



Radicación: 25000-23-37-000-2015-01810-01 (26371)
Demandante: Jorge Iván Acuña Arrieta
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., catorce (14) de septiembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2015-01810-01 (26371)
Demandante: JORGE IVÁN ACUÑA ARRIETA
Demandado: DIAN

Temas: Impuesto sobre la renta – año gravable 2010. Renta por comparación patrimonial. Determinación.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 20 de mayo de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y en su parte resolutive dispuso:

“PRIMERO. DECLÁRESE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial No. 322412014000113 del 31 de marzo de 2014 y la Resolución No. 900317 del 17 abril de 2015, proferidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá – DIAN.

SEGUNDO. En consecuencia, a título de restablecimiento **TÉNGASE** como liquidación la efectuada por la Sala en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO. Sin condena en costas”.

ANTECEDENTES

El 23 de agosto de 2011, JORGE IVÁN ACUÑA ARRIETA presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2010, corregida el 19 de julio de 2013.

Previo requerimiento especial, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412014000113 del 31 de mayo de 2014, por medio de la cual modificó la declaración de renta del año 2010, para determinar un mayor impuesto a cargo, luego de establecer un nuevo patrimonio bruto y líquido y, a partir de este, determinar la renta por el sistema de comparación patrimonial e imponer la respectiva sanción por inexactitud.

El 3 de junio de 2014, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión mencionada, el cual fue resuelto mediante la Resolución Nro. 900317 del 17 de abril de 2015, confirmando el acto recurrido.

1

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co





DEMANDA

Pretensiones

Mediante apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo, JORGE IVÁN ACUÑA ARRIETA formuló las siguientes pretensiones:

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

- a) La Liquidación Oficial de Renta de Revisión Nro. 322412014000113 del 31 de marzo de 2014 practicada por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá – DIAN, mediante la cual se modificó la liquidación privada renta y complementarios 91000189472496 (2101605785351) por el año gravable 2010, del contribuyente JORGE IVÁN ACUÑA ARRIETA.
- b) La Resolución Nro. 900317 del 17 de abril de 2015, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN; por medio de la cual se decidió el recurso de reconsideración confirmando el saldo a pagar de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412014000113 del 3 de marzo de 2014, notificada según Edicto Nro. 122 fijado el día 5 de mayo de 2015 y desfijado el día 19 de mayo de 2015 a las diecisiete horas.

SEGUNDO. Que a título de restablecimiento del derecho de mi mandante, se declare la firmeza de la liquidación privada corregida con formulario **2101605785351** del 2013/08/05 por el año gravable 2010”.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 29, 121, 122, 209 y 363 de la Constitución Política de Colombia; 1º, 3º, 10 y 138 del CPACA; 236, 237, 588, 683 y 711 del Estatuto Tributario; y 9 del Decreto Reglamentario 187 de 1975.

El concepto de la violación se sintetiza así:

La DIAN desconoció el principio de correspondencia, por cuanto en el requerimiento especial propuso cambiar la declaración privada presentada el 19 de julio de 2013, mientras que la liquidación oficial de revisión modificó la declaración de corrección presentada el 05 de agosto de 2013.

De acuerdo con los artículos 236, 237 del ET y 91 del Decreto 187 de 1975, la renta por comparación patrimonial se determina al comparar los patrimonios líquidos declarados por el contribuyente. Y, en este caso, la DIAN comparó el patrimonio líquido del año anterior y el determinado en la liquidación oficial de revisión, lo cual es improcedente a la luz de la anterior normativa y la jurisprudencia.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

Sostuvo que se cumplió con el principio de correspondencia, porque el mismo día en que fue notificado el requerimiento especial, el demandante radicó corrección de la declaración privada, la cual fue aceptada por la Administración, razón por la cual, la liquidación oficial partió de la información corregida por el contribuyente el 5 de agosto de 2013, es decir, con posterioridad a la expedición y notificación del requerimiento especial.



Dijo que los patrimonios líquidos registrados en las declaraciones privadas de los años 2009 y 2010 fueron comparados con el patrimonio líquido determinado por el ente fiscalizador mediante el cruce de información de terceros que permitió adicionar activos no declarados.

Finalmente, manifestó que la sanción por inexactitud fue impuesta de acuerdo con lo previsto en el artículo 647 del ET, debido a la omisión en la inclusión de bienes en el patrimonio líquido.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, bajo los siguientes argumentos:

Sostuvo que la Administración modificó la declaración privada, debido a que se evidenció una serie de activos que no fueron incluidos por el actor dentro del denuncia rentístico del año 2010, lo que originó un incremento injustificado en el patrimonio líquido del actor. En consecuencia, la Administración liquidó la renta gravable a través del sistema especial de comparación patrimonial.

Señaló que el requerimiento especial y la liquidación de revisión acusada guardaron la debida correspondencia, en cuanto que se enmarcan en la modificación de las mismas glosas y para ello se basaron en los mismos argumentos y material probatorio expuesto a través del proceso administrativo, tal como lo exige el artículo 711 del ET. De igual forma se observa, que el acto por el que se resolvió el recurso de reconsideración guarda correspondencia con los actos que anteceden. Por lo tanto, no está acreditada la violación del principio de congruencia consagrado en la norma en mención, ni se vislumbra vulneración alguna al debido proceso de la parte actora.

Finalmente, dio aplicación al principio de favorabilidad y estableció el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos:

Precisó que el *a quo* en la sentencia apelada desconoció lo dispuesto en el artículo 91 de Decreto Reglamentario 187 de 1975, que ordena claramente que la renta por comparación patrimonial debe calcularse a partir de la comparación de los patrimonios declarados por el contribuyente de un año a otro, y no a partir del patrimonio líquido determinado oficialmente por la DIAN.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos del recurso de apelación.

La **demandada** no presentó alegatos de conclusión.

El **Ministerio Público** guardó silencio.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión preliminar

La Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto, el 11 de agosto de 2022, manifestó que estaba impedida para conocer de este asunto con base en el artículo 141 [2] del Código General del Proceso, porque conoció del proceso en instancia anterior.

Mediante providencia del 1 de septiembre de 2022, la Sala encontró configurada la causal invocada, toda vez que la doctora Carvajal Basto conoció el proceso en la primera instancia. En consecuencia, se declaró fundado el impedimento, por lo que se ordenó separarla del conocimiento del asunto y continuar con el trámite del proceso.

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide si la comparación patrimonial prevista en el artículo 236 del ET debe hacerse entre los patrimonios líquidos declarados por el contribuyente en el año fiscalizado y el inmediatamente anterior, como lo alega el demandante, o si es factible que se comparen el patrimonio líquido declarado y el patrimonio líquido determinado oficialmente por la Administración tributaria.

Para resolver el problema jurídico planteado, la Sala reiterará el criterio de decisión fijado en anteriores oportunidades, en los que se decidieron cuestionamientos similares¹.

La renta por comparación patrimonial, prevista en el artículo 236 del ET, cuya fuente original es el artículo 74 del Decreto 2053 de 1974, dispone que, 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.

A su turno, el artículo 237 del ET, prevé cómo se determina dicha renta, señalando que, a la renta gravable se adicionará el valor de la ganancia ocasional neta y las rentas exentas, suma de la que se sustrae el valor de los impuestos de renta y complementarios pagados durante el año gravable, y que, en *“lo concerniente al patrimonio se harán previamente los ajustes por valorizaciones y desvalorizaciones nominales”*.

Por su parte, el artículo 91 del Decreto 187 de 1975 (compilado en el artículo 1.2.1.19.2 del Decreto Único Reglamentario en materia tributaria 1625 de 2016), norma reglamentaria del artículo 236 del ET, señala lo siguiente:

¹ Entre otras, ver sentencias del 17 de junio del 2010, exp. 16731, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 16 de septiembre del 2010, exp. 16802, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 14 de abril de 2016, exp. 19138, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 16 de noviembre de 2016, exp. 20503, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 29 de noviembre del 2017, exp. 20635, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; del 12 de septiembre de 2019, exp. 22866, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 03 de septiembre de 2020, exp. 21156, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; del 24 de septiembre de 2020, exp. 24473, C.P. Milton Chaves García; del 11 de noviembre de 2021, exp. 24027, C.P. Milton Chaves García.



“Artículo 91. 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 de (...) los impuestos de renta y complementarios, ...pagados durante el año gravable incluyendo retención y anticipo efectivamente pagado.

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 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”.

Al respecto, la Sección ha señalado que “el sistema de comparación patrimonial desde su implementación como método de fiscalización para gravar el excedente no justificado de la diferencia de los patrimonios líquidos de los dos últimos años en relación con las rentas obtenidas en el último período gravable, debe entenderse como la posibilidad por parte de la administración tributaria de realizar los cálculos señalados en el artículo 236 del Estatuto Tributario así como los indicados en el inciso 1º del artículo 91 del Decreto 187 de 1975 **sobre los patrimonios líquidos declarados por el contribuyente, sobre la renta y ganancia ocasional respectiva**”².

Así, se reitera en esta oportunidad que el sistema de determinación de la renta por comparación patrimonial debe hacerse entre el patrimonio líquido del año anterior y el declarado en el periodo fiscalizado, lo que excluye la posibilidad de que se tome en este último caso, el patrimonio líquido determinado de forma oficial por la Administración tributaria.

En el caso concreto, la Sala constata que, a través de los actos demandados, la DIAN modificó del impuesto sobre la renta del demandante, correspondiente al año gravable 2010, y estableció la renta por el sistema de comparación patrimonial, para lo cual comparó el patrimonio líquido determinado de forma oficial con el declarado por el contribuyente en el año inmediatamente anterior, lo cual es impropio, a la luz de las anteriores consideraciones.

Teniendo en cuenta lo anterior, se advierte que la Administración al establecer la renta por comparación patrimonial desconoció lo previsto en los artículos 236 del ET y 91 del Decreto 187 de 1975 (compilado en el artículo 1.2.1.19.2 del Decreto Único Reglamentario en materia tributaria 1625 de 2016).

En consecuencia, se revoca la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se declara la nulidad de los actos administrativos demandados. Como restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración privada presentada por la demandante, correspondiente al impuesto de renta del año gravable 2010.

² Sentencia del 16 de septiembre del 2010, exp. 16802, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Reiterada en la sentencia del 13 de octubre de 2016, Exp. 20585, C.P. Jorge Octavio Ramírez.



Radicación: 25000-23-37-000-2015-01810-01 (26371)

Demandante: Jorge Iván Acuña Arrieta

FALLO

Condena en costas

No se condena en costas en esta instancia, pues conforme con el artículo 188 del CPACA³, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP 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 esta instancia.

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

PRIMERO: Revocar la sentencia de primera instancia. En su lugar, quedará así:

*“1. **DECLARAR** la nulidad de la la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412014000113 del 31 de mayo de 2014 y la Resolución No. 900317 del 17 abril de 2015, por la que se resolvió el recurso de reconsideración, expedidos por la DIAN.*

*2. Como restablecimiento del derecho, **DECLARAR** la firmeza de la declaración privada presentada por el demandante, correspondiente al impuesto de renta del año gravable 2010”.*

SEGUNDO: Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta
Aclaro el voto

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

³ 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”.