



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., catorce (14) de diciembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2015-01989-01 (26088)
Demandante	CARLOS EDUARDO BORRERO
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta y complementarios. Año 2010. Contrato de leasing habitacional. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por Carlos Eduardo Borrero Flórez contra la sentencia del 13 de mayo de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió:

«**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.»¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Carlos Eduardo Borrero Flórez presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el periodo 2010 de forma extemporánea, el 24 de marzo de 2012. Luego, presentó la declaración de corrección por el mismo periodo, el 17 de julio de 2013.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) inició procedimiento de fiscalización de la declaración de corrección, en el que profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412014000166 del 17 de junio de 2014, previo requerimiento especial.

Dicho acto incrementó el patrimonio bruto a \$720.230.000 y, como consecuencia de esta glosa, adicionó las rentas gravables a \$531.710.000 mediante el sistema de comparación patrimonial, determinó un total de impuesto a cargo de \$198.027.000, e impuso sanciones por inexactitud de \$280.742.000 y por extemporaneidad de \$69.309.000.

¹ Expediente físico. Cuaderno 2. CD folio 280. PDF de la sentencia. Página 40.



El contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la anterior decisión. La autoridad tributaria lo decidió mediante la Resolución Nro. 005965 del 24 de junio de 2015, que redujo el patrimonio bruto a \$507.230.000, las rentas gravables a \$316.709.000, el total de impuesto a cargo a \$127.077.000 y las sanciones por inexactitud a \$167.222.000 y por extemporaneidad a \$39.374.000.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), Carlos Eduardo Borrero Flórez formuló las siguientes pretensiones con su reforma de la demanda:

«**PRIMERO.-** Que se declare la NULIDAD TOTAL de la **Liquidación oficial No. 3224120140001666** (sic) proferida por la oficina de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá D.C., DIAN, por la cual se modificó la liquidación privada No. 134202058988 del 17 de julio de 2013, presentada por el demandante.

SEGUNDO.- Que se declare la nulidad de la **Resolución No. 005965 del 24 de junio de 2015**, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial No. 3224120140001666, y se modificó la liquidación oficial precitada.

TERCERO.- Que se restablezca el derecho de CARLOS EDUARDO BORRERO FLÓREZ, declarando que se encuentra en firme la Liquidación Privada No. 134202058988 del 17 de julio de 2013, presentada por el demandante.

CUARTO.- Que se restablezca el derecho del demandante, levantando toda medida cautelar que se hubiere impuesto en su contra, y devolviendo cualquier suma de dinero que se hubiera pagado o retenido al demandante, como consecuencia de la ejecución de la Liquidación Oficial que aquí se ataca.

QUINTO.- Que se restablezca el derecho del demandante (sic), declarando que no hay lugar al pago del mayor valor del impuesto a cargo, contenido en la **Resolución No. 005965 del 24 de junio de 2015**, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

SEXTO.- Que se restablezca el derecho del demandante, declarando que no hubo conducta o hecho sancionable, y no es imponible la sanción por inexactitud contenida en la (sic) **Resolución No. 005965 del 24 de junio de 2015**, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

SÉPTIMO.- Que se restablezca el derecho del demandante, declarando que no hubo conducta o hecho sancionable, y no es imponible la sanción por extemporaneidad contenida en la (sic) **Resolución No. 005965 del 24 de junio de 2015**, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

OCTAVO.- Condénese en costas y agencias en derecho a la demandada»².

Para estos efectos, invocó como normas violadas los artículos 127-1, 236, 239-1, 641, 647 y 742 del Estatuto Tributario; y el artículo 61 del Decreto 2649 de 1993. Los cargos de nulidad se resumen así:

- 1. Falsa motivación e infracción de las normas superiores por la adición al patrimonio bruto del valor de un inmueble objeto de un contrato de leasing habitacional.**

El actor informó, en los hechos de la demanda y de la reforma de la demanda, que

² SAMAI. Índice 2. PDF 19. Páginas 1 a 2.



celebró un contrato de promesa de compraventa de un inmueble destinado a vivienda con la Promotora y Constructora Borrero & Muñoz S.A. (en adelante BYM S.A.). Indicó que el valor del anticipo pactado fue de \$280'000.000, pero debido a que recibió un descuento por parte de la sociedad vendedora, solo pagó el valor de \$180'000.000. Luego, afirmó que cedió su posición en el contrato de promesa de compraventa al Banco Davivienda S.A., el cual pagó al vendedor el valor restante del precio pactado, \$270'000.000, y celebró con el cedente un contrato de leasing habitacional.

Teniendo presente lo anterior, en el concepto de la violación, el actor aseguró que no declaró en la casilla de patrimonio bruto el valor pagado por concepto de cuota inicial porque el numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario establece que, en casos como el descrito, el locatario tiene derecho a la deducción del valor total del canon pactado, sin que deba registrar como activo o como pasivo suma alguna por concepto del bien objeto del leasing.

Manifestó que, a pesar de lo anterior, la DIAN adicionó su patrimonio por valor de \$280'000.000 porque consideró que la norma en mención no es aplicable debido a que el pago de la cuota inicial a la sociedad vendedora fue realizado con recursos propios del contribuyente, no bajo el amparo del contrato de leasing, de tal modo que debe calificarse como una inversión. Para el actor, la conclusión de la autoridad tributaria corresponde a una interpretación errónea del numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, pues dicha norma señala que no se debe declarar «suma alguna por concepto del bien», sin que sea relevante, a su juicio, que el pago se haya realizado con recursos propios.

Sostuvo que el artículo 1° del Decreto 779 de 2003 dispone que el leasing que tenga por objeto un bien inmueble destinado a vivienda se considerará, para efectos tributarios, como un leasing operativo para el locatario, de tal modo que en este caso se aplica el numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario.

En todo caso, el actor destacó que también cumple los supuestos para que le sea aplicado el numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario porque: *i)* celebró un contrato de arrendamiento financiero sobre un inmueble con un plazo superior a 60 meses; *ii)* al ser locatario o arrendatario tiene derecho a deducir la totalidad del canon de arrendamiento, aspecto que no fue discutido por la DIAN; y *iii)* el legislador dispuso que no debe registrar suma alguna por concepto del bien arrendado, por lo que tampoco se debe registrar el valor pagado al vendedor con recursos propios.

Manifestó que el párrafo 3 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario establece que solo tienen derecho a la aplicación del numeral 1 *ibidem* los arrendatarios que presenten a 31 de diciembre del año anterior activos totales que no superen el límite previsto para la empresa mediana según el artículo 3 de la Ley 905 de 2004. En concordancia, la norma en mención indica que se considera empresa mediana aquella con activos totales entre 5.001 y 30.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes (en adelante SMLMV). En este caso, el actor aseguró que su patrimonio a 31 de diciembre de 2009, año previo al fiscalizado, era de 698 SMLMV, por lo que tiene derecho al tratamiento contable y tributario previsto por el legislador en el numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario.

Indicó que la DIAN consideró que el contribuyente omitió declarar su inversión, pero destacó que nunca realizó una inversión en la sociedad BYM S.A. Así mismo, sostuvo que el pago del anticipo fue realizado en el marco de un contrato de



promesa de compraventa de un inmueble, por lo que no cumple con la definición de inversión del artículo 61 del Decreto 2649 de 1993, en la medida que su propósito no fue obtener rentas fijas o variables, ni de controlar otros entes económicos ni asegurar el mantenimiento de relaciones con estos. Por lo anterior, afirmó que la DIAN violó el artículo 742 del Estatuto Tributario, pues no es un hecho probado que haya realizado alguna inversión por valor de \$280'000.000.

El demandante aseguró que el artículo 261 del Estatuto Tributario establece que el patrimonio bruto está constituido por la totalidad de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos en el último día del periodo gravable. En concordancia, el artículo 8 del Decreto 1787 de 2004 prevé que el bien inmueble entregado en leasing habitacional debe ser propiedad de una entidad financiera autorizada durante el término del contrato, el cual se transfiere al locatario solo si ejerce la opción de adquisición, pague su valor y cumpla las reglas de tradición de inmuebles.

Con base en lo anterior, puso de presente que la DIAN consideró que el contribuyente pagó a satisfacción del vendedor una parte del valor del precio para adquirir la propiedad del inmueble, de modo que es propietario de esa parte del bien y por tanto parte de ese activo integra su patrimonio. Pero, a su juicio, lo anterior desconoce el régimen de leasing habitacional, pues el certificado de libertad y tradición del predio demuestra que nunca ha sido propietario del mismo.

Luego, indicó que el pago realizado como anticipo en realidad constituye el canon inicial del contrato de leasing, que no es apreciable en dinero, pues cedió su posición contractual como promitente comprador al Banco Davivienda. Además, insistió en que la entidad financiera es el propietario de la totalidad del inmueble y no solo del valor que fue objeto de desembolso en ejecución del contrato de leasing, de tal forma que, si el demandante no cumple con el pago de los cánones o no hace efectiva la opción de compra, nunca será el propietario del inmueble.

2. Falsa motivación, violación del derecho al debido proceso e infracción de las normas superiores por adición al patrimonio bruto del valor de un vehículo.

El actor manifestó que el requerimiento especial propuso adicionar su patrimonio en \$31'600.000 que corresponde al vehículo Hyundai modelo 2008 que, para el año fiscalizado, tenía un valor comercial de \$63'200.000. Aseguró que, en la oposición al requerimiento especial, justificó la diferencia entre el valor declarado y el valor comercial del bien en que solo incluyó el 50% del valor del vehículo y su esposa declaró el otro 50% atendiendo que el vehículo hace parte de la sociedad conyugal que existe desde el año 2001. No obstante, también sostuvo que en cumplimiento de algunas indicaciones de funcionarios de la autoridad tributaria y a que es el único propietario registrado del vehículo, incluyó el 100% del valor del vehículo en la declaración de corrección de 2010.

El demandante afirmó que, pese a la anterior explicación, la DIAN no aceptó su justificación en la liquidación oficial de revisión porque consideró que para demostrarla no bastaba el certificado de los bienes declarados por su cónyuge en el año 2009 que fue aportado por el interesado, pues no se allegó la discriminación de los activos declarados por el demandante en ese mismo periodo ni la declaración del impuesto a vehículos de 2009.



El actor manifestó que las pruebas echadas de menos por la DIAN fueron aportadas como anexo al recurso de reconsideración. Sin embargo, la entidad negó de nuevo su justificación, pero con un nuevo argumento, que consistió en que el artículo 238 del Estatuto Tributario solo permite ese tipo de justificaciones para los declarantes por primera vez, supuesto que no se cumple en este caso porque el contribuyente presenta declaraciones de renta y complementarios desde el periodo 2006.

Debido a lo anterior, el actor consideró que fue violado su derecho al debido proceso, pues la DIAN resolvió el recurso de reconsideración con fundamento en un argumento que no fue planteado en la liquidación oficial de revisión, lo que le impidió ejercer su derecho de defensa.

Sostuvo que también fue vulnerado el artículo 236 del Estatuto Tributario, según el cual la renta por comparación patrimonial no se aplicará cuando el contribuyente demuestre que el aumento tiene una causa justificada, pues insistió en que cumplió su carga al explicar que su cónyuge declaró el 50% del valor del vehículo en el año 2009 porque pertenece a la sociedad conyugal.

Así mismo, manifestó que los actos acusados desconocieron el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, el cual dispone que los contribuyentes podrán declarar activos omitidos sin que esto genere renta por diferencia patrimonial.

3. Infracción de las normas superiores por la adición al patrimonio bruto del valor de una cuenta por cobrar.

El demandante sostuvo que no declaró inicialmente en su patrimonio la cuenta por cobrar con Todollantas debido a una diferencia de criterio en el derecho aplicable. Sin embargo, la incluyó en la declaración de corrección, de tal modo que no procede un incremento patrimonial ni la renta originada en ese hecho en virtud del artículo 239-1 del Estatuto Tributario.

4. Infracción de las normas superiores por la imposición de la sanción por inexactitud.

Carlos Eduardo Borrero Flórez consideró que no incurrió en alguna infracción porque no debía declarar suma alguna por concepto del bien en leasing, según lo establece el numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, de tal forma que no suministró datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados. De haber incurrido en una infracción, existe una diferencia de criterios legales porque la DIAN se apartó de la aplicación del numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario a pesar de que el valor pagado corresponde a un canon del contrato de leasing.

Señaló que tampoco procede la sanción por la adición del valor del vehículo Hyundai modelo 2008 y de la cuenta por cobrar con Todollantas, pues dichos valores fueron incluidos en la declaración de corrección.

Finalmente, indicó que, frente a la adición del vehículo Hyundai modelo 2008, existe una diferencia de criterios porque, como se explicó, este activo integraba la sociedad conyugal, por lo que su esposa declaró el 50% de su valor.

5. Falsa motivación e infracción de las normas superiores por la imposición de la sanción por extemporaneidad.

Adujo que la liquidación oficial de revisión impuso la sanción por extemporaneidad



tomando una base errónea porque no procede la adición patrimonial por los motivos antes expuestos.

Oposición a la demanda

La DIAN controvertió las pretensiones de la demanda y de la reforma a esta mediante escritos separados y complementarios entre sí. Para efectos de claridad, sus argumentos de defensa se exponen de forma conjunta, así:

1. Sobre la adición al patrimonio bruto del valor del inmueble objeto de un contrato de leasing habitacional.

La autoridad tributaria aseguró que está probado que el demandante pagó a la sociedad BYM S.A. la suma de \$280.000.000 por concepto de cuota inicial en virtud del contrato de promesa de compraventa del inmueble y luego cedió su posición contractual al Banco Davivienda S.A. con el fin de celebrar un contrato de leasing. De esta forma, aunque el precio de la venta fue de un total de \$550.000.000, el contrato celebrado con la entidad financiera solo tuvo un valor de \$270.000.000. En consecuencia, solo está amparado por el numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario el valor financiado por la entidad bancaria.

Aseguró que el contribuyente pagó la cuota inicial con recursos propios, lo que le otorgó unos derechos apreciables en dinero derivados del contrato de promesa de compraventa que se perfeccionaron con la suscripción del contrato respectivo para la transferencia del derecho de dominio.

La DIAN insistió en que, aunque la entidad financiera es la única propietaria del inmueble, la contribuyente tiene unos derechos apreciables en dinero por la suma de \$280.000.000 por el pago del anticipo a la sociedad vendedora, que no forman parte del contrato de leasing, lo que a su vez implica que no es aplicable el numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario.

Aseguró que el artículo 6 del Decreto 777 de 1993 prevé la posibilidad de que el locatario realice pago de cuotas extraordinarias, las cuales se reflejan en un menor valor de los cánones, la reducción del plazo del contrato o un menor valor de la opción de compra. Sin embargo, en este caso, el pago del anticipo por parte del contribuyente no se hizo en vigencia del contrato de leasing, por lo que no se vio reflejado en ninguna de las opciones descritas. Entonces, el pago en realidad corresponde a una inversión según lo previsto en el artículo 261 del Estatuto Tributario y el artículo 35 del Decreto 2649 de 1993.

Manifestó que, contrario a lo dicho por el demandante, los actos acusados no consideraron el pago una inversión en la sociedad vendedora, sino que se planteó que el valor pagado en anticipo tenía el propósito de adquirir la propiedad del inmueble y, por lo tanto, hace parte de su patrimonio por mandato del artículo 261 del Estatuto Tributario.

Afirmó que, según el demandante, el pago del anticipo, en realidad, fue por valor de \$180'000.000 y, para probar este hecho, aportó un certificado del liquidador de la sociedad vendedora. No obstante, este documento fue desvirtuado con las demás pruebas del expediente, concretamente por la escritura pública de venta, el contrato de leasing, la promesa de compraventa y los estados financieros de la sociedad BYM S.A., todos los cuales reflejan que el pago efectivo fue de \$280'000.000.



2. Sobre la adición al patrimonio bruto del valor de un vehículo.

Adujo que la demanda no expone de forma clara como la actuación de la administración tributaria violó el artículo 236 del Estatuto Tributario, el cual permite determinar la renta gravable del año 2010 por el sistema de comparación patrimonial. En este caso se comparó el patrimonio líquido del contribuyente de la declaración de corrección por el periodo 2009, presentada el 9 de agosto de 2012, y el patrimonio determinado oficialmente por la entidad para el periodo 2010, con base en lo cual determinó una diferencia patrimonial de \$412.542.000.

Ahora bien, sostuvo que el contribuyente reconoció, en el recurso de reconsideración, que la declaración de corrección del periodo 2009 ya incluía el 100% del valor del vehículo Hyundai modelo 2008 por \$65.200.000, así como en la declaración del periodo 2010 por \$63.200.000. Debido a lo anterior, indicó que la diferencia patrimonial detectada no se justifica porque su cónyuge declaró el 50% del valor del vehículo en el año 2009.

De otro lado, puso de presente que en este caso no es aplicable el artículo 239-1 del Estatuto Tributario porque el contribuyente no declaró activos omitidos en periodos no revisables. En todo caso, indicó que esta norma permite la adición de activos omitidos siempre que se incluyan como renta líquida gravable, condición que no se cumplió en la declaración de corrección del periodo 2010.

3. Sobre la adición al patrimonio bruto del valor de una cuenta por cobrar.

La DIAN reiteró que en este caso no es aplicable el artículo 239-1 del Estatuto Tributario y que, en todo caso, el actor no adicionó el activo omitido como renta líquida gravable en la declaración de corrección del periodo 2010.

4. Sobre la sanción por inexactitud.

Sostuvo que el mayor impuesto a cargo del contribuyente se determinó por el sistema de comparación patrimonial, lo que constituye una omisión de ingresos y da lugar a la imposición de la sanción por inexactitud.

5. Sobre la sanción por extemporaneidad.

Insistió en que procede la adición del patrimonio del actor y, por lo tanto, la sanción por extemporaneidad fue determinada una base correcta.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, con base en las siguientes consideraciones:

1. Sobre la adición al patrimonio bruto del valor de un inmueble objeto de un contrato de leasing.

El *a quo* expuso el tratamiento tributario del contrato de leasing habitacional y del operativo y precisó los hechos probados en el expediente. Con base en lo anterior, destacó que el demandante pagó a la sociedad BYM S.A., con recursos propios, el valor de \$280'000.000 como cuota inicial para la adquisición del bien inmueble y que posteriormente cedió su posición contractual al Banco Davivienda S.A.



En virtud de lo anterior, la entidad financiera adquirió la propiedad del inmueble con la celebración del contrato de compraventa contenido en la Escritura Pública Nro. 4875 del 13 de septiembre de 2010, en el que consta que el comprador realizó previamente el pago de \$280'000.000 y que queda pendiente el pago por valor de \$270'000.000, el cual sería realizado por el banco.

En virtud de lo expuesto, el Tribunal concluyó que el pago realizado por el contribuyente no corresponde al canon inicial del contrato de leasing porque fue previo a la celebración de ese negocio jurídico y porque se realizó de forma directa a la sociedad vendedora. Además, aunque el contrato de promesa de compraventa fue cedido, en el contrato de leasing no se indicó que el pago realizado de forma directa a la sociedad vendedora deba considerarse una cuota extraordinaria o inicial, sino que se suscribió por el valor total de \$270'000.000, que correspondía al valor pendiente de pago al momento de la suscripción de la escritura pública.

En este orden, el *a quo* concluyó que no es aplicable el numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, por lo que el demandante tenía la obligación de registrar en su patrimonio el pago realizado por \$280'000.000 al no ser un canon de arrendamiento, pues dicho valor sería restituido en caso de no ejercer la opción de compra a pesar de que la propiedad del inmueble sea del Banco Davivienda S.A.

Finalmente, indicó que el demandante aportó el certificado del liquidador de la sociedad vendedora en la que consta que la cuota inicial tuvo un descuento de \$100'000.000. Pero, en la audiencia de pruebas, el testigo Eduardo Borrero Pulido informó que dicho descuento corresponde a una donación, lo que permite concluir que, en todo caso, el pago efectivo fue de \$280'000.000.

2. Sobre la adición al patrimonio bruto del valor de un vehículo y de una cuenta por cobrar.

El *a quo* consideró que la DIAN no modificó el motivo del rechazo de la justificación de la diferencia patrimonial porque la liquidación oficial de revisión y la resolución que decidió la reconsideración señalaron de forma consistente y complementaria que no se aceptaba como justificación que la cónyuge del contribuyente declarara el 50% del valor del vehículo porque esto solo es admisible en la primera declaración, según lo dispone el artículo 238 del Estatuto Tributario.

Aseguró que la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en sentencia del 16 de noviembre de 2016³, señaló que no procede la determinación de renta por comparación patrimonial confrontando el patrimonio declarado por el contribuyente y el determinado oficialmente por la DIAN. Empero, comoquiera que esto no fue propuesto como cargo de nulidad en la demanda, el *a quo* indicó que se abstendría de hacer algún pronunciamiento con relación a este punto.

De otro lado, señaló que la existencia de un error en el derecho aplicable no es una causa que justifique la omisión del valor de la cuenta por cobrar con Todollantas, por lo que también procede su adición en los actos acusados.

Finalmente, señaló que en este caso no es aplicable el artículo 239-1 del Estatuto Tributario porque la declaración de corrección presentada por el actor no adicionó ningún valor a la renta líquida gravable, tal como lo ordena la norma en comento.

³ Esta providencia fue identificada por el Tribunal con el Radicado Interno Nro. 20503.



3. Sobre la procedencia de las sanciones por inexactitud y por extemporaneidad.

Afirmó que, en este caso, se cumplen los supuestos del artículo 647 del Estatuto Tributario para imponer la sanción por inexactitud. No obstante, es necesario reducirla al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, en aplicación del principio de favorabilidad. Además, el *a quo* señaló que respecto de la sanción por extemporaneidad mantendría la sanción liquidada en la declaración de corrección presentada, teniendo en cuenta que *“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.”*. En consecuencia, determinó el renglón de sanciones en la suma de \$108.107.000.

Recurso de apelación

El demandante presentó recurso de apelación contra la anterior decisión con base en los siguientes argumentos:

1. Sobre la adición al patrimonio bruto del valor de un inmueble objeto de un contrato de leasing.

Señaló que el Tribunal reconoció que en este caso se cumplen los requisitos para aplicar lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, pero concluyó de la suma pagada al inicio del contrato de compraventa no era el canon inicial del leasing y que, por lo tanto, debía registrarse en el patrimonio del contribuyente. Para el recurrente, esta conclusión no tiene en cuenta que la norma referida no se limitó a regular el tratamiento de los cánones, sino que abarcó toda suma de dinero pagado por concepto del bien entregado en leasing.

Indicó que el *a quo* tuvo por probado que el actor cedió su posición contractual de promitente comprador al Banco Davivienda S.A., pero no tuvo en cuenta que, a su vez, la entidad financiera aceptó el pago realizado previamente como canon inicial por la transferencia de la totalidad de los derechos y las obligaciones. Así las cosas, no tendría sentido que el contribuyente esté obligado a incluir en su patrimonio un derecho que fue cedido.

Afirmó que el hecho de que el pago de la cuota inicial a la sociedad vendedora se tuviera como canon inicial del contrato de leasing se ratifica al estudiar el comunicado del Banco Davivienda S.A. del 24 de agosto de 2010, dirigido al demandante, donde le informa la aceptación para celebrar el contrato de leasing teniendo como valor a financiar \$270.000.000 y como canon inicial \$280.000.000. Además, indicó que lo anterior dio lugar a que el contrato de leasing definiera lo que se debe entender por canon inicial.

Destacó que, en este caso, el bien objeto del contrato de leasing tiene un valor total de \$550.000.000. Así las cosas, en aplicación del numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, el locatario no debe reportar dicha cifra en su patrimonio, pues el mandato legal no se restringe al contrato de arrendamiento operativo que en este evento es de \$270.000.000.

Adujo que la postura del Tribunal elimina los derechos de propiedad del Banco Davivienda S.A. sobre el inmueble porque considera que el contribuyente tiene un



derecho patrimonial sobre él, el cual debió declarar en su patrimonio.

Respecto al descuento de \$100.000.000 en el pago de la cuota inicial, indicó que Eduardo Borrero Pulido no rindió testimonio, contrario a lo dicho por el *a quo*, sino que la declaración fue rendida por Daniel Nicolás Borrero como representante legal de la sociedad vendedora. Además, manifestó que en la declaración del testigo consta que el descuento fue real y se aplicó al pago inicial de \$280.000.000. En todo caso, aun si se considera que el descuento en realidad constituye una donación en favor del contribuyente, como lo sostuvo el Tribunal, esto no desacredita el menor valor pagado.

De otro lado, afirmó que la DIAN sostuvo en los actos acusados que la obligación de declarar el valor pagado por concepto de cuota inicial deriva de que se trata de una inversión, en los términos del artículo 61 del Decreto 2649 de 1993. Empero, el *a quo* adujo que la obligación resulta de que se trata de un derecho patrimonial, trato que no fue el otorgado por la autoridad tributaria. Incluso, en la resolución que decidió la reconsideración, la entidad demandada sostuvo que el contribuyente era propietario de la parte del inmueble que pagó con sus propios recursos, aspecto que no fue objeto de pronunciamiento en la sentencia apelada. En consecuencia, aseguró que fue violado el principio de congruencia de la sentencia, previsto en el artículo 281 del Código General del Proceso.

2. Sobre la procedencia de la renta por comparación patrimonial.

Expuso que el Tribunal reconoció que no procede la determinación de renta por comparación patrimonial en este caso porque la DIAN confrontó el patrimonio declarado con el determinado oficialmente, según lo indicó el Consejo de Estado en la sentencia del 16 de noviembre de 2016. Pese a lo anterior, se abstuvo de realizar un pronunciamiento ante la clara violación del ordenamiento jurídico. En consecuencia, solicitó que sea analizado este punto y se declare la nulidad de los actos acusados.

3. Sobre la procedencia de las sanciones por inexactitud y por extemporaneidad.

Sostuvo que es claro que existió una diferencia de criterios en cuanto a la aplicación del numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, de tal modo que en este caso no se omitió la declaración del valor del inmueble objeto del contrato de leasing. Así mismo, no se ocultaron activos del contribuyente porque, por un lado, el valor del vehículo y de la cuenta por cobrar fueron incluidos en la declaración de corrección del año 2010, y por el otro, el bien objeto del contrato de leasing no es de su propiedad. Entonces, el contribuyente afirmó que su postura fue razonable y propia de una diferencia de criterios.

Finalmente, manifestó que el tribunal no valoró los principios de legalidad, según el cual los contribuyentes solo pueden ser sancionados por las infracciones previstas de forma previa por el legislador. Así mismo, aseguró que no se cumplió con el principio de lesividad, pues su conducta no puede considerarse antijurídica porque, reiteró, el inmueble objeto del contrato de leasing no incrementó su patrimonio, el hecho de que solo declarara el valor del 50% del vehículo no afectó el recaudo porque su cónyuge declaró el valor faltante y la cuenta por cobrar fue incluida en la declaración de corrección.



Alegatos de conclusión

El demandante y la DIAN reiteraron lo expuesto en la apelación y en la oposición a la demanda, respectivamente.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada porque *i)* el pago inicial por \$280.000.000 corresponde a un derecho patrimonial del demandante y no hace parte del contrato de leasing, de tal modo que hace parte del precio del inmueble; *ii)* no se cumplen los requisitos para aplicar el artículo 127-1 del Estatuto Tributario porque el valor objeto de debate no corresponde a un pago por arrendamiento operativo; *iii)* el actor estaba obligado a reflejar en su declaración la cuenta por cobrar con Todollantas; *iv)* no es admisible la justificación de que la esposa del contribuyente declaró el 50% del valor del vehículo Hyundai modelo 2008; *v)* se cumplen los supuestos para imponer la sanción por inexactitud, la cual fue reducida por el Tribunal en virtud del principio de favorabilidad; y *vi)* la base para determinar la sanción por extemporaneidad fue la correcta.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Sobre la manifestación de impedimento.

La consejera Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó estar impedida para participar en la expedición de esta sentencia porque, con base en el numeral 2° del artículo 141 del Código General del Proceso, informó que conoció del proceso de la referencia durante la primera instancia como magistrada del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A⁴.

En efecto, la Sala observa que, la hoy consejera Stella Jeannette Carvajal Basto, suscribió el auto admisorio de la demanda del 14 de enero de 2016⁵, por lo que se declarará fundado su impedimento y, en consecuencia, se procederá a proferir la sentencia sin su participación.

2. Cuestión previa.

Teniendo en cuenta que no existe quórum decisorio, se nombró a la doctora Lucy Cruz de Quiñones, mediante sorteo realizado, como conjuez en esta decisión.

3. Delimitación del problema jurídico.

La Sala advierte que el recurrente propuso un nuevo cargo de nulidad, que no fue planteado en la demanda, que consiste en que no procede la determinación de la renta por comparación patrimonial confrontando el patrimonio declarado por el contribuyente con el determinado oficialmente. Al respecto, se destaca que el apelante no alegó que haya propuesto este cargo de nulidad en la demanda, sino que se limitó a afirmar que, si el Tribunal detectó una actuación irregular de la DIAN, debió declarar la nulidad de los actos administrativos acusados. Sin embargo, como

⁴ SAMAI. Índice 13.

⁵ Expediente físico. Cuaderno 1. Folio 108.



lo señaló el *a quo*, este punto no puede ser objeto de análisis en aplicación del principio de justicia rogada⁶.

De otro lado, se observa que el demandante no planteó motivo de inconformidad con relación a la procedencia de la adición al patrimonio del valor de un vehículo y de una cuenta por cobrar. Se destaca que en el recurso de apelación asegura que la omisión de dichos valores en la declaración inicial fue justificada y que se incluyó en la declaración de corrección, pero únicamente para sustentar que no procede la sanción por inexactitud porque existió una diferencia de criterios. En consecuencia, en aplicación del principio de congruencia previsto en los artículos 320 y 328 del Código General del Proceso, la Sala no verificará si procedía la adición patrimonial por estos conceptos, pero si estudiará la existencia de una diferencia de criterios y la posible exoneración de la sanción por inexactitud.

Así mismo, aunque en el título del último cargo de la apelación el actor afirmó que formularía motivos de inconformidad con relación a la sanción por extemporaneidad, se evidencia que en realidad no lo hizo, por este motivo, en virtud del principio de congruencia, tampoco se examinará este aspecto. Además, debe precisarse que la DIAN no apeló este punto a pesar de que el Tribunal consideró que la base para la determinación de la sanción por extemporaneidad no podía ser modificada por la Administración Tributaria con ocasión del impuesto liquidado oficialmente y que el renglón de sanciones lo estableció en la suma de \$108.107.000 que corresponde a la sanción por inexactitud aplicando el principio de favorabilidad, \$104.514.000 y a la sanción por corrección declarada \$3.593.000, por esto con independencia de la decisión que acá se toma la sanción por extemporaneidad no puede ser objeto de pronunciamiento en esta sede en acatamiento de los citados artículos 320 y 328 del Código General del Proceso.

Hechas estas precisiones, corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412014000166 del 17 de junio de 2014 y de la Resolución Nro. 005965 del 24 de junio de 2015, actos proferidos por la DIAN para determinar oficialmente el impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de Carlos Eduardo Borrero Flórez por el año gravable 2010.

4. Sobre la adición del patrimonio bruto del valor de un inmueble objeto de un contrato de leasing habitacional.

El recurrente sostuvo que no estaba obligado a declarar en su patrimonio el valor de \$280.000.000 porque: *i)* el numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario dispone que el locatario no debe declarar suma alguna por concepto del bien objeto de un leasing operativo; *ii)* el Banco Davivienda S.A. era el propietario de la totalidad del inmueble para el periodo fiscalizado; *iii)* el valor adicionado por la DIAN corresponde a la cuota inicial del contrato de leasing, lo que está demostrado con la carta de aprobación del negocio jurídico expedida por la entidad financiera; *iv)* no tiene derechos patrimoniales sobre el inmueble porque cedió su posición y los derechos derivados del posterior contrato de compraventa al Banco Davivienda

⁶ En este sentido ver: *i)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2010-00008-03 (21636). Sentencia del 11 de julio de 2019. CP: Milton Chaves García; *ii)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2015-00778-01 (23331). Sentencia del 16 de octubre de 2019. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez; y *iii)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Proceso: 25000-23-37-000-2014-01133-01 (23923). Sentencia del 12 de agosto de 2021. CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



S.A.; y v) el pago efectivamente realizado fue de \$180.000.000 debido a que la sociedad vendedora le otorgó un descuento de \$100'000.000.

Por su parte, el Tribunal y la DIAN consideraron que en este caso no es aplicable el numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario porque el pago fue realizado antes de la celebración del contrato de leasing y con recursos propios del contribuyente. Por lo anterior, concluyeron que el actor tiene un derecho apreciable en dinero que debió declarar como integrante de su patrimonio. De otro lado, afirmaron que no está probado que el pago efectivo haya sido de \$180'000.000.

Para decidir este punto de la apelación, se debe tener presente que el numeral 1° del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1111 de 2006 (vigente para el periodo fiscalizado), disponía lo siguiente:

«Artículo 127-1. Contratos de leasing. Los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra, que se celebren a partir del 1°. de enero de 1996, se regirán 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 regirá por lo previsto en el siguiente numeral.

(...)

5.

(...)

Parágrafo 3°. Únicamente tendrán derecho al tratamiento previsto en el numeral 1° 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 mediana empresa del artículo 2° 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» (subraya la Sala).

En concordancia, el artículo 2 de la Ley 905 de 2004 estableció que se considera mediana empresa aquella que tiene «Activos totales por valor entre quinientos uno (501) y menos de cinco mil (5.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes». No obstante, este límite fue ajustado por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006, por lo que para la época de los hechos de la demanda el límite previsto por la norma es de 100.000 a 610.000 UVT.

Entonces, conforme con las normas expuestas, para el periodo gravable 2010, el numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, según el cual el arrendatario de un leasing operativo no debe registrar en su activo o su pasivo suma alguna por concepto del bien, es aplicable siempre y cuando: i) el arrendatario tenga activos totales a 31 de diciembre del año anterior que no superen el valor de 610.000 UVT⁷ y ii) el contrato de leasing tenga por objeto un inmueble y se pacte por un plazo igual o superior a 60 meses, entre otros posibles supuestos.

⁷ Para el año 2010, 1 UVT equivalía a \$24.555, según lo estableció la Resolución Nro. 012115 proferida por la DIAN el 10 de noviembre de 2009.



Ahora bien, teniendo esto presente, la Sala observa que en el expediente obran las siguientes pruebas:

- Carta enviada por el Banco Davivienda S.A. al demandante del 24 de agosto de 2010, en la que le informa que aprobó la solicitud de leasing habitacional e indicó que el valor de la venta del inmueble es de \$550'000.000, que el valor a financiar es de \$270'000.000 y señala un «Canon inicial: \$280.000.000»⁸.
- Cesión de promesa de compraventa con sello de reconocimiento y presentación personal ante la Notaría Sexta de Bogotá del 13 de septiembre de 2010, suscrito por el demandante como cedente, el representante del Banco Davivienda S.A. como cesionario y el representante legal de la sociedad BYM S.A. en señal de aceptación de la cesión. Se destaca que en este documento se realizaron las siguientes declaraciones:

«EL CEDENTE declara que realizan la presente CESIÓN por razón del contrato de Leasing Habitacional que suscribirán con DAVIVIENDA, para permitir de esa manera que DAVIVIENDA se convierta en la propietaria del inmueble y pueda celebrar con LOS EL CEDENTE (sic), futuros locatarios, el contrato de Leasing Habitacional.

(...)

LA PROMITENTE VENDEDORA declara que ha recibido del CEDENTE, a entera satisfacción, la suma de (280.000.000.00), correspondiente a la cuota inicial»⁹ (subraya la Sala).

- Escritura Pública de compraventa Nro. 4875 del 13 de septiembre de 2010 otorgada en la Notaría Sexta de Bogotá sobre el bien inmueble identificado con la Matrícula Inmobiliaria Nro. 50N-20570379, en cuya parte considerativa del negocio jurídico consta que se identifica como «**LA VENDEDORA**» a la sociedad BYM S.A. y como «**EL COMPRADOR**» al Banco Davivienda S.A. Además, en la cláusula tercera, las partes estipularon lo siguiente:

*«**TERCERA: PRECIO Y FORMA DE PAGO:** El precio del inmuebles (sic) 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 este se encuentra libre de todo gravamen, embargo, limitación al dominio, etc. Y que el **BANCO DAVIVIENDA S.A.**, es el nuevo propietario del mismo.*

(...)¹⁰ (subraya la Sala).

- Certificado de tradición del predio con Matrícula Inmobiliaria Nro. 50N-20570379 expedido el 8 de julio de 2013, que en la Anotación Nro. 4 identifica como único propietario al Banco Davivienda S.A. conforme con la Escritura Pública Nro. 4875 del 13 de septiembre de 2010¹¹.

⁸ Expediente físico. Cuaderno 1. Folio 173.

⁹ Expediente físico. Anexo 1. Folios 115 a 116.

¹⁰ Expediente físico. Anexo 1. Folio 85.

¹¹ Expediente físico. Anexo 1. Folios 99 a 100.



- Contrato de Leasing Nro. 06000007000452237 suscrito por el demandante y por el representante del Banco Davivienda S.A. el 15 de octubre de 2010. En la cláusula tercera, entre otros conceptos, este documento define «**CANON INICIAL**» como el «*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*»¹². Además, la cláusula vigésima sexta reguló el procedimiento para la devolución del canon inicial y de los saldos amortizados al precio de la opción de adquisición del inmueble ante la terminación del contrato de leasing, cuando a ello haya lugar.
- La Liquidación Oficial Nro. 322412014000166 proferida por la DIAN el 17 de junio de 2014, en la que consta que la glosa de la DIAN se fundamentó en que «*(...) se tiene que la parte del activo y el pasivo que no se registra, corresponde al valor del contrato de leasing habitacional (\$270.000.000) pero el valor de \$280.000.000 se debe declarar dentro del patrimonio por corresponder a "recursos propios" del contribuyente investigado, tal como quedó expuesto*»¹³.
- La Resolución Nro. 005965 del 24 de junio de 2015, que decidió el recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente, en el que la DIAN sostuvo que «*(...) lo que ocurrió en este caso es que los "hechos" reflejan que tal cifra fue pagada a satisfacción del vendedor por el contribuyente para adquirir una parte del inmueble de modo que es propietario en esa parte del bien y por tanto forma parte del activo y de su patrimonio, puesto que únicamente sobre el valor restante que no es objeto de discusión como es \$270.000.000 es que se convino el leasing habitacional*»¹⁴.
- Certificado suscrito por Eduardo Borrero Pulido como liquidador de la sociedad PROMOTORA Y CONSTRUCTORA BORRERO & MUÑOZ (Liquidada) en el que certifica que el inmueble objeto del contrato de promesa de compraventa «*tenía un precio de venta inicial de \$550'000.000, a esa cifra se le aplicó un descuento de CIENTO MILLONES DE PESOS (\$100.000.000), por tanto, el precio final de venta fue de CUATROCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$450'000.000)*»¹⁵.
- En la audiencia de pruebas celebrada el 3 de agosto de 2017, rindió testimonio Daniel Nicolás Borrero Flórez, quien informó ser el hermano del demandante y sostuvo que «*(...) como ha sido política de mi padre darnos, enseñarnos, pero no regalarnos nada, dentro de ese inmueble mi padre le otorgó a mi hermano un descuento sobre el valor comercial inicial del inmueble*»¹⁶. Además, ante la consulta sobre el valor del descuento, señaló que «*exactamente no, pero está aproximadamente entre los cien y los ciento cincuenta millones de pesos, si mal no recuerdo*»¹⁷.

Las pruebas que fueron relacionadas demuestran que, aunque el contrato de leasing no señaló expresamente que el pago de \$280'000.000 se tendría como canon inicial, el análisis de la carta de aceptación, de la cesión de la promesa de compraventa y de la escritura pública de compraventa permiten concluir lo contrario.

En efecto, la carta del 24 de agosto de 2010 indica que el Banco Davivienda S.A. aprobó el leasing habitacional teniendo como canon inicial el valor de \$280'000.000. Esto demuestra que las partes de este negocio jurídico acordaron que dicho pago

¹² Expediente físico. Cuaderno 1. Folio 93.

¹³ Expediente físico. Cuaderno 1. Folio 59.

¹⁴ Expediente físico. Cuaderno 1. Folio 31 reverso.

¹⁵ Expediente físico. Cuaderno 1. Folio 103.

¹⁶ Expediente físico. Cuaderno 1. CD visible a folio 243. Grabación de la audiencia de pruebas. Minuto 28:50 y siguientes.

¹⁷ *Ibidem*. Minuto 29:11 y siguiente:



se tendría como realizado en ejecución del leasing habitacional, concretamente como canon inicial, aunque fue previo a su celebración.

Esta afirmación se refuerza en que el documento de cesión de la promesa de compraventa dejó constancia expresa de que su suscripción se hacía «por razón» del contrato de leasing habitacional que sería celebrado posteriormente. Así las cosas, la cesión de la promesa de compraventa y el contrato de leasing están coligados por voluntad de las partes, lo que confirma que el pago realizado por el actor de \$280'000.000 fue tenido como canon inicial del contrato de leasing.

Lo anterior explica que el contrato de leasing definiera el canon inicial como el pago realizado por el locatario al Banco Davivienda S.A. como abono directo a capital y regulara el procedimiento de su devolución en caso de que el locatario no ejerciera la opción de compra del inmueble. Así las cosas, las cláusulas del contrato que establecieron estos aspectos fueron pactadas con el propósito de regular la situación jurídica de las partes ante el escenario que el locatario no ejerza su opción de compra y la entidad financiera deba devolver lo pagado por concepto de canon inicial.

Ahora bien, como fue expuesto, la liquidación oficial de revisión no discutió que el actor cumplía los requisitos para que le fuera aplicado el numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, pues incluso la liquidación oficial reconoció que dicha norma es aplicable frente al valor financiado mediante el contrato de leasing, de \$270.000.000. En realidad, esta glosa se fundamentó en que el pago de \$280.000.000 no estaba amparado por el contrato de leasing celebrado por el actor con el Banco Davivienda S.A. porque se realizó con recursos propios, afirmación que se demostró errónea.

De otro lado, la resolución que decidió la reconsideración aseguró que el locatario era propietario de parte del inmueble con ocasión del pago de la cuota inicial de \$280.000.000. Empero, el actor no celebró el contrato de compraventa del inmueble, por lo que en realidad nunca fue propietario de una parte de él, hecho que se puede constatar con el certificado de tradición del predio que obra en el expediente. Así mismo, se reitera que cualquier derecho adquirido por el demandante por la realización de ese pago al promitente vendedor fue trasladado al Banco Davivienda S.A. con la cesión del contrato de promesa de compraventa, y, además, fue tenido como pago del canon inicial del contrato de leasing habitacional. En consecuencia, no es correcto afirmar que el actor fue propietario, en todo o en parte, del inmueble, ni antes ni después de la celebración del contrato de leasing habitacional.

Debido a lo anterior, le asiste la razón al demandante cuando afirma que, en aplicación del numeral 1 del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, no estaba obligado a declarar suma alguna por concepto del bien en leasing, de tal modo que este cargo de la apelación prospera.

Lo expuesto es suficiente para modificar el restablecimiento del derecho dispuesto en la sentencia de primera instancia, de tal modo que no serán analizados los demás argumentos de la apelación relacionados con el precio realmente pagado por concepto de cuota inicial.

5. Sobre la procedencia de la sanción por inexactitud.

El recurrente indicó que se desconoció el principio de legalidad porque no incurrió en la conducta sancionable fijada por el legislador. Además, afirmó que no procede



la imposición de la sanción por inexactitud porque existe una diferencia de criterios y no se cumple con el principio de lesividad debido a que *i)* no estaba obligado a declarar en su patrimonio ningún valor relacionado con el inmueble objeto del contrato de leasing habitacional, *ii)* el incremento del valor del vehículo Hyundai fue debidamente justificado y *iii)* la declaración de corrección ya había incluido el valor de la cuenta por cobrar a Todollantas.

Respecto del leasing habitacional, según se concluyó en el acápite anterior, es cierto que el actor no tenía la obligación de declarar en su patrimonio ningún valor por concepto del bien en leasing. Así las cosas, es necesario excluir este concepto para liquidar el impuesto a cargo del actor por el sistema de comparación patrimonial, lo que a su vez incide en la sanción por inexactitud.

Ahora bien, la Sala pone de presente sobre los demás conceptos que *«la renta por comparación patrimonial es una presunción respecto de la omisión de rentas capitalizadas que no han sido declaradas y, por tanto, constituye una herramienta contra la evasión del tributo»*¹⁸. Así las cosas, no es correcto afirmar que en este caso no se incurrió en la infracción prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario porque, a raíz de la adición de renta por comparación patrimonial, operó una presunción de omisión de ingresos y, como consecuencia, se determinó un mayor valor a pagar por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios.

En cuanto a la adición del valor del vehículo Hyundai y de la cuenta por cobrar a Todollantas, se observa que la apelación no señala en qué consistió la supuesta diferencia de criterios, sino que se limitó a indicar que no incurrió en la infracción prevista por el legislador porque adicionó dichos valores a la declaración de corrección y porque la cónyuge del contribuyente declaró el 50% del valor del vehículo. En consecuencia, en este caso no se desconocieron los principios de legalidad ni de lesividad invocados por el apelante, ni se configuró una diferencia de criterios.

Por lo expuesto, este cargo de la apelación prospera solo parcialmente.

6. Restablecimiento del derecho precedente.

Debido a que se demostró que no procede la adición al patrimonio bruto del actor del valor pagado por concepto de canon inicial del leasing habitacional, la Sala liquidará de nuevo el impuesto sobre la renta y complementarios a cargo del actor mediante el sistema de comparación patrimonial, que se reitera no fue objeto de cuestionamiento, así como calcular nuevamente la sanción por inexactitud, con el fin de determinar el restablecimiento del derecho precedente para este caso.

Para estos efectos, se tendrá en cuenta que el Tribunal redujo la tarifa de la sanción por inexactitud del 160% al 100% de la diferencia entre el impuesto a cargo declarado y el determinado oficialmente, en aplicación del principio de favorabilidad.

Entonces, atendiendo la información contenida en los actos acusados que no fue objeto de controversia o que no fue demostrada su nulidad, esta Corporación procede a realizar la siguiente liquidación:

¹⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2013-01021-01 (22886). Sentencia del 17 de septiembre de 2020. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.



Concepto	Declaración de corrección	Liquidación DIAN	Liquidación Tribunal	Liquidación Consejo de Estado
Total patrimonio bruto	237.442.000	507.230.000	507.230.000	227.230.000
Deudas	14.405.000	14.405.000	14.405.000	14.405.000
Total patrimonio líquido	223.037.000	492.825.000	492.825.000	212.825.000
Salario y demás pagos laborales	0	0	0	0
Ingreso por honorarios, comisiones y servicios	144.882.000	144.882.000	144.882.000	144.882.000
Intereses y rendimientos financieros	0	0	0	0
Otros ingresos	0	0	0	0
Total ingresos recibidos	144.882.000	144.882.000	144.882.000	144.882.000
Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	0	0	0	0
Total ingresos netos	144.882.000	144.882.000	144.882.000	144.882.000
Deducción inversión en activos fijos	0	0	0	0
Total costos y deducciones	34.469.000	34.469.000	34.469.000	34.469.000
Renta líquida del ejercicio	110.413.000	110.413.000	110.413.000	110.413.000
Pérdida líquida	0	0	0	0
Compensación por exceso de renta presunta	0	0	0	0
Renta líquida	110.413.000	110.413.000	110.413.000	110.413.000
Renta presuntiva	2.176.000	2.176.000	2.176.000	2.176.000
Rentas exentas	0	0	0	0
Rentas gravables	0	316.709.000	316.709.000	36.709.000
Renta líquida gravable	110.413.000	427.122.000	427.122.000	147.122.000
Impuesto sobre la renta gravable	22.563.000	127.077.000	127.077.000	34.677.000
Descuentos tributarios	0	0	0	0
Total impuesto a cargo	22.563.000	127.077.000	127.077.000	34.677.000
Anticipo por el año gravable	0	0	0	0
Saldo a favor sin solicitar	0	0	0	0
Total retenciones año gravable	14.580.000	14.580.000	14.580.000	14.580.000
Saldo a pagar por impuesto	7.983.000	112.497.000	112.497.000	20.097.000
Sanciones	3.593.000	210.189.000	108.107.000	15.707.000
Total saldo a pagar	11.576.000	322.686.000	220.604.000	35.804.000

Para la anterior liquidación se tuvo en cuenta el siguiente cálculo de la sanción por inexactitud:

Concepto	Valor
Saldo a pagar por impuesto declarado	7.983.000
Saldo a pagar por impuesto determinado	20.097.000
Base de la sanción	12.114.000
Porcentaje aplicable (favorabilidad)	100%
Total de la sanción por inexactitud	12.114.000

7. Sobre la condena en costas.

No se impondrá condena en costas porque no fue demostrada su causación, tal como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

8. Conclusión.

Debido a que prosperó parcialmente la apelación, la Sala confirmará el numeral primero de la sentencia apelada, que ordenó la nulidad parcial de los actos acusados, pero modificará el restablecimiento del derecho ordenado por el Tribunal en el sentido de tener como impuesto a cargo del demandante de \$20.097.000, como sanción por inexactitud el valor de \$12.114.000 y como sanción \$3.593.000 que fue la declarada por el demandante, para un total de \$35.804.000; según la



liquidación contenida en la parte resolutive de esta providencia. Además, no habrá condena en costas.

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

FALLA

1. **Declarar fundado** el impedimento manifestado por la consejera Stella Jeannette Carvajal Basto.
2. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, el 13 de mayo de 2020, el cual quedará así:
«SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, tener como impuesto a cargo del demandante y por sanciones lo determinado en la liquidación contenida en la parte motiva de esta providencia»
3. **Confirmar** en lo demás la sentencia de primera instancia.
4. Sin condena en costas.
5. **Reconocer** al abogado Alejandro Carvajal Morales como apoderado de la DIAN, en los términos y para los efectos contenidos en el poder que obra a índice 23 de SAMAI.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cumplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
LUCY CRUZ DE QUIÑONES
Conjuez
Aclaro el voto