



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá D.C., trece (13) de agosto de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y Restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2024-00155-01 (30367)
Demandante: Ángela María Narváez Muñoz
Demandado: U.A.E Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - Dian

Temas: Impuesto sobre la renta - Año gravable 2017. Firmeza de la declaración. Persona natural no obligada a llevar contabilidad. Prueba de pasivos, ingresos, costos y gastos. Sanción por no enviar información. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante en contra de la sentencia del 18 de octubre de 2024¹, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda:

“Primero: Negar las pretensiones de la demanda conforme los argumentos vertidos en esta sentencia.

Segunda: No condenar en costas, de conformidad con lo dicho en la parte considerativa”.

ANTECEDENTES

A través de la Liquidación Oficial de Revisión 202202105-900003 del 6 de diciembre de 2021, la Dian modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2017, presentada por Ángela María Narváez Muñoz. La administración modificó para disminuir los pasivos, incluyendo la diferencia en el renglón de la renta líquida gravable, rechazó costos y gastos, añadió ingresos brutos por rentas no laborales y sancionó por no enviar información y por inexactitud.

El recurso de reconsideración fue resuelto en la Resolución 001521 del 14 de noviembre de 2023, por la cual la Dian disminuyó la sanción por no enviar información, sin modificar las demás glosas.

¹ Samai del Tribunal, índice 29.



DEMANDA

Pretensiones

Ángela María Narvárez Muñoz, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó conceder las siguientes pretensiones:

“3.1. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

i. Liquidación Oficial de Revisión No. 202202105900003 del 6 de diciembre de 2022, por medio de la cual la División de Gestión de Fiscalización y Liquidación Tributaria Aduanera y Cambiaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tuluá, modificó la declaración de renta presentada por la Otorgante, correspondiente al año gravable 2017.

ii. Resolución No. 001521 del 14 de noviembre de 2023, por medio de la cual la División Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali de la Dian resolvió el recurso de reconsideración modificando la Liquidación Oficial de Revisión No. 202202105900003 del 6 de diciembre de 2022.

3.2. Que como restablecimiento del derecho se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2017 y por tanto que no se adeuda suma alguna a la Dian por concepto de impuestos, sanciones ni intereses de mora asociados a ese periodo gravable”.

Normas invocadas como vulneradas y concepto de violación

Citó como vulnerados los artículos 29 y 95.9 de la Constitución Política, el artículo 62 de la Ley 4 de 1913, el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019, el artículo 137 del CPACA y los artículos 647, 683, 706, 710, 730, 742, 743, 745, 746, 750 y 770 del ET. A continuación, se resume el concepto de violación:

Nulidad por falta de competencia temporal. La declaración de renta del año 2017 adquirió firmeza porque el requerimiento especial fue expedido y notificado por fuera del término, según tres consideraciones:

Primero, si bien es cierto que la Dian notificó el auto de inspección tributaria, no debería operar la inspección derivada de ella, pues la administración solamente expidió un requerimiento de información para solicitar documentos, que ya tenía en su poder, y reanudó las diligencias fiscales con la visita el 21 de febrero de 2022. Por ende, no adelantó acciones en ejercicio de sus facultades fiscalizadoras, por el contrario, buscó dilatar la configuración de la firmeza.

Segundo, en gracia de discusión, aun cuando la inspección tributaria hubiese suspendido el término de la firmeza, la Dian aplicó indebidamente las normas² creadas en el período de aislamiento ocasionado por la Pandemia del COVID-19, cuyo objeto fue suspender los términos de la firmeza de las declaraciones debido al aislamiento preventivo. En este contexto, dado que el plazo para declarar venció el 24 de septiembre de 2018, la declaración adquirió firmeza el 2 de marzo de 2022, admitiendo los tres meses de suspensión derivados de la inspección. Por el contrario, si se excluye esta última suspensión, pero se mantienen las mismas fechas del COVID-19, la firmeza se configuró el 26 de febrero de 2022. Ahora, si se

² La demandante se refiere a las resoluciones 022 del 18 de marzo, 030 del 29 de marzo, 055 del 29 de mayo y la Circular del 2 de junio de 2020.



descarta la suspensión por la inspección y se contabiliza únicamente la adoptada por el COVID-19, la declaración adquirió firmeza el 3 de diciembre de 2021.

Así, la notificación del requerimiento resultó extemporánea, pues se hizo el 9 de marzo de 2022.

Nulidad por falsa motivación de los actos administrativos. La Dian omitió valorar las pruebas que soportaban los pasivos, costos y gastos glosados por la administración tributaria. En particular:

En cuanto al **desconocimiento de pasivos**:

La Dian rechazó el total del pasivo registrado, en beneficio del señor Humberto Giraldo, a pesar de estar demostrado que la cifra inicialmente declarada fue duplicada «por un error humano». Entonces, corresponde confirmar la declaración privada en al menos el 50% del valor total de este registro, según la certificación suscrita por el contador público.

La administración objetó el 100% del valor declarado como una deuda con Fabio Alfredo Gómez D´Croz, desconociendo que el pasivo puede demostrarse a través de la declaración del beneficiario de la deuda, siempre que él haya declarado el valor en la correspondiente contrapartida. En contravía, la administración tributaria exige que la demandante suministre los soportes contables firmados por un contador o revisor fiscal, como si se tratara de un contribuyente obligado a llevar contabilidad; que no es el caso. De esta manera, corresponde aceptar el pasivo, con fundamento en la declaración del señor Gómez D´Croz y la certificación suscrita por el contador público.

La Dian desconoció la existencia de la deuda declarada en favor de Fabio Alfredo Gómez Mejía, porque fue registrada a nombre de una persona natural fallecida. Sin embargo, la contrapartida estaba registrada en la cuenta por cobrar en la contabilidad de la sociedad Gonarez y Cía SAS., a la que fue trasladado el crédito, después del deceso del señor Gómez Mejía. Aporta como pruebas el certificado de defunción de la persona natural y el certificado de composición accionaria y del revisor fiscal de la mencionada sociedad.

La administración desconoció la deuda registrada por Diego Mejía Blanco, a pesar de que la obligación está respaldada en las facturas que el señor Mejía Blanco obtenía en ejecución de un contrato de mandato verbal³, celebrado con la demandante, en virtud del cual le prestaba determinados servicios, y cuya erogación debía ser reembolsada por la contribuyente.

Por otro lado, la Dian adicionó **ingresos brutos por rentas no laborales**, porque consideró que la demandante percibió ingresos que no fueron debidamente identificados. No obstante, todos los ingresos están respaldados en el certificado del contador aportado con la demanda, y en la conciliación que la demandante entregó durante la fiscalización.

De otra parte, la Dian rechazó **costos y gastos**, exigiendo «tarifas legales de prueba» que no se ajustan a este caso, por lo que admitió solo el 6.9% del total de los costos,

³ Alude a la validez de los mandatos verbales conforme al artículo 2184 del Código Civil.



gastos y deducciones declarados por la demandante. Sin embargo, para la parte actora, las erogaciones corresponden a gastos de nómina, arriendos, servicios públicos, gastos por transporte, entre otros; todos ellos respaldados por las pruebas documentales que envió a la Dian junto con el recurso de reconsideración, y que aportó con la demanda nuevamente, con el fin de que fueran valoradas.

Adicionalmente, la declaración privada goza de presunción de validez, y la Dian debe desvirtuarla para adicionar ingresos y rechazar costos y gastos, lo que no sucedió en este caso, donde traslada el deber de comprobación a la demandante, omitiendo valorar los documentos que la última aportó para ejercer la contradicción.

Improcedencia de la sanción por no enviar información: La contribuyente aportó los documentos que tenía en su poder, en 450 folios, motivo por el cual, no está justificada la sanción impuesta por la administración, por presuntamente causar daño al obstaculizar la fiscalización, requisito para sancionar. Asimismo, la procedencia del cargo de falta de competencia temporal debe conducir a la eliminación de la sanción.

Improcedencia de la sanción por inexactitud: La sanción por inexactitud no puede imponerse automáticamente, porque para eso, es necesario que la administración demuestre inexistencia, falsedad o simulación; para así desvirtuar la veracidad de la declaración tributaria. En el caso de la demandante, no concurren los elementos mencionados, dado que ella incorporó cifras reales en su declaración y no simuló los datos registrados.

De otro lado, no puede imponerse la sanción cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor resulta de una interpretación razonable en la apreciación o en la interpretación del derecho aplicable. Cita la sentencia de la Sección del 11 de junio de 2020⁴, así como otras posteriores⁵, en las que se establece que el contribuyente que haya actuado bajo la convicción de no incurrir en una conducta antijurídica, de conformidad con el derecho aplicable, debe ser exonerado de la sanción, de manera que no incurrió en las conductas sancionables, ni obró con la convicción de estar incurriendo en una conducta antijurídica o culpable.

Finalmente, solicitó condenar en costas a la Dian.

OPOSICIÓN

La Dian contestó la demanda, oponiéndose a las pretensiones, en virtud de los argumentos que se sintetizan a continuación:

La suspensión de términos, ordenada durante el período de aislamiento, comenzó el 19 de marzo y terminó el 1° de junio de 2020, por un total de 75 días calendario. Luego de esto, el 27 de mayo de 2021, la demandante fue notificada del «auto comisorio para la inspección tributaria», con lo que la suspensión se extendió por tres meses más, hasta el 24 de diciembre de 2021, al haberse practicado válidamente de la inspección tributaria, pues en virtud de ella, se recabaron las pruebas provenientes de los terceros. Adicionalmente, la ley no prevé un término máximo de

⁴ Rad. 21640.

⁵ Sentencia del 16 de julio de 2020, rad. 22390; sentencia del 3 de septiembre de 2020, rad. 21156; sentencia del 22 de octubre de 2020, rad. 23318; sentencia del 12 de noviembre de 2020, rad- 23539; entre otras.



extensión de la inspección, la cual duró, en este caso, desde el 27 de mayo hasta el día en que fue suscrita el acta de finalización, esto fue el 7 de marzo de 2022.

Lo anterior conduce a concluir que fue oportuna la notificación electrónica del 9 de marzo de 2022, a través de la cual se comunicó a la demandante el acto previo.

La demandante no está obligada a llevar contabilidad, y por eso, no es procedente que pretenda hacer valer los registros contables y los libros auxiliares que aportó al procedimiento fiscal, por lo que los pasivos debían probarse con documento de fecha cierta, y supletoriamente, mediante la declaración del beneficiario del crédito, la que debe estar respaldada en los soportes del registro. No obstante, la demandante entregó únicamente certificados contables y de revisor fiscal que no se acompañan de los soportes correspondientes, por lo que está justificado el rechazo de cada uno de los pasivos identificados como provenientes de: Humberto Giraldo Giraldo, Fabio Alfredo Gómez D' Cruz, Fabio Alfredo Gómez Mejía y Diego Mejía Blanco.

La información que la demandante entregó sobre los débitos en bancos no concuerda con: los conceptos de ingresos reportados por terceros, el total de ingresos declarados, los préstamos, las transferencias bancarias, las facturaciones y los traslados en las cuentas. Por ese motivo, la administración incrementó los ingresos brutos en la proporción que correspondió a la diferencia.

El renglón 45 de la declaración fue modificado porque los soportes no cumplen con los requisitos para ser aceptados, ni corresponden a la actividad económica de la demandante, por lo que no fueron admitidos como pruebas de la realidad de los costos y gastos. Y la contabilidad no refleja la situación económica real de la demandante, pues no está respaldada por soportes internos y externos. De esta forma, no se demuestra el cumplimiento de la causalidad, necesidad y proporcionalidad de la actividad productora de renta.

Las sanciones impuestas al demandante están justificadas. Por un lado, la simple omisión en la entrega de la información supone una lesión al interés fiscal de la Nación. De esta manera, se cumple la lesividad y el cálculo de la sanción es correcto, pues a él se aplicó el principio de favorabilidad.

De otra parte, la sanción por inexactitud también es procedente, porque en este caso, no hubo errores de apreciación o diferencias de criterio comprobables, sino una omisión probatoria de la parte demandante, respecto a los pasivos, costos y gastos incluidos en la declaración privada.

Se opuso a la condena en costas solicitada por la parte demandante, y en su lugar, condenar a la parte actora.

SENTENCIA APELADA

En sentencia del 18 de octubre de 2024, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas a la parte actora, sustentando lo siguiente:

1. El término de firmeza de las declaraciones tributarias se suspende conforme a lo dispuesto en el artículo 706 del ET y, excepcionalmente, por situaciones de fuerza



mayor, como ocurrió durante el confinamiento generado por la pandemia del COVID-19.

En el caso estudiado, concurrieron ambas suspensiones. Por un lado, la Dian ordenó la suspensión de los términos en los procesos y situaciones administrativas de tipo tributario y aduanero, que corrió entre el 19 de marzo de 2020 y el 2 de junio de 2020. Por otro, practicó una inspección tributaria que amplió por tres meses más el término de la firmeza.

En este contexto, el límite para emitir y notificar el requerimiento especial se cumplía el 9 de marzo de 2022, mismo día en que fue notificado el acto previo a la demandante. Con dicha notificación, inició el proceso de revisión de la declaración de renta. En consecuencia, el cargo fue negado.

2. Sobre el desconocimiento de los pasivos declarados, se deben aplicar los criterios establecidos en los artículos 283 y 770 del ET para probarlos íntegramente. En cuanto a la validez de la prueba contable, el artículo 777 *ibidem* permite tener como prueba la contabilidad, aunque la administración puede comprobar la realidad de los registros y, en virtud de eso, exigir soportes internos o externos de las operaciones.

Así, aplicadas las normas anteriores al caso concreto, la demandante no aportó pruebas que respalden la contabilidad y los certificados expedidos por el contador y el revisor fiscal. En concreto, sobre el pasivo de Humberto Giraldo Giraldo, no hay soportes adicionales a la certificación del contador, ni respecto al acreedor Fabio Alfredo Gómez D´Croz, pues no se advierten pruebas diferentes a las contables ya conocidas. Igualmente sucede en cuanto al acreedor Diego Mejía Blanco.

Respecto a Fabio Alfredo Gómez Mejía, no se desvirtuó la valoración de la Administración, pues el pasivo no corresponde a la persona natural identificada. Además, «no se advierte que dicho valor, haya sido soportado en transferencia bancaria alguna, y en caso de haber sido efectivo, tampoco se allegó recibo de caja por dicha suma (...) además del hecho de que no está soportado en documento alguno la sucesión del señor Fabio Alfredo Gómez Mejía (...)»⁶.

3. En lo concerniente a los costos y deducciones rechazados por la Dian, la demandante no entregó, en la sede administrativa, los soportes solicitados por la administración. Y en la vía judicial, aportó un certificado contable respecto del total declarado en el renglón, el cual resulta insuficiente para debatir las conclusiones de la fiscalización.

En líneas generales, las pruebas documentales que respaldan dicho certificado son parcialmente legibles y no demuestran el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET. En efecto, obran facturas de medicina prepagada, de telefonía celular y de servicios públicos, que no se ajustan a los criterios de procedencia de los costos y gastos.

Si bien, las facturas pueden usarse como soporte de gastos y deducciones, tratándose del impuesto de renta, no están acreditados todos los requisitos de la facturación, por lo que no se desvirtúa la glosa de costos y deducciones, conforme a la carga de la prueba aplicable a la señora Narvárez Muñoz.

⁶ Sentencia de primera instancia, pág. 27-28.



4. Respecto a la adición de ingresos, la diferencia encontrada por la Dian se debe a la inclusión de hechos económicos reportados por terceros que no encuadran con los ingresos declarados. Dicha diferencia no logra desvirtuarse con las notas de contabilidad, allegadas por la demandante, que reflejan egresos, más no movimientos crédito.

5. Confirmó las dos sanciones impuestas a la demandante. En primer lugar, la señora Narváez Muñoz sí incurrió en la conducta reprochada porque no aportó pruebas en la vía administrativa a pesar de que la Dian lo solicitó.

En segundo lugar, en lo que concierne a la sanción por inexactitud, el valor imputado por la administración corresponde a la aplicación correcta del artículo 647 del ET, sin que se haya presentado una disparidad o diferencia de criterio entre la contribuyente y la Dian.

Se abstuvo de condenar en costas a la parte demandante por falta de prueba de las expensas.

RECURSO DE APELACIÓN

En escrito radicado el 19 de noviembre de 2024⁷, la señora Narváez Muñoz solicitó revocar la sentencia de primera instancia, por las siguientes razones:

1. La resolución que ordenó suspender los términos administrativos no aplica al caso concreto, porque el acto administrativo que debe tenerse en cuenta, para este efecto, es la Resolución 030 del 29 de marzo de 2020. No obstante, el tribunal trae a colación la Resolución 022 del 18 de marzo de 2020 que no tuvo ese objeto y es inaplicable al caso, «en la medida en que, al no haberse notificado el requerimiento especial en dicha fecha, la actuación administrativa a cargo de la Dian no había iniciado».

La Circular 017 de junio del 2 de junio de 2020 señaló que la suspensión de términos operó por 47 días hábiles, lo que significa que la administración tributaria tuvo hasta el 2 de marzo de 2022 para notificar el requerimiento especial. Sin embargo, cumplió con la obligación el 9 de marzo de 2022, es decir, por fuera del término.

La inspección tributaria no puede suspender el término de la firmeza válidamente, porque la diligencia de la visita del funcionario de la Dian no llena los requisitos señalados por la jurisprudencia para extender el plazo de notificación del requerimiento especial.

Además, las acciones de fiscalización se limitaron a solicitar información que ya estaba en poder de la administración.

2. El tribunal, junto con la Dian, vulneran el debido proceso de la demandante al omitir valorar las pruebas suministradas para demostrar la realidad de los pasivos declarados. En virtud de ello, se debe aplicar las reglas de la sana crítica y aceptar que los documentos aportados sí demuestran la procedencia del pasivo, pues el

⁷ Samai del Tribunal, índice 32. "38_ApelacioneSe_GP5015220v1T_AANGELA_1_20241119143127838.pdf".



tribunal desestimó las pruebas. En concreto, solicita: «considerar estos elementos de juicio, en particular, los anexos 7.2.14 a 7.2.19 de la demanda y todas las demás pruebas visibles en el expediente, que dan cuenta de la realidad de los pasivos incluidos en la declaración de la renta...».

El mismo yerro anterior es predicable de la decisión del *a quo* respecto a los ingresos glosados, porque la demandante aportó una conciliación de ingresos, en el anexo 7.2.20 de la demanda, y la certificación del contador público, en el anexo 7.2.14, que no contaron con valoración probatoria.

Igualmente, ocurre frente a los costos y gastos, especialmente, porque la demandante allegó la certificación del contador público y todos los documentos externos e internos que acreditan los egresos.

Sin embargo, el tribunal consideró que ninguna de las pruebas aportadas *in extenso* conllevan a la aceptación del pasivo y el rechazo de la glosa de ajuste de la Dian, por lo cual, solicita que el *ad quem* las valore.

El tribunal no revocó ni modificó las sanciones por no suministrar información ni de inexactitud. Esto, a pesar de que la información sí fue suministrada a la Dian y constaba aproximadamente de 450 folios que le servían para adelantar la fiscalización.

Aunado a lo señalado, se debe eliminar la sanción por inexactitud, en virtud de la «interpretación razonable», en los términos del segundo inciso del artículo 647 del ET, respecto de la apreciación e interpretación del derecho aplicable.

TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación fue admitido el 30 de octubre de 2025⁸. Efectuadas las notificaciones personales, el Ministerio Público no presentó concepto.

El 11 de noviembre de 2025⁹ la **Dian** señaló que la sentencia de primera instancia debe ser confirmada, porque no incurre en ninguno de los cargos sustentados en la apelación, en tanto los actos administrativos indicaron correctamente las razones por las que fue desvirtuada la presunción de veracidad de la declaración y el tribunal resolvió de conformidad cada uno de los cargos de la demanda. Específicamente, citó la providencia del 6 de octubre de 2022¹⁰, de esta Sección, que aclara que los términos de la suspensión deben contarse de la forma en que la administración señaló y respecto de las sanciones se cumplió con cada uno de los requisitos para su imposición, incluida la lesividad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

Se decide la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 202202105900003 del 6 de diciembre de 2022 que modificó la declaración de renta del año 2017,

⁸ Samai, índice 4.

⁹ Dentro del término de ejecutoria del auto que admitió el recurso de apelación contra la sentencia. Samai, índice 11.

¹⁰ 760012333000202400155012MemorialWeb2025111116153.pdf.

¹⁰ Consejo de Estado. Sección Cuarta, exp. 25571, MP. Milton Chaves García.



presentada por la señora Ángela María Narváez Muñoz; y de la Resolución 001521 del 14 de noviembre de 2023 que resolvió el recurso de reconsideración.

Conforme a los cargos de apelación formulados por la demandante como «apelante única», la Sala deberá determinar si:

- (i) El requerimiento especial fue notificado dentro del término señalado en el artículo 714 del Estatuto Tributario o, por el contrario, los actos fueron proferidos sin competencia temporal.
- (ii) Conforme a las reglas de la sana crítica, las pruebas aportadas por la demandante fueron debidamente valoradas por el tribunal en relación con los ingresos, los costos y los gastos.
- (iii) Hay lugar a imponer a la demandante las sanciones por inexactitud y omitir enviar información, de acuerdo con los artículos 647 y 651 del Estatuto Tributario.

Caso concreto

1. Falta de competencia temporal

Para la demandante, el requerimiento especial fue expedido por fuera del término de firmeza señalado en el artículo 714 del ET, pues incluso teniendo en cuenta la suspensión de términos que tuvo origen en el aislamiento preventivo provocado por el Covid-19 y la provocada por la inspección tributaria, la notificación del acto previo fue extemporánea.

Para el tribunal, las dos suspensiones del término son válidas, por lo que el 9 de marzo de 2022 vencía el término para notificar el requerimiento especial. Por ende, dado que en esa misma fecha la administración cumplió con su deber de notificar el acto previo, negó la prosperidad del cargo.

Según el artículo 714 del ET¹¹, el término general de firmeza, aplicable a las declaraciones de renta, es de tres años – para notificar el requerimiento especial – los cuales, se cuentan a partir del vencimiento del plazo para declarar, que en concordancia con el artículo 706 del ET este término se suspende, entre otras causas, al practicarse la inspección tributaria, por un término de tres meses, contados a partir de la notificación que la decreta.

Al respecto, la Sección¹² consideró que la notificación del auto de inspección tributaria no es suficiente para suspender el término de firmeza, pues para eso, se requiere que la administración practique y recaude pruebas. Dicho criterio ha sido reiterado por esta Sala¹³, con la aclaración de que la extensión de la inspección tributaria, por más de tres meses, no modifica el plazo de la suspensión, de que trata el artículo 706 del ET.

¹¹ Modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016.

¹² Consejo de Estado. Sección Cuarta, sentencia del 26 de marzo de 2009, exp. 16727, MP. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en las sentencias del 21 de agosto de 2019, exp. 21027 y del 23 de julio de 2020, exp. 24009, MP. Julio Roberto Piza Rodríguez y, del 29 de julio de 2021, exp. 24507 y del 11 de noviembre de 2021, exp. 24289, MP. Stella Jeannette Carvajal Basto; reiteradas en la sentencia del 2 de octubre de 2025, exp. 29756, MP. Luis Antonio Rodríguez Montaña.

¹³ *Ibidem*, exp. 29756.



Ahora bien, en la sentencia del 6 de octubre de 2022¹⁴, la Sección decidió sobre la legalidad de las Resoluciones 000022 del 18 de marzo de 2020 (artículo 1°) y 0030 del 29 de marzo de 2020 (artículo 8), por las cuales, la Dian implementó la suspensión de términos, en los procesos administrativos a su cargo, conforme a lo autorizado por el artículo 6° del Decreto 491 de 2020, el cual fue expedido por el Gobierno Nacional, atendiendo las circunstancias especiales provocadas por el aislamiento, durante la Pandemia Covid-19. Asimismo, la sentencia precisó que las resoluciones en cuestión suspendieron los términos en todos los trámites o procedimientos, que pudieran afectarse por las circunstancias excepcionales derivadas de la declaratoria de emergencia sanitaria, incluyendo el término de la firmeza¹⁵.

Dicho criterio ha sido reiterado por la Sección¹⁶, aclarando que el término de la suspensión, en las actuaciones de la Dian, empezó el 19 de marzo y se extendió hasta el 1° de junio de 2020¹⁷, afectando igualmente, los términos de firmeza¹⁸.

Ahora bien, la demandante señala que la Circular 017 del 2 de junio de 2020 contradice lo dispuesto en las resoluciones que implementaron la suspensión, no obstante, la Sala no advierte tal contradicción, pues en dicha circular se precisó que los términos se suspendieron «por 47 días hábiles», lo cual, no altera el conteo en días calendario.

En el caso concreto, la señora Narváez Muñoz presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2017¹⁹ el 24 de septiembre de 2018, fecha que coincidió con el plazo máximo para declarar conforme al calendario tributario establecido para dicha anualidad. En ese sentido, el término de firmeza de la declaración, en principio, se configuraba el 24 de septiembre de 2021.

De acuerdo con lo probado, el 27 de mayo de 2021²⁰, la Dian notificó el auto comisorio para adelantar la inspección tributaria, a la parte demandante, a través de correo electrónico –hecho no discutido por las partes–. En virtud de la inspección, la administración expidió y notificó el Requerimiento Ordinario del 15 de julio de 2021²¹, a la demandante, con el objeto de identificar el detalle de las cuentas de ingresos y de las cuentas por pagar²². En respuesta, la señora Narváez Muñoz aportó una serie de documentos relacionando los conceptos declarados²³.

También, la administración cruzó las bases de datos²⁴ de la información exógena reportada por los terceros, que fue incorporada al expediente²⁵; después requirió información a los terceros, anexando a los antecedentes las respuestas obtenidas²⁶.

¹⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, exp. 25571, MP. Milton Chaves García.

¹⁵ *Ibidem*, p. 9.

¹⁶ *Ibidem*, sentencia del 7 de noviembre de 2024, exp. 28508.

¹⁷ *Ibidem*, sentencia del 27 de marzo de 2025, exp. 29737.

¹⁸ *Ibidem*, sentencia del 2 de octubre de 2025, exp. 29756, MP. Luis Antonio Rodríguez Montaña.

¹⁹ Samai del Tribunal, índice 27, antecedentes administrativos. "Fls 1-83" p. 8.

²⁰ Samai del Tribunal, índice 27, antecedentes administrativos. "Fls 1-83", pp. 29-33.

²¹ *Ibidem*, pp. 34-38.

²² *Ibidem*, "Fls 181-272", p. 2.

²³ *Ibidem*, p. 76. Los documentos se identifican como «anexo detallado por renglones de la declaración de renta del año gravable 2017», «relación detallada de acreedores con corte a 31 de diciembre de 2017», «anexo de ingresos no constitutivos de renta de los renglones 33 y 34», «depuración de la renta presuntiva por el año gravable 2017», «relación detallada de las retenciones en la fuente».

²⁴ *Ibidem*, p. 40.

²⁵ *Ibidem*, pp.41-75.

²⁶ *Ibidem*, "Fls 139-181", p. 33.



Por último, adelantó una visita a la contribuyente el 21 de febrero de 2022²⁷, en virtud de la cual, se recabaron documentos bancarios, facturas, entre otros²⁸.

De las actuaciones anteriores, se extrae que la inspección tributaria, iniciada por auto comisorio del 27 de mayo de 2021, suspendió los términos de firmeza de la declaración tributaria del año gravable 2017, porque en virtud de su decreto, se practicaron las pruebas documentales relacionadas antes, y también, se adelantó una diligencia de visita a la contribuyente.

Así las cosas, teniendo en cuenta las suspensiones del término²⁹, el plazo para notificar el requerimiento especial transcurrió así:

Transcurrió	desde	24 de septiembre de 2018	hasta	18 de marzo de 2020
Se suspendió	entre	19 de marzo de 2020	hasta	1° de junio de 2020
Transcurrió	desde	2 de junio de 2020	hasta	26 de mayo de 2021
Se suspendió	entre	27 de mayo de 2021	hasta	27 de agosto de 2021
Transcurrió	desde	28 de agosto de 2021	hasta	12 de marzo de 2022 ³⁰

En los antecedentes administrativos, obra la constancia de notificación electrónica³¹ del requerimiento especial, según la cual, el acto previo fue notificado a la demandante el 9 de marzo de 2022 – hecho no discutido por las partes –.

En consecuencia, el requerimiento especial fue notificado, en el término de tres años, señalado en el artículo 714 del ET. Por lo tanto, no prospera el cargo de apelación.

2. Prueba de los pasivos

Para la demandante, la valoración de las pruebas efectuada por el tribunal, desconocen las reglas de la sana crítica, pues de lo contrario, no las habría desestimado como plena demostración de la realidad del pasivo declarado. Refirió a las pruebas contables suministradas y a los documentos que respaldan los pasivos, tales como la declaración privada de uno de los beneficiarios y los certificados del contador de los acreedores.

El tribunal consideró que ninguna de las pruebas allegadas demuestra la procedencia del pasivo, ni desvirtúan las conclusiones de la administración tributaria, porque la demandante no cumplió con la carga de aportar documentos de fecha cierta. Adicionalmente, la contabilidad es plena prueba siempre que cuente con un respaldo en soportes internos y externos, y dicho requisito tampoco se cumple.

Al respecto, la Sala advierte que, durante la actuación administrativa, las partes no discutieron sobre si la demandante estaba obligada a llevar la contabilidad. Al respecto, la Dian en la contestación de la demanda afirmó que la demandante no está obligada a llevar y, adicionalmente, las pruebas evidencian que la declaración fue presentada en el formato 210 de no obligados.

²⁷ Ibidem, “FIs 181-272”, p. 28.
²⁸ Ibidem, “FIs 181-272”, p. 35-76.
²⁹ La primera por 74 días calendario, y la segunda por tres meses.
³⁰ Teniendo en cuenta que el 2020 fue bisiesto.
³¹ Samai del Tribunal, antecedentes administrativos, “FIs. 361-440”, pp. 98-99.



Así, en el caso de las personas naturales no obligados a llevar contabilidad, la prueba de los pasivos declarados, respecto al impuesto sobre la renta, se rige por lo señalado en los artículos 283, 770 y 771 del ET. El artículo 283, concordante con el 770 *ibidem*, precisa que «los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad solo podrán solicitar los pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta. En los demás casos, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad». Al respecto, el artículo 767 del ET aclara que los documentos privados son de fecha cierta, desde el momento en que han sido registrados ante un notario, juez o autoridad administrativa, siempre que lleve la constancia y fecha del registro de la presentación.

Por otro lado, el 771 *ibidem*, señala: «Prueba supletoria de los pasivos. El incumplimiento de lo dispuesto en el artículo anterior acarreará el desconocimiento de los pasivos, a menos que se pruebe que las cantidades respectivas y sus rendimientos, fueron oportunamente declarados por el beneficiario».

Interpretando el marco normativo anterior, esta Sección³² ha considerado que las personas no obligadas a llevar contabilidad deben probar los pasivos con documento de fecha cierta, y supletoriamente, con el respaldo de la declaración del beneficiario de la deuda.

Al punto examinado, de acuerdo con el formulario del RUT, actualizado con fecha del 12 de abril 2017³³, la actividad principal de la señora Narvaez Muñoz, por la cual, presentó su declaración de renta, fue «actividades de apoyo a la ganadería» (código 0162). Y, como actividades secundarias registró la «explotación mixta agrícola y agropecuaria» (Código 0150) y «cultivo de caña de azúcar» (código 0124). De lo anterior, se infiere que la demandante no está obligada a llevar contabilidad, por lo cual, debe probar los pasivos conforme a los artículos 283, 767, 770 y 771 del ET.

Dicho esto, al glosar el renglón de deudas, en la liquidación oficial, la Dian desconoció \$564.464.000³⁴; cifra que fue añadida a la renta líquida de rentas no laborales, conforme al artículo 239-1 del ET. La demandante no expuso argumentos en la apelación acerca de la aplicación de dicho artículo, por tanto, se excluye de estudio y se centra la controversia en el debate probatorio planteado por la contribuyente, en cuanto a los pasivos desconocidos, que se desagregan en cuatro subcuentas relacionadas con los terceros Humberto Giraldo Giraldo, Fabio Alfredo Gómez Mejía, Diego Mejía Blanco y Fabio Alfredo Gómez D´Croz.

2.1 Frente al señor Humberto Giraldo, la demandante solicita que se reconozca la suma de \$16.104.000, equivalente a la mitad del monto declarado (\$32.208.000), aclarando que el reconocimiento parcial se debe a que incurrió en un error al registrar la deuda, consistente en declarar el doble del valor realmente adeudado.

Al respecto, obra en el expediente un correo electrónico³⁵, enviado por Humberto Giraldo, a la Dian, mediante el cual, reportó haber vendido a la contribuyente, insumos por \$16.104.000. Asimismo, informó que, a 31 de diciembre de 2017, la

³² Sentencias de 9 de diciembre de 2020, exp. 24053, MP. Julio Roberto Piza Rodríguez y de 24 de septiembre de 2020, exp. 24158, MP. Stella Jeannette Carvajal Basto; reiteradas en sentencia del 4 de septiembre de 2025, rad. 29277. MP. Luis Antonio Rodríguez Montaña.

³³ *Ibidem*, "Fls 139-181", p. 24.

³⁴ En el renglón de deudas (30), la contribuyente registró \$1.586.517.000. La Dian modificó el renglón, disminuyendo la cifra a \$1.022.053.000.

³⁵ *Ibidem*, antecedentes administrativos. "Fls 139-181", pp. 40-42. Correo electrónico del 24 de noviembre de 2021.



demandante no tenía obligaciones, pendientes de cancelar o cobrar. Con sustento en esta prueba, la Dian concluyó que el total del pasivo es inexistente. Adicionalmente, con la demanda se aportó un certificado de contador público, de la contribuyente, según el cual, el valor del pasivo corresponde, contablemente, a la mitad de lo declarado³⁶.

2.2 Por otro lado, en lo que concierne a **Fabio Alfredo Gómez Mejía**, la demandante advierte que el préstamo contraído con este tercero, por un valor de \$400.942.650, está probado con los documentos aportados, porque la deuda fue trasladada a la sociedad Gonarez & Cía S en C, después del deceso del señor Gómez Mejía.

Al punto, según la liquidación oficial, la Dian desconoció, por falta de pruebas, la deuda declarada por la contribuyente, en beneficio de este acreedor, y también, desconoció parcialmente, la declarada por la sociedad Gonarez y Cía. S. en C. En relación con este pasivo, la demandante aportó el certificado de defunción del señor Gómez Mejía, el de composición accionaria de la sociedad, el de existencia y representación legal, y otro suscrito por el representante legal y el revisor fiscal de la sociedad³⁷.

2.3 De otra parte, la demandante afirma que el pasivo declarado en favor de **Diego Mejía Blanco** (\$70.230.981) está acreditado, porque celebró con él un contrato verbal de mandato³⁸, en virtud del cual, se generaban unos gastos de representación, que eran registrados en una cuenta por pagar. No obstante, según la liquidación oficial, la cuenta por pagar, que la contribuyente registró, en beneficio de este tercero, fueron glosados en su totalidad, por falta de pruebas.

Sobre esta deuda, obra con la demanda, el certificado suscrito por el contador de la señora Narváez Muñoz, respecto al acreedor, según el cual, «la contribuyente Narváez Muñoz registró sucesivamente cuentas por pagar en favor del señor Diego Mejía Blanco (q.e.p.d.). las cuales, a 31 de diciembre del año 2017, representaban \$70.230.981...»³⁹.

Las anteriores pruebas conducen a concluir que en lo que corresponde a *Humberto Giraldo, Fabio Alfredo Gómez Mejía y Diego Mejía Blanco*, la demandante pretende demostrar los pasivos únicamente mediante soportes contables internos, sin aportar los documentos de fecha cierta, incumpliendo así con el requisito exigido por el artículo 770 del ET.

Aunado a lo anterior, en los tres casos, las pruebas adicionales a la contabilidad no permiten tener certeza de la existencia de la deuda. *Por ejemplo*, el tercero Humberto Giraldo informó que el concepto de las operaciones no es el de una deuda pendiente por pagar, sino el de un pago por compras, con lo cual, la demandante no logra desvirtuar este hecho. Respecto al señor Diego Mejía Blanco, el contrato verbal no tiene efectos fiscales, pues no acredita el pasivo declarado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 770 del ET; era necesario aportar el documento

³⁶ Samai Tribunal, índice 3. "T&A - ANGELA MARÍA NARVÁEZ - Anexos de la demanda Renta 2017.pdf", p. 186.

³⁷ *Ibidem*, p. 207. La prueba indica: «Que la compañía Gonarez y Cía. S En. C., identificada con Nit: 800.249.444-9 de la ciudad de Tuluá (Valle), en el año 2017 mantuvo transacciones con la señora Ángela María Narváez Muñoz, identificada con, cédula de ciudadanía No. 34.594.137 de Santander de Quilichao, y al corte del 31 de diciembre de 2017 la contabilidad refleja los siguientes saldos: Cuentas por cobrar: \$400.942. 650».

³⁸ Artículo 2149. El encargo que es objeto del mandato puede hacerse por escritura pública o privada, por cartas, verbalmente o de cualquier otro modo inteligible, y aún por la aquiescencia tácita de una persona a la gestión de sus negocios por otra".

³⁹ Samai Tribunal, índice 3. "T&A - ANGELA MARÍA NARVÁEZ - Anexos de la demanda Renta 2017.pdf", p. 186.



escrito y que este cumpliera los requisitos indicados en el artículo 767 *ibidem*. Igualmente, los certificados de composición accionaria y de representación de la sociedad Gonarez & Cía S. en C., no acreditan el cumplimiento de la carga probatoria, porque no contienen información sobre la deuda declarada por la demandante. Y el certificado de defunción del señor Fabio Alfredo Gómez Mejía no acredita, por sí solo, la existencia de la deuda, ya que no obra el traslado de la deuda proveniente de una sucesión.

2.4 Ahora bien, frente a **Fabio Alfredo Gómez D´Croz**, la demandante considera que el préstamo, del cual es beneficiario este tercero, está acreditado en el total declarado (\$46.681.573), porque aportó la declaración de renta del acreedor y beneficiario de la deuda.

Al respecto, obra en el expediente, la declaración del impuesto sobre la renta del año 2017⁴⁰, presentada por el tercero, acompañado del detalle de la cuenta de patrimonio. En estos documentos, se observa que declaró un total de \$968.392.000, en el renglón de activos, de los cuales, \$46.681.573 corresponde a una cuenta por cobrar, registrada a nombre de Angela María Narváez; afirmación que se encuentra respaldada por el contador público del señor Gómez D´Croz ⁴¹, del quien se allegó un certificado en el cual consta que la deuda es real y se encuentra respaldada en el denuncia privado de la renta del beneficiario⁴².

Para la Sala, los documentos aportados por la demandante respecto del pasivo del señor Gómez D´Croz sí cumplen con la carga probatoria, en los términos del artículo 771 del ET, porque concurre la declaración de renta del acreedor, certificados de los contadores de este último y de la demandante, con el detalle de la cuenta de activos «desglosados», los cuales, sirven como prueba supletoria de la deuda, y en esa medida, permiten tener certeza de la existencia del pasivo y de su cuantía.

Las anteriores consideraciones conllevan a concluir que el cargo de apelación prospera parcialmente, pues el pasivo declarado con el señor Fabio Alfredo Gómez D´Croz es procedente. En el caso de los demás pasivos, se mantiene la glosa de rechazo de la Dian.

3. Prueba de la conciliación de ingresos por rentas no laborales

La demandante afirma que ni la Dian, ni el *a quo*, consideraron dentro de su valoración probatoria que la conciliación de los ingresos declarados por concepto de rentas no laborales, aportada por la demandante, explica con suficiencia el origen de los ingresos. De acuerdo con lo anterior, la contribuyente solicita dejar incólume la declaración privada, lo cual, implica eliminar la glosa por \$12.297.047, correspondiente a la adición de ingresos por rentas no laborales.

Para el tribunal, la diferencia de ingresos hallada por la administración no logra desvirtuarse con la conciliación de la demandante, porque la adición del ingreso está motivada por hechos económicos reportados por terceros que la demandante no logró contradecir.

⁴⁰ *Ibidem*, antecedentes administrativos. "Fls 441-509, pp. 62 y 63.

⁴¹ *Ibidem*, p. 193.

⁴² Samai del Tribunal, índice 3. "T&A - ANGELA MARÍA NARVÁEZ - Anexos de la demanda Renta 2017.pdf", p. 186.



Acerca de la prueba de los ingresos, esta Sala⁴³ ha considerado que, en virtud del principio de la carga dinámica de la prueba, previsto en el artículo 167 del CGP, corresponde al contribuyente demostrar los costos, gastos, impuestos descontables o las compras, pues es quien invoca tales conceptos a su favor. Sin embargo, si se trata de la adición de ingresos gravables u operaciones gravadas, la carga probatoria recae, en principio, en la Administración, porque en dicho evento, se configura un supuesto del hecho generador del tributo.

Por otro lado, el artículo 786 del ET dispone que «cuando exista alguna prueba distinta de la declaración de renta y complementarios del contribuyente, sobre la existencia de un ingreso, y este alega haberlo recibido en circunstancias que no lo hacen constitutivo de renta, está obligado a demostrar tales circunstancias». Sobre la interpretación del artículo 786 *ejusdem*, la Sección⁴⁴ ha indicado que, cuando la administración tributaria tiene fundamento probatorio para considerar un ingreso como constitutivo de renta, corresponde al contribuyente desvirtuar tal hallazgo.

En el asunto, examinado, según la liquidación oficial, para la administración tributaria, el incremento está justificado, porque no logró identificar el concepto del débito sobre el cual se presenta la diferencia, después de verificar la información exógena y los soportes documentales que la demandante ya había aportado al proceso:

Concepto	Valor en pesos
Valor movimiento de ingresos reportados por terceros según exógena 2017	3.031.802.018
Menos: Total ingresos declarados año 2017	2.308.021.000
Menos: Préstamo Banco BBVA	152.000.000
Menos: Transferencias entre cuentas	344.700.000
Menos: Préstamos de GONAREZ	63.300.000
Menos: Devolución cheques	18.467.929
Menos: ingresos facturados 2016 - pagados en el 2017	94.880.891
Menos: traslados entre cuentas	38.135.851
Diferencia	12.297.047

Durante la actuación administrativa⁴⁵, y con la demanda (anexo 7.2.20), la contribuyente aportó un correo electrónico con un cuadro al que denominó: «conciliación entre los ingresos del año gravable 2017 y las consignaciones a [la] cuenta en el mismo año», así:

Concepto	Valor en pesos
Ingresos declarados en renta 2017	2.308.021.000
Más: Ingresos facturados 2016 – pagados en el 2017	200.948.827
Menos: Ingresos facturados 2017 – pagados en el 2018	55.260.439
Más: Préstamo BBVA	152.000.000
Más: IVA facturado y pagado 2017	140.819.982
Menos: Retenciones	194.438.792
Más: Préstamo GONAREZ & CÍA	125.698.355
Más: Transferencia entre cuentas	354.700.000
Débitos en bancos	3.032.488.933

Examinado lo anterior, la Sala no encuentra pruebas o soportes adicionales a los ya reconocidos por la DIAN en la liquidación oficial, en la que aceptó depurar del

⁴³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 16 de octubre de 2025, rad. 29987, CP. Luis Antonio Rodríguez Montaña.
⁴⁴ *Ibidem*. Sentencia del 11 de abril de 2025, rad. 28745, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.
⁴⁵ *Op.cit.* Antecedentes administrativos. “Fls 441-509”, pp. 123-129.



ingreso reportado en la información exógena, solamente los conceptos que se encontraran respaldados en pruebas⁴⁶.

De esta forma, se advierte que, el préstamo con el banco BBVA se soportó con el comprobante del abono en cuenta correspondiente, las transferencias entre cuentas corresponden a las constancias de los movimientos bancarios entre las cuentas del Banco de Occidente y BBVA; el préstamo entre Gónarez & Cía, fue acreditado mediante los comprobantes de consignaciones efectuadas desde la sociedad beneficiaria y el certificado contable aportado por dicho tercero; las devoluciones de cheques fueron certificadas por el reporte de devoluciones banco BBVA; los ingresos facturados del año 2016, fueron probadas con las consignaciones por facturas de ventas del año gravable 2017 efectuadas por los terceros; y los traslados entre cuentas se acreditaron con los reportes bancarios.

Aparte de dichos documentos, la única prueba aportada por la señora Angela María Narvaez Muñoz, es la identificada con el anexo 7.2.20, de la demanda, cuyo contenido fue transcrito en líneas anteriores. Dicho anexo no se acompaña de soportes adicionales, ni la demandante indica qué documentos fueron excluidos de la valoración probatoria.

Ahora bien, el anexo 7.2.20, denominado «conciliación entre los ingresos del año gravable 2017 y las consignaciones», que la demandante pretende hacer valer, no es suficiente para desvirtuar la glosa de la Dian, por las siguientes razones:

- En primer lugar, la demandante no discutió que haya sido fiscalizada como una persona no obligada a llevar contabilidad, aun cuando el método de determinación del ingreso, empleado por la Dian, partió de ese supuesto. De hecho, la contribuyente presentó su declaración en el formato 210, dispuesto para no obligados a llevar contabilidad, sin embargo, en abierta contradicción, presenta una conciliación de ingresos determinada bajo el método de causación.
- Por otro lado, del Anexo 7.2.20 no es posible extraer la justificación de la diferencia de \$12.297.047, encontrada por la Dian. Esto ocurre porque la demandante no confrontó las partidas consideradas por la administración tributaria, desde el requerimiento especial, sino que procedió a hacer su propia conciliación, con su propio método, sin intentar ningún tipo de correspondencia respecto a la información empleada por el órgano fiscal. Por este motivo, aun cuando el anexo 7.2.20 contiene unos conceptos coincidentes con la depuración de la Dian («préstamo del banco BBVA», «transferencias entre cuentas», «préstamos de Gónarez», «ingresos facturados 2016»), los valores de los rubros no cruzan con los establecidos en la vía administrativa por la administración tributaria.
- La contribuyente no allega documentos adicionales a los recaudados y valorados por la administración tributaria que justifiquen la variación en el ingreso, que obtuvo la Dian como resultado de la depuración de la información exógena de los terceros. En especial, la demandante no suministró el detalle con el acumulado de los movimientos bancarios que permita valorar la integridad de los saldos de banco y los movimientos tomados como débito, que le sirvieron como punto de partida para efectuar la conciliación.

⁴⁶ *Ibidem*. Antecedentes administrativos. Informe Final, "Fls.361 – 440", pp. 68-70.



Debido a que la administración tributaria desvirtuó el ingreso obtenido en el año 2017 por la parte demandante, correspondía a la contribuyente justificar la diferencia en el devengo; no obstante, al no cumplir con dicha carga, le asistió razón a la administración tributaria, quien glosó el renglón de las rentas no laborales, incrementándolo en la cuantía de la variación que no fue justificada (\$12.297.047).

En consecuencia, el cargo de apelación no prospera.

4. Prueba de los costos y gastos

En el marco del recurso de apelación, la Sala debe pronunciarse sobre la valoración probatoria de los costos y gastos, para así determinar si las pruebas aportadas por la demandante acreditan su realidad o si, por el contrario, tal como indicó el tribunal, las pruebas allegadas no soportan los costos ni los gastos ya que los documentos de respaldo son insuficientes para demostrar que las erogaciones están relacionadas con la actividad productora de renta de la demandante.

Al respecto, se aclara que no hace parte de la discusión el principio de asociación entre el ingreso y el costo; además, la demandante tampoco propone un tratamiento conceptual o probatorio, diferente para abordar el estudio sobre los costos y los gastos.

Hechas estas precisiones, según el contenido de la liquidación oficial, la administración tributaria rechazó costos y gastos por \$357.786.386, de los \$384.784.386, que fueron declarados por la demandante. La Dian consideró que el valor rechazado fue registrado por la contribuyente, como «costos y gastos de finca, caña y ganado de las rentas de capital», no obstante, la demandante omitió aportar facturas o documentos equivalentes.

Al respecto, con el recurso de reconsideración, la demandante señaló que el monto rechazado por la Dian corresponde a expensas clasificadas en cuentas contables de la clase 5⁴⁷. Adjuntó los libros auxiliares de dichas cuentas⁴⁸ y 49 documentos, de una página cada uno. Examinados dichos documentos, se observa que varios son ilegibles (pp. 6 a 10) y no guardan coherencia con la relación de las cuentas contables de la clase 5, identificadas en el recurso. En todo caso, en la resolución que resolvió el recurso, la Dian insistió en que las pruebas no demostraban la realidad de los costos y gastos, declarados en la cédula de rentas de capital.

Ahora bien, en lo que atañe a la motivación de la Dian, la Sala advierte que consideró vulnerados los artículos 177, 632 y 771-2 del ET, pues observó que son estas las normas las que regulan la prueba de las expensas de sujetos obligados a llevar contabilidad. Sobre este punto, hubiese bastado con que la administración tributaria tuviese en cuenta que la señora Narvaez Muñoz no está obligada a llevar contabilidad, motivo por el cual, las expensas debían demostrarse con soportes documentales, con independencia de las acreditaciones que sean extraíbles de los libros de contabilidad y los documentos que hacen parte de ella, como las notas y certificados contables.

Así las cosas, la discusión jurídica planteada se refiere al rechazo de «costos y gastos de finca, caña y ganado de las rentas de capital», por incumplimiento de los requisitos

⁴⁷ *Ibidem*. Antecedentes administrativos. Recurso de reconsideración, “Fls.441-509.pdf”, pp. 54-55.

⁴⁸ *Ibidem*, pp. 68-122.



exigibles para probar expensas, que se deben soportar en documentos, los cuales, también tienen que acreditar el criterio de causalidad indicado en el artículo 107 del ET, como exigencia para aceptar la sustracción de las expensas, en la depuración de la renta.

En cuanto a la relación de causalidad, en sentencia de unificación de 26 de noviembre de 2020⁴⁹, la Sección precisó que las erogaciones del contribuyente deben guardar relación causal con la actividad u ocupación generadora de renta. En este sentido, hay causalidad «cuando la expensa se realiza en el desarrollo o ejecución de la actividad generadora de renta, aunque esta no genere ingresos o utilidades gravables durante el periodo o no esté enunciada en el objeto social, puesto que se parte de la premisa de que la creación, ejecución, conservación y mejora de toda actividad lucrativa conlleva incurrir en gastos». También, en dicha providencia, se estableció que los contribuyentes tienen la carga de informar a la administración tributaria, y demás autoridades, las circunstancias y argumentos, de acuerdo con las cuales, la expensa tiene relación con su actividad productora de renta.

Para resolver, esta Sala observa que, con la demanda, se anexaron 197 folios adicionales que contienen documentos, con los que la contribuyente pretende demostrar la improcedencia de la glosa, los cuales corresponden a: notas de contabilidad⁵⁰ por conceptos de «gastos bancarios»; facturas de compras de servicios e insumos⁵¹; algunos documentos ilegibles⁵²; comprobantes de egresos por reintegro de gastos⁵³; y declaraciones del impuesto predial, presentadas en el municipio de Andalucía⁵⁴ que cuentan con el sello de pago.

Aunque la demandante no está obligada a llevar contabilidad, allegó dentro de las pruebas documentales notas de contabilidad que pretenden demostrar los hechos económicos consignados en la declaración, en este caso, es de advertir que resultaron insuficientes pues, se reitera, el rechazo de las expensas se justifica en la ausencia de soportes idóneos para demostrarlas. Sin perjuicio de esto, de la información de las notas de contabilidad no fue posible verificar el beneficiario de la expensa, y los comprobantes de egresos no identifican los conceptos objeto del reintegro.

En cuanto a las facturas de compras de servicios e insumos, ninguna de ellas tiene una relación de causalidad con la actividad productora de la renta de la demandante, en la vigencia 2017, por lo que, no es posible extraer de ellas, el nexo con la actividad rentística. En efecto, obran facturas de pagos de servicios de medicina prepagada (pp. 232-241), facturas de compra de servicios telefónicos e internet (pp. 247 a 251, entre otras), facturas de compra relacionadas con servicios de mantenimiento de automóviles y compra de gasolina (pp. 276, 280, 282, 294; 320 a 356, entre otras), facturas de compra de insumos eléctricos (pp. 302 a 307, entre otras). Lo mismo ocurre con las declaraciones del impuesto predial, pues no se advierte que exista un nexo con las rentas de capital, y la señora Narvárez Muñoz no propone argumentos al respecto.

⁴⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia 2020CE-SUJ-4-005, rad. 21329, MP. Julio Roberto Piza Rodríguez, reiterada en: sentencia del 14 de mayo de 2026, rad. 29665. CP. Luis Antonio Rodríguez Montaña.

⁵⁰ Demanda. pp. 220 a 230.

⁵¹ Obrán: facturas de pagos de servicios de medicina prepagada (pp. 232-241), facturas de compra de servicios telefónicos e internet (pp. 247 a 251, entre otras), facturas de compra relacionadas con servicios de mantenimiento de automóviles y compra de gasolina (pp. 276, 280, 282, 294; 320 a 356, entre otras), facturas de compra de insumos eléctricos (pp. 302 a 307, entre otras).

⁵² Demanda. pp. 313, 315, 318, entre otras.

⁵³ Demanda. pp. 378, 384, 389, 391, entre otras.

⁵⁴ Demanda. pp. 397 a 408.



Por lo expuesto, al no cumplirse con la carga probatoria exigible a la contribuyente para demostrar la procedencia de los costos y gastos, rechazados por la Dian, no está acreditado el cumplimiento de los requisitos para su procedencia.

Por lo tanto, no prospera el cargo de apelación.

5. Sanciones

Sanción por no enviar información

La censura concreta de la demandante se dirige a cuestionar que la Dian haya impuesto la sanción prevista en el artículo 651 del ET, sin tener en cuenta, que la información sí fue aportada al proceso de fiscalización.

Para resolver, debe considerarse que el artículo 261 de la Ley 223 de 1995 fijó un plazo mínimo de 15 días calendario, para responder los requerimientos de información enviados por la administración tributaria, por lo cual, si la administración establece un término menor, la información puede aportarse dentro del plazo mínimo.

En el caso concreto, la Dian estableció que la base para calcular la sanción es de \$890.041.940, que corresponde al valor total de la información que en su criterio la demandante no aportó, y cuyo valor determinó en virtud del procedimiento fiscal.

Ahora bien, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la Dian varió la tarifa, pasando del 5% al 1%, de acuerdo, al aplicar por principio de favorabilidad la modificación introducida por el artículo 80 de la Ley 2277 del 2022. De esta manera, la tasación final de la sanción quedó en \$8.900.000, que la administración calculó así:

Nombre o Razón Social	Valor Determinado
Pasivos	
Gómez Mejía Fabio Alfredo	\$ 251.587.014
Mejía Blanco Diego	\$ 70.230.981
Gonzalez y Cía S en C	\$ 163.755.986
Gómez D´ Croz Fabio Alfredo	\$ 46.681.573
Total, pasivos	\$ 532.255.554
Costos y gastos	\$ 357.786.386
Valor total de la información no aportada	\$ 890.041.940
Sanción del 5% (LOR)	\$ 44.502.000
Sanción del 1% (RRR)	\$ 8.900.000

La Sala estudiará si la demandante incurrió en la conducta sancionada, para lo cual, analizará los requerimientos de información, los documentos aportados y las oportunidades de respuesta.

Verificada la actuación administrativa, se observa que, a través de correo electrónico del 22 de noviembre de 2021⁵⁵, la administración tributaria le solicitó a la contribuyente información acerca de los costos y gastos totales, de la siguiente manera: «Relación detallada del valor solicitado por \$1.444.626.000 como costos y gastos procedentes, indicando el concepto, valor acumulado en el año, nombres y apellidos o razón social y NIT o cédula de cada uno de los beneficiarios de los pagos que se constituyeron como costo y

⁵⁵ Op. Cit. Antecedentes administrativos. “FIs 139-181”, p. 33.



gastos a 31 de diciembre del año gravable 2017. La información debe ser enviada al correo electrónico (...) a más tardar para el día 29 de noviembre de 2021».

En este caso, el plazo legal para responder se cumplió el 7 de diciembre de 2021. El 29 de noviembre de 2021⁵⁶, la demandante envió un correo electrónico al funcionario de la DIAN, referente a los costos y gastos, adjuntando una tabla de relación de las cuentas contables de la Clase 5, que relaciona el beneficiario, el NIT y el monto.

Para la Sala, la información enviada correspondió a lo solicitado por la Dian y fue suministrada, dentro del plazo legal. Por ende, prospera el argumento de la apelación, motivo por el cual, se detraerá de la base del cálculo de la sanción, el renglón completo de costos y gastos.

Por otro lado, la administración tributaria envió un correo electrónico el 24 de noviembre de 2021⁵⁷, a la demandante, requiriendo información sobre cinco cuentas por pagar⁵⁸. En lo que concierne a los requisitos y el plazo para suministrar la información, señaló que debía identificarse al acreedor, el monto del préstamo, el medio de pago, el plazo de cancelación, los intereses, y los documentos soporte; enviándose la información a más tardar el 29 de noviembre 2021.

En el caso concreto, el plazo mínimo de 15 días calendario, se cumplió el 9 de diciembre de 2021. El 23 de febrero de 2022⁵⁹, la demandante envió un correo electrónico al funcionario de la Dian, referente a los pasivos, adjuntando el registro civil de defunción de Fabio Gómez Mejía. Así, respecto a los pasivos, se demostró que la demandante envió la información requerida, aunque fenecido el término otorgado para ello, por lo cual, correspondía el modificar el porcentaje de la sanción del 1% al 0,5%, de acuerdo con el literal c) numeral 1 artículo 651 del ET modificado por la Ley 2277 de 2022 y no la sanción por la conducta de omisión que impuso DIAN.

Así las cosas, corresponde modificar el porcentaje de la sanción, porque la DIAN aplicó el establecido para la omisión, no obstante, se demostró que la demandante sí envió información de los pasivos, pero

En suma, la Sala ajustará la sanción, para lo cual, eliminará de la base la información de costos y gastos, y aplicará el 0.5%, al residuo, que corresponde a la información de los pasivos. El cálculo es el siguiente:

Nombre o Razón Social	Valor Determinado
Pasivos	
Gómez Mejía Fabio Alfredo	251.587.014
Mejía Blanco Diego	70.230.981
Gonarez y Cía S en C	163.755.986
Gómez D´ Croz Fabio Alfredo	46.681.573
Valor de la información extemporánea	\$ 532.255.554
Sanción del 1% (Dian)	\$ 8.900.000
Sanción del 0,5% (Consejo de Estado)⁶⁰	\$ 2.661.000

⁵⁶ Ibidem. “Fls 181-272”, p. 9-16.
⁵⁷ Op. Cit. Antecedentes administrativos. “Fls 181-272”, p.2.
⁵⁸ Beneficiarios: Fabio Alfredo Gómez Mejía, Diego Mejía Blanco, Gonarez y Cía S en C, Fabio Alfredo Gómez DÇroz y Citibank.
⁵⁹ Op. Cit. Antecedentes administrativos. “Fls 361-440”, p.4.
⁶⁰ Aproximado a miles.



Sanción por inexactitud

En los términos del recurso de apelación, se debe resolver si se presentó una diferencia en los criterios de la contribuyente y la administración, respecto de la apreciación e interpretación del derecho aplicable, que haga improcedente la sanción de inexactitud de que trata el artículo 647 del ET.

Al respecto, la conducta por la cual la Dian decidió sancionar a la demandante es la indicada en el numeral 3° *ibidem*, según el cual la inclusión de pasivos, costos y gastos que den lugar a un incremento del saldo a favor o disminución del impuesto o valor a pagar, genera inexactitud sancionable; pues la administración consideró que la demandante incluyó pasivos, ingresos, costos y gastos improcedentes, los cuales originaron un menor saldo a pagar.

Ahora bien, el párrafo 2° *ibidem* señala como causal eximente de responsabilidad que se demuestre que la inclusión de los conceptos que disminuyen el impuesto o aumentan el saldo a favor, se debió a una diferencia de criterios entre la administración y el contribuyente. Acerca de la diferencia de criterios, como causal excluyente de la responsabilidad, la Sección⁶¹ ha precisado que depende de que se argumente la razonabilidad de la interpretación aplicada por el contribuyente, frente a hechos económicos que se hayan probado íntegramente.

Para la Sala, se demostró que la demandante sí incurrió en inexactitud, porque declaró pasivos inexistentes y costos y gastos improcedentes; siendo el debate esencialmente probatorio, pues no se trataba de evidenciar una interpretación específica de las normas aplicables respecto de hechos probados, sino de demostrar la realidad de esos hechos. En consecuencia, no se presentó la disparidad de criterios alegada por la parte demandante.

Sin perjuicio de lo anterior, la señora Narvaez Muñoz demostró la procedencia parcial de los pasivos, pues como se estudió en líneas anteriores, las pruebas aportadas por la demandante daban lugar a aceptar el pasivo registrado en beneficio del señor Fabio Alfredo Gómez D’Croz por valor de \$46.681.573. Dicho reconocimiento disminuye la base gravable de la sanción por inexactitud, al modificar el valor de la renta líquida gravable por rentas no laborales.

Por tanto, corresponde ajustar la sanción inicialmente tasada por la administración en \$339.342.000, que se recalculará de la siguiente manera:

Concepto	Valor determinado Dian	Valor determinado Consejo de Estado
Total renta líquida gravable ⁶²	1.404.097.000	1.357.415.000
Impuesto sobre la renta líquida gravable	469.433.000	453.094.000
Menos descuentos tributarios	684.000	684.000
Menos anticipo de renta año anterior	7.999.000	7.999.000
Menos saldo a favor del año gravable anterior	0	0
Menos retenciones del año gravable a declarar	80.633.000	80.633.000
Más anticipo de renta del año siguiente	0	0
Saldo a pagar determinado	380.117.000	363.778.000
Saldo a pagar declarado	40.775.000	40.775.000
Igual base de la sanción	339.342.000	323.003.000

⁶¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 14 de mayo de 2026, exp. 29365. MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.
⁶² La diferencia entre la renta líquida gravable determinada por la Dian \$1.404.097.000 y la liquidada por esta Sala \$1.357.415.000, corresponde al pasivo probado \$46.681.573.



Valor sanción por inexactitud	339.342.000	323.003.000
-------------------------------	-------------	-------------

Sanción por extemporaneidad	\$ 2.661.000
Sanción por inexactitud	\$ 323.003.000
TOTAL SANCIONES	\$ 325.664.000

4. Condena en costas

Ante la prosperidad parcial del recurso de apelación, la Sala se abstendrá de condenar en costas, conforme a lo señalado en el artículo 365, numeral 5,⁶³ del Código General del Proceso y acorde con lo contemplado en el Acuerdo PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025.

5. Liquidación judicial

La Sala determina que la liquidación del impuesto de renta, del año gravable 2017, correspondiente a la señora Angela María Narvéez Muñoz, es la siguiente:

Concepto	Declaración Privada	Recurso de reconsideración	Consejo de Estado
Patrimonio bruto	6.379.887.000	6.379.887.000	6.379.887.000
Deudas	1.586.517.000	1.022.053.000	1.068.735.000
Total patrimonio líquido	4.793.370.000	5.357.834.000	5.311.152.000
Renta líquida cedular de trabajo	14.617.000	14.617.000	14.617.000
Renta líquida cedular de pensiones	0	0	0
Ingresos brutos por rentas de capital	809.629.000	809.629.000	809.629.000
Ingresos no constitutivos de renta (capital)	8.000	8.000	8.000
Costos y gastos procedentes (capital)	384.260.000	26.474.000	26.474.000
Renta líquida (capital)	425.361.000	783.147.000	783.147.000
Rentas exentas y deducciones imputables a las rentas de capital	22.510.000	22.510.000	22.510.000
Rentas exentas y deducciones imputables a las rentas de capital (limitadas)	22.510.000	22.510.000	22.510.000
Renta líquida ordinaria del ejercicio	402.851.000	760.637.000	760.637.000
Renta líquida cedular de capital	402.851.000	760.637.000	760.637.000
Ingresos brutos rentas no laborales	1.463.605.000	1.475.902.000	1.475.902.000
Costos y gastos procedentes (no laborales)	1.444.626.000	1.409.626.000	1.409.626.000
Renta líquida (no laborales)	18.979.000	66.276.000	66.276.000
Rentas exentas y deducciones imputables a las rentas no laborales	18.900.000	18.900.000	18.900.000
Rentas exentas no laborales (deducciones limitadas)	1.897.000	1.897.000	1.897.000
Renta líquida ordinaria del ejercicio	17.082.000	64.379.000	64.379.000
Rentas líquidas gravables laborales	0	564.464.000	517.782.000
Renta líquida cedular no laboral	17.082.000	628.843.000	582.161.000
Total rentas líquidas cedulares	434.550.000	1.404.097.000	1.357.415.000
Renta presuntiva	178.767.000	178.797.000	178.797.000
Impuesto de capital y no laborales	130.091.000	469.433.000	453.094.000
Total impuestos sobre rentas líquidas cedulares	130.091.000	469.433.000	453.094.000
Impuesto sobre la renta presuntiva	0	0	0
Total impuesto sobre la renta líquida	130.091.000	469.433.000	453.094.000
Descuentos tributarios	684.000	684.000	684.000

⁶³ "Artículo 365. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia, la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: (...) 5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión".



Concepto	Declaración Privada	Recurso de reconsideración	Consejo de Estado
Impuesto sobre la renta	129.407.000	468.749.000	452.410.000
Impuesto de ganancias ocasionales	0	0	0
Total impuesto a cargo	129.407.000	468.749.000	452.410.000
Anticipo renta liquidado año anterior	7.999.000	7.999.000	7.999.000
Retenciones año gravable a declarar	80.633.000	80.633.000	80.633.000
Saldo a pagar por impuesto	40.775.000	380.117.000	363.778.000
Sanciones	0	348.242.000	325.664.000
Total saldo a pagar	40.775.000	728.359.000	689.442.000
Total saldo a favor	0	0	0

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

FALLA

1. **Revocar** el ordinal primero de la sentencia del 18 de octubre de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en su lugar, quedará así:

“Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 202202205-900003 del 6 de diciembre de 2021 y de la Resolución 001521 del 14 de noviembre de 2023, que resolvió el recurso de reconsideración.

A título de restablecimiento del derecho, se reliquida el impuesto sobre la renta del año gravable 2017, a la demandante Ángela María Narvárez Muñoz, en los términos del numeral 4°, de esta sentencia”.

2. **Confirmar** en lo demás la sentencia del 18 de octubre de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.
3. **Sin costas**, en esta instancia, de acuerdo con lo expuesto.
4. **Reconocer** personería jurídica al abogado Vladimir Adolfo Estrella Torres, como apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Dian.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La validez e integridad de este documento pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>