



PARTICIPACIONES Y DIVIDENDOS DE LOS SOCIOS – Definición / SON INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA NI GANANCIA OCASIONAL LOS DIVIDENDOS Y LAS PARTICIPACIONES DE LOS SOCIOS, ACCIONISTAS, COMUNEROS, ASOCIADOS, SUSCRIPTORES Y SIMILARES QUE HAYAN SIDO DECLARADOS POR LA SOCIEDAD – Finalidad / PRUEBA DE CERTIFICADO DE LA REVISORA FISCAL – No estimada como plena prueba / PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES – Requisitos / RECHAZO DE DEDUCCIONES – Configuración

Las participaciones y dividendos son las utilidades que reciben los socios, asociados, copartícipes o comuneros de las sociedades limitadas o asimiladas, o los accionistas de sociedades anónimas o asimiladas, de acuerdo con sus aportes o acciones, si en el contrato no se ha previsto válidamente otra cosa. Ahora bien, de conformidad con el artículo 48 del E.T. vigente para el momento de los hechos, (...) son ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional los dividendos y las participaciones obtenidas por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares que hayan sido declarados por la sociedad, es decir, sobre los que ya haya recaído el impuesto. Lo anterior, por cuanto la finalidad perseguida por el artículo 48 del Estatuto Tributario es la de evitar la doble tributación del impuesto sobre la renta entre las sociedades y los asociados. Así, cuando los ingresos que percibe la sociedad están sometidos al impuesto y las utilidades corresponden fiscalmente a rentas gravadas, los dividendos pagados con cargo a dichas utilidades son ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional para los socios. (...) La Sala advierte que estas pruebas no dan certeza de que las utilidades hayan sido declaradas por parte de la sociedad Ingeniería y Servicios Petroleros Ltda., para efectos de establecer que los ingresos percibidos por el demandante en su calidad de socio, no son constitutivos de renta ni ganancia ocasional de conformidad con lo previsto en el artículo 48 del E.T. En el presente caso, la Sala observa que el certificado de la revisora fiscal no hace referencia en forma detallada y directa a la fuente de información y tampoco da cuenta de que las utilidades pagadas a título de participaciones, hayan sido recibidas por el señor Alba Correa como un ingreso no constitutivo de renta, razón por la cual la prueba no debe ser estimada. Así, en el caso concreto, el certificado de la revisora fiscal no puede tenerse como plena prueba porque los hechos que allí se certifican no justifican y tampoco demuestran que efectivamente las utilidades fueron declaradas por la empresa. (...) Para la procedencia de las deducciones, el artículo 107 del Estatuto Tributario dispone que *“son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.”* La norma también prevé que *“la necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes”*. Por su parte, el artículo 771-2 del E.T. prevé que para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, se requiere de la presentación de factura con el cumplimiento de los requisitos de ley (artículos 617 y 618 del mismo estatuto). Así mismo, tal artículo consagra que en los casos en los que no se esté obligado a facturar, el documento equivalente que demuestre la transacción que da lugar al costo, deducción o impuesto descontable debe observar los requisitos establecidos por el Gobierno Nacional. (...) En este caso, la prueba aportada no cumple los requisitos idóneos para demostrar los hechos que se pretenden probar, puesto que el valor registrado



en dicha declaración juramentada por las transacciones a las que alude el demandante (\$28.156.000) es inferior al solicitado como deducción en la liquidación privada de renta del año 2009 a cargo del contribuyente (\$38.156.000). En consecuencia, este documento no cumple con todos los requisitos exigidos para tenerse como plena prueba para efectos del reconocimiento de la deducción alegada, pues en este no se identifica plenamente la fecha de la operación y la descripción de los bienes o servicios con relación al valor de cada transacción, en armonía con lo declarado por el contribuyente, entre otros, hechos que deben ser identificados en el documento equivalente. Además, como no se demuestra la realidad de la operación económica tampoco se prueba que este gasto cumpla con los presupuestos del artículo 107 del E.T. En consecuencia, la actuación administrativa atinente a las deducciones se ajusta a las normas que regulan la materia. Por lo tanto, no prospera el recurso de apelación de la parte demandante.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 48 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 107 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 617 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 618

SANCIÓN POR INEXACTITUD – Configuración / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN MATERIA SANCIONATORIA - Aplicación

La sanción por inexactitud impuesta a la actora procede por cuanto en la declaración de renta del año gravable 2009 se omitió ingresos y se incluyeron deducciones inexistentes. Sin embargo, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, equivalente al 160%, procede la reliquidación de la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100%

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 647 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 287 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 288

CONDENA EN COSTAS – Improcedencia por falta de pruebas de su causación

En relación con la condena en costas en segunda instancia, la Sala no condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CGP) – ARTÍCULO 365 NUMERAL 8 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA



Bogotá D.C., tres (3) de julio de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 25000-23-37-000-2015-00397-01(23030)

Actor: ARTURO HERNANDO ALBA CORREA

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 9 de febrero de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas a la parte vencida¹.

ANTECEDENTES

El 4 de mayo de 2010, ARTURO HERNANDO ALBA CORREA presentó la declaración de renta por el año gravable 2009, en la que líquido²:

Deudas	\$215.000.000
Intereses y rendimientos financieros	\$22.339.000
Ingresos no constitutivos de renta un ganancia ocasional	\$0
Deducción por activos fijos	\$0
Otros costos y deducciones	\$153.200.000
Renta líquida gravable	\$35.202.000
Total Impuesto a cargo	\$1.765.000
Total retenciones	\$1.564.000
Total a pagar	\$201.000

Mediante Requerimiento Especial 322392012000248 del 3 de agosto de 2012³, la DIAN propuso la modificación de la declaración privada determinando un saldo a pagar de \$229.381.000.

Con ocasión del requerimiento especial, el contribuyente presentó declaración de corrección el día 19 de octubre de 2012⁴. Sin embargo, la DIAN mediante Liquidación Oficial de Revisión 322412013000254 del 29 de abril de 2013⁵, sostuvo que la corrección no tuvo en cuenta las modificaciones propuestas en el requerimiento especial, por tal razón no se incorpora al presente proceso y se da por no válida.

En consecuencia, a través de la liquidación oficial de revisión se modificó la declaración privada, en los siguientes términos:

Deudas	\$21.460.000
Intereses y rendimientos	\$27.463.000

¹ Folios 157 a 168 c. p.

² Folio 2 c. p.

³ Folios 7 a 18 c. p.

⁴ Folios 122 c. a.

⁵ Folios 24 a 38 c. p.



financieros	
Ingresos no constitutivos de renta un ganancia ocasional	\$1.631.000
Deducción por activos fijos	\$47.194.000
Otros costos y deducciones	\$3.027.000
Renta líquida gravable	\$141.674.000
Total Impuesto a cargo	\$33.326.000
Total retenciones	\$1.922.000
Saldo a pagar por impuesto	\$31.404.000
Sanciones	\$113.282.000
Total saldo a pagar	\$144.686.000

Previa interposición del recurso de reconsideración contra el acto anterior⁶, la Administración profirió la Resolución No. 900.043 del 21 de mayo de 2014⁷, que modificó el acto recurrido, en el sentido de determinar como ingreso no constitutivo de renta y ganancia ocasional la suma de \$10.433.000, ingresos netos por \$183.093.000, renta líquida gravable por \$132.872.000, impuesto a cargo por \$30.421.000, menos retenciones por \$1.922.000. En consecuencia, estableció un total saldo a pagar por impuesto de \$28.499.000, más sanciones por \$108.634.000, para un total a pagar de \$137.133.000.

DEMANDA

ARTURO HERNANDO ALBA CORREA en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del C.P.A.C.A., formuló las siguientes pretensiones⁸:

“PRIMERA: Se declare la **NULIDAD TOTAL** de la Resolución No. 900.043 expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Seccional Cundinamarca, el día 21 de mayo de 2014, y por ende se declare la nulidad total de la resolución No. 322412013000254 del 29 de abril de 2014 (sic).

SEGUNDO: Que se ordene a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, modificar el monto de la liquidación oficial No. 322412013000254, y fijar como monto total a pagar por parte del señor ARTURO HERNANDO ALBA CORREA, la suma de VEINTIÚN MILLONES CUATROCIENTOS OCHO MIL PESOS MCTE (\$21.408.000) de acuerdo con el proyecto de corrección de declaración anexa al escrito o recurso de reconsideración de junio 24 de 2013 por concepto del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2009, ya que en la liquidación oficial no fueron aceptadas deducciones por concepto de dividendos aclarados por la revisora fiscal de ISP anexo al presente escrito, honorarios, administración y reparaciones locativas, las cuales son EXPENSAS NECESARIAS, con relación de causalidad, proporcionales y necesarias, según el artículo 107 del Estatuto Tributario.

TERCERO: Que se restablezca el derecho de mi poderdante, mediante la corrección o modificación de las resoluciones citadas en los numerales anteriores”.

⁶ Folios 39 y 40 c. p.

⁷ Folios 50 a 57 c. p.

⁸ Folio 3 c. p.



El demandante invocó como normas violadas los artículos 2, 6, 13, 29, 83, 95, 121 y 363 de la Constitución Política de Colombia, 193 de la Ley 1607 de 2012, 18, 27 y 32 del Código Civil y 3 del CPACA.

Como concepto de la violación, expuso, en síntesis, lo siguiente:

Sostuvo que la suma de \$36.480.000 que recibió de la firma de Ingeniería y Servicios Petroleros no constituye renta ni ganancia ocasional de conformidad con el artículo 48 del E.T. Lo anterior, debido a que ese ingreso lo obtuvo en su calidad de socio y a título de participación en utilidades, que fueron relacionadas en medios magnéticos, en el certificado del revisor fiscal y en la declaración de renta de la sociedad.

Las deducciones registradas en la declaración privada constituyen expensas necesarias de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 107 del E.T. Los gastos que se relacionaron en este renglón fueron los siguientes:

1. La suma de \$9.600.000, pagada al señor Julio Alberto Páez Fernández, por concepto de honorarios profesionales por servicios relacionados con peritajes y avalúos para la compra de inmuebles. Monto que fue declarado por el citado beneficiario según consta en la declaración de renta del mismo.
2. Al señor Luis Felipe Castañeda González, se le pagó la suma de \$12.000.000, por concepto de asistencia y gestión administrativa, en relación con la actividad económica del contribuyente, y la suma de \$26.156.000, por concepto de administración, mantenimiento, compra de materiales y reparaciones locativas en inmuebles de propiedad del demandante. Se anexa declaración juramentada ante la Notaría 17 del Círculo de Bogotá.

Finalmente, manifestó que los señores Julio Alberto Páez Fernández y Luis Felipe Castañeda González, pertenecen al régimen simplificado del IVA, por lo tanto, no están obligados a expedir facturas, según lo establecido en el artículo 616-2 del E.T. y el literal c) del artículo 2 del Decreto 1001 del 8 de abril de 1997.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA⁹

La DIAN propuso la excepción de inepta demanda, porque a su juicio, en el concepto de la violación no se controvertió la legalidad de los actos demandados. Además, los argumentos expuestos no se relacionan con las normas que sirvieron de soporte para la expedición de esos actos.

Así mismo, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

Sostuvo que el certificado del revisor fiscal no cumple con los requisitos exigidos en el artículo 777 del E.T. para tenerse como plena prueba en relación con la suma de \$36.480.000, correspondiente a ingresos por concepto de participaciones como socio de la firma Ingeniería y Servicios Petroleros Ltda.

⁹ Folios 98 a 105 c. p.



Lo anterior, por cuanto el certificado del revisor fiscal no da certeza de si los dividendos y participaciones corresponden a utilidades que hayan sido declaradas por la sociedad de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 del E.T.

Indicó que la renta líquida de \$243.308.000 reportada en la declaración de renta del año 2009 por la sociedad Ingeniería y Servicios Petroleros Ltda, difiere a la utilidad indicada en la certificación del revisor fiscal por la suma de \$800.000.000, máxime si se tiene en cuenta que por lo general la utilidad fiscal es mayor que la contable.

Además, en dicho certificado no se señala que la contabilidad es llevada en debida forma y de acuerdo con las prescripciones legales.

De otra parte, el artículo 786 del E.T. indica que los ingresos no constitutivos de renta deben ser probados por quien alega tener tal exención, por lo tanto, el hecho de afirmarlo no es suficiente, pues el contribuyente está obligado a demostrar las circunstancias que hacen que ese ingreso no sea constitutivo de renta.

Señaló que el demandante no allegó las facturas correspondientes para demostrar que las deducciones registradas por las sumas de \$9.600.000 y \$38.156.000, tienen relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta.

Finalmente, señaló que del cruce de información con terceros, se evidenció que el demandante incurrió en las conductas sancionables de los artículos 651 y 647 del E.T.

AUDIENCIA INICIAL

El 27 de junio de 2016 se llevó a cabo la audiencia inicial¹⁰, en la que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca decidió que no prospera la excepción de inepta demanda, porque si bien es cierto que el actor no desarrolló la argumentación tendiente a demostrar la manera en que la DIAN violó las normas que considera transgredidas, también lo es que dentro de los hechos de la demanda se encuentran algunas expresiones que habría que tomar como explicación del concepto de la violación, pese a que ello no corresponde a la estructura que debe cumplir una demanda.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 9 de febrero de 2017¹¹, resolvió negar las pretensiones de la demanda. Las razones fueron las siguientes:

Del reconocimiento de los ingresos no constitutivos de renta

¹⁰ Folios 133 a 152 c. p.

¹¹ Folios 157 a 168 c. p.



El demandante con el propósito de demostrar que no constituye renta la suma de \$36.480.000, percibida a título de participación respecto del año 2009 en las utilidades de la empresa Ingeniería y Servicios Petroleros de la cual es socio, allegó la certificación suscrita por la revisora fiscal de la sociedad y la certificación del gerente de la misma empresa.

Dichas certificaciones no cumplen con lo dispuesto en el artículo 48 del E.T., toda vez que en ellas no se puede inferir que las participaciones canceladas correspondan a utilidades que previamente fueron declaradas por la sociedad. Además, como dice la DIAN, en la declaración de renta de la empresa Ingeniería y Servicios Petroleros, únicamente se reporta una renta líquida de \$243.308.000, siendo que la utilidad indicada en las certificaciones es por \$800.000.000.

Por lo anterior, no prospera el cargo.

Gastos como deducciones a título de expensas necesarias proporcionales y relaciones con la actividad productora de renta

Para el reconocimiento de unos gastos como deducibles, se requiere que el contribuyente demuestre la incidencia que estos tienen en la actividad productora de renta.

El demandante aportó copia de la declaración de renta del año gravable 2009 del señor Julio Alberto Páez Fernández, sin embargo, con este documento no es posible constatar la existencia del gasto por la suma de \$9.600.000, y mucho menos la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad entre ese gasto y la actividad productora de renta.

Así mismo, la declaración juramentada del señor Luis Felipe Castañeda González, en la que hace constar el pago de \$12.000.000, por concepto de asistencia y gestión administrativa y de \$26.156.000, por concepto de administración, mantenimiento, compra de materiales y reparaciones locativas de inmuebles de propiedad del actor, no es la prueba idónea para demostrar la existencia de la deducción alegada.

De igual manera, si en gracia de discusión se tuviera en cuenta la declaración juramentada, el valor allí registrado es inferior al solicitado por el actor como deducción.

Por lo tanto, no prospera el cargo.

Violación al derecho al debido proceso

La Administración garantizó el debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente, toda vez que notificó cada una de las actuaciones administrativas y le concedió los términos legales para que se pronunciara en cada una de las etapas.

RECURSO DE APELACIÓN



La **parte demandante** presentó recurso de apelación contra la anterior decisión con fundamento en los siguientes argumentos¹²:

De acuerdo con el artículo 48 del E.T. los dividendos y participaciones percibidos por los socios no constituyen renta ni ganancia ocasional. Para esos efectos, se requiere que los dividendos hayan sido declarados en cabeza de la sociedad.

Sostuvo que los dividendos pagados al señor Arturo Hernando Alba Correa corresponden a utilidades de la empresa Ingeniería y Servicios Petroleros Ltda., los cuales fueron declarados por dicha sociedad en el año gravable 2009. En esa medida, manifestó que no es relevante que la renta líquida registrada en la declaración privada sea inferior al valor de la utilidad expresada en la certificación del revisor fiscal.

Indicó que los gastos señalados como deducibles corresponden a los pagos realizados al señor Jullio Alberto Páez Florez, por concepto de honorarios profesionales por peritajes y avalúos practicados para la compra de inmuebles que tienen relación con la actividad productora de renta del contribuyente, pues estos bienes son destinados a la explotación comercial mediante la celebración de contratos de arrendamiento, con la finalidad de obtener una renta de capital y utilidades propias de la actividad comercial.

Señaló que los pagos efectuados al señor Luis Felipe Castañeda son expensas necesarias para el desarrollo de las actividades comerciales del señor Arturo Hernando Alba Correa, pues sin estos gastos no se hubiesen podido perfeccionar la compra de los inmuebles, la administración, restauración, mantenimiento y reparaciones locativas de los mismos, con el fin de ponerlos en condiciones de producir renta de manera favorable para el contribuyente.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** reiteró lo expuesto en la demanda y en el recurso de apelación¹³.

La **parte demandada** insistió en los argumentos de la contestación de la demanda¹⁴.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia de primera instancia, por los argumentos que se sintetizan a continuación¹⁵:

La declaración privada estuvo amparada en la presunción de veracidad hasta el momento en que la Administración le solicitó comprobación especial respecto de los renglones a modificar, momento en el cual la carga de la prueba pasó a cargo del contribuyente. Por lo tanto, se encontraba en la obligación de soportar en debida forma el hecho declarado.

Tal como lo evidenció el *a quo* tanto la certificación emitida por el revisor fiscal de la empresa Ingeniería y Servicios Petroleros como la certificación del gerente de la

¹² Folios 178 a 187 c. p.

¹³ Folios 202 a 210 c. p.

¹⁴ Folios 199 a 201 c. p.

¹⁵ Folios 199 a 201 c. p.



empresa, no acreditan que las utilidades de los socios correspondan a las declaradas en cabeza de la sociedad. Incluso en las certificaciones no se logra identificar el periodo en el cual fueron obtenidas dichas utilidades y existe una diferencia con la renta líquida declarada, de lo cual se infiere que la sociedad no ha tributado sobre la utilidad repartida a los socios.

Las pruebas allegadas no demuestran que los gastos solicitados como deducibles cumplan los presupuestos de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta, según lo dispuesto en el artículo 107 del E.T.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala decide sobre la legalidad de los actos mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2009, presentada por ARTURO HERNANDO ALBA CORREA.

En concreto, precisa si se debe aceptar como ingreso no constitutivo de renta la suma de \$36.480.000, recibida por el actor en calidad de socio a título de participación en las utilidades de la firma Ingeniería y Servicios Petroleros. Así mismo, se debe determinar si proceden las deducciones por los pagos realizados por parte del demandante a los señores Julio Roberto Páez Fernández y Luis Felipe Castañeda González.

Para tal efecto, se hará el análisis en el siguiente orden:

Participaciones y dividendos de los socios

Las participaciones y dividendos son las utilidades que reciben los socios, asociados, copartícipes o comuneros de las sociedades limitadas o asimiladas, o los accionistas de sociedades anónimas o asimiladas, de acuerdo con sus aportes o acciones, si en el contrato no se ha previsto válidamente otra cosa.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 48 del E.T. vigente para el momento de los hechos, no serán ingresos constitutivos de renta los siguientes:

“ARTICULO 48. Las participaciones y dividendos. Los dividendos y participaciones percibidos por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes en el país, sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en el país, o sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional.

Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, tales dividendos y participaciones deben corresponder a utilidades que hayan sido declaradas en cabeza de la sociedad. Si las utilidades hubieran sido obtenidas con anterioridad al primero de enero de 1986, para que los dividendos y participaciones sean un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, deberán además, figurar como utilidades retenidas en la declaración de renta de la sociedad correspondiente al año gravable de 1985, la cual deberá haber sido presentada a más tardar el 30 de julio de 1986.



Se asimilan a dividendos las utilidades provenientes de fondos de inversión, de fondos de valores administrados por sociedades anónimas comisionistas de bolsa, de fondos mutuos de inversión, de fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de fondos de empleados que obtengan los afiliados, suscriptores, o asociados de los mismos.” (Subraya la Sala).

De la norma en cita se colige que son ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional los dividendos y las participaciones obtenidas por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares que hayan sido declarados por la sociedad, es decir, sobre los que ya haya recaído el impuesto.

Lo anterior, por cuanto la finalidad perseguida por el artículo 48 del Estatuto Tributario es la de evitar la doble tributación del impuesto sobre la renta entre las sociedades y los asociados. Así, cuando los ingresos que percibe la sociedad están sometidos al impuesto y las utilidades corresponden fiscalmente a rentas gravadas, los dividendos pagados con cargo a dichas utilidades son ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional para los socios.

En el presente caso, el demandante pretende que se le reconozca como ingreso no constitutivo de renta la suma de \$36.480.000, que recibió a título de participación en utilidades en calidad de socio de la empresa Ingeniería y Servicios Petroleros Ltda.

Por su parte, la DIAN considera que la certificación de la revisora fiscal de la sociedad en mención, no cumple con los requisitos para tenerse como plena prueba para efectos de demostrar que dicho ingreso no es constitutivo de renta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 del E.T.

De las pruebas allegadas al expediente, se observa que en la certificación de la revisora fiscal se hacen las siguientes precisiones¹⁶:

“Según Acta No. 48 de Junta Extraordinaria de Socios del 10 de diciembre de 2009, durante el año 2009 se realizó repartición de las utilidades obtenidas por la sociedad INGENIERÍA Y SERVICIOS PETROLEROS LTDA., por valor de \$800.000.000, correspondiéndole al señor ARTURO HERNANDO ALBA CORREA, identificado con cédula 19.260.050 la suma de \$36.480.000, equivalente al 4.56% de su participación social.

Las cifras relacionadas son fielmente tomadas de la información contable que conforman los estados financieros de la sociedad INGENIERÍA Y SERVICIOS PETROLEROS LTDA., con NIT. 860.516.430-1. Son cifras razonables y se observa consistencia por el periodo cerrado a diciembre 31 de 2009”.

A su vez, fue presentada la certificación suscrita por la gerente de la empresa Ingeniería y Servicios Petroleros Ltda., en la que expuso lo siguiente¹⁷:

“Certificamos que a diciembre 31 de 2009 el Estado de Interés Social en la sociedad INGENIERÍA Y SERVICIOS PETROLEROS LTDA., Nit No. 860.516.430-1, es el siguiente:

NOMBRE DEL SOCIO ARTURO H. ALBA CORREA

¹⁶ Folio 58 c. p.

¹⁷ Folio 183 c. a.



*IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA 19.260.050
CANTIDAD DE CUOTAS 1.824
PORCENTAJE 4.56%
VALOR CUOTAS PAGADAS \$5.000
VALOR NOMINAL 9.120.000.00
PARTICIPACIÓN REPARTIDA DURANTE EL AÑO \$36.480.000.00”*

La Sala advierte que estas pruebas no dan certeza de que las utilidades hayan sido declaradas por parte de la sociedad Ingeniería y Servicios Petroleros Ltda., para efectos de establecer que los ingresos percibidos por el demandante en su calidad de socio, no son constitutivos de renta ni ganancia ocasional de conformidad con lo previsto en el artículo 48 del E.T.

En el presente caso, la Sala observa que el certificado de la revisora fiscal no hace referencia en forma detallada y directa a la fuente de información y tampoco da cuenta de que las utilidades pagadas a título de participaciones, hayan sido recibidas por el señor Alba Correa como un ingreso no constitutivo de renta, razón por la cual la prueba no debe ser estimada.

Así, en el caso concreto, el certificado de la revisora fiscal no puede tenerse como plena prueba porque los hechos que allí se certifican no justifican y tampoco demuestran que efectivamente las utilidades fueron declaradas por la empresa.

De otra parte, en la declaración de renta del año 2009 presentada por la sociedad¹⁸, se evidencia que fue registrada una renta líquida de \$243.308.000, suma que difiere de la utilidad indicada en la certificación de la revisora fiscal de \$800.000.000.

Finalmente, olvida el demandante que de acuerdo con el artículo 786 del E.T.¹⁹, le correspondía probar que los ingresos por concepto de participación en utilidades no constituían renta, hecho que no fue probado en sede administrativa ni en sede judicial.

En consecuencia, el cargo del apelante no prospera.

Deducciones por \$9.600.000 y \$38.156.000

Para la procedencia de las deducciones, el artículo 107 del Estatuto Tributario dispone que *“son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.”* La norma también prevé que *“la necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes”*.

¹⁸ Folio 191 c. a.

¹⁹ **ARTÍCULO 786. LAS DE LOS INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA.** Cuando exista alguna prueba distinta de la declaración de renta y complementarios del contribuyente, sobre la existencia de un ingreso, y éste alega haberlo recibido en circunstancias que no lo hacen constitutivo de renta, está obligado a demostrar tales circunstancias.



Por su parte, el artículo 771-2 del E.T. prevé que para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, se requiere de la presentación de factura con el cumplimiento de los requisitos de ley (artículos 617 y 618 del mismo estatuto).

Así mismo, tal artículo consagra que en los casos en los que no se esté obligado a facturar, el documento equivalente que demuestre la transacción que da lugar al costo, deducción o impuesto descontable debe observar los requisitos establecidos por el Gobierno Nacional.

El Decreto 522 de 2003, en su artículo 3º consagra dichos requisitos en los siguientes términos:

“Artículo 3º. Documento equivalente a la factura en adquisiciones efectuadas por responsables del régimen común a personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado. El adquirente, responsable del régimen común que adquiera bienes o servicios de personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado, expedirá a su proveedor un documento equivalente a la factura con el lleno de los siguientes requisitos:

- a) Apellidos, nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios;*
- b) Apellidos, nombre y NIT de la persona natural beneficiaria del pago o abono;*
- c) Número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva;*
- d) Fecha de la operación;*
- e) Concepto;*
- f) Valor de la operación;*
- g) Discriminación del impuesto asumido por el adquirente en la operación;*
- h) Firma del vendedor en señal de aceptación del contenido del documento”.*

Para demostrar los pagos efectuados a Julio Alberto Páez Fernández por la suma de \$9.600.000, por concepto de honorarios profesionales por servicios relacionados con peritajes y avalúos para la compra de bienes inmuebles, el demandante allegó copia de la declaración de renta del año 2009 del señor Páez Fernández²⁰, sin embargo, tal documento no cumple con los requisitos exigidos para el reconocimiento de la alegada deducción, pues en ella no es posible constatar la existencia de ese gasto por parte del contribuyente. Además, tampoco se evidencia la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta del actor.

En cuanto a la deducción solicitada en virtud de los pagos realizados al señor Luis Felipe Castañeda González por \$12.000.000 y \$26.156.000, por concepto de asistencia y gestión administrativa y de administración, mantenimiento, compra de materiales y reparaciones locativas de inmuebles, respectivamente, se advierte que el actor aportó una declaración juramentada del señor Castañeda González ante la Notaría 17 del Círculo de Bogotá²¹, en la que este señaló que en el año 2009 recibió del señor ARTURO HERNANDO ALBA la suma de \$28.156.000 por los conceptos antes mencionados.

Es de anotar que para la procedencia de las deducciones se requiere de la presentación de las facturas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 771-2 del E.T. Si bien dicha norma admite otros medios de prueba como el documento

²⁰ Folio 184 c. a.

²¹ Folio 185 c. a.



equivalente para demostrar las operaciones económicas realizadas por los no obligados a facturar, este documento debe cumplir los requisitos del artículo 3º del Decreto 522 de 2003 antes transcrito.

En este caso, la prueba aportada no cumple los requisitos idóneos para demostrar los hechos que se pretenden probar, puesto que el valor registrado en dicha declaración juramentada por las transacciones a las que alude el demandante (\$28.156.000) es inferior al solicitado como deducción en la liquidación privada de renta del año 2009 a cargo del contribuyente (\$38.156.000).

En consecuencia, este documento no cumple con todos los requisitos exigidos para tenerse como plena prueba para efectos del reconocimiento de la deducción alegada, pues en este no se identifica plenamente la fecha de la operación y la descripción de los bienes o servicios con relación al valor de cada transacción, en armonía con lo declarado por el contribuyente, entre otros, hechos que deben ser identificados en el documento equivalente. Además, como no se demuestra la realidad de la operación económica tampoco se prueba que este gasto cumpla con los presupuestos del artículo 107 del E.T.

En consecuencia, la actuación administrativa atinente a las deducciones se ajusta a las normas que regulan la materia. Por lo tanto, no prospera el recurso de apelación de la parte demandante.

Finalmente, tampoco procede hacer un estudio en relación con la pretensión del actor encaminada a que se fije como monto total a pagar por concepto del impuesto de renta del año gravable 2009, la suma de \$21.408.000 en virtud del proyecto de corrección a la declaración privada, porque este punto no fue desarrollado en los argumentos expuestos en el concepto de la violación ni controvertido por las partes en sede judicial.

En esas condiciones, se niegan las pretensiones de la demanda.

Sanción por inexactitud

La sanción por inexactitud impuesta a la actora procede por cuanto en la declaración de renta del año gravable 2009 se omitió ingresos y se incluyeron deducciones inexistentes. Sin embargo, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, equivalente al 160%, procede la reliquidación de la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100%²².

Cálculo de la sanción por inexactitud:

SANCIÓN POR INEXACTITUD	
Saldo a pagar propuesto menos sanciones	28.499.000
Saldo a pagar declarado	201.000

²² En este sentido se pronunció la Sala en la sentencia del 13 de diciembre de 2017, Exp. 21210, C.P. Milton Chaves García, entre otras.



Base sanción por inexactitud	28.298.000
Tarifa: Ley 1819/17 art 288	100%
Sanción por inexactitud	28.298.000
Saldo a pagar por impuesto a cargo	28.499.000
Más Sanción por no informar	63.357.000
Más Sanción por inexactitud	28.298.000
Total saldo a pagar (impuesto a cargo más sanciones)	120.154.000

Entonces, el total saldo a pagar a cargo de la actora por concepto de impuesto sobre las renta por el año gravable 2009 más sanciones es de \$120.154.000²³.

Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, la Sala anula parcialmente los actos demandados, en cuanto al monto de la sanción por inexactitud que se ajusta en aplicación del principio de favorabilidad a **\$28.298.000** y, a título de restablecimiento del derecho, fija como total saldo a pagar a cargo de la actora, por concepto del impuesto de renta del año 2009 más sanciones, la suma de **\$120.154.000**. En lo demás, niega las demás pretensiones de la demanda.

Condena en costas

En relación con la condena en costas en segunda instancia, la Sala no condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

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

PRIMERO: REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar dispone:

“1. ANULAR PARCIALMENTE la Liquidación oficial de revisión N° 322412013000254 de 29 de abril de 2013 y la Resolución N° 900.043 de 21 de mayo de 2014, en cuanto al monto de la sanción por inexactitud que se ajusta en aplicación del principio de favorabilidad a **\$28.298.000**.

2. A título de restablecimiento del derecho, FIJAR como total saldo a pagar a cargo de la actora, por concepto de impuesto sobre la renta del año gravable 2009 más sanciones, la suma de **\$120.154.000**.

3. NEGAR las demás pretensiones de la demanda”.

SEGUNDO: SIN COSTAS en segunda instancia.

²³ Impuesto a cargo [\$28.499.000] más sanción por no informar [63.357.000] (esta sanción no fue discutida por el contribuyente) y más sanción por inexactitud [28.298.000]



Radicado: 25000-23-37-000-2015-00397-01 (23030)
Demandante: Arturo Hernando Alba Correa

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

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

Con firma electrónica

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

Con firma electrónica Con firma electrónica

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ