

# INFORME

## NOVEDADES TRIBUTARIAS

A continuación, presentamos algunos puntos en materia tributaria que consideramos de su interés:

### **La DIAN puede verificar los pasivos inexistentes arrastrados desde periodos no revisables y proceder con su adición como renta líquida gravable en el periodo revisable al cual fueron arrastrados.**

El Consejo de Estado sostuvo esta tesis en la sentencia 25000-23-37-000-2014-01133-01 (23923) del 12 de agosto del 2021, con el fin de sancionar a los contribuyentes que extraen del patrimonio un pasivo inexistente que generó una disminución patrimonial en periodos no revisables para la DIAN. Los siguientes son algunos de los apartes relevantes de la sentencia:

“En su apelación, la actora solo censuró el rechazo de los pasivos arrastrados desde periodos no revisables, señalando que era improcedente que la DIAN los desconociera cuatro años después de la presentación de la declaración del periodo gravable 2008, cuando ya no se adeudaban, por el hecho de que esa entidad no hubiera encontrado el acreedor. Agregó que estos pasivos se encontraban en firme y que estaban soportados en registros contables”.

“Al respecto se precisa que, el artículo 770 del Estatuto Tributario dispone que los pasivos declarados por las personas obligadas a llevar contabilidad deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de las formalidades exigidas para la contabilidad. El artículo 771 *ibídem* señala que el incumplimiento de la prueba principal permite rechazar los pasivos, salvo que se pruebe que las cantidades respectivas y sus rendimientos fueron oportunamente declarados por el beneficiario, lo cual se considera una prueba supletiva. Luego de analizar estas normas, esta Sección precisó lo siguiente:

*“2.2.3. Lo dicho, sin embargo, no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad del pasivo. En esa medida, debe entenderse que los artículos 283, 770 y 771 del Estatuto Tributario no limitan la facultad comprobatoria de la Administración”.*

*“Por tal razón, si en ejercicio de la facultad fiscalizadora la DIAN logra probar la inexistencia de las deudas, desvirtuando la prueba principal y/o la supletoria, los pasivos pueden ser rechazados”.*

*“Para ello, la Administración cuenta con los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con las normas tributarias”.*

# INFORME

“Por su parte, señala el artículo 239-1 del Estatuto Tributario que, cuando la autoridad tributaria detecte pasivos inexistentes o activos omitidos por el contribuyente, el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable *«en el periodo gravable objeto de revisión»*”

“Esta Sección afirmó que la norma bajo análisis, adicionada por la Ley 863 de 2003, *«buscó luchar contra la evasión fiscal y generar una fuente de ingresos permanente para el Estado, mediante una regla de cierre que fortalecía el rol de control propio de la información patrimonial en el impuesto sobre la renta, esto es, la de que “la omisión de activos o la inclusión de pasivos inexistentes hacen inferir la existencia de una renta originada en períodos anteriores”»*. Además, en esta misma línea, la Sala señaló lo siguiente:

*«2.7. En todo caso, se pone de presente que la aplicación del artículo 239-1 del Estatuto Tributario, por la adición de la renta líquida cuando el contribuyente “excluya pasivos inexistentes” no se deriva del hecho de suprimir el pasivo del patrimonio, sino que parte del presupuesto de que el pasivo que no se incluye en la declaración, era inexistente y afectó el patrimonio declarado en otros períodos gravables.*

*“Lo que lleva a precisar que la prueba que debe aportarse en estos casos, es el soporte documental de la existencia del pasivo, y no la relativa a la extinción de la obligación. Pues lo que pretende castigar la norma con la adición de la renta líquida, es que los contribuyentes pretendan extraer del patrimonio un pasivo inexistente que generó una disminución patrimonial en períodos no revisables para la Administración, sin obtener una consecuencia negativa»”. (subrayado propio).*

“De esta forma, el artículo 239-1 del Estatuto Tributario permite que la DIAN analice la existencia de pasivos arrastrados desde periodos no revisables y, en caso de que resulten inexistentes (como es el caso de algunos de los pasivos provenientes de 2008), procede su adición como renta líquida gravable en el periodo gravable revisable al cual fueron arrastrados y que es objeto de fiscalización (para este caso el 2009)”.

**La financiación asociada a la capitalización de una subordinada es una expensa deducible, siempre que los intereses pagados tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta.** Así lo establece el Consejo de Estado, mediante sentencia 76001-23-33-000-2016-01909-01 (24625) de 19 de agosto de 2021. Los siguientes son algunos de los apartes relevantes de la sentencia:

“El artículo 107 del E. T. establece que son deducibles las expensas o gastos realizados en desarrollo de la actividad productora de renta, siempre que se acredite

# INFORME

la relación de causalidad con la actividad que se ejerza y que las erogaciones sean necesarias y proporcionales, requisitos que deben determinarse con criterio comercial de acuerdo con cada actividad, con el alcance y contenido señalado en la mencionada sentencia de unificación”.

“Como se precisó, frente a la relación de causalidad, el fallo de unificación establece que tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad que le genera renta, independientemente de que obtenga ingresos”

“Pues bien, como se indicó, dentro de las actividades que le generan renta la actora está la de invertir como socia en sociedades nacionales o extranjeras, *“principalmente, en las sociedades que tengan, o lleguen a tener, el carácter de subordinadas suyas”*.

“Se advierte que la financiación de la capitalización de la subordinada es una expensa deducible, pues los intereses pagados tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta. Ello, porque resultan de la deuda adquirida por la actora (emisión de bonos) para financiar la capitalización de una sociedad subordinada del exterior en la que tiene inversión como activo productor de renta, con la que, a su vez, la subordinada pagó algunas obligaciones financieras”.

“Por tanto, los intereses pagados por la emisión de los bonos sí tienen nexo causal con la actividad productora de renta de la actora”.

**Los términos de firmeza de la declaración no se modifican cuando se solicita el saldo a favor y la solicitud es rechazada o se desiste de la misma.** El Consejo de Estado, en sentencia 25000-23-37-000-2016-00856-01 (25454) del 19 de agosto de 2021, reiteró dicha posición. Los siguientes son algunos de los apartes relevantes de la sentencia:

“Esta Sala se ha pronunciado respecto del término de firmeza de las declaraciones tributarias en aquellos casos en que estando frente a una solicitud de devolución opere sobre ella el rechazo o el desistimiento, como ocurre en el presente asunto, precisando que no se ampliarían los plazos para proferir el requerimiento especial, en los siguientes términos:

*“De esta manera, cuando el contribuyente realiza varias solicitudes de devolución del mismo impuesto y período, por efecto de autos inadmisorios sucesivos, el término de firmeza se contará desde la solicitud que concluyó con la orden de devolución, si se quiere, a partir de la última solicitud. Pero en aquellos casos en que la solicitud se rechaza o se desiste, no tiene objeto ampliar los plazos para proferir el requerimiento especial, pues no se obtuvo la devolución o compensación y por lo mismo el fisco no*

# INFORME

*requiere de términos adicionales para verificar la procedencia del saldo a favor y llegado el caso, para solicitar su reintegro.” (énfasis de la Sala)*

“En el mismo sentido y con relación a los efectos del desistimiento de la solicitud de la devolución en la firmeza de las declaraciones se había pronunciado la Sala, así:

*“En este entendido, no es posible argumentar extemporaneidad del requerimiento especial con fundamento en la norma citada, que se reitera, consagra un término perentorio de dos años contados a partir “de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva” y tomar como punto de partida la fecha de la solicitud que en virtud del desistimiento no surtió efecto jurídico alguno, pues como se anotó, el desistimiento fue aceptado y en consecuencia se ordenó el archivo de tal solicitud”.*

*“Así las cosas, los términos de que tratan los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, se cuentan a partir “de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva”, es decir, de la solicitud que surtió el efecto jurídico que con la misma se pretendía, que no es otro que la devolución y/o compensación del saldo a favor reclamado.” (énfasis de la Sala) Sentencia 16133 del 24 de julio de 2008, CP María Inés Ortiz Barbosa”.*

“De acuerdo con lo anterior el término de firmeza computado desde la solicitud de devolución opera respecto de aquellas solicitudes que han sido efectivas dado que su propósito es ampliar el plazo de fiscalización para la Administración, lo cual no se justificaría cuando no se ha desarrollado y concluido el trámite de devolución y/o compensación”.

**La indebida valoración de activos no puede tratarse como la omisión de un activo que da lugar a renta líquida gravable.** Así lo establece el Consejo de Estado, mediante sentencia 66001-23-37-000-2016-00881-01 (24856) del 12 de agosto del 2021. Los siguientes son algunos de los apartes relevantes de la sentencia:

“De manera que la procedencia del citado artículo está supeditado a la existencia de activos omitidos o pasivos declarados inexistentes, mas no cuando su registro en la declaración privada obedezca a un menor valor, pues la diferencia en el valor patrimonial registrado no implica la realización de un ingreso gravado en los periodos no revisables que hayan sido objeto de ocultamiento por parte del contribuyente. La Sala en sentencia del 3 de septiembre de 202011, señaló:

“Para el legislador del 2003, además de las sanciones que corresponden, es fundamental garantizar la imposición, como renta gravable especial, de los elementos

# INFORME

patrimoniales revelados en un periodo, de cara a desarrollar el principio de capacidad contributiva”.

(...)

“El instituto contenido en el referido artículo 239-1 se conforma como un mandato que presupone que los elementos patrimoniales dejados de declarar en vigencias previas son renta gravable especial en el período en el cual la Administración lo descubra o el contribuyente voluntariamente lo declare, relevando a la DIAN de probar el origen, características y naturaleza del ingreso, así como de los elementos para su depuración hasta obtener la renta. En la medida en que se trata de activos omitidos en períodos no revisables, el precepto procura una develación plena que asegure la correcta determinación del impuesto en lo sucesivo y reestablezca el gravamen sobre la renta pretermitido”.

“4.2- Para la Sala, la infravaloración asociada a la decisión de la autoridad administrativa encargada de fijar el avalúo de los inmuebles no implica una omisión de activos en los términos del artículo 239-1 ET. Ello porque en dichas circunstancias la diferencia en la cuantía obedece a un acto administrativo que no implica de por sí la realización de un ingreso gravado, en el periodo no revisable, que haya sido objeto de ocultamiento por parte del contribuyente. Si bien se produce una incorrecta valoración del activo dado lo prescrito en el artículo 277 ET, el inciso 2° del art. 239-1 ET tiene como finalidad gravar la capacidad contributiva real, por lo cual no podría avalar un gravamen del plusvalor del inmueble estimado por la autoridad catastral cuando aún no se ha realizado un ingreso.”

“En ese sentido, aun cuando el legislador incorporó el artículo 239-1 del ET como medida contra la evasión fiscal y generar una fuente de ingresos permanente para el Estado, lo cierto es que ello obedece a que la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes, conlleva el encubrimiento de ingresos, el registro de costos y deducciones falsas, así como la afectación en la determinación de la renta presuntiva, sin que por ello una indebida valoración del patrimonio pueda entenderse como una omisión de activos susceptible de ser adicionada como renta líquida gravable”.

**La exigibilidad de un título ejecutivo puede verse comprometida por circunstancias sobrevinientes a su creación y firmeza, como lo es su pérdida de fuerza ejecutoria a causa de la anulación de sus fundamentos de derecho.** Así lo establece el Consejo de Estado, mediante sentencia 08001-23-33-000-2017-00386-01 (23965), del 19 de agosto del 2021, Los siguientes son algunos de los apartes relevantes de la sentencia:



# INFORME

“La demandante sostiene que la suspensión y anulación de los fundamentos jurídicos del título ejecutivo acarrearán la pérdida de fuerza ejecutoria del acto que fundamentó el cobro coactivo por decaimiento, y la simultánea configuración de la excepción de falta de ejecutoria del título. En lo referente al hecho de que la acción contra el título ejecutivo caducó, alega que no afecta el decaimiento del acto, que se limita exclusivamente al ámbito de eficacia y en nada incide en el ámbito de validez”.

“En contraposición, la demandada argumenta que la parte actora, al dejar caducar la acción contra el título ejecutivo, consolidó su situación jurídica. En ese sentido, la suspensión y anulación de los fundamentos jurídicos del título ejecutivo no tuvieron incidencia en la firmeza y ejecutoria del acto, por lo que es procedente su obligación legal de cobrarlo. Añadió que la intención de la actora, al alegar la excepción de falta de ejecutoria, era reabrir una discusión relacionada con los actos que sustentaron el título ejecutivo, respecto de la cual ya se había producido un pronunciamiento definitivo, y que no era posible volver a plantear en el proceso de cobro coactivo”.

“Por su parte, el *a quo* adoptó la tesis jurídica de la demandada”

“El acto administrativo de contenido particular es la manifestación unilateral de la voluntad de la Administración expresada por medio de un funcionario que ejerce la función administrativa, y que tiende a la producción de efectos jurídicos. Para que exista y sea válido deben concurrir elementos de índole externo como son la voluntad del sujeto activo competente, el sujeto pasivo y las formalidades, y elementos de índole interno como la finalidad, los motivos y el objeto”.

“En caso de que alguno de los elementos de validez del acto administrativo se vea afectado, el administrado podrá demandar su nulidad y solicitar el restablecimiento de sus derechos. Para el efecto, deberá sustentar alguna de las causales de nulidad de los actos administrativos contenidas en el artículo 84 del CCA, actual artículo 137 del CPACA, en un término de 4 meses siguientes a su notificación. Así pues, cada una de estas causales está directamente vinculada con uno de los elementos de validez del acto”.

“Si la competencia del acto está viciada, se deberá alegar la nulidad derivada de la expedición del acto por un funcionario incompetente, si el vicio radica en las formalidades constitutivas del acto procederá la nulidad por expedición irregular. En cambio, si la motivación del acto está viciada, se deberá plantear la falsa motivación, si la nulidad afecta la finalidad del acto, se estará ante un escenario de desviación del poder y, por último, en caso de que el objeto del acto esté viciado, se estará ante la infracción de las normas en las que el acto debe fundarse”.

“Un acto administrativo válido puede servir de fundamento para un cobro coactivo tributario siempre que en él conste una obligación clara, expresa y exigible, como es el caso de una resolución sanción, pues esta es un acto de la Administración de

Impuestos, en el cual se fijan sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional (numeral 3.º del artículo 828 del ET). Adicionalmente, debe estar ejecutoriado o en firme. Esto significa que su validez se consolidó como resultado de la imposibilidad de discutir su contenido”.

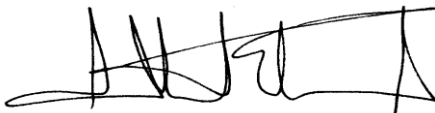
“De ahí que su ejecutoriedad se adquiriera: (i) cuando no procede recurso alguno contra el acto; (ii) cuando vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma; (iii) cuando se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos; y, (iv) cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso (artículo 829 del ET)”.

“Lo normal es que un acto administrativo de contenido particular válido y ejecutoriado sea eficaz y, por consiguiente, pueda ser cobrado coactivamente por la Administración. Sin embargo, esta situación no necesariamente debe mantenerse en el tiempo, pues es posible que surjan alteraciones que provoquen su pérdida de fuerza ejecutoria, como, por ejemplo, la desaparición de sus fundamentos de derecho (artículo 66 del CCA y artículo 91 del CPACA). Valga resaltar que este fenómeno jurídico se circunscribe exclusivamente al ámbito de eficacia del acto administrativo, es decir, a su capacidad de producir efectos y la posibilidad de que la Administración exija directamente su cumplimiento. Lo anterior, en nada incide en su existencia y validez inicial, que tal como se explicó líneas atrás cuenta con precisas casuales que permiten llevar a su discusión vía nulidad y restablecimiento del derecho”.

“Bajo ese contexto, la exigibilidad de un título ejecutivo en principio válido y ejecutoriado puede verse comprometida por una circunstancia sobreviniente a su creación y firmeza, como lo es su pérdida de fuerza ejecutoria a causa de la anulación de sus fundamentos de derecho. En ese caso, más que ante la falta de ejecutoria del título ejecutivo (numeral 3.º artículo 831 del ET) se estará ante una causal de inexistencia sobreviniente del título (numeral 7.º artículo 831 del ET), pues la ejecutoria o firmeza del acto es diferente a su fuerza ejecutoria. La primera, alude a la imposibilidad jurídica de discutir la validez del acto, mientras que la segunda se refiere concretamente a la posibilidad de ejecutarlo o cobrarlo”.

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,



Alberto Echavarría Saldarriaga  
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos