



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

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C, veintisiete (27) de agosto de dos mil veinte (2020)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2016-01391-01 [23699]
Demandante: ANA ROSA SILVA DE CALDERÓN
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN
Temas : Impuesto sobre la renta año 2011. Comparación patrimonial.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 10 de noviembre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, mediante la cual se accedió a las pretensiones de la demanda¹.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

“PRIMERO. DECLÁRASE LA NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión N° 322412015000024 de 3 de febrero de 2015 y la Resolución N° 001110 del 18 de febrero de 2016, por medio de las cuales se modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 y se resolvió el recurso de reconsideración, de conformidad con lo señalado en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta del año 2011, presentada por la señora ANA ROSA SILVA DE CALDERÓN el 17 de agosto de 2012.

TERCERO. No hay lugar a condena en costas (...).”

ANTECEDENTES

El 16 de agosto de 2011, ANA ROSA SILVA DE CALDERÓN presentó la declaración de renta por el año gravable 2010, en la que liquidó un patrimonio bruto de \$1.939.955.000, pasivos por \$425.974.000, un patrimonio líquido de \$1.513.981.000 y un saldo a favor de \$649.000².

¹ Folios 144-170 c. p.

² Folio 43 c.p. y 6 c.a.



El 17 de agosto de 2012, ANA ROSA SILVA DE CALDERÓN presentó la declaración de renta por el año gravable 2011, en la que liquidó un patrimonio bruto de \$2.061.296.000, pasivos por \$339.315.000, un patrimonio líquido de \$1.721.981.000 y un saldo a favor de \$777.000³.

El 19 de agosto de 2014, la administración expidió el Requerimiento Especial 322392014000077⁴, por medio del cual propuso modificar la declaración de renta del año gravable 2011 para reducir los pasivos a \$43.620.000 porque no estaban probados. En consecuencia, aumentó el patrimonio líquido a \$2.017.676.000 y propuso determinar el impuesto sobre la renta por el sistema de comparación patrimonial teniendo en cuenta el patrimonio líquido declarado en el año 2010 (\$1.513.981.000) y el que se proponía modificar por el año 2011 (\$2.017.676.000). Igualmente, propuso una sanción por inexactitud de \$215.902.000.

Previa respuesta al requerimiento especial, mediante Liquidación Oficial de Revisión 322412015000024 de 3 de febrero de 2015⁵, la DIAN confirmó las glosas propuestas en el requerimiento y determinó un total saldo a pagar de \$348.377.000.

Por Resolución N° 001110 de 18 de febrero de 2016⁶, la DIAN resolvió el recurso de reconsideración formulado por la actora contra la liquidación oficial de revisión y confirmó dicho acto.

DEMANDA

ANA ROSA SILVA DE CALDERÓN, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA., formuló las siguientes pretensiones⁷:

“1. Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial 322412015000024 del 3 de febrero de 2015, practicada por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuesto de Bogotá, por concepto de impuesto de renta y complementarios del año gravable 2011 a la contribuyente ANA ROSA SILVA DE CALDERÓN, identificada con Nit. 20.187.158-0.

2. Que se declare la nulidad de la Resolución 001110 del 18 de febrero de 2016, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, por medio de la cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto y se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión N°322412015000024 del 3 de febrero de 2015, mediante la cual se modificó el impuesto sobre la renta y complementario del año gravable 2011 a la contribuyente ANA ROSA SILVA DE CALDERÓN con Nit 20.187.158-0.

3. Que como consecuencia de lo anterior y a manera de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración de renta correspondiente al año gravable 2011 presentada el día 17 de agosto de 2012 con el autoadhesivo N°. 51710050206284 en el formulario N° 2102500248918, liquidando un saldo a favor de \$777.000”.

El demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

³ Folio 42 c.p. y 7 c.a.

⁴ Folios 106-113 c.a.

⁵ Folios 136-153, 168-171 c.a.

⁶ Folios 156-159 c.a.

⁷ Folio 3-4 c. p.



- Artículos 29, 209 y 228 de la Constitución Política.
- Artículos 35, 236, 237, 565, 705, 714, 730, 745, 746, 771 y 789 del Estatuto Tributario.
- Artículo 177 del C.P.C.
- Artículo 167 del C.G.P.
- Artículos 66 y 67 del CPACA.

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

La declaración de renta de 2011 está en firme

La administración profirió requerimiento especial el 19 de agosto de 2014. Para notificar este acto a la actora, le envió por correo copia solo de las dos primeras páginas del acto, sin incluir el anexo explicativo que sustentó la modificación de la declaración privada. Lo anterior desconoce el artículo 67 del CPACA, que exige que la administración envíe al administrado copia íntegra del acto administrativo.

Cuando la demandante tuvo conocimiento del contenido completo del requerimiento especial, en el mes de septiembre de 2014 (no indicó el día), ya había vencido el término previsto en el artículo 705 del Estatuto Tributario para notificar dicho acto, pues los dos años para notificar el requerimiento especial vencían el 22 de agosto de 2014, teniendo en cuenta que el plazo para declarar renta en el año 2011 vencía el 22 de agosto de 2012.

La demandante acreditó en debida forma los pasivos declarados, pues no estaba obligada a llevar contabilidad

La demandante es rentista de capital, registrada en el RUT⁸, por lo que no es comerciante. En consecuencia, de acuerdo con los artículos 770 y 771 del E.T, puede probar sus pasivos con documentos de fecha cierta o documentos idóneos, que cumplan el lleno de los requisitos formales exigidos para la contabilidad. En forma supletoria, puede probar que las cantidades respectivas fueron oportunamente declaradas por el beneficiario.

Para probar el pasivo declarado y rechazado de \$339.315.000, la demandante aportó certificación autenticada en notaría sobre la existencia de una deuda a su cargo, por el mismo valor, que corresponde a la suma acordada por la cesión a su favor de las cuotas de Luz Elena Calderón Silva en la sociedad Fábrica de Accesorios y Repuestos para Automotores Faral Ltda.

Además, entregó copia de la declaración de renta del año gravable 2011, presentada por Luz Helena Calderón Silva, la beneficiaria, en la que se incluyeron, entre otros valores, los \$339.314.759 en la partida de cuentas por cobrar –renglón 32, patrimonio bruto-, y \$ 15.250.000 en el renglón 38 “otros ingresos”, correspondientes a los intereses pagados por la demandante, en razón de la deuda previamente adquirida por la cesión de las cuotas sociales en Faral Ltda.

⁸ Folio 15 c.a.



La diferencia patrimonial que existe en las declaraciones de renta de 2010 y 2011 está justificada

Para el año 2010, la demandante declaró un patrimonio líquido de \$1.513.981.000 y para el año 2011, lo declaró por \$1.721.981. La diferencia entre tales patrimonios declarados ascendió a \$208.000.000.

Pese a que conforme con el artículo 236 del E.T, dicha diferencia constituye renta gravable, lo cierto es que al encontrarse justificada se desvirtúa la presunción legal y se debe mantener la declaración privada del año 2011.

La demandante demostró que la diferencia patrimonial entre el año declarado (2011) y el inmediatamente anterior (año 2010) obedece a que en el año 2010 declaró como activo un inmueble por el 50% del costo, correspondiente a \$500.000.000 y en el año 2011, declaró el mismo activo, pero determinó su costo fiscal en el 50% del avalúo catastral. Lo anterior generó una diferencia de \$208.000.000, no susceptible de ser tratada como renta gravable, conforme al artículo 236 del E.T. Entonces, no se cumple el supuesto de hecho previsto en la referida disposición, esto es, que el incremento del patrimonio líquido de la declaración del año 2011 respecto de la declaración del año anterior no se encuentre justificado.

Improcedencia de la sanción por inexactitud

No es procedente la sanción por inexactitud impuesta a la actora, pues no existe omisión de ingresos de la cual se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor de la actora.

Se presenta de una diferencia de criterios en la determinación del impuesto de renta por el sistema de comparación patrimonial y en la valoración probatoria, razón por la que existe discrepancia en la interpretación del derecho aplicable.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, para lo cual sostuvo, en síntesis, lo siguiente⁹:

El requerimiento especial se notificó en debida forma

El plazo para notificar el requerimiento especial (artículo 705 del E.T), vencía el 22 de agosto de 2014, dado que la demandante tenía hasta el 22 de agosto de 2012 para presentar la declaración de renta del año 2011. Y conforme al correo certificado, el acto fue entregado a la demandante el 20 de agosto de 2014, esto es, en tiempo.

Además, la demandante ejerció su derecho de defensa al responder el requerimiento especial y oponerse a las glosas planteadas por la administración.

⁹ Folios 65-82 c. p.



Los pasivos declarados no fueron soportados idóneamente

La demandante no aportó la documentación que acredite la procedencia de los pasivos a 31 de diciembre de 2011. La certificación ante notario de 30 de octubre de 2013 no es aceptable porque se constituyó con posterioridad a la fecha en que se cedieron las cuotas sociales y a la vigencia investigada.

La declaración de renta de Luz Helena Calderón Silva, cedente de las cuotas sociales, no respalda idóneamente el pasivo registrado por la demandante por cuanto no hay certeza sobre la inclusión de los valores correspondientes por concepto de pasivos y rendimientos financieros de la deuda.

Procede el sistema de determinación de renta por comparación patrimonial

Como consecuencia del rechazo de pasivos, la declaración de renta del año 2011 registra un patrimonio líquido muy superior al de la declaración del año 2010, lo que evidencia una diferencia patrimonial de \$449.242.000 que no fue justificada idóneamente por la actora.

Sanción por inexactitud

Procede la sanción por inexactitud, toda vez que los pasivos declarados por la demandante no fueron soportados mediante prueba idónea que demuestre su existencia o procedencia.

En consecuencia, la sanción obedece a una indebida aplicación del derecho, no a una diferencia de criterios.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda y negó la condena en costas. Las razones fueron las siguientes:¹⁰

El requerimiento especial se notificó oportunamente

La demandante tenía hasta el día 22 de agosto de 2012 para presentar la declaración de renta del año gravable 2011, de conformidad con el artículo 12 del Decreto 4907 de 26 de diciembre de 2011. Por tanto, los dos años para notificar el requerimiento especial vencían el 22 de agosto de 2014, de acuerdo con el artículo 705 del Estatuto Tributario.

El requerimiento especial N° 322392014000077 de 19 de agosto de 2014, se notificó por correo certificado el 20 de agosto de 2014, es decir, dentro de los dos años que refiere el artículo 705 ibídem. En consecuencia, la declaración de renta presentada por la demandante por el año gravable 2011 no adquirió firmeza.

Los pasivos declarados no tienen soporte idóneo

¹⁰ Folios 144-170 c. p.



Si bien la demandante allegó certificación de Luz Elena Calderón Silva, con diligencia de reconocimiento notarial de 30 de octubre de 2013, como prueba supletoria del pasivo registrado en la declaración de renta del año 2011, no se puede afirmar que dicha suma constituye en realidad un pasivo que debe ser reconocido fiscalmente. Ello, porque el documento fue suscrito con posterioridad a la vigencia fiscal investigada y, además, las cantidades respectivas y sus rendimientos no fueron declarados por Luz Elena Calderón Silva (artículos 770 y 771 del E.T).

El pagaré aportado por la demandante, de 28 de diciembre de 2009, por \$425.674.000 a favor de Luz Elena Calderón Silva y la letra de cambio de 20 de junio de 2007, por el mismo valor, no cumplen las exigencias del artículo 767 del Estatuto Tributario, pues no constituyen documentos de fecha cierta presentados ante autoridad competente.

Además, tanto el pagaré como la letra de cambio se refieren a un valor que no corresponde a la suma que la demandante pagó por la adquisición de las cuotas sociales de Luz Elena Calderón Silva en FARAL LTDA.

Por tanto, dichas pruebas no acreditan el valor del pasivo registrado por la demandante, máxime que esta no explicó el origen de la suma adeudada en el pagaré, que, en todo caso, es superior al valor de la cesión de cuotas.

La DIAN no podía determinar la renta por comparación del patrimonio líquido declarado por la demandante en el año 2010 y el modificado oficialmente por el año 2011

Ante la falta de prueba de los pasivos por la demandante, es procedente determinar el impuesto sobre la renta por el sistema de comparación patrimonial, conforme a los artículos 236 a 239 del E.T.

No obstante, en el caso concreto, la DIAN comparó el patrimonio líquido declarado por la demandante en el año 2010 (\$1.513.981.000) con el patrimonio líquido modificado oficialmente para el año 2011 (\$2.017.676.000), lo cual arrojó una diferencia de \$481.463.000¹¹. Y al ser esta superior a la renta gravable declarada (\$32.221.000), estableció que la diferencia entre las dos, esto es \$449.242.000, constituye mayor valor de la renta líquida.

Lo anterior no es procedente comoquiera que, de acuerdo con el artículo 236 del E.T, para calcular la renta por comparación patrimonial se deben comparar el patrimonio líquido declarado del periodo gravable y el patrimonio líquido declarado del periodo inmediatamente anterior.

Toda vez que la administración liquidó la renta por comparación patrimonial con fundamento en la modificación oficial al patrimonio líquido declarado en el año 2011, procede la nulidad de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración privada correspondiente al año gravable 2011.

¹¹ Una vez sustraída la suma correspondiente a valorizaciones en cuantía de \$22.232.000



No procede la sanción por inexactitud

Al haber sido declarada la nulidad de los actos demandados, resulta improcedente la sanción por inexactitud.

Finalmente, no condenó en costas al considerar que no se encontraron probadas.

RECURSO DE APELACIÓN

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

El método empleado por DIAN para el cálculo de la renta por el sistema de comparación patrimonial tuvo como punto de referencia el valor del patrimonio líquido declarado en el año 2010, que cotejó con el patrimonio líquido del año 2011, teniendo en cuenta las modificaciones efectuadas a la declaración de 2011, mediante liquidación oficial de revisión, circunstancia que responde al artículo 236 del Estatuto Tributario.

El patrimonio al que se refiere el artículo 236 del Estatuto Tributario no es el de la declaración privada que se revisa, como lo estima el Tribunal. De acuerdo con esta norma, se deben tener en cuenta las rentas que realmente conforman el patrimonio del contribuyente, según el valor establecido en la investigación tributaria. Por tanto, la suma establecida como patrimonio líquido por la administración tributaria, que reemplaza el valor declarado para la vigencia fiscal 2011, es la que se coteja con el patrimonio líquido de la vigencia anterior (año 2010).

En el caso concreto, no puede tomarse como punto de comparación el patrimonio líquido declarado en el año 2011, porque en virtud de la auditoría fiscal se estableció que ese valor es inexistente, pues no responde a la realidad económica ni financiera de la demandante por esa vigencia fiscal.

Al desconocer pasivos, esa partida disminuye y aumentan el patrimonio líquido y el impuesto a cargo. No puede tenerse como referencia un patrimonio líquido que resulta de valores desconocidos, en virtud de los artículos 770 y 771 del Estatuto Tributario.

Sanción por inexactitud

Hay lugar a imponer sanción por inexactitud por la diferencia injustificada entre los conceptos declarados a título de ingresos y aquellos correspondientes a patrimonio.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** insistió en los argumentos expuestos en la demanda¹³.

La **parte demandada** reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación¹⁴.

¹² Folios 179-185 c. p.

¹³ Folios 198-199 c. p.

¹⁴ Folios 202-203 c. p.



El **Ministerio Público** no intervino.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la DIAN, **la Sala define si para determinar la renta líquida por comparación patrimonial del año gravable 2011, la administración debió comparar el patrimonio líquido declarado por la actora en ese mismo periodo con el patrimonio líquido declarado en el año 2010, o podía comparar el patrimonio líquido modificado oficialmente en el año 2011 con el patrimonio líquido declarado en el año 2010.**

La Sala confirma la sentencia apelada, según el siguiente análisis:

Renta por comparación patrimonial. Reiteración jurisprudencial¹⁵.

La renta por comparación patrimonial está regulada en los artículos 236 a 239-1 del ET. De estos artículos, conviene destacar los siguientes:

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

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

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

En concordancia con las normas transcritas, el artículo 91 del Decreto 187 de 1975 «Por medio del cual se dictan disposiciones reglamentarias en materia de impuesto sobre la renta y complementarios», establece lo siguiente:

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

Si este resultado es inferior a la diferencia entre los patrimonios líquidos declarados en el año gravable y en el ejercicio inmediatamente anterior, previos los ajustes por valorizaciones y desvalorizaciones nominales, incluyendo los reavalúos autorizados

¹⁵ Entre otras, ver sentencias de 14 de abril y del 13 de octubre de 2016, exps. 19138 y 19748, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 13 de octubre y del 16 de noviembre de 2016, exps. 20503 y 20585, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



en los artículos 51 y 52 del Decreto 2247 de 1974 dicha diferencia se tomará como renta gravable a menos que el contribuyente demuestre las causas justificativas del incremento patrimonial.

La Sección ha precisado que el artículo 236 del E.T constituye una excepción a la depuración ordinaria del impuesto sobre la renta, que se basa en que el incremento del patrimonio líquido de un contribuyente al cierre del periodo gravable, en comparación con el patrimonio líquido poseído al cierre del periodo gravable anterior, debe estar soportado por la suma de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el periodo, menos las erogaciones que haya realizado durante el mismo año gravable.

También ha precisado, que la administración no puede efectuar la comparación patrimonial teniendo en cuenta el valor del patrimonio líquido determinado oficialmente en el periodo objeto de análisis, por lo cual "en caso de que los pasivos sean material y jurídicamente inexistentes, su rechazo incide en la liquidación del patrimonio líquido, pero no por ello se debe calcular la renta por comparación patrimonial a partir de esa liquidación oficial, por cuanto eso implica gravar como ingreso el patrimonio".¹⁶. Lo anterior, con fundamento en los artículos 236 del E.T y 91 del Decreto 187 de 1975.

De esa manera, se reitera que la renta gravable especial por comparación patrimonial debe determinarse con base en el patrimonio líquido declarado por el contribuyente y no en el modificado oficialmente por la administración.

Caso concreto

El 16 de agosto de 2011, la actora presentó la declaración de renta del año gravable 2010¹⁷, en la que registró un patrimonio bruto de \$1.939.955.000¹⁸, un patrimonio líquido de \$ 1.513.981.000; una renta líquida gravable de \$2.478.000¹⁹; un impuesto de renta de \$0²⁰ y un total saldo a favor de \$649.000²¹.

El 17 de agosto de 2012, la actora presentó la declaración de renta del año gravable 2011²², en la que registró un patrimonio bruto de \$2.061.296.000; un patrimonio líquido de \$1.721.981.000; una renta líquida gravable de \$725.000²³; un impuesto de renta de \$0²⁴ y un total saldo a favor de \$777.000²⁵.

El 19 de agosto de 2014, mediante requerimiento especial²⁶, la DIAN propuso modificar la declaración del impuesto por el año gravable 2011. Lo anterior en razón a que advirtió una diferencia patrimonial gravable de \$449.242.000. Con fundamento en esto, propuso un impuesto de renta de \$134.290.000 y una sanción por inexactitud de \$215.902.000, para un total a pagar de \$349.415.000²⁷.

¹⁶ Ver sentencia del 14 de abril de 2016, exp. 19138, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

¹⁷ Folio 43 c.p.

¹⁸ Renglón 32

¹⁹ Renglón 52

²⁰ Renglones 59

²¹ Renglón 69

²² Folio 54 c.p.

²³ Renglón 52

²⁴ Renglones 59

²⁵ Renglón 69

²⁶ Folios 106-113 exp.a.

²⁷ Folios 130 c.a.



En el anexo explicativo del requerimiento especial, la DIAN indicó que en la declaración de renta de 2011, la actora registró un patrimonio líquido de \$1.721.981.000, que se discrimina así:

| CONCEPTO | VALOR | FOLIO |
|--|-------------------------|-----------------------------|
| Banco de Bogotá (cuenta corriente) | \$ 3.000.000 | 24 |
| BBVA (cuenta de ahorros) | \$ 2.500.000 | 24 |
| Fondos de Pensiones Voluntarias Skandia | \$ 18.287.220 | 24,25 |
| Ecopetrol S.A. (Acciones) | \$ 14.000.000 | 24,26 |
| Faral S.A (Acciones) | \$ 1.3.1.948.312 | 24,27 |
| Isagen S.A. (Acciones) | \$ 2.160.075 | 24,28 |
| Mercedes Benz (AFP 667) | \$ 11.400.000 | 24,43 |
| TOTAL PATRIMONIO BRUTO | \$ 2.061.296.000 | |
| PASIVOS –Cuenta por pagar a Luz Elena Silva Calderón- | \$ 339.314.759 | 30,31-33,62-63,90-92 |
| TOTAL PATRIMONIO LÍQUIDO | \$1.721.981.000 | |

Y, que en la declaración de renta del año gravable 2010 declaró un patrimonio líquido de \$1.513.981.000.

En la liquidación oficial de revisión²⁸, la DIAN mantuvo la aplicación del sistema de renta por comparación patrimonial para lo cual estableció la diferencia entre el patrimonio líquido determinado oficialmente (\$2.017.676.000) y el patrimonio líquido declarado por el año gravable 2010 (\$1.513.981.000). Concluyó que se presenta una diferencia patrimonial de \$503.695.000, a la cual restó \$22.232.000 por concepto de valorizaciones y determinó una diferencia patrimonial ajustada de \$481.463.000.

A partir de esa base determinada por la DIAN como renta líquida gravable, calculó el impuesto sobre la renta con fundamento en la siguiente operación:

| Comparación patrimonial | |
|--|--------------------|
| Patrimonio líquido 2011 (determinado oficialmente) | 2.017.676.000 |
| (-) Patrimonio Líquido año gravable 2010 | 1.513.981.000 |
| (=) DIFERENCIA PATRIMONIAL INICIAL | 503.695.000 |
| (-) Valorizaciones (FL47) | 22.232.000 |
| TOTAL DIFERENCIA PATRIMONIAL AJUSTADA | 481.463.000 |
| AJUSTE A LA RENTA | |
| Renta líquida gravable año 2011 declarada | 725.000 |
| Más: Renta exenta año 2011 | 17.273.000 |
| Más: Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional año 2011 | 14.351.000 |
| Más: Deducciones por beneficios fiscales año 2011 | |

²⁸ Folios 136-153, 168-171 exp.a.



| | |
|--|--------------------|
| | - |
| Más: Ganancia ocasional neta año 2011 | - |
| Menos: Impuesto de renta pagado 2010 | - |
| Menos: Anticipo por el año 2011 + Retención en la fuente 2011 | 128.000 |
| Total renta ajustada: | 32.221.000 |
| Diferencia Patrimonial Gravable: (A) - (B): \$481.463.000 (-) \$32.221.000: | 449.242.000 |

En el anexo de la liquidación oficial, la administración señaló que “*como la diferencia patrimonial inicialmente determinada (\$481.463.000), es mayor que la renta ajustada (\$32.221.000), se establece una diferencia patrimonial no justificada (\$449.243.000) presumiéndose en virtud del artículo 236 del Estatuto Tributario, que se omitieron rentas por ese valor; razón por la cual se determina que debe llevar como renta gravable el valor de \$449.242.000, que corresponde a esa diferencia no justificada.*”

Así, para determinar a la demandante el impuesto de renta del año gravable 2011 por el sistema de comparación patrimonial, la DIAN tuvo en cuenta el patrimonio líquido modificado oficialmente y no el patrimonio líquido declarado por la demandante para esa misma vigencia fiscal.

Lo anterior desconoce lo previsto en el artículo 236 del E.T en concordancia con el artículo 91 del Decreto 187 de 1975, que establece que en el sistema de comparación patrimonial se debe tomar como renta gravable el resultado de la diferencia entre los patrimonios líquidos declarados en el año gravable y el declarado en el ejercicio inmediatamente anterior.

Entonces, de acuerdo con el criterio reiterado de la Sección, el cálculo de la renta por el sistema de comparación patrimonial efectuado por la administración no corresponde a lo previsto en el artículo 236 del E.T en concordancia con el artículo 91 del Decreto 187 de 1975. Por esta razón, son nulos los actos demandados.

Las razones que anteceden son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

Condena en costas

No se condena en costas en esta instancia, pues conforme con el artículo 188 del CPACA²⁹, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del C.G.P. incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*”, requisito que no se cumple en este asunto.

²⁹ CPACA. Art. 188. Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.



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

FALLA

1. CONFIRMAR la sentencia del 10 de noviembre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.

2. Sin condena en costas.

3. ACEPTAR la renuncia al poder presentada por Álvaro León Pachón como apoderado de la DIAN (folio 201 c.p.) y **RECONOCER** a Juan Carlos Benavides Parra como apoderado de la demandada, conforme al poder que está en el folio 225 c.p.

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)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Con firma electrónica)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Aclaro Voto