejercer al final del periodo la opción de compra bien, y en este sentido el valor del contrato de leasing debe corresponder con el valor total del bien arrendado, y no con un porcentaje del mismo.

De manera que, en caso que el arrendatario asuma parte del costo del activo arrendado, los derechos patrimoniales sobre el bien arrendado serán compartidos entre la entidad arrendadora y el locatario, y en consecuencia solo podrá ser objeto de financiación mediante la modalidad de leasing, la parte correspondiente al costo del activo asumida por la entidad financiera que actúa como arrendadora.

Por otra parte, la Administración aduce que carece de respaldo legal y probatorio la afirmación que el valor pagado constituyó el canon inicial del contrato, por cuanto si bien es posible que en la ejecución del contrato de leasing habitacional se puedan pactar el pago de cuotas extraordinarias a los cánones ordinarios, estos de acuerdo con el artículo 6 del Decreto 777 de 1993 deberán ser reflejados en el contrato de leasing, lo que significa que dichas cuotas harán parte del valor del contrato. Sin embargo, en relación con los \$280.000.000 pagados por el demandante como cuota inicial, entiende que al no haberse realizado dentro de la vigencia del contrato, ni a favor de la entidad bancaria que actúa como arrendadora, dicho valor

nunca se vio reflejado en el contrato de leasing habitacional celebrado, y consecuencia no puede decirse que este valor hizo parte del contrato de leasing.

Así las cosas, para la Administración Tributaria es claro que el contrato de leasing habitacional no cubre la totalidad del bien arrendado, al encontrarse demostrado que el 51% del costo total del bien inmueble arrendado había sido asumido por el locatario con recursos propios para su adquisición, derechos que solo para efectos del contrato de leasing fueron cedidos por el demandante al Banco Davivienda que aun cuando figura como titular del derecho de dominio del 100% del bien inmueble, solo asumió el 49% del costo del mismo, lo que justifica que no se incluyera como parte del contrato de leasing el valor del precio pagado directamente por el contribuyente, el cual constituye una inversión para el contribuyente en el inmueble arrendado, que le representa un derecho patrimonial en los términos del artículo 261 del Estatuto Tributario.

Indica que es incoherente que el contribuyente tenga recursos propios por \$280.000.000 para pagar la cuota inicial para la adquisición de un bien inmueble, sea este adquirido en la modalidad de leasing habitacional o mediante crédito hipotecario, sin que los mismos hayan sido reflejados en su patrimonio bruto, los cuales de haberse declarado como parte del patrimonio del demandante en el año 2009, no hubieran reflejado un incremento patrimonial para el año 2010, al momento en que la Administración determinó su inclusión mediante liquidación oficial.

Respecto de la falsa motivación alegada por el demandante, la DIAN afirma que no es cierto que se hubiera calificado como una inversión en la sociedad CONSTRUCTORA BORRERO & MUÑOZ EN LIQUIDACIÓN la suma de \$280.000.000, pues lo consignado en los actos acusados fue que ese valor se pagó por el contribuyente a dicha sociedad para adquirir el inmueble y por tanto, hacía parte de su patrimonio de acuerdo con el artículo 261 del Estatuto Tributario, por ser bienes que son de su propiedad.

De otra parte, aduce que la única prueba respecto que el contribuyente no pagó la totalidad de los \$280.000.000 como anticipo de la compra del inmueble por haber obtenido un descuento de \$100.000.000, es la certificación del Liquidador y la Revisora Fiscal de la PROMOTORA Y CONSTRUCTORA BORRERO & MUÑOZ

de fecha 14 de marzo de 2013, la cual es contraria a las demás pruebas del expediente como son la Escritura Pública No. 4875, el contrato de leasing y la cesión de la promesa, inclusive las mismas cifras registradas en la contabilidad de la sociedad PROMOTORA Y CONSTRUCTORA BORRERO & MUÑOZ, de acuerdo con los Estados Financieros a 31 de diciembre de 2011 y 2010 aportados por el propio contribuyente con la respuesta al requerimiento especial, pruebas que entiende la DIAN logran demostrar de manera fehaciente, que el valor pagado como anticipo o cuota inicial por el contribuyente para la adquisición del inmueble fue de \$280.000.000 y no de \$180.000.000, como lo señala el demandante.

## **2. Respecto del vehículo Hyundai Santa Fe, modelo 2008 y la cuenta por cobrar a TODOLLANTAS:**

Aduce la DIAN que de la revisión de los cargos de violación planteados por el actor, no resulta clara la forma como se viola el artículo 236 del Estatuto Tributario con los actos administrativos acusados.

Indica que la diferencia patrimonial encontrada por la Administración en la Resolución n.º 005965 del 21 de junio de 2015 por la suma de \$412.542.000, fue calculada conforme a lo previsto en el artículo 236 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta para el efecto, el patrimonio líquido del demandante informado en la declaración de corrección del año gravable 2009, en el cual según lo informado por el propio contribuyente incluye el valor total del vehículo Hyundai modelo 2008, por \$65.200.000, que correspondía al costo fiscal del bien probado por el contribuyente de acuerdo con el impuesto de vehículo para dicho año gravable.

Lo anterior significa que la diferencia patrimonial determinada al contribuyente al comparar los patrimonios líquidos de los años 2010 y 2009, no puede ser justificada con el hecho que el contribuyente había declarado el valor de dicho vehículo al 50% por tener una sociedad conyugal vigente, pues los patrimonios tenidos en cuenta por la Administración Tributaria para establecer si había diferencia patrimonial, incluían el valor de vehículo objeto de discusión, y en consecuencia no es cierto que este rubro logre justificar el incremento patrimonial.

Frente a la supuesta violación del artículo 239-1 del Estatuto Tributario, señala que una es la renta líquida por el incremento patrimonial no justificado que se adiciona

a la declaración tributaria de un contribuyente conforme a lo previsto en el artículo 236 del Estatuto Tributario, y otra muy distinta es la sanción prevista en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario que se concreta adicionar como renta líquida ya sea en la declaración de renta o en su corrección el valor de los activos omitidos y pasivos inexistentes en periodos no revisable por parte de la Administración.

Conforme a lo anterior y frente al caso que nos ocupa, precisa que el valor determinado por la Administración Tributaria como renta líquida gravable en la suma de \$316.709.000 no fue por el hecho que se hubieren omitido activos en periodos no revisables, sino por el sistema de renta por comparación patrimonial contenido en el artículo 236 del Estatuto Tributario, por haberse determinado un incremento patrimonial no justificado una vez comparados los patrimonios líquidos de los años gravables 2009 y 2010.

Finalmente, aclara que el artículo el artículo 239-1 del Estatuto Tributario en ninguno de sus apartes señala, que una vez se incluya un activo omitido en una declaración de corrección no se genera renta por diferencia patrimonial, como lo afirma el actor. Adicionalmente concluye que si bien el 50% del valor correspondiente al vehículo Hyundai 2008 y el valor de la cuenta por cobrar a TODOLLANTAS, fueron incluidos como activos fijos en la respectiva corrección del año 2010, estos no fueron incluidos como renta líquida gravable conforme lo ordena la citada disposición. Sin embargo, precisa que al no ser el artículo 239-1 del Estatuto Tributario el sustento legal de los actos administrativos esto no se exigió por parte de la Administración y no es posible hablar de nulidad por inaplicabilidad de la misma.

### **3. Respecto de la sanción por inexactitud y extemporaneidad:**

Aduce que, como el mayor impuesto determinado a cargo del contribuyente en la declaración de renta objeto de revisión, se debe a la determinación de renta por comparación patrimonial por haberse detectado en la declaración tributaria del contribuyente un incremento patrimonial no justificado, lo cual se traduce en una omisión de ingresos, hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud.

En cuanto a la inclusión de los activos correspondiente al vehículo y la cuenta por cobrar a TODOLLANTAS, no tiene incidencia en la diferencia patrimonial determinada al contribuyente, teniendo en cuenta que para la comparación

patrimonial de las declaraciones de renta del año gravable 2009 y 2010, la Administración tuvo en cuenta el patrimonio liquidado consignado en la declaración de corrección del año gravable 2009 y al determinado por la Administración para el año 2010, el cual ya tenía incluidos el valor de estos activos, y pese a ello se mantuvo la diferencia por comparación patrimonial, que fue la que dio lugar a determinar la renta líquida del contribuyente por el sistema especial previsto en el artículo 236 del Estatuto Tributario.

Con relación a la sanción por extemporaneidad considera que al estar plenamente demostrado que el valor determinado como impuesto a cargo del contribuyente fue de \$127.077.000, no es cierto que la sanción se encuentre viciada de nulidad.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

Corrido el traslado para alegar de conclusión, las partes, demandante y demandada, reiteraron lo expuesto en la demanda y la contestación de la demanda, respectivamente (folios 265-276; 157-264).

Por su parte el **Ministerio Público** no emitió concepto en el presente proceso.

### **CONSIDERACIONES**

Se trata de establecer en el *sub-lite* la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión n.º 322412014000166 del 17 de junio de 2014 y la Resolución n.º 005965 del 24 de junio de 2015, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, respectivamente, mediante las cuales modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010.

De manera concreta y de conformidad con la fijación del litigio realizada en la audiencia inicial, la Sala debe establecer: **(i)** si se incurrió en violación por interpretación errónea del artículo 127-1 del Estatuto Tributario y por falta de aplicación del párrafo tercero de esta disposición; **(ii)** si los actos acusados son nulos por falsa motivación y violación de la ley por aplicación indebida del artículo 61 del Decreto 2649 de 1993 y los artículos 261 y 742 del Estatuto Tributario y por falta de aplicación del artículo 8 del Decreto 1787 de 2004; **(iii)** si se quebrantó el

artículo 29 de la Constitución Política por cuanto el acto que desató el recurso de reconsideración varió los argumentos expuestos en la liquidación oficial en relación con el vehículo de propiedad del demandante; (iv) si en la determinación de la renta se desconocieron los artículos 236 y 239-1 del Estatuto Tributario y (v) si es procedente la sanción por inexactitud y la sanción por extemporaneidad impuesta en los actos acusados.

Son hechos **probados** en el proceso, los siguientes:

1. El 24 de marzo de 2012, el señor Carlos Eduardo Borrero Flórez presentó declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010 (reverso folio 5, cuaderno de antecedentes 1).
2. El 17 de junio de 2013, el demandante presentó corrección a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010 aumentando el impuesto a cargo (folio 218, cuaderno de antecedentes 2).
3. El 27 de noviembre de 2013, la División de Fiscalización para Personas Naturales y Asimiladas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la DIAN, profirió el Requerimiento Especial n.º 322392013000213, en el cual propuso modificar la declaración del impuesto y complementarios sobre la renta del año gravable 2010 (reverso folio 153- 162, cuaderno de antecedentes 1).
4. El 28 de febrero de 2014, el actor dio respuesta al requerimiento especial (folios 165-175, cuaderno de antecedentes 2).
5. El 17 de junio de 2014, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de impuestos de Bogotá de la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión n.º 322412014000166, mediante la cual modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010 (folios 276-290, cuaderno de antecedentes 2).
6. El 19 de agosto de 2014, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión (folios 293-315, cuaderno de antecedentes 2).

7. El 24 de junio de 2015, la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN desató el recurso de reconsideración mediante la Resolución n.º 005965 del, modificando el acto administrativo recurrido (folios 373-395, cuaderno de antecedentes 2).

Visto lo anterior, de conformidad con la fijación del litigio, la Sala procede al examen de los cargos de la demanda.

**Inicialmente se estudian en forma conjunta los siguientes: (i) Si se incurrió en violación por interpretación errónea del artículo 127-1 del Estatuto Tributario y por falta de aplicación del párrafo tercero de esta disposición; y (ii) si los actos acusados son nulos por falsa motivación y violación de la ley por aplicación indebida del artículo 61 del Decreto 2649 de 1993 y los artículos 261 y 742 del Estatuto Tributario y por falta de aplicación del artículo 8 del Decreto 1787 de 2004:**

El demandante afirma que los actos administrativos acusados son contrarios a las normas en las que debían fundarse y fueron proferidos con falsa motivación al desconocer que en su calidad de arrendatario no debía registrar en su activo o pasivo suma alguna por concepto del contrato de leasing habitacional suscrito con el Banco Davivienda, siendo que el monto pagado inicialmente para la adquisición del inmueble objeto del contrato corresponde al canon inicial que se debía pagar como presupuesto básico de dicho contrato. Así mismo señala que, dicho monto no puede considerarse una inversión en una sociedad, en tanto que corresponde a lo pagado por la adquisición de un bien.

De acuerdo con el literal n del numeral 1 del artículo 7 del Decreto Ley 663 de 1993, adicionado por el artículo 1 de la Ley 795 de 2003, los establecimientos bancarios están autorizados para realizar operaciones de leasing habitacional que tengan por objeto bienes inmuebles, las cuales, se consideran leasing operativo para efectos tributarios y contables:

*“Artículo 7. Operaciones.*

*1. Operaciones autorizadas. Todo establecimiento bancario organizado de conformidad con este Estatuto tendrá las siguientes facultades, con sujeción a las restricciones y limitaciones impuestas por las leyes: (...)*

*n. Realizar operaciones de leasing habitacional las cuales deben tener por objeto bienes inmuebles destinados a vivienda. **Estas operaciones se considerarán leasing operativo para efectos contables y tributarios.***

*Para el desarrollo de esta operación los Establecimientos Bancarios deberán dar prioridad a los deudores de créditos de vivienda que hayan entregado en dación de pago el respectivo bien inmueble. Lo anterior siempre y cuando tales personas naturales, cumplan los requisitos legales mínimos relacionados con el respectivo análisis del riesgo crediticio.*

**En el reglamento que expida el Gobierno Nacional en desarrollo del presente artículo, adoptará medidas que garanticen la protección de los usuarios o locatarios.** (...)” (Subrayado y negrilla fuera de texto).

Esta norma fue declarada exequible por la Corte Constitucional mediante la sentencia de constitucionalidad n.º 936 del 15 de octubre de 2003 con ponencia del magistrado Eduardo Montealegre Lynett, en el entendido que el reglamento a expedir por el Gobierno Nacional tendría que someterse a los objetivos y criterios señalados el artículo 51 de la Constitución y en los artículos 1 y 2 de la Ley Marco 546 de 1999 y demás reglas de esta ley que sean aplicables al leasing habitacional y encaminadas a facilitar el acceso a la vivienda.

Para atender el mandato de reglamentación contenido en la norma transcrita y con los parámetros establecidos por la Corte Constitucional, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 1787 de 2004, con el que se derogó expresamente el Decreto 777 de 2003 excepto sus artículos 10 y 11<sup>1</sup>, y el Decreto 779 de 2003 el cual estableció el tratamiento tributario del contrato de leasing habitacional, al respecto el artículo 1 señala:

*“Artículo 1. Efectos tributarios del leasing habitacional. De conformidad con lo establecido en el literal n) del numeral 1 del Artículo 7º del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, **el leasing que tenga por objeto un bien inmueble destinado a vivienda será considerado para efectos tributarios como un leasing operativo para el locatario.** En consecuencia, el locatario podrá deducir la parte correspondiente a los intereses y/o corrección monetaria o costo financiero que haya pagado durante el respectivo año, hasta el monto anual máximo consagrado en el Artículo 119 del Estatuto Tributario”. (Subrayado y negrilla fuera de texto).*

La Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia n.º 16108 del 28 de noviembre de 2013 con ponencia del Consejero Hugo Fernando Bastidas Bárcenas confirmó la legalidad de la norma transcrita e indicó:

*“La Sala considera que no hay lugar a declarar la nulidad por las siguientes razones:*

Primero, porque **los apartes demandados del artículo 1º del Decreto 779 de 2003 no prohíben aplicar el artículo 127-1 del E.T.** Ese artículo se limita a reconocer el derecho del locatario a deducir “la parte correspondiente a los intereses y/o corrección monetaria o costo financiero que haya pagado durante el respectivo año, hasta el monto anual máximo consagrado en el Artículo 119 del Estatuto Tributario.”

Este derecho, conforme se precisó anteriormente, se complementa con los beneficios previstos en los artículos 2, 3 y 7 y, en conjunto cumplen el cometido de la Ley 795 de 2003, en los términos precisados por la Corte Constitucional, razón por la que no es pertinente que se declare la nulidad.

De otra parte, si bien es cierto que una de las alternativas por las que habría podido optar el Gobierno Nacional al momento de reglamentar el artículo 1º de la Ley 795 de 2003 era la de considerar como deducibles para los efectos del impuesto sobre la renta los cánones de arrendamiento que pagaran los locatarios; los beneficios que implementó el gobierno satisfacen el objetivo que se propuso el legislador al expedir la ley 795 de 2003, y al que lo conminó cumplir la Corte Constitucional, tal como se precisó anteriormente.

De hecho, si el Gobierno hubiera previsto únicamente la deducción de los cánones de arrendamiento, solo se habrían beneficiado los locatarios contribuyentes del impuesto sobre la renta y, entonces, el decreto no habría cumplido la finalidad prevista en la Ley 795 de 2003 y exigida por la Corte Constitucional.

Ahora bien, **lo anterior no quiere decir que la deducción de los cánones de arrendamiento señalados el numeral 1º del artículo 127-1 del E.T. se torne improcedente en virtud de la expedición del decreto demandado, para aquellos casos en que los cánones de arrendamiento cumplan las condiciones de los artículos 107 y 127-1 del E.T., pues podría ocurrir que, en la modalidad del leasing habitacional destinado a vivienda no familiar, el bien se utilice para generar renta a favor del locatario.**

Valga reiterar que la adquisición de vivienda familiar mediante leasing habitacional, o sea, para el uso habitacional y goce del locatario y de su familia (artículo 2 del Decreto 1787 de 2004), no implica la existencia de un activo productivo para el contribuyente, por lo cual no hay razón para que se beneficie del tratamiento excepcional del leasing operativo “que le quita neutralidad al leasing frente a otra forma de financiación de activos”.

El leasing habitacional para vivienda familiar es equiparable al crédito individual de vivienda, y es por esto que, en éste, solo se pueden deducir los intereses al tenor del artículo 119 del E.T.

**En consecuencia, la deducción de los cánones de arrendamiento que paguen los locatarios sólo podría ser procedente en la medida que se cumplan las condiciones previstas en los artículos 107 y 127-1 del E.T.** (Subrayado y negrilla fuera de texto).

De acuerdo con la jurisprudencia citada, el artículo 1 del Decreto 779 de 2003 que se refiere a deducción de intereses, corrección monetaria o costo financiero que haya pagado el arrendatario con ocasión del contrato de leasing habitacional de vivienda familiar, no excluye la aplicación del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, que será aplicable siempre que se cumplan los requisitos ahí previstos.

El artículo 127-1 del Estatuto Tributario vigente en la fecha de los hechos expresamente señala:

*“Artículo 127-1. Contratos de leasing. Los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra, que se celebren a partir del 1o. de enero de 1996, se registrarán para efectos contables y tributarios por las siguientes reglas:*

**1. Los contratos de arrendamiento financiero de inmuebles, cuyo plazo sea igual o superior a 60 meses;** de maquinaria, equipo, muebles y enseres, cuyo plazo sea igual o superior a 36 meses; de vehículos de uso productivo y de equipo de computación, cuyo plazo sea igual o superior a 24 meses; **serán considerados como un arrendamiento operativo. Lo anterior significa, que el arrendatario registrará como un gasto deducible la totalidad del canon de arrendamiento causado, sin que deba registrar en su activo o su pasivo, suma alguna por concepto del bien objeto de arriendo.** Cuando los inmuebles objeto de arrendamiento financiero incluyan terreno, la parte del contrato correspondiente al terreno se registrará por lo previsto en el siguiente numeral.

2. Los contratos de arrendamiento financiero de inmuebles, en la parte que correspondan a terreno, cualquiera que sea su plazo; los contratos de 'lease back' o retroarriendo, cualquiera que sea el activo fijo objeto de arrendamiento y el plazo de los mismos; y los contratos de arrendamiento financiero que versen sobre los bienes mencionados en el numeral anterior, pero cuyos plazos sean inferiores a los allí establecidos; tendrán para efectos contables y tributarios, el siguiente tratamiento:

a. Al inicio del contrato, el arrendatario deberá registrar un activo y un pasivo por el valor total del bien objeto de arrendamiento. Esto es, por una suma igual al valor presente de los cánones y opciones de compra pactados, calculado a la fecha de iniciación del contrato, y a la tasa pactada en el mismo. La suma registrada como pasivo por el arrendatario, debe coincidir con la registrada por el arrendador como activo monetario, en la cuenta de bienes dados en leasing. En el evento de que el arrendatario vaya a hacer uso del descuento del impuesto a las ventas previsto en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario, deberá reclasificar el activo en tal monto, para registrar el impuesto a las ventas a descontar como un anticipo del impuesto de renta.

b. El valor registrado en el activo por el arrendatario, salvo la parte que corresponda al impuesto a las ventas que vaya a ser descontado, tendrá la naturaleza de activo no monetario, sometido a ajustes por inflación\*4. En el caso de que el bien objeto de arrendamiento financiero sea un activo depreciable o amortizable, el activo no monetario registrado por el arrendatario se depreciará o amortizará, utilizando las mismas reglas y normas que se aplicarían si el bien arrendado fuera de su propiedad, es decir, teniendo en cuenta la vida útil del bien arrendado. En el caso de que el bien arrendado sea un activo no depreciable o no amortizable, el arrendatario no podrá depreciar el activo no monetario registrado en su contabilidad.

c. Los cánones de arrendamiento causados a cargo del arrendatario, deberán descomponerse en la parte que corresponda a abono a capital y la parte que corresponda a intereses o costo financiero. La parte correspondiente a abonos de capital, se cargará directamente contra el pasivo registrado por el arrendatario, como un menor valor de éste. La parte de cada canon correspondiente a intereses o costo financiero, será un gasto deducible para arrendatario.

*Para los efectos de este literal, el contrato debe estipular, tanto el valor del bien en el momento de su celebración, incluyendo el impuesto sobre las ventas, como la parte del valor de los cánones periódicos pactados que corresponde a cada uno de los conceptos de financiación y amortización de capital.*

*d. Al momento de ejercer la opción de compra, el valor pactado para tal fin se cargará contra el pasivo del arrendatario, debiendo quedar éste en ceros. Cualquier diferencia se ajustará contra los resultados del ejercicio. En el evento de que el arrendatario no ejerza la opción de compra, se efectuarán los ajustes en su renta y patrimonio, deduciendo en la declaración de renta del año en que haya finalizado el contrato, la totalidad del saldo por depreciar del activo no monetario registrado por el arrendatario. Por su parte, el arrendador hará los ajustes del caso.*

*e. Los valores determinados de acuerdo con los literales anteriores, serán utilizados por el arrendatario para: declarar el valor patrimonial del activo; realizar el cálculo de la depreciación, cuando ella sea procedente; aplicar los ajustes por inflación\*4; determinar el saldo del pasivo y su amortización; y, calcular el monto de los costos financieros deducibles.*

*3. Para el arrendador, en cualquiera de los casos aquí contemplados, los activos dados en leasing tendrán la naturaleza de activos monetarios. El arrendador deberá incluir en sus declaraciones de renta la totalidad de los ingresos generados por los contratos de arrendamiento. Para tal efecto, se entiende por ingresos generados por el contrato de arrendamiento, la parte de los cánones que corresponda a intereses o ingresos financieros, así como los demás ingresos que se deriven del contrato.*

*4. El descuento del impuesto a las ventas de que trata el artículo 258-1, solamente podrá ser tomado por el arrendatario del contrato de leasing. El impuesto a las ventas liquidado al momento de la compra del bien, deberá registrarse por parte del arrendador, como mayor valor del bien dado en leasing, salvo que el impuesto haya sido pagado total o parcialmente por el arrendatario al momento de la celebración del contrato. En éste último evento, el arrendador registrará como activo dado en leasing el valor total del bien, disminuido en la parte del impuesto sobre las ventas que haya sido cancelada por el arrendatario.*

*5. Los registros contables y fiscales a que se refiere el presente artículo, en nada afectan la propiedad jurídica y económica de los bienes arrendados, la cual, hasta tanto no se ejerza la opción de compra pactada, seguirá siendo del arrendador.*

*PARAGRAFO 1o. Para los efectos de este artículo, se entiende por contrato de 'lease back' o retroarriendo, aquel contrato de arrendamiento financiero que cumpla las siguientes dos características:*

*a. Que el proveedor del bien objeto de arrendamiento y el arrendatario del bien, sean la misma persona o entidad, y*

*b. Que el activo objeto del arrendamiento financiero tenga la naturaleza de activo fijo para el proveedor.*

*PARAGRAFO 2o. El presente artículo no se aplica a los contratos de leasing internacional de helicópteros y aerodinós de servicio público y de fumigación, al cual se refiere el Decreto Ley 2816 de 1991.*

*PARAGRAFO 3º. **Únicamente tendrán derecho al tratamiento previsto en el numeral 1o del presente artículo, los arrendatarios que presenten a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable, activos totales hasta por el límite definido para la mediana empresa en el artículo 2o de la Ley 905 de 2004.** Quienes no cumplan con estos requisitos, deberán someter los contratos de leasing al tratamiento previsto en el numeral 2 del presente artículo.*

*PARAGRAFO 4o. Todos los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra, que se celebran a partir del 1o de enero del año 2012, deberán someterse al tratamiento previsto en el numeral 2 del presente artículo, independientemente de la naturaleza del arrendatario.” (Subrayado y negrilla fuera de texto).*

Teniendo en cuenta lo anterior, cuando se celebre un contrato de leasing habitacional de bien inmueble por un término superior a 60 meses, tendrá el tratamiento tributario previsto para los contratos de arrendamiento operativo, de manera que, el arrendatario registrará como un gasto deducible la totalidad del canon de arrendamiento causado, sin que deba registrar en su activo o su pasivo, suma alguna por concepto del bien objeto de arriendo; siempre y cuando se trate de un arrendatario que presentaba a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable, activos totales hasta por 610.000 UVT, límite definido para la mediana empresa en el artículo 2 de la Ley 905 de 2004.

Lo anterior, es concordante con lo previsto en el artículo 8 del Decreto 1787 de 2004, modificado por el artículo 6 del Decreto 3760 de 2008, según lo cual, el inmueble entregado en leasing habitacional deberá ser de propiedad de la entidad autorizada durante el término del contrato, derecho de dominio que se transferirá cuando el locatario ejerza la opción de adquisición, pague su valor y se cumplan las normas aplicables sobre tradición de la propiedad<sup>2</sup>.

Con relación a los contratos de leasing financiero que cumplen los requisitos previstos en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario para ser tratados para efectos fiscales como arrendamiento operativo, la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia n.º 21516 del 24 de octubre de 2018, con ponencia del Consejero Roberto Piza Rodríguez, precisó:

*“De otra parte, la normatividad financiera autoriza a las compañías de financiamiento la celebración de contratos de arrendamiento sin opción de compra o arrendamiento operativo, manifestando expresamente que estas «se sujetarán a las disposiciones comunes sobre el particular». Para efectos de diferenciar, desde el punto de vista jurídico —que no tributario— el contrato de arrendamiento operativo del leasing financiero, debe tenerse en cuenta que, en general, aquel se utiliza para bienes cuyo*

---

<sup>2</sup> “Artículo 8. Propiedad del inmueble. **El bien inmueble entregado en leasing habitacional deberá ser de propiedad de la entidad autorizada durante el término del contrato, derecho de dominio que se transferirá cuando el locatario ejerza la opción de adquisición, pague su valor y se cumplan las normas aplicables sobre tradición de la propiedad.** Lo anterior, sin perjuicio de que varias entidades autorizadas entreguen en leasing conjuntamente inmuebles de propiedad común mediante la modalidad de leasing habitacional sindicado. En todo caso las entidades autorizadas podrán transferir a sociedades titularizadoras o a sociedades fiduciarias los bienes inmuebles objeto de contratos de leasing habitacional, cuando dicha transferencia tenga por objeto el desarrollo de procesos de titularización de flujos derivados de dichos contratos a partir de universalidades o patrimonios autónomos, respectivamente.” (Subrayado y negrilla fuera de texto).

arrendamiento tiene una gran demanda o sobre los cuales no se pretende su compra, lo que permite arrendarlos fácilmente en cualquier momento<sup>3</sup>. Adicionalmente, de manera excepcional, el contrato de arrendamiento operativo puede incluir la opción de compra, pero siempre pactada por el valor comercial del bien<sup>4</sup>.

De lo anterior, se concluye que las diferencias esenciales entre el leasing financiero y el arrendamiento operativo, radican en que: (i) en el primero siempre se pacta la opción de compra por parte del arrendatario al finalizar el contrato por un valor equivalente al residual del activo, mientras que en el segundo se pacta de manera excepcional y al valor comercial del bien; y (ii) el leasing financiero constituye un mecanismo de financiamiento para la adquisición de activos, mientras que el otro corresponde a un arrendamiento con sus características propias.

Ahora bien, debe reiterarse que la legislación fiscal, vigente para el año gravable 2007, hizo alusión expresa a los «contratos de arriendo financiero o leasing con opción de compra». Así, el tratamiento fiscal a que se refería el artículo 127-1 del ET, antes de su modificación por el artículo 76 de la Ley 1819 de 2016, estaba referido exclusivamente a los contratos de arrendamiento financiero con opción de compra, prescribiendo el siguiente manejo fiscal y contable, que variaba según el tipo de activo objeto de negociación y del plazo del contrato, según se pasa a exponer.

En primer lugar, **el numeral primero del artículo 127-1 ET dispuso el tratamiento conocido como «arrendamiento operativo» para los contratos de leasing financiero con opción de compra que tuvieran por objeto los siguientes bienes y se pactaran plazos que se indican a continuación: inmuebles (en la parte que no corresponda a terreno) con un plazo igual o superior a 60 meses; maquinaria, equipo, muebles y enseres con plazo igual o superior a 36 meses; vehículos de uso productivo y equipo de cómputo con plazo igual o superior a 24 meses. El referido tratamiento tributario y contable consistía la posibilidad de amortizar la inversión, vía deducción del canon de arrendamiento durante la vigencia del contrato, sin registrar un activo en el patrimonio del locatario.**

En segundo lugar, el numeral 2.º del artículo 127-1 del ET, dispuso un tratamiento fiscal y contable para los contratos de leasing financiero con opción de compra, con las siguientes particularidades: contratos de arrendamiento financiero de inmuebles exclusivamente en la parte correspondiente al terreno, independientemente del plazo del contrato; contratos de arrendamiento financiero de inmuebles con plazo inferior a 60 meses, de maquinaria, equipo, muebles y enseres con plazo inferior a 36 meses; de vehículos de uso productivo y de equipo de computación con plazo inferior a 24 meses. Dicho tratamiento consistía en la obligación de activar el bien objeto del contrato, con el consecuente derecho a la depreciación, ordenando registrar como contrapartida un pasivo por el mismo valor del bien activado, sin posibilidad de llevar al gasto fiscal el canon de arrendamiento pagado, reconociendo en esencia una verdadera operación de financiación para la adquisición de activos de capital.

Debe precisarse que el tratamiento fiscal como arrendamiento operativo previsto para los contratos de leasing financiero o leasing con opción de compra, estaba previsto exclusivamente para arrendatarios que tuvieran activos totales hasta el límite previsto para la mediana empresa definido en la Ley 905 de 2004, tratamiento que permaneció vigente desde la incorporación al ET de las reglas especiales adoptadas para el leasing por la Ley 223 de 1995, con las modificaciones realizadas por las leyes 1004 de 2005 y 1111 de 2006, que extendieron este beneficio en el tiempo, atendiendo, además, a la inexequibilidad del artículo 15 de la Ley 1527 de

<sup>3</sup> Superintendencia Financiera. Concepto 2007049014-001 del 30 de octubre de 2007.

<sup>4</sup> Superintendencia Financiera. Concepto 2007029151-001 del 29 de junio de 2007.

2012, declarada por la sentencia C-015 del 23 de enero de 2013 (expediente D-9182; MP: Mauricio González Cuervo), al no prever la reviviscencia de las normas que fijaban su límite temporal, por lo que la aplicación del beneficio ceso al entrar en vigencia la Ley 1819 de 2016

Como corolario de lo anterior, **la norma fiscal prevé una ficción jurídica según la cual, si los contratos de leasing con opción de compra o leasing financiero cumplen con los requisitos de plazo y tipo de activo previstos en la ley, recibirán el tratamiento fiscal de leasing operativo, esto es, no habrá reconocimiento del activo en cabeza del arrendatario; de lo contrario, desde el inicio del contrato los bienes harán parte integrante del patrimonio del arrendatario.** (Subrayado y negrilla fuera de texto).

Ahora bien, con relación al pago de los cánones en los contratos de leasing habitacional, el artículo 6 del Decreto 1787 de 2004, modificado por el artículo 5 del Decreto 3760 de 2008, señala:

*“Artículo 6°. Cánones extraordinarios. Al inicio o en cualquier momento durante la ejecución del contrato de leasing habitacional destinado a la adquisición de vivienda familiar, se podrán realizar pagos extraordinarios. Los cánones extraordinarios se reflejarán en el contrato de leasing habitacional de la siguiente forma, a elección del locatario:*

- a) Un menor valor de los cánones;*
- b) Una reducción del plazo del contrato;*
- c) Un menor valor de la opción de adquisición.*

*Parágrafo. Los abonos que se realicen a los contratos de leasing habitacional destinados a la adquisición de vivienda familiar, con el producto de los retiros parciales del auxilio de cesantías de los trabajadores individualmente considerados o sus cónyuges o compañeros permanentes en los términos de la legislación vigente, podrán considerarse como cánones extraordinarios en los términos del presente artículo.”*

De la norma citada se extrae que, al inicio o durante la ejecución del contrato de leasing habitacional, el arrendatario puede hacer pagos de cánones extraordinarios, los cuales, se reflejarán en el contrato, a su elección, como: (i) un menor valor de los cánones; (ii) una reducción del plazo del contrato; y (iii) un menor valor de la opción de adquisición.

En línea con lo anterior, mediante la Circular Externa 007 de 1996 -Circular Básica Jurídica- Título Tercero, Capítulo Tercero, subnumeral 1.6., la Superintendencia Financiera se refirió al tratamiento de los prepagos en los contratos de leasing en los siguientes términos:

“CAPÍTULO TERCERO: DISPOSICIONES ESPECIALES RELATIVAS A LAS  
COMPAÑÍAS DE FINANCIAMIENTO COMERCIAL

1. CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO (...)

1.5. Tratamiento de los prepagos

Este Despacho tiene conocimiento que algunas compañías exigen a los arrendatarios una suma de dinero bajo la figura de un "prepago", sin que para el efecto se determine a la celebración del contrato su destinación específica.

En tal sentido, esta Entidad no cuestiona que, por las razones que se consideren del caso, se exijan esta sumas de dinero, empero, **debe, al celebrarse el contrato, determinarse claramente su destinación, sin apartarse de los elementos del contrato, como sería el de darles el tratamiento de una cuota extraordinaria o un menor valor de los cánones por recaudar o una garantía**, sin que sea viable dejar al arbitrio de la entidad arrendadora su destinación o acordar que la suma así recibida sea considerada como un pago anticipado de la opción de compra teniendo en cuenta las razones expuestas en el numeral 2o. del presente instructivo.”

Así mismo, en Concepto n.º 2004019680-1 del 23 de junio de 2004, la Superintendencia Financiera se refirió a la inviabilidad del cobro de una cuota inicial en la celebración del contrato de leasing habitacional y su diferencia con el pago de cuotas extraordinarias previsto en el artículo 6 del Decreto 1787 de 2004:

“Teniendo en cuenta lo anterior y frente al tema objeto de su consulta, esto es la **posibilidad de que las entidades pacten en los contratos de leasing habitacional el pago de cánones extraordinarios al inicio del contrato**, se pronunció esta Superintendencia en oficio radicado con el número 2003038222-2 del 28 de enero de 2004, en los términos que a continuación se transcriben, advirtiendo, **que a pesar de que dicha respuesta se fundamenta en la normativa anterior (el Decreto 777 de 2003), las consideraciones expuestas aplican igualmente frente al Decreto 1787 de 2004 en cuyo artículo 6º se prevé expresamente dicha posibilidad. Así señaló esta entidad:**

“(…) **no resulta jurídicamente viable que en la celebración del contrato de leasing habitacional se pacte el cobro de una cuota inicial** (...) pues tal proceder además de contrariar de manera abierta las disposiciones generales que reglamentan tanto el contrato de arrendamiento financiero como las particulares del leasing habitacional (...), **desnaturalizan tal figura dado que lo que se estaría llevando a cabo es el pago anticipado de una parte del valor de bien o activo cuya propiedad debe estar en cabeza exclusivamente de la entidad arrendadora (establecimiento bancario en el caso del leasing habitacional contemplado en la Ley 795 de 2003) hasta tanto se ejerza y se pague la opción de readquisición, momento a partir del cual el bien pasa a ser propiedad del arrendatario.** Lo contrario, es decir el pago de una cuota inicial por parte del locatario, traería como efecto inmediato la copropiedad del bien entre este último y la entidad arrendadora con todas las consecuencias legales que se derivan de ello, a saber: derechos, facultades, obligaciones etc.

En igual sentido, dadas las características del contrato que se desprenden de las normas en cita, tampoco resulta legalmente posible asimilarlo a un crédito de vivienda ni a ningún otro contrato, pues en el caso del leasing habitacional estamos frente a un arrendamiento financiero cuyo objeto es un bien inmueble destinado a vivienda y dentro del cual se pacta a favor del locatario la facultad de ejercer una opción de compra al finalizar el contrato.

Además, si bien la modalidad consagrada en la Ley 795 de 2003 goza de algunas particularidades frente al contrato de arrendamiento financiero en general como: la posibilidad de celebrarlo por parte de los establecimientos bancarios, la prioridad legal consagrada a favor de los deudores que entregaron en dación en pago su vivienda, la determinación de las condiciones generales de los sistemas de amortización por parte de la Superintendencia Bancaria etc., también lo es que los elementos esenciales del contrato de leasing financiero se mantienen como antes lo anotamos, recordando que en desarrollo de esta operación dentro de las obligaciones del locatario se encuentra el pago de un canon por concepto del uso y goce del bien, concepto bien diferente al de las cuotas que se deben pagar en el caso del contrato de mutuo para la financiación de vivienda, contrato que además, trae como consecuencia la propiedad del bien en cabeza del deudor desde su inicio siendo la hipoteca del inmueble una garantía de la acreencia.

**Situación diferente a la que se deduce de su consulta y legalmente consagrada para los contratos de leasing habitacional es el pacto de cánones extraordinarios a que se refiere el artículo 6º del Decreto 777 de 2003 (dicha posibilidad está prevista en similares términos en el artículo 6º del Decreto 1787 de 2004), en los siguientes términos:**

Los pagos distintos de los cánones ordinarios pactados en el contrato de leasing habitacional se reflejarán de la siguiente forma, a elección del locatario:

- a) Un menor valor de los cánones;
- b) Una reducción del plazo del contrato;
- c) Un menor valor de la opción de adquisición.

Parágrafo. Al inicio o en cualquier momento de la ejecución del contrato de leasing habitacional, se podrán realizar pagos extraordinarios que se destinarán de acuerdo con lo establecido en el presente artículo'.

Acorde con tal disposición, se observa que la **ley permitió que al inicio del contrato o en cualquier momento de ejecución del mismo se pacten pagos o cánones extraordinarios los cuales deben, a elección del locatario, reflejarse en una de las tres posibilidades contempladas en la norma, haciendo parte, cualquiera de las opciones, del correspondiente contrato.** (...).

En consecuencia, **sí resulta jurídicamente viable que en el leasing habitacional, se efectúen abonos extraordinarios al inicio o en cualquier momento durante el desarrollo del contrato, advirtiendo que en sana lógica en caso de que se pacte el pago de un canon extraordinario al inicio del contrato, dicho pago tendrá como efecto la disminución del valor de la opción de adquisición, pues habiéndose estructurado el producto con base en unas determinadas condiciones financieras (flujo de ingresos) no resultaría racional afectarlas o variarlas al inicio del contrato.** Dicho de otra forma, la consecuencia lógica de pagos extraordinarios al inicio del leasing es la afectación del valor de la opción de adquisición y no la variación de las condiciones del contrato cuando ni siquiera se ha empezado a ejecutar; solo así resulta viable el desarrollo del contrato conforme fue acordado por las partes. (...)" (Subrayado y negrilla fuera de texto).

Atendiendo a los elementos del contrato de leasing habitacional, la Sala comparte el criterio de la Superintendencia Financiera, en el sentido que no es viable que en la celebración del contrato se pacte el cobro de una cuota inicial, pues ello

equivaldría al cobro anticipado de una parte del valor del bien objeto del contrato, llevando a una copropiedad que desnaturaliza el contrato de leasing, donde como se señaló anteriormente la propiedad es exclusiva de la entidad financiera, hasta que se ejerza la opción de compra pactada.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 6 del Decreto 1787 de 2004, modificado por el artículo 5 del Decreto 3760 de 2008, en los contratos de leasing habitacional puede efectuarse el pago de cuotas extraordinarias al inicio o durante la ejecución del contrato, las cuales tendrían como efecto, a elección del arrendatario, un menor valor de los cánones, una reducción del plazo del contrato o un menor valor de la opción de adquisición. Siendo que en todo caso, debe quedar expresamente señalada la destinación o efecto de la cuota extraordinaria, de acuerdo con lo señalado en la Circular Externa 007 de 1996 -Circular Básica Jurídica- Título Tercero, Capítulo Tercero, subnumeral 1.6., la Superintendencia Financiera.

En el caso que nos ocupa, la Sala encuentra probados los siguientes hechos:

1. El día 2 de junio de 2010, el señor Carlos Eduardo Borrero Flórez celebró una promesa de compraventa con la sociedad Promotora y Constructora Borrero & Muñoz S.A. respecto del bien inmueble casa de habitación construida sobre el lote 2 del conjunto residencial Prados de Huitaca (folio 115, cuaderno de antecedentes 1).
2. El 13 de septiembre de 2010, el señor Carlos Eduardo Borrero Flórez cedió al Banco Davivienda la promesa de compraventa, en razón del contrato de leasing habitacional que celebrarían. En la cesión, la sociedad Promotora y Constructora Borrero & Muñoz S.A. declaró haber recibido del demandante la suma de \$280.000.000 como cuota inicial del pago del bien (folios 115-116, cuaderno de antecedentes 1).
3. En la misma fecha, el Banco Davivienda y Promotora y Constructora Borrero & Muñoz S.A. celebraron un contrato de compraventa respecto del bien inmueble casa de habitación construida sobre el lote 2 del conjunto residencial Prados de Huitaca, mediante la Escritura Pública n.º 4875 de la Notaría 6 del Círculo de Bogotá que en su cláusula tercera expresamente señaló (folios 128-132, cuaderno de antecedentes administrativos 1):

*“PRECIO Y FORMA DE PAGO: El precio del inmueble aquí descrito es la suma de QUINIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS MONEDA CORRIENTE (\$550.000.000.00) que EL COMPRADOR pagará a LA VENDEDORA así:*

- a) La suma de DOSCIENTOS OCHENTA MILLONES DE PESOS MONEDA CORRIENTE (\$280.000.000.00) que EL COMPRADOR ha pagado en su totalidad y que LA VENDEDORA declara recibidos a entera satisfacción.*
- b) El saldo, es decir, la suma de DOSCIENTOS SETENTA MILLONES DE PESOS MONEDA CORRIENTE (\$270.000.000.00) que el BANCO DAVIVIENDA S.A. pagará al vendedor inmediatamente, el Banco tenga en su poder la copia de la escritura debidamente registrada junto con el certificado de libertad y tradición del inmueble donde consta que se encuentra libre de todo gravamen, embargo, limitación al dominio, etc. Y que el BANCO DAVIVIENDA S.A., es el nuevo propietario del mismo.”*

4. El día 15 de octubre de 2010, el Banco Davivienda y el señor Carlos Eduardo Borrero Flórez celebraron el Contrato de Leasing Habitacional n.º 06000007000452237, respecto del bien inmueble casa de habitación construida sobre el lote 2 del conjunto residencial Prados de Huitaca, en el que se consignaron las siguientes definiciones y condiciones financieras (folios 117-127, cuaderno de antecedentes 1):

*“CLÁUSULA TERCERA. DEFINICIONES:*

*LEASING HABITACIONAL: Contrato mediante el cual una parte denominada entidad autorizada entrega a un LOCATARIO la tenencia de un inmueble destinado a vivienda para su uso y goce, a cambio del pago de un canon periódico, durante un plazo convenido, a cuyo vencimiento el bien se restituye al propietario o se transfiere al LOCATARIO, si este último decide ejercer la opción de adquisición pactada a su favor y paga su valor.*

*DAVIVIENDA: Es la entidad autorizada para realizar operaciones de leasing habitacional y propietaria del bien inmueble objeto del leasing que se entrega a un LOCATARIO.*

*EL LOCATARIO: Es quien o quienes reciben el inmueble a título de leasing.*

*CANON INICIAL: Valor que pagará el LOCATARIO a DAVIVIENDA, al comienzo del contrato como abono directo a capital y que le permite acceder a un leasing habitacional con un menor valor de los cánones por recaudar.*

*CANON MENSUAL: Valor periódico que paga el LOCATARIO a DAVIVIENDA durante el plazo y fechas establecidos en este contrato.*

*CÁNONES EXTRAORDINARIOS: Corresponden a todos aquellos pagos diferentes de los cánones mensuales que pague el LOCATARIO.*

*OPCIÓN DE ADQUISICIÓN: Es la facultad que tiene el LOCATARIO de adquirir el bien objeto del contrato anticipadamente o a la finalización del mismo, mediante el pago del valor pactado para hacer uso de dicha opción, descrito en la cláusula cuarta de este contrato.*

*CLÁUSULA CUARTA. CONDICIONES FINANCIERAS:*

*VALOR DEL BIEN INMUEBLE: quinientos cincuenta millones de pesos moneda corriente (\$550.000.000,00)*

*VALOR DEL CONTRATO: doscientos setenta mil pesos moneda corriente (\$270.000.000,00)*

*SISTEMA DE AMORTIZACIÓN: FIJA EN PESOS*

*VALOR DEL CANON MENSUAL: tres millones ciento treinta y cinco mil de pesos moneda corriente. (\$3.135.000)*

*MODALIDAD DE PAGO: Mes Vencido*

*OPCIÓN DE ADQUISICION: Corresponderá a la suma de cero pesos moneda Legal (\$ 0,00)".*

De los hechos probados, se extrae que el demandante pagó a la sociedad Promotora y Constructora Borrero & Muñoz S.A., con recursos propio, la suma de \$280.000.000 como cuota inicial para la adquisición del bien inmueble casa de habitación construida sobre el lote 2 del conjunto residencial Prados de Huitaca, en razón de lo cual se firmó un contrato de promesa de compraventa, que en un momento posterior fue cedido a favor del Banco Davivienda.

En virtud de la cesión señalada, el Banco Davivienda adquirió la propiedad del bien inmueble mediante la Escritura Pública n.º 4875 del 13 de septiembre de 2010, en la que se señaló que la suma de \$280.000.000 había sido pagada por el comprador, quedando pendiente de pago la suma \$270.000.000 que se haría por el Banco, cumplidas las condiciones ahí señaladas.

Entre el Banco Davivienda y el señor Carlos Eduardo Borrero Flórez se celebró un contrato de leasing habitacional sobre el inmueble casa de habitación construida sobre el lote 2 del conjunto residencial Prados de Huitaca, en el que si bien se definió el canon inicial como un canon extraordinario que pagaría el arrendatario al Banco al comienzo del contrato, que sería considerado como abono directo a capital y que le permitiría acceder a un menor valor de los cánones por recaudar, no se determinó el recibo de ninguna suma por este concepto, habiéndose pactado como valor global del contrato únicamente la suma que sería asumida por el Banco de acuerdo con la Escritura Pública de compraventa del bien, es decir, la suma de \$270.000.000, respecto de la cual, se fijaron las condiciones financieras del contrato.

De lo anterior, encuentra probado la Sala que, contrario a lo señalado por el demandante, el monto de \$280.000.000 no corresponde al pago de un canon inicial

del contrato de leasing habitacional celebrado con el Banco Davivienda, por cuanto, esta suma fue pagada por el demandante con anterioridad a la celebración de dicho contrato y directamente a la sociedad Promotora y Constructora Borrero & Muñoz S.A.

Ahora, si bien el contrato de promesa de compraventa con ocasión del cual se pagó esa suma de dinero fue cedido al Banco Davivienda en parte alguna del contrato de leasing celebrado se indicó que lo pagado por el señor Carlos Eduardo Borrero Flórez debía ser considerado como cuota extraordinaria inicial en los términos del artículo 6 del Decreto 1787 de 2004, modificado por el artículo 5 del Decreto 3760 de 2008, sino que el contrato se suscribió por un valor general del \$270.000.000 que corresponde a la parte pendiente por pago al momento de suscripción de la escritura pública, y sobre este monto se fijaron las demás condiciones financieras del contrato.

Así las cosas, como quiera que el monto de \$280.000.000 no tiene la naturaleza de canon de arrendamiento, no puede dársele el tratamiento tributario previsto en el numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, en tanto que, este le corresponde únicamente a los cánones de arrendamiento causados, aun cuando el contrato cumple el requisito de plazo y el arrendatario cumple con el monto de activos previstos en el párrafo tercero de esta norma.

En esta medida, la Sala considera que no se presenta la violación a las normas alegadas por el actor, pues como lo estimó la Administración Tributaria la suma de \$280.000.000, al no ser un canon de arrendamiento, debía ser registrada por el demandante en su patrimonio, en tanto que corresponden a derechos patrimoniales sobre el bien inmueble casa de habitación construida sobre el lote 2 del conjunto residencial Prados de Huitaca, que le dan derecho a su restitución en caso que no ejercer la opción de compra pactada en el contrato de leasing.

En efecto, la Sala no desconoce que formalmente la propiedad sobre el inmueble recae en el Banco Davivienda, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8 del Decreto 1787 de 2004, modificado por el artículo 6 del Decreto 3760 de 2008, sin embargo ello no excluye que el demandante tenga unos derechos patrimoniales sobre el bien, que le dan derecho a la restitución de lo pagado inicialmente en caso que no pueda hacerse a la propiedad del bien, al vencimiento del contrato de leasing habitacional,

que como ha quedado expuesto no cubre el valor total del bien sino únicamente la suma de \$270.000.000.

De otra parte, para la Sala tampoco está probada la falsa motivación alegada por el demandante respecto del monto pagado con recursos propios para la adquisición del inmueble en tanto que las pruebas obrantes en el expediente y relacionadas anteriormente dan cuenta que el señor Carlos Eduardo Borrero Flórez pagó el monto de \$280.000.000 a la sociedad Promotora y Constructora Borrero & Muñoz S.A., quien manifestó su recibo a satisfacción, tal como puede verse en la Escritura Pública n.º 4875 del 13 de septiembre de 2010<sup>5</sup> y en la cesión de la promesa de compraventa<sup>6</sup>.

Ahora si bien obra en el proceso copia de la certificación expedida por el Liquidador de la sociedad Promotora y Constructora Borrero & Muñoz S.A., señor Eduardo Borrero Pulido, que da cuenta que el señor Carlos Eduardo Borrero Flórez recibió un descuento por la suma de \$100.000.000, en la audiencia de pruebas celebrada el señor Eduardo Borrero Pulido precisó que el descuento correspondió a una suma donada por su padre al señor Carlos Eduardo Borrero Flórez (minutos 28, 36, 37, CD folio 243A), de manera que, no se desvirtúa el hecho señalado por la Administración Tributaria, respecto del pago con recursos propios de la suma de \$280.000.000, pues aunque alguna parte de ese monto se obtuviera de una donación lo cierto es que, el demandante era titular de dichos recursos.

Finalmente, en lo que se refiere a la falsa motivación de la liquidación oficial de revisión por señalar que el demandante tenía una inversión en la sociedad Promotora y Constructora Borrero & Muñoz S.A., verificado el texto del acto administrativo acusado en parte alguna se refiere lo indicado por el actor, pues este se sustenta en el hecho que la parte del inmueble pagada con recursos propios del señor Carlos Eduardo Borrero Flórez forma parte de su patrimonio, y así debió reconocerse en su declaración del impuesto sobre la renta.

Por lo expuesto, **no prosperan los cargos** de nulidad de la demanda analizados.

---

<sup>5</sup> Folios 128-132, cuaderno de antecedentes administrativos 1.

<sup>6</sup> Folio 115, cuaderno de antecedentes administrativos 1.

**(iii) Si se quebrantó el artículo 29 de la Constitución Política por cuanto el acto que desató el recurso de reconsideración varió los argumentos expuestos en la liquidación oficial en relación con el vehículo de propiedad del demandante:**

El demandante señala que la Administración viola el derecho de defensa o contradicción, porque al resolver el recurso de reconsideración cambia su argumentación. Así, en la liquidación oficial de revisión únicamente señaló que las pruebas aportadas por el contribuyente no eran suficientes mientras que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN pasa a decir que el inciso segundo del artículo 238 del Estatuto Tributario solo es aplicable para justificar la diferencia patrimonial que se observe en los declarantes que presentan por primera vez declaración de renta, caso que no se presenta para el contribuyente.

Para la Sala no se presenta la violación alegada por el accionante pues tanto en la liquidación oficial de revisión y como en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se le indicó al demandante que no se aceptaba la justificación respecto del incremento patrimonial en la suma de \$31.600.000 correspondiente al vehículo Hyundai modelo 2008, inicialmente por deficiencia en el material probatorio allegado y finalmente porque analizadas las pruebas, la Administración determinó que, de acuerdo con el artículo 238 del Estatuto Tributario, el hecho que parte del inmueble hubiere sido declarado por su cónyuge en el año anterior, únicamente justificaría la diferencia patrimonial si se presentara por primera vez la declaración de renta, lo que no aplica, considera la DIAN, en el caso del actor porque es declarante desde el año 2006.

Así las cosas, se evidencia que la DIAN no cambia los fundamentos de la liquidación oficial de revisión con ocasión de la resolución del recurso de reconsideración, pues contrario a lo manifestado por el demandante, para la Sala la argumentación en los dos actos es congruente y complementaria.

Por lo expuesto, **no prospera el cargo** de nulidad de la demanda analizado.

**(iv) Si en la determinación de la renta se desconocieron los artículos 236 y 239-1 del Estatuto Tributario:**

Considera el demandante que la DIAN viola los artículos 236 y 127-1 del Estatuto Tributario, pues para determinar la renta por comparación patrimonial incluye como activo lo pagado por canon inicial del contrato de leasing habitacional de la casa 2 del Conjunto Huitaca, y tiene como diferencia patrimonial injustificada, ese monto y el valor del Hyundai Santa Fe y la cuenta por cobrar a Todollantas.

El demandante acepta que se presenta la diferencia patrimonial alegada por la DIAN por la inclusión del 100% del valor del vehículo Hyundai modelo 2008 y de una cuenta por cobrar a la sociedad TODOLLANTAS, no obstante considera que esta diferencia patrimonial es justificada.

Los artículos 236 y 237 del Estatuto Tributario prevén la renta especial por comparación patrimonial en los siguientes términos:

*“Artículo 236. Renta por comparación patrimonial. Cuando la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta, resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, dicha diferencia se considera renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas.*

*Artículo 237. Ajuste para el cálculo. Para efectos de la determinación de la renta por comparación de patrimonios, a la renta gravable se adicionará el valor de la ganancia ocasional neta y las rentas exentas. De esta suma, se sustrae el valor de los impuestos de renta y complementarios pagados durante el año gravable.*

*En lo concerniente al patrimonio se harán previamente los ajustes por valorizaciones y desvalorizaciones nominales.”*

En concordancia con las normas transcritas, el artículo 91 del Decreto 187 de 1975, establece lo siguiente:

*“Artículo 91. Renta por comparación de patrimonios. Para efectos de la determinación de la renta por comparación de patrimonios, a la renta gravable se adicionará el valor de la ganancia ocasional neta, las rentas cedidas por el contribuyente y las rentas exentas. De esta suma se sustrae el valor de la renta de goce, los impuestos de renta y complementarios, pagados durante el año gravable incluyendo retención y anticipo efectivamente pagado y, en su caso la renta recibida del cónyuge.*

*Si este resultado es inferior a la diferencia entre los patrimonios líquidos declarados en el año gravable y en el ejercicio inmediatamente anterior, previos los ajustes por valorizaciones y desvalorizaciones nominales, incluyendo los reavalúos autorizados en los artículos 51 y 52 del Decreto 2247 de 1974 dicha diferencia se tomará como renta gravable a menos que el contribuyente demuestre las causas justificativas del incremento patrimonial.”*

Con relación a lo anterior, la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia n°. 20503 del 16 de noviembre de 2016, precisó que “*para calcular la renta por comparación patrimonial se debe comparar el patrimonio líquido declarado del último período gravable con el del patrimonio líquido declarado del período inmediatamente anterior, **lo que excluye calcular la renta por comparación patrimonial a partir de las liquidaciones oficiales, por cuanto eso implica gravar como ingreso el patrimonio.** Lo anterior en consideración a que la renta por comparación patrimonial persigue, en esencia, «evitar la evasión del tributo derivada de la omisión de ingresos percibidos y no declarados por el contribuyente»*”. (Subrayado y negrilla fuera de texto).

En el caso concreto, si bien la Administración Tributaria liquida la renta por diferencia patrimonial tomando en cuenta el patrimonio líquido determinado oficialmente y no el declarado por el contribuyente (folios 391-392, cuaderno de antecedentes administrativos), la Sala se abstendrá de pronunciarse al respecto, por cuanto ello no fue cuestionado por el demandante, quien se limitó a señalar que era improcedente incluir en el patrimonio el monto pagado por el bien inmueble casa de habitación construida sobre el lote 2 del conjunto residencial Prados de Huitaca y que la diferencia patrimonial por la inclusión del valor del vehículo Hyundai Santa Fe y la cuenta por cobrar a Todollanta tiene una justificación.

Así las cosas, como quedó expuesto anteriormente, si era procedente que la DIAN incluyera en el patrimonio del señor Carlos Eduardo Borrero Flórez el monto pagado por el bien inmueble, pues de ese pago se derivan derechos patrimoniales sobre la casa de habitación construida sobre el lote 2 del conjunto residencial Prados de Huitaca.

Ahora, el contribuyente justifica un incremento patrimonial de \$31.600.000 en que declaró el 100% del vehículo Hyundai Santa Fe que antes declaró su cónyuge en un 50%, bajo el pleno convencimiento que en la sociedad conyugal todo se reparte por mitades.

De acuerdo con el artículo 8 del Estatuto Tributario<sup>7</sup> los cónyuges, individualmente considerados, son sujetos gravables en cuanto a sus correspondientes bienes y rentas; de manera que, si el bien es de propiedad de uno de ellos, es claro que deberá ser declarado por el titular del bien.

Ahora, como lo señaló la Administración Tributaria, la justificación prevista en el artículo 238 del Estatuto Tributario, únicamente se refiere a quienes presenten la declaración del impuesto sobre la renta por primera vez.

En efecto, el artículo 238 del Estatuto Tributario señala:

*“Artículo 238. Diferencia patrimonial en la primera declaración. Si se presenta declaración de renta y patrimonio por primera vez y el patrimonio líquido resulta superior a la renta gravable ajustada como se indica en el artículo anterior, el mayor valor patrimonial se agrega a la renta gravable determinada por el sistema ordinario.*

**Constituye explicación satisfactoria para el cónyuge o hijo de familia, la inclusión de los bienes en la declaración de renta del otro cónyuge o de los padres, según el caso, en el año inmediatamente anterior.** (Subrayado y negrilla fuera de texto).

En sentencia de constitucionalidad n.º 374 del 27 de abril de 2004, la Sala Plena de la Corte Constitucional con ponencia del magistrado Alfredo Beltrán Sierra indicó:

*“4.2. El otro asunto que echa de menos el actor consiste en que el artículo 238 no contempló la posibilidad para el nuevo declarante de justificar la diferencia patrimonial, como sí pueden hacerlo los antiguos declarantes, según expresamente lo consagra el artículo 236 del Estatuto Tributario, salvo cuando el incremento patrimonial ocurra con la inclusión de los bienes del cónyuge o del hijo de familia (inciso 2 del artículo 238). Así se violan los principios de equidad y justicia tributaria y el debido proceso.*

*Para la Sala no le asiste tampoco razón al actor pues, de la detenida lectura del artículo acusado, se observa que como lo explican los intervinientes, **la disposición no está negando al nuevo declarante que acuda a las distintas posibilidades de justificación de aumento patrimonial contenidas en el Estatuto Tributario, sino que, por el contrario, añadió dos explicaciones más, cuando se trate de la presentación de la declaración de renta y patrimonio por primera vez. Consideró el legislador que era una circunstancia tan especial la del nuevo declarante, que ameritaba regular dos explicaciones adicionales que podían ocurrir con los bienes del cónyuge o del hijo de familia.***

*Es decir, se trata de dos justificaciones nuevas y no, como lo entiende el actor, las únicas. Prueba de ello, basta ir a las distintas justificaciones que contiene el Estatuto Tributario y en ninguna de ellas, se impide al declarante proponerlas en razón de*

---

<sup>7</sup> “ARTICULO 8o. LOS CONYUGES SE GRAVAN EN FORMA INDIVIDUAL. Los cónyuges, individualmente considerados, son sujetos gravables en cuanto a sus correspondientes bienes y rentas. Durante el proceso de liquidación de la sociedad conyugal, el sujeto del impuesto sigue siendo cada uno de los cónyuges, o la sucesión ilíquida, según el caso”.

*que sea nuevo o antiguo, simplemente las establece en forma general.*" (Subrayado y negrilla fuera de texto).

De las normas y jurisprudencia citada, para la Sala es claro que no es válida la justificación dada por el demandante, pues debía declarar el 100% del vehículo que era de su propiedad, siendo que la sociedad conyugal vigente solo sería una justificación aceptable si se tratara de la primera vez que presenta su declaración de renta, supuesto de hecho que no se cumple en el presente caso.

De otra parte, en lo que se refiere a la justificación del incremento patrimonial por la cuenta por cobrar a Todollantas, el demandante indica que se omitió por un yerro de interpretación al considerarla una deuda de difícil cobro por encontrarse la empresa en liquidación. Para la Sala el error de interpretación en que incurre el contribuyente no constituye una justificación válida para desestimar un incremento patrimonial por tanto no se acepta la misma.

Finalmente, el demandante afirma que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, en la declaración de corrección presentada para el año gravable 2010 incluyó en su renta líquida lo correspondiente al mayor valor del vehículo y la cuenta por cobrar a Todollantas.

Esta afirmación no está probada en el proceso, pues la declaración de corrección presentada por el contribuyente, visible en el folio 218 del cuaderno de antecedentes administrativos, da cuenta que determinó la renta líquida gravable detrayendo de sus ingresos por honorarios el monto correspondiente a otros costos y deducciones, sin que se adicionara ningún otro valor. De manera que, no está probada la infracción del artículo 239-1 del Estatuto Tributario ni la falsa motivación alegada.

Por lo anteriormente expuesto, la sala estima que **no prospera el cargo** de nulidad de la demanda analizado.

**(v) Si es procedente la sanción por inexactitud y la sanción por extemporaneidad impuesta en los actos acusados.**

El actor asegura que es improcedente la sanción por inexactitud, en tanto que no se presentan hechos sancionables, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Adicionalmente, destaca que hay una disparidad de criterios legales, fundada en la interpretación del artículo 127-1 de Estatuto Tributario.

Frente a la sanción por extemporaneidad señala que al estar mal calculada la base del impuesto sobre la renta por parte de la Administración Tributaria, también está indebidamente impuesta la sanción por extemporaneidad, que toma como base del cálculo tales cifras.

Con relación a la sanción por inexactitud, el artículo 647 del Estatuto Tributario dispone que esta procede cuando se omitan bienes de los cuales se derive un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor del contribuyente o responsable, entre otros supuestos; esta sanción se impone en un monto equivalente al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado por la Administración y el valor declarado. La norma citada prevé que la sanción no se configura cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o diferencias de criterio relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.<sup>8</sup>

Ahora, conforme se estableció previamente, la parte demandante incurrió en una de las conductas tipificadas como sancionables por inexactitud, pues omitió bienes que conllevaron a la determinación de un menor saldo a pagar del impuesto sobre la renta, por lo que es procedente la sanción impuesta por la DIAN, sin que se encuentre probado en el presente caso una diferencia de criterios.

---

<sup>8</sup> **Artículo 647. Sanción por inexactitud.** *Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.*

*La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente. (...)*

*La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713.*

*No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.*

Sin embargo, la Sala pone de presente que el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016<sup>9</sup>, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció que “*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*”.

En ese contexto, al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario, con la modificación efectuada por los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016<sup>10</sup> a los artículos 647 y 648 del

---

<sup>9</sup>Artículo 282. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo. (...)

Parágrafo 5. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”

<sup>10</sup> “Artículo 287. Modifíquese el artículo 647 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 647. Inexactitud en las declaraciones tributarias. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.
2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.
3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.
4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.
5. Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.
6. Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar.

Parágrafo 1. Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos que carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.

Parágrafo 2. No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.”

“Artículo 288. Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así:

Artículo 648. Sanción por inexactitud. La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio.

Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

En los siguientes casos, la cuantía de la sanción de que trata este artículo será:

1. Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.
2. Del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia de que trata el inciso 1o de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5o del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.
3. Del veinte por ciento (20%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5 del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.
4. Del cincuenta por ciento (50%) de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la Administración Tributaria y el declarado por el contribuyente, en el caso de las declaraciones de monotributo.

Estatuto Tributario, respectivamente, la Sala advierte que la primera de dichas disposiciones mantiene la omisión de bienes como hecho sancionable y la diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable como circunstancia que no configura inexactitud; al paso que la segunda establece una sanción más favorable para el sancionado en tanto consagró como que la sanción en comento sería equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o el saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

En ese sentido se pronunció el Consejo de Estado, en sentencia n.º 20571 del 2 de febrero de 2017, con ponencia del consejero Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, así:

*“La demandante sostiene que no procede la sanción por inexactitud, en esencia, porque existe diferencia de criterios respecto al derecho aplicable y que debe aplicarse el principio de favorabilidad de las sanciones, reconocido en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012. Que, además, no se violó el principio de lesividad porque no se cometió una falta antijurídica que afectara el recaudo nacional y que se desconoció el principio de proporcionalidad, ya que no se tuvo en cuenta que la supuesta falta no estaba revestida de gravedad, pues el actor no tiene antecedentes y no causó daño a la Administración. (...)*

*Frente a la aplicación del principio de favorabilidad reconocido en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 y a los argumentos en el sentido de que la actora no causó perjuicio a la Administración y que, por la misma razón, la sanción no es proporcional, la Sala precisa que no hay lugar a levantar la sanción en aplicación del principio de favorabilidad, pues el actor incurrió en la infracción sancionable con inexactitud, consistente en omitir ingresos e incluir costos inexistentes, conductas de las cuales se derivó un menor impuesto a cargo, lo que pone en evidencia que sí se generó un daño al fisco. Lo anterior, porque el contribuyente está obligado a contribuir en los términos en que la ley “ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación”, como lo prevé el artículo 683 del E.T, en concordancia con el artículo 95 numeral 9 de la Constitución Política.*

*No obstante, en este caso es aplicable el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario y previó, en el párrafo 5, que “El principio de favorabilidad aplicará (sic) para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.” La citada norma es aplicable en concordancia con los artículos 287 de la Ley 1819, que modificó el artículo 647 del E.T, pero mantuvo como inexactitud sancionable la omisión de ingresos y la inclusión de costos inexistentes siempre que de estas conductas se derive un menor impuesto a cargo, y 288 de la misma ley, que modificó el artículo 648 del Estatuto Tributario y redujo al 100% la sanción general por inexactitud. (...)*

---

Parágrafo 1. La sanción por inexactitud prevista en el inciso 1o del presente artículo se reducirá en todos los casos siempre que se cumplan los supuestos y condiciones de que tratan los artículos 709 y 713 de este Estatuto.

Parágrafo 2. La sanción por inexactitud a que se refiere el numeral 1 de este artículo será aplicable a partir del periodo gravable 2018.”.

Por lo anterior, en lo que hace a la sanción por inexactitud la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad reconocido en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 y liquidará la sanción por inexactitud a cargo de la sociedad demandante atendiendo los lineamientos previstos en el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 647 del Estatuto Tributario.

De otra parte, los artículos 641 y 644 del Estatuto Tributario prevén la sanción por extemporaneidad en los siguientes términos:

*“Artículo 641. Extemporaneidad en la presentación. Las personas o entidades obligadas a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, deberán liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al cinco por ciento (5%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del ciento por ciento (100%) del impuesto o retención, según el caso.*

*Esta sanción se cobrará sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento en el pago del impuesto, anticipo o retención a cargo del contribuyente, responsable o agente retenedor. (...).*

*Artículo 644. Sanción por corrección de las declaraciones. Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente a:*

*1. El diez por ciento (10%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, cuando la corrección se realice antes de que se produzca emplazamiento para corregir de que trata el artículo 685, o auto que ordene visita de inspección tributaria.*

*2. El veinte por ciento (20%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, si la corrección se realiza después de notificado el emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria y antes de notificarle el requerimiento especial o pliego de cargos.*

*Parágrafo 1. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, el monto obtenido en cualquiera de los casos previstos en los numerales anteriores, se aumentará en una suma igual al cinco por ciento (5%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, por cada mes o fracción de mes calendario transcurrido entre la fecha de presentación de la declaración inicial y la fecha del vencimiento del plazo para declarar por el respectivo período, sin que la sanción total exceda del ciento por ciento (100%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a favor.”*

De acuerdo con las normas citadas, la base para la determinación de la sanción por extemporaneidad corresponde al impuesto objeto de la declaración tributaria, de manera que, esta no podía ser modificada por la Administración Tributaria con ocasión del impuesto liquidado oficialmente.

Por ello, en lo que hace a la sanción por extemporaneidad la Sala en aplicación de los principios del régimen sancionatorio, mantendrá la sanción liquidada por el contribuyente en la declaración de corrección presentada.

En tales condiciones, se procede a practicar una liquidación del impuesto sobre la renta a cargo de la parte actora por el año gravable 2010, en los siguientes términos:

CONCEPTO	DECLARACIÓN	LIQUIDACIÓN DIAN	LIQUIDACIÓN TAC
Total patrimonio bruto	237.442.000	507.230.000	507.230.000
Deudas	14.405.000	14.405.000	14.405.000
Total patrimonio líquido	223.037.000	492.825.000	492.825.000
Salarios y demás pagos laborales	0	0	0
Honorarios, comisiones y servicios	144.882.000	144.882.000	144.882.000
Intereses y rendimientos financieros	0	0	0
Otros ingresos (Arrendamientos, etc)	0	0	0
Total ingresos recibidos por concepto de renta	144.882.000	144.882.000	144.882.000
Ingresos no constitutivos de renta	0	0	0
Total ingresos netos	144.882.000	144.882.000	144.882.000
Deducción inversión en activos fijos	0	0	0
Otros costos y deducciones	34.469.000	34.469.000	34.469.000
Total costos y deducciones	34.469.000	34.469.000	34.469.000
Renta líquida ordinaria del ejercicio	110.413.000	110.413.000	110.413.000
Pérdida líquida del ejercicio	0	0	0
Compensaciones (Por exceso de renta presuntiva)	0	0	0
Renta líquida	110.413.000	110.413.000	110.413.000
Renta presuntiva	2.176.000	2.176.000	2.176.000
Renta exenta		0	0
Rentas gravables		316.709.000	316.709.000
Renta líquida gravable	110.413.000	427.122.000	427.122.000
Impuesto sobre la renta líquida gravable	22.563.000	127.077.000	127.077.000
Descuentos tributarios	0	0	0
Total impuesto a cargo	22.563.000	127.077.000	127.077.000
Total retenciones año gravable 2010	14.580.000	14.580.000	14.580.000
Saldo a pagar por impuesto	7.983.000	112.497.000	112.497.000
Sanciones	3.593.000	210.189.000	108.107.000
Total saldo a pagar	11.576.000	322.686.000	220.604.000

Por consiguiente, la Sala anulará parcialmente los actos administrativos acusados y a título de restablecimiento del derecho declarará que la sanción por inexactitud y la sanción por extemporaneidad a cargo de la sociedad demandante es la inserta en esta providencia. En lo demás, se negarán las pretensiones de la demanda.

**- Costas**

De conformidad con lo previsto en el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por expresa remisión del artículo 306 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y teniendo en cuenta el criterio del Consejo de Estado, según el cual solo procede condena en costas cuando aparezcan causadas y comprobadas,<sup>11</sup> la Sala considera que en el presente caso no hay lugar a condena en costas, toda vez que no se encuentran probadas.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta –Subsección A, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

**FALLA**

**PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL** de la Liquidación Oficial de Revisión n.º 322412014000166 del 17 de junio de 2014 y la Resolución n.º 005965 del 24 de junio de 2015, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, respectivamente, mediante las cuales modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del año gravable 2010, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como valor a pagar por concepto de sanción por inexactitud y sanción por extemporaneidad, la suma determinada en la liquidación efectuada por este Tribunal en la parte motiva de esta providencia.

**TERCERO: NEGAR** las demás pretensiones de la demanda.

**CUARTO:** No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

**QUINTO:** De conformidad con lo previsto en el artículo 5º del Acuerdo No.

---

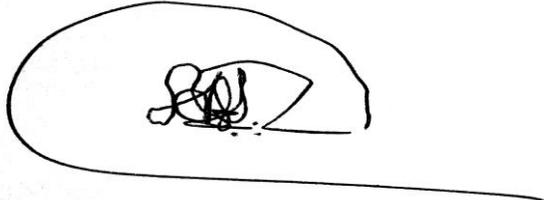
<sup>11</sup> Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

PCSJA20-11549 del 7 de mayo de 2020 del Consejo Superior de la Judicatura, **NOTIFÍQUESE** electrónicamente la presente providencia a la apoderada de la parte demandante **Mónica Paola Illidge Umaña** al correo electrónico: [millidge@bia.com.co](mailto:millidge@bia.com.co), al apoderado de la DIAN **Juan Carlos Benavides Parra** al correo electrónico: [jbenavidesp@dian.gov.co](mailto:jbenavidesp@dian.gov.co) y al **Agente del Ministerio Público** al correo: [namartinez@procuraduria.gov.co](mailto:namartinez@procuraduria.gov.co), precisando que los términos para interponer los recursos respectivos comenzarán a correr una vez el Consejo Superior de la Judicatura disponga levantar la suspensión de términos.

**SEXTO:** En firme esta providencia, archívese el expediente, previa devolución del remanente de lo consignado para gastos procesales al demandante y/o su apoderado, deberán cumplirse los requisitos contemplados en la Resolución 4179 de 22 de mayo de 2019, de la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial del Consejo Superior de la Judicatura. Déjense las constancias a que haya lugar.

**NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE**

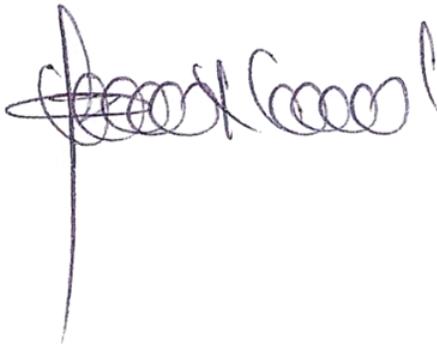
Discutido y aprobado en la Sesión de Sala Virtual realizada en la fecha. Se deja constancia, que las firmas del documento son digitalizadas y se incorporan por cada magistrado.



**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**



**GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ**



**AMPARO NAVARRO LÓPEZ**