



**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN CUARTA - SUBSECCIÓN "A"**

Bogotá D. C., Veinte (20) de mayo de dos mil veinte (2020)

MAGISTRADA PONENTE: Doctora **AMPARO NAVARRO LÓPEZ**

EXPEDIENTE: **250002337000-2015-01810-00**
DEMANDANTE: **JORGE IVAN ACUÑA ARRIETA**
DEMANDADO: **U.A.E - DIAN**
MEDIO DE CONTROL: **NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**
TEMA: **IMPUESTO SOBRE LA RENTA PERÍODO 2010**

S E N T E N C I A

Agotadas las etapas previas, procede la Sala a clausurar la primera instancia, en el referido Medio de Control de nulidad y restablecimiento del derecho.

I. SÍNTESIS DE LA DEMANDA

En resumen, se formulan las siguientes **pretensiones**¹:

- 1) Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:
 - Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000113 del 31 de marzo de 2014², proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá – DIAN, por medio de la cual modificó la Declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable 2010 del contribuyente JORGE IVAN ACUÑA ARRIETA.
 - Resolución No. 900317 del 17 abril de 2015³, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica – DIAN, por medio de la cual resolvió el Recurso de Reconsideración

¹ Folios 2 al 3 del Cdo Ppal.

² Folios 38 al 53 del Cdo Ppal.

³ Folios 21 al 37 del Cdo de A.A.

interpuesto en contra de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000113 del 31 de marzo de 2014, confirmando el acto recurrido.

- 2) En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos anteriormente mencionados y, a título de restablecimiento del derecho, solicita:
- Se reconozca y se declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable 2010, presentada por el contribuyente JORGE IVAN ACUÑA ARRIETA.

Como **concepto de violación**⁴, expone como normas violadas por la Entidad demandada, las siguientes: i) Constitución Política: Artículos 29, 121, 122, 209 y 363; ii) Estatuto Tributario: Artículos 3236, 237, 588, 683 y 711; iii) Ley 1437 de 2011: Artículos 1º, 3º, 10 y 138; iv) Decreto 187 de 1975: Artículo 91.

Vulneración del principio de legalidad.

Para comenzar, explica lo que se entiende por el principio de legalidad consagrado en el artículo 121 de la Constitución Política, para luego manifestar que, dentro de la actuación administrativa hoy estudiada se vulneró dicho principio, pues la Administración desbordó el marco de su competencia, se abrogó la facultad de interpretar con carácter vinculante la Ley, modificó de facto con dicho proceder el texto legal que dijo interpretar (artículos 91 del Decreto 187 de 1975 y 236 y 237 del Estatuto Tributario) e invadió la órbita del legislativo, afectando así el derecho de defensa y el debido proceso de la actora.

Transcribe los artículos 236 y 237 del Estatuto Tributario, y el artículo 91 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, así como jurisprudencia del H Consejo de Estado, para luego señalar que el mecanismo de la renta especial por el sistema de comparación patrimonial es perfectamente válido y naturalmente está consagrado en los dos artículos del Estatuto antes citados, pero lo que por ahora no se considera válido es el método de depuración y, en particular, la premisa de que se proponga un patrimonio líquido para la vigencia del año 2010 por un valor diferente al valor de los bienes consignados en la declaración presentada por el declarante para la misma vigencia.

Explica que, en la declaración de renta y patrimonio del contribuyente por el año

⁴ Folios 8 al 17 del Cdo Ppal.

de 2010, se planteó en la corrección de la declaración (No. 91000189472496 del 5 de agosto de 2013) como patrimonio líquido la suma de **\$728.068.000 de pesos mte.**, y hasta la fecha de hoy ese es el patrimonio declarado por esta vigencia. Y en la declaración de renta y patrimonio del año 2009 presentada por el actor, se planteó como patrimonio líquido la suma de **\$680.209.000 de pesos mte.**, y hasta la fecha de hoy ese es el patrimonio declarado por esta vigencia.

Manifiesta que, el contenido del artículo 236 del Estatuto Tributario establece que, si el patrimonio líquido declarado en el 2010 es superior al valor del patrimonio líquido declarado en el 2009, la diferencia se tendrá como renta líquida gravable para la vigencia del 2010. Pero la norma no contempla la posibilidad de proponer valores como patrimonio líquido no declarado en cualesquiera de las vigencias para establecer diferencias patrimoniales, es decir, que la ley no autoriza a la Administración a que, de oficio, diga cuál es el valor patrimonial de los bienes de un contribuyente en un año cualquiera y tenerlos como valores definitivos en algún momento procesal de una investigación tributaria, porque de hecho estaríamos frente al desconocimiento de una garantía procesal indiscutible.

Exhibe apartes del contenido del requerimiento especial, así como de la liquidación oficial, explicando al respecto que la administración modificó su patrimonio liquidó, al adicionar activos supuestamente no declarados, por lo cual, en ningún momento se hace la comparación patrimonial confrontando los patrimonios líquidos declarados por el hoy accionante como lo ordena los artículos 236 y 237 del Estatuto Tributario y el artículo 91 del Decreto Reglamentario 187 de 1975.

Por otro lado, indica que se impugna la determinación de la renta por comparación patrimonial, por cuanto que por ningún lado aparece el factor de las valorizaciones en la depuración patrimonial, lo que de contera vulnera la determinación legal contenida en el artículo 237 del Estatuto Tributario, norma que consagra claramente que "En lo concerniente al patrimonio se harán previamente los ajustes por valorizaciones y desvalorizaciones nominales" y en los registros tributarios está consignado que existen valorizaciones nominales.

De igual manera expone que, sobre los activos omitidos no se entiende muy bien qué papel juegan en este cuadro para determinar la renta líquida, pero sobre este aspecto se puede asegurar que no hay omisión de activos. En consecuencia, manifiesta que no es aplicable la sanción por inexactitud.

Falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial.

Transcribe el artículo 711 del Estatuto Tributario para luego indicar que, la liquidación oficial de revisión no puede contener aspectos que no se hayan incluido previamente en el requerimiento especial o en su ampliación, ya que éste será la base sobre la que se ha de determinar oficialmente el impuesto en la liquidación de revisión. Si en el acto de trámite como es el requerimiento especial, no se menciona hechos que van a figurar en la liquidación oficial, deriva necesariamente en una nulidad del acto.

Al respecto asegura que, no existe dicha correspondencia, entre el Requerimiento Especial No 322392013000167 del 1º de agosto de 2013 y la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000113 del 31 de marzo de 2014, ya que el requerimiento especial propone modificar la liquidación privada presentada con formulario No 9100018851138 de fecha 19 de julio de 2013, mientras que la liquidación de revisión modifica la liquidación privada de corrección presentada con formulario No 9100018947249 de fecha 05 de agosto de 2013. Debido a lo anterior, el actor considera que la liquidación oficial es nula, al no guardar correspondencia con el requerimiento especial y la declaración de renta, tal como lo preceptúa el artículo 711 del ordenamiento tributario nacional.

II. SÍNTESIS DE LA CONTESTACIÓN

La **U.A.E. DIAN** dio contestación a la presente demanda⁵, oponiéndose a las pretensiones de la misma, de la siguiente manera:

Explica que, el artículo 702 del Estatuto Tributario, respecto de la facultad de modificar la liquidación privada, establece que la administración podrá modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, mediante una liquidación oficial de revisión, en concordancia con el artículo 684 ibídem. Así mismo indica que, el Capítulo VIII del Libro I del Estatuto Tributario, establece un tipo especial de renta gravable denominada renta por comparación patrimonial, señalando la forma como se realiza la depuración bajo este sistema, y partiendo de la base que por cuenta del aumento injustificado del patrimonio entre un período y otro y realizando la comparación con los conceptos que determinan los

⁵ Folios 92 al 107 del Cdo Ppal.

ingresos, se presume la existencia de rubros no declarados que habrían sido capitalizados para hacer parte del patrimonio que se convierten en renta líquida gravable.

Indica que, la renta gravable por comparación patrimonial es una de las formas que tiene la Administración Tributaria para establecer la renta gravable de los contribuyentes, la cual parte del supuesto jurídico de que un incremento patrimonial de un periodo a otro tiene origen en la capitalización de rentas, ingresos, deduciendo que si el incremento de patrimonio no se encuentra justificado con la renta líquida gravable, los ingresos no gravados (exentos y no constitutivos de renta) y ganancia ocasional, es porque el contribuyente ocultó parte de sus rentas.

Frente al caso que nos ocupa, asegura que la DIAN determinó el impuesto de renta del demandante por el sistema de Comparación Patrimonial previsto en los artículos 236 y 237 del Estatuto Tributario, por lo cual, se debe establecer los parámetros comparables a fin de determinar si procede la depuración del impuesto a través de este sistema, escenario en el cual resulta imprescindible determinar el rubro correspondiente a patrimonio líquido. Para tales efectos, el artículo 282 ibídem, establece que el patrimonio líquido se determina restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o período gravable, el monto de las deudas a cargo del mismo vigentes a esa fecha.

De conformidad con lo señalado en el artículo 236 del Estatuto Tributario, si la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional es inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, la diferencia se considera renta gravable. En relación con los valores que deben compararse a fin de establecer si existe una diferencia, el artículo 237 ibídem, dispone que de las sumas que representan ingresos, esto es, la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional, deben restarse el valor del impuesto de renta pagado durante el año gravable, y en relación con el patrimonio, deben realizarse los ajustes por valorizaciones y desvalorizaciones nominales.

Para la Entidad demandada, deben establecerse los parámetros comparables a fin de determinar si procede la depuración del impuesto a través del sistema especial de comparación patrimonial, pues al tratarse de una ficción legal a través de la cual se considera que sí existió un incremento del patrimonio líquido, esto es, las

rentas capitalizadas que se reflejan en este concepto, superan las declaradas por el contribuyente, se presume que existió una omisión de ingresos, por lo cual la diferencia patrimonial entre los dos períodos comparables se convierte en renta gravable, y en el fondo lo que se grava no es el patrimonio, sino esos activos que no se vieron reflejados en el denuncia rentístico.

Prosigue explicando el actuar administrativo, donde al observarse la forma en que la DIAN determinó la renta por comparación patrimonial a cargo del demandante, se advierte que para ello se comparó el patrimonio líquido del contribuyente del año gravable 2009 (\$680.209.000), con el patrimonio líquido de éste del año 2010 (\$728.068.000).

Ahora, en cuanto a los registrado por patrimonio, liquidó del año 2010, indica que el denuncia rentístico por el año gravable 2010 fue modificado inicialmente mediante corrección del 19 de julio de 2013, la cual fue nuevamente modificada mediante declaración de corrección del 05 de agosto de 2013, presentada el mismo día de notificación del Requerimiento Especial, corrección esta a la cual el Ente Fiscalizador le otorgó todos los efectos jurídicos por haber sido presentada en debida forma y dentro del término legal, razón por la que la declaró como válida, y la incorporó al proceso, donde sobre ella se efectuaron las modificaciones previstas en el acto administrativo de determinación.

Explica que los valores fueron comparados con el patrimonio líquido determinado por la Administración Tributaria para el año gravable 2010, en la Liquidación Oficial de Revisión, tomando como base los valores declarados en la corrección presentada por el contribuyente el 05 de agosto de 2013, determinando así la renta por comparación, así: Patrimonio Bruto \$2.476.829.000 menos los pasivos de \$346.355.000, para determinar un patrimonio líquido por el año gravable 2010 en la suma de \$2.130.474.000, por lo que se estableció que hubo un incremento patrimonial no justificado de \$1.402.406.243, con base en lo previsto en el artículo 236 del Estatuto Tributario.

Lo anterior significa que de la comparación patrimonial realizada al contribuyente, a los patrimonios líquidos del 2009 y 2010, así como el determinado por el Ente fiscalizador mediante el cruce de información reportada por terceros en el trámite de la investigación tributaria, la cual permitió la adición de activos no declarados, la DIAN logró establecer, por un lado, que efectivamente había un incremento patrimonial que no pudo ser justificado por el demandante por lo que dio aplicación

a los presupuestos previstos por la normativa en cita, -artículo 236 y 237 del E.T.-; y por otro, que no se encuentra argumentado en la demanda ni mucho menos demostrado en el proceso, de qué forma la Administración presuntamente infringió la normativa aplicable al hecho concreto, toda vez que, la comparación de patrimonios es un sistema especial por el que se determina la renta del contribuyente sujeto al impuesto sobre la renta y complementarios, donde este se encuentra incluido dentro del sistema ordinario, según lo indica el artículo 18 del Decreto 353 de 1984, ahora 1.2.1.19.1 del Decreto 1625 de 20162.

Así las cosas, haciendo uso de la facultad de fiscalización que le asiste a la DIAN, se encontró que, de acuerdo con los medios magnéticos y el cruce de información con terceros, cuyas respuestas y documentos soportes reposan en el expediente, permitieron al ente fiscalizador determinar que al contribuyente le figuran bienes que no fueron reportados en su denuncia rentística por el año gravable 2010, razón por la que estableció para el Renglón 32.- Total Patrimonio Bruto, de la Liquidación Oficial, un total de \$2.476.829.243, valor que al restarle las deudas por valor de \$346.355.000, arroja un total de Patrimonio Líquido en el Renglón 34 el valor de \$2.130.474.000, valores que al no haber sido desvirtuados por el demandante generaron en el Renglón 51 correspondiente a Rentas Gravables \$1.313.708.000, en razón a que la renta gravable por comparación patrimonial parte del supuesto jurídico de que todo incremento patrimonial no desvirtuado se toma como una capitalización de rentas o de ingreso, y el Renglón 57 Impuesto sobre la Renta Líquida Gravable de \$448.435.000, en aplicación del artículo 241 del Estatuto Tributario.

De igual manera indica que, en los términos del artículo 684 del Estatuto Tributario, la Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, por ende, en el evento de tener que determinar la renta a través del sistema de comparación patrimonial, dicha facultad no puede limitarse a servir de simple observador de las cifras presentadas por los contribuyentes en sus declaraciones, sin poder determinar si se ajustan a la realidad fiscal, en razón a que tal facultad de la Administración de Impuestos no puede limitarse a realizar la comparación entre los rubros generadores de activos, esto es, renta gravable, rentas exentas y ganancia ocasional, reflejados en la declaración del contribuyente y los rubros liquidados a título de patrimonio en las declaraciones de los dos períodos que deben servir para realizar el cotejo correspondiente, pues ello se convertiría en un

simple ejercicio formal de comparación de cifras sin que se pudiera cuestionar la realidad tributaria que deben reflejar las declaraciones tributarias.

Ahora, en cuanto a la vulneración del artículo 237 del Estatuto Tributario, por considerar que no aparece el factor de las valorizaciones en la depuración patrimonial, y en los registros tributarios está consignado que existen valorizaciones nominales, indica que las "valorizaciones y/o desvalorizaciones" se presentan cuando los bienes adquieren un mayor precio (primer caso) o menor precio (segundo caso) por efectos únicamente nominales, por su actualización al valor adecuado utilizando métodos técnicos o legales, sin que impliquen el desembolso o ingreso alguno, como serían, por ejemplo, la actualización de avalúos catastrales para el primer caso, o la pérdida en el valor de las acciones para el segundo caso.

Al respecto, transcribe una sentencia del H. Consejo de Estado para luego explicar que, de acuerdo al contenido del artículo 703 del Estatuto Tributario, es claro que a partir de la notificación del requerimiento especial, se invirtió la carga de la prueba, constituyéndose en un deber especial del contribuyente, hoy demandante, justificar el incremento patrimonial, evento que no sucedió en este caso, conforme da cuenta el expediente administrativo tributario, contrario censu, la determinación oficial del impuesto al patrimonio fue producto de las amplias facultades de investigación, fiscalización y control con que cuenta la Administración Tributaria, al realizar el análisis de la información aportada por el contribuyente en su denuncia rentística, así como del cruce de información exógena y la respuesta dada por los terceros a los requerimientos de información, por lo que no tienen vocación de prosperidad las pretensiones de violación del debido proceso invocadas por el actor.

En cuanto a las argumentaciones frente a la aducida falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, artículo 711 del Estatuto Tributario, al pretender pasar por alto el contribuyente, que el mismo día en que le fue notificado el requerimiento especial, radicó declaración de corrección -06 de agosto de 2013-, por el Impuesto de renta año gravable 2010 No.2101605785351 del 05 de agosto de 2013, la cual fue tenida como válida por la administración, y en la que modificó los valores incluidos en su declaración anterior, razón por la cual, la liquidación oficial parte de la información corregida por el contribuyente el 05 de agosto de 2013, es decir, con posterioridad a la expedición y notificación del Requerimiento Especial No. 322392013000167 del 10

de agosto de 2013, notificado el 06 de agosto de 2013, por lo que fue aceptada expresamente por la Administración Tributaria como voluntaria en los términos del artículo 588 del E.T.

Respecto del principio de correspondencia, expone jurisprudencia al respecto para luego concluir que, no se configura tal falta de correspondencia ya que las inconsistencias que aduce el demandante se originan al endilgar el no considerar la declaración de corrección del 05 de agosto de 2013, que el mismo contribuyente presentó después de la expedición del requerimiento especial, siendo claro en el acto administrativo de determinación que la administración le dio plena validez a esta corrección, es más, la misma fue incorporada en el proceso, por ende, no se configura la falta aducida que pueda implicar la invalidez o nulidad de los actos cuestionados, menos aun cuando no se aumentan los valores glosados en contra del contribuyente.

Finalmente, en cuanto a la sanción por inexactitud establecida en el artículo 647 del Estatuto Tributario, asegura que se encuentra probado en el expediente administrativo tributario, que deviene su aplicación en cuanto se presentaron en el denuncia rentístico omisión en la inclusión de bienes en el patrimonio líquido, esto es, consignando datos equivocados que derivaron en un menor valor a pagar por renta gravable por comparación patrimonial, al que se debía, por lo que se configuró la inexactitud sancionable.

Por ende, la liquidación de la sanción por inexactitud en el acto motivo de revisión de legalidad, deviene por la acreditación de que el contribuyente incluyó datos equivocados, incompletos o desfigurados, al no justificar la diferencia generada entre el patrimonio líquido determinado por el año gravable 2010 frente al patrimonio líquido del año gravable 2009, donde en este caso originó la auto determinación de un menor patrimonio líquido, por lo que procede la imposición de la sanción por inexactitud, aunado al hecho de que el contribuyente hubiera presentado declaración de corrección aceptando algunas glosas planteadas por la Administración, son prueba plena de la existencia de la inexactitud en la que incurrió en su denuncia rentístico.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, asegura que los actos administrativos impugnados gozan de plena legalidad y deben mantenerse en el ordenamiento jurídico, toda vez que como se indicó, las argumentaciones del demandante fueron desvirtuadas en el trámite del proceso de fiscalización tributario.

III. TRÁMITE PROCESAL

Admitida la demanda en auto de fecha 29 de septiembre de 2016⁶, se dispuso por la Secretaría de la Sección notificar a las partes, trámite el cual una vez efectuado mediante providencia del 28 de mayo de 2018⁷ se fijó fecha y hora para llevar a cabo la audiencia inicial que fue celebrada el 18 de septiembre de 2018⁸, donde el Despacho sustanciador durante el desarrollo de la misma, resolvió cada una de las etapas que la integran, en especial **la de fijación del litigio**, estableciendo así el problema jurídico a resolver en el presente proceso, para finalmente y una vez llevado a cabo todo el trámite previsto en el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011, ordenó correr traslado a las partes para que presentaran sus alegatos de conclusión, ello en consideración a que las pruebas aportadas por las partes fueron incorporadas al proceso, sin que existiera alguna más por practicar.

La **parte actora**⁹ y la **Entidad accionada**¹⁰, presentaron a consideración del despacho, **escritos de alegatos de conclusión**, donde fueron reiterados los argumentos expuestos por estas en sus escritos de demanda y contestación de demanda, respectivamente.

Mientras tanto, el **Ministerio Público** guardó silencio.

IV. CONSIDERACIONES

La Sala, al no encontrar causal alguna que invalide la actuación hasta aquí surtida, procede a decidir lo que en derecho corresponda, en primera instancia, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 187 de la Ley 1437 de 2011.

1. COMPETENCIA

Es competente la sub sección “A” de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, conforme lo dispuesto en el artículo 152 de la Ley 1437 de

⁶ Folios 70 al 72 del Cdo Ppal.

⁷ Folio 149 del Cdo Ppal.

⁸ Folios 158 al 168 del Cdo Ppal.

⁹ Folios 169 al 172 del Cdo Ppal.

¹⁰ Folios 173 al 176 del Cdo Ppal.

2011, para conocer en primera instancia, del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesto por la parte actora en contra de la Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

2. PROBLEMA JURÍDICO

El problema jurídico se centra en determinar, si los actos administrativos, Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000113 del 31 de marzo de 2014¹¹ por la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2010 de la parte actora, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá – DIAN, y la Resolución No. 900317 del 17 abril de 2015¹², proferida por Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica – DIAN, que resolvió un recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión, confirmando el acto recurrido, están viciados de nulidad o si por el contrario, estos actos administrativos fueron fundamentados con la normatividad legal vigente. Al respecto y en atención a la fijación del litigio realizada en audiencia inicial el 18 de septiembre de 2018¹³, donde se condensaron los cargos de violación expuestos y sobre los que la Sala estudiará y resolverá el presente asunto, así:

1. Determinar si la DIAN efectuó una indebida interpretación de los artículos 236 y 237 del Estatuto Tributario, y el 91 del Decreto No. 187 de 1975, al momento de aplicar el método de renta por comparación patrimonial para la vigencia 2010, toda vez que según la parte actora se propuso un patrimonio líquido diferente al consignado al de la declaración privada de la misma vigencia.
2. Establecer si se vulneró el principio de correspondencia, entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, de conformidad con lo prescrito por el artículo 711 del Estatuto Tributario
3. Determinar la procedencia de la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario, aplicada al contribuyente por parte de la entidad accionada.

¹¹ Folios 38 al 53 del Cdo Ppal.

¹² Folios 21 al 37 del Cdo de A.A.

¹³ Folios 158 al 168 del Cdo Ppal.

3. CASO EN CONCRETO

3.1. Tesis demandante: La parte actora, sostiene que la entidad demandada con el proferimiento de los actos hoy enjuiciados, vulneró la normatividad fiscal vigente, toda vez que no liquidó en debida forma su renta líquida gravable mediante el sistema de comparación patrimonial, al haber modificado el patrimonio bruto declarado en su denuncia rentística del año gravable 2010, actuación esta que no es permitida según la literalidad del artículo 236 del Estatuto Tributario.

De igual manera asegura que los bienes que la Administración expuso como suyos no le pertenecen, siendo así que la Administración fallo en probar tal hecho, así como el no haber expuesto los ajustes para el cálculo patrimonial establecido en el artículo 237 del Estatuto Tributario. Así mismo, indica la inexistencia de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión.

3.2. Tesis demandada: Por su parte, la Entidad demandada considera que los actos administrativos demandados, son legales y se encuentran debidamente fundamentados, toda vez que en ellos se probó que el demandante omitió declarar una serie de bienes y activos con lo cual no reflejó el verdadero patrimonio bruto que ostentaba en el año 2010, lo que permitió liquidar renta líquida gravable mediante el sistema de comparación patrimonial. De igual manera asegura que el contribuyente no demostró que los activos expuestos por la Administración no le perteneciesen, así como, no expuso los ajustes por valorizaciones para ajustar el cálculo del desfase patrimonial.

En cuanto a la vulneración el principio de correspondencia manifiesta que la misma es inexistente ya que el acto liquidatorio se sustrae íntegramente al acto preparatorio, solo evidenciándose un cambio en cuanto a la última declaración de corrección presentada por el contribuyente, la cual fue presentada en la misma fecha en que se profirió el requerimiento especial, sin que esto afecte, la correspondencia entre los dos actos.

3.3. Tesis de la Sala: No se comparte la interpretación realizada por la parte actora en su escrito de demanda, por las siguientes razones:

3.3.1. La Sala comienza por Determinar si la DIAN efectuó una indebida interpretación de los artículos 236 y 237 del Estatuto Tributario, y el 91 del Decreto No. 187 de 1975, al momento de aplicar el método de renta por comparación patrimonial para la vigencia 2010, toda vez que según la parte actora se propuso un patrimonio líquido diferente al consignado al de la declaración privada de la misma vigencia.

Para dilucidar lo anterior es preciso tener en cuenta, que mediante el Decreto No. 187 de 1975 “Por medio del cual se dictan disposiciones reglamentarias en materia de impuestos sobre la renta y complementarios” en su artículo 91 plasmó el sistema especial de determinación de la renta por comparación de patrimonios, así:

“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, 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, recargos y sanciones 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 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.”

Ahora, el Decreto Reglamentario 353 de 1984, en su artículo 18 establece:

“Artículo 18. Dentro del sistema ordinario de determinación de la renta a que hace referencia el presente Decreto, debe entenderse incluido el sistema especial de comparación de patrimonios.”

La anterior disposición fue compilada en los artículos 236 al 237 del Estatuto Tributario, quedando de la siguiente forma la norma en estudio:

“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.”

De conformidad con la normativa que antecede, se evidencia que el legislador tributario estableció un sistema especial para determinar el impuesto de renta, el cual encarna una presunción de derecho respecto a un cálculo específico, donde si 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; es decir, cuando se incrementa el patrimonio sin que tenga justificación en la obtención de una mayor renta líquida o en una valorización nominal, se deberá grabar la renta del contribuyente a través del sistema especial de la comparación patrimonial.

Teniendo en cuenta lo anterior, y ya descendiendo al caso concreto, se tiene que la Administración dentro de sus facultades legales, modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta por el año 2010, presentada por la demandante, adicionando en el renglón 32 “Total patrimonio bruto” la suma de \$1.402.406.000 pesos mte., ya que a consideración del ente fiscal el señor JORGE IVAN ACUÑA ARRIETA, omitió en su declaración el registrar una serie de activos que debieron ser declarados.

Esta modificación, derivó en la decisión adoptada por la DIAN en cuanto a modificar el denuncia rentístico del demandante, pero no bajo los parámetros de la liquidación de renta ordinaria, sino por el contrario, mediante el procedimiento especial de comparación patrimonial, ya que con el incremento del patrimonio bruto por el año gravable 2010, modificó su patrimonio líquido de ese período, con lo que al ser comparado con el patrimonio líquido del año 2009, y al compararse la diferencia entre estos con el resultado de sumar la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta de contribuyente, reflejó que el incremento patrimonial de este era superior y no justificado.

Al respecto, la parte actora no comparte la apreciación antes descrita, ya que ésta considera que la Administración no obedeció lo estipulado por el legislador en los artículos 236 al 237 del Estatuto Tributario, en cuanto a la determinación del impuesto sobre la renta por el sistema de comparación patrimonial, ya que, según este, la norma solo establece el comparar los patrimonios líquidos de los contribuyentes del año en estudio y del período inmediatamente anterior, sin que dicha normativa permita al ente fiscal modificar el patrimonio bruto de la vigencia investigada. De igual manera, asegura que la entidad demandada debía de conformidad con el artículo 237 del Estatuto Tributario, realizar los ajustes permitidos en dicha norma dado que en ésta descansaba la carga probatoria respecto al supuesto incremento patrimonial del contribuyente.

Expuestas las posturas de las partes que componen el presente litigio, la Sala procede a analizar el material probatorio recaudado dentro del proceso, para así dilucidar la veracidad de las posturas expuestas dentro del mismo.

Dentro de la respuesta dada por el actor en fecha del 20 de mayo de 2013¹⁴, al Requerimiento ordinario No. 322392013000405 del 2 de mayo de 2013, donde expuso los soportes de su declaración en cuanto a la composición de su patrimonio bruto declarado, se encuentra lo siguiente:

- Cuenta Corriente banco BBVA, por valor de **\$8.217.657**¹⁵.
- Cuenta ahorros banco BBVA, por valor de **\$1.090.340**¹⁶.
- Inversión No. 11814 Proyectar Valores S.A., por valor de **\$4.187.878**¹⁷.
- Inversión No. 890 Proyectar valores S.A., por valor de **\$242.571**¹⁸.
- Inversión No. 26852 Proyectar valores S.A., por valor de **\$2.715.745**¹⁹.
- Inversión Staff Gerencia, por valor de **\$750.000**²⁰.
- Inversión Iluminaciones Tequendama, por valor de **\$10.000.000**²¹.
- Inversión Soluciones Planificadas, por valor de **\$29.500.000**²².
- Inmueble en Anapoima, con Cedula Catastral No. 25035000224000, avaluado en **\$119.811.000**²³.
- Inmueble localizado en Bogotá, Cra 11a # 94 A 31, Oficina 208, avaluado en **\$101.499.000**²⁴

¹⁴ Folio 43 del Cdo de A.A.

¹⁵ Folio 45 del Cdo de A.A.

¹⁶ Folio 45 del Cdo de A.A.

¹⁷ Folio 45 del Cdo de A.A.

¹⁸ Folio 45 del Cdo de A.A.

¹⁹ Folio 124 del Cdo de A.A.

²⁰ Folio 47 del Cdo de A.A.

²¹ Folio 47 del Cdo de A.A.

²² Folio 47 del Cdo de A.A.

²³ Folio 3 al 4 del Cdo de A.A.

- Inmueble localizado en Bogotá, Cra. 11a # 94 A 31, Garaje 80, avaluado en **\$16.526.000**²⁵.
- Inmueble localizado en Bogotá, Cl 89 # 18-35, Apto 201, avaluado en **\$605.585.000**²⁶.
- Vehículo de placas BWP562, avaluado en **\$83.579.000**²⁷.
- Vehículo de placas REW677, avaluado en **\$90.719.000**²⁸.

Al sumarse los valores reflejados en cada uno de los soportes antes expuestos, se obtiene la suma de **\$1.074.423.191 pesos mte.**, valor este que coincide con el registro hecho por el actor en su declaración de corrección por el impuesto sobre la renta del año 2010, del 5 de agosto de 2013 con adhesivo No. 91000189472496²⁹.

Ahora, respecto al material probatorio recaudado por la Administración en razón a la investigación hecha por ésta dentro del proceso de determinación fiscal No. DT 2010 2012 003110, se observa:

- Acta de visita del 15 de julio de 2013³⁰, al BANCO GNB SUDAMERIS con ocasión al auto comisorio No. 2366 del 12 de julio de 2013³¹, donde se certificó que el contribuyente JORGE IVAN ACUÑA ARRIETA, poseía un CDT CAPITAL en dicha entidad financiera por valor de **\$200.000.000**. La anterior información es respaldada con los medios magnéticos de la parte actora por la vigencia hoy discutida³².
- De acuerdo a los medios magnéticos reportados a nombre del contribuyente por la sociedad ILUMINACIONES ESPECIALIZADAS³³ se determinó que para el año gravable poseía acciones por valor de **\$1.000.000**.
- De acuerdo a los medios magnéticos reportados a nombre del contribuyente por la sociedad COOPERATIVA MEDICA DEL VALLE³⁴ se

²⁴ Folio 50 y 53 del Cdo de A.A.

²⁵ Folio 50 y 54 del Cdo de A.A.

²⁶ Folio 50 y 55 del Cdo de A.A.

²⁷ Folio 52 y 148 del Cdo de A.A.

²⁸ Folio 52 y 154 del Cdo de A.A.

²⁹ Folio 247 del Cdo de A.A.

³⁰ Folios 169 al 173 del Cdo de A.A.

³¹ Folio 168 del Cdo de A.A.

³² Folio 5 del Cdo de A.A.

³³ Folio 2 del Cdo de A.A.

³⁴ Folio 2 del Cdo de A.A.

determinó que para el año gravable poseía acciones por valor de **\$11.090.345.**

- Acta de visita del 26 de junio de 2013³⁵, a la CARTERA COLECTIVA ESCALONADA PROYECTAR FACTORING NIT 900.178.808-3, la cual es atendida por el señor Jesús Sepúlveda en calidad de contador público, quien aporta certificado de retención y extractos del contribuyente JORGE IVAN ACUÑA ARRIETA, donde se observa que para el año gravable 2010 éste recibió ingresos por \$ 52.004.463,75 y a 31 de diciembre de 2010 tenía un saldo capital de **\$981.250.031,46.**
- Acta de visita del 26 de junio de 2013³⁶, a la CARTERA COLECTIVA CARTERA COLECTIVA ABIERTA CON PACTO DE PERMANENCIA MINIMA PROYECTAR ACCIONES NIT 900.264.924-8, la cual es atendida por el señor Jesús Sepúlveda en calidad de contador público, quien aporta certificado de retención y extractos del contribuyente JORGE IVAN ACUÑA ARRIETA, donde se observa que para el año gravable 2010 el contribuyente recibió ingresos por \$ 8.671.527 y a 31 de diciembre de 2010 tenía un saldo capital de **\$158.668.674,72.**
- De acuerdo a la respuesta dada por el demandante al requerimiento ordinario No. 322392013000405, así como la respuesta dada por SISTEMAS INTEGRALES PARA LA MOVILIDAD, se corrobora que para el año 2010, el contribuyente ostentaba en su dominio los siguientes automotores:

Motocicleta de placas MPI54B, evaluada en **\$1.800.000**, según certificado de tradición SIM No. CT901392495³⁷, y tabla del ministerio de transporte sobre la base gravable de motocicletas para el año 2010³⁸.

Vehículo de placas BCJ698, evaluado en **\$10.200.000**, según certificado de tradición SIM No. CT901392491³⁹, y tabla del ministerio de transporte sobre la base gravable de automóviles para el año 2010⁴⁰.

³⁵ Folios 95 al 136 del Cdo de A.A.

³⁶ Folios 88 al 93 del Cdo de A.A.

³⁷ Folio 152 del Cdo de A.A.

³⁸ Folio 157 del Cdo de A.A.

³⁹ Folio 146 del Cdo de A.A.

⁴⁰ Folio 164 del Cdo de A.A.

- De acuerdo a los medios magnéticos reportados a nombre del contribuyente por el INSTITUTO GEOGRAFICO AGUSTIN CODAZZI⁴¹ se determinó que para el año gravable poseía los siguientes predios en los departamentos de Cundinamarca en el municipio de Anapoima y Sucre en el municipio de Sampués:

Inmueble en Anapoima, con Cedula Catastral No. 25035000295000, avaluado en **\$2.172.000**.

Inmueble en Anapoima, con Cedula Catastral No. 25035000296000, avaluado en **\$1.515.000**.

Inmueble en Anapoima, con Cedula Catastral No. 25035000297000, avaluado en **\$2.541.000**.

Inmueble en Anapoima, con Cedula Catastral No. 25035000298000, avaluado en **\$2.408.000**.

Inmueble en Anapoima, con Cedula Catastral No. 25035000299000, avaluado en **\$1.111.000**.

Inmueble en Sampués, con Cedula Catastral No. 7067000020002, avaluado en **\$7.224.000**.

Inmueble en Sampués, con matrícula inmobiliaria No. 34093405, avaluado en **\$21.426.000**.

Al sumarse los valores reflejados en cada uno de los soportes antes expuestos, se obtiene la suma de **\$1.402.406.050 pesos mte.**, valor este que al ser sumado con el valor registrado por el actor en su declaración de corrección por el impuesto sobre la renta del año 2010, siendo este \$1.074.423.191 pesos mte. El cual ya fue corroborado por esta Sala, arrojan un total de **\$2.476.829.241 pesos mte.**, valor que correspondería al patrimonio bruto que el señor JORGE IVAN ACUÑA ARRIETA ostentó en el período gravable 2010, tal como así lo estableció la Entidad demandada en su Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000113 del 31 de marzo de 2014⁴².

⁴¹ Folio 3 y 4 del Cdo de A.A.

⁴² Folios 38 al 53 del Cdo Ppal.

Para la obtención del material probatorio antes expuesto, la Administración desplegó su actuar administrativo, de la siguiente manera:

1. Auto de Apertura No. 322392012003110 del 10 de diciembre de 2012⁴³
2. Consulta RUT muisca⁴⁴
3. Consulta de las declaraciones de renta años gravable 2009 y 2010⁴⁵
4. Declaración de Impuesto sobre las ventas año gravable 2009 No. 1237010529729 de fecha 17/08/2010⁴⁶ (folio)
5. Plan de Auditoría⁴⁷
6. Consulta información exógena⁴⁸
7. Análisis beneficio de Auditoría⁴⁹
8. Hojas de trabajo pre crítica - comparación patrimonial⁵⁰
9. Requerimiento Ordinario No. 322392013000405 del 02/05/2013⁵¹ acuse de recibo el 06/05/2013⁵² y respuesta⁵³
10. Cruce de información No. 1-32-239-424-1847 de fecha 27/05/2013 a la oficina de registro de instrumentos públicos zona norte⁵⁴
11. Cruce de información No. 1-32-239-424-1848 de fecha 27/05/2013 a la oficina de registro de instrumentos públicos zona centro⁵⁵ y respuesta⁵⁶
12. Cruce de información No. 1-32-239-424-1849 de fecha 27/05/2013 a la oficina de registro de instrumentos públicos zona sur⁵⁷ y respuesta⁵⁸
13. Cruce de información No. 1-32-239-424-1850 de fecha 27/05/2013 a Departamento de Catastro Distrital⁵⁹, respuesta⁶⁰
14. Cruce de información No. 1-32-239-424-1851 de fecha 27/05/2013 a sistemas integrales para la movilidad⁶¹, respuesta folio⁶²
15. Auto comisorio No. 3223920132021 de fecha 20/06/2013⁶³
16. Acta de cruce con terceros realizada a Cartera colectiva escalonada proyectar factoring del 26/06/2013⁶⁴

⁴³ Folio 18 del Cdo de A.A.

⁴⁴ Folio 1 del Cdo de A.A.

⁴⁵ Folio 14 a 16 y 202 a 203 del Cdo de A.A.

⁴⁶ Folio 14 del Cdo de A.A.

⁴⁷ Folio 19 del Cdo de A.A.

⁴⁸ Folio 2 a 12 del Cdo de A.A.

⁴⁹ Folio 17 del Cdo de A.A.

⁵⁰ Folio 26 a 28 y 188 a 189 del Cdo de A.A.

⁵¹ Folio 30 a 31 del Cdo de A.A.

⁵² Folio 33 del Cdo de A.A.

⁵³ Folio 43 a 76 del Cdo de A.A.

⁵⁴ Folio 36 del Cdo de A.A.

⁵⁵ Folio 37 del Cdo de A.A.

⁵⁶ Folio 82 a 87 del Cdo de A.A.

⁵⁷ Folio 38 del Cdo de A.A.

⁵⁸ Folio 81 del Cdo de A.A.

⁵⁹ Folio 39 del Cdo de A.A.

⁶⁰ Folio 137 a 142 del Cdo de A.A.

⁶¹ Folio 40 del Cdo de A.A.

⁶² Folio 144 a 158 del Cdo de A.A.

⁶³ Folio 94 del Cdo de A.A.

17. Auto Comisorio No. 3223920132022 de fecha 20/06/2013⁶⁵
18. Cruce de información realizada a terceros a Cartera colectiva abierta con pacto de permanencia mínima Proyectar Acciones de fecha 26/06/2013⁶⁶
19. Auto comisorio No. 3223920132366 de fecha 12/07/2013, a al Banco GNB SEDAMERIS S.A.⁶⁷
20. Acta de Cruce con terceros realizada al Banco GNB SEDAMERIS S.A de fecha 15/07/2013⁶⁸
21. Oficio 14834 radicado por el contribuyente del 19/07/2013⁶⁹
22. Hoja de trabajo⁷⁰
23. Consulta RUT⁷¹
24. Auto comisorio No. 3223920132503 de fecha 24/07/2013 proferido a Acuña Arrieta Jorge Iván⁷²
25. Visita de Verificación de fecha 25/07/2013⁷³
26. Citación al contribuyente Acuña Arrieta Jorge Iván de fecha 25/07/2013⁷⁴
27. Requerimiento Especial No. 322392013000167 de fecha 01/08/2013, notificada por correo certificado el 06 de agosto de 2013⁷⁵
28. Oficio radicado por el contribuyente No. 230765 de fecha 06/08/2013, anexando copia de la declaración de corrección presentada el 5 de agosto de 2013, con formulario No. 2101605785351 y adhesivo No. 9 1000189472496 por el año gravable 2010, concepto Renta⁷⁶

Ahora, es preciso tener en cuenta, que la parte actora argumenta en su escrito de demanda, que la Administración no estaba facultada para modificar el valor registrado por éste en su denuncia rentística del año 2010, en cuanto a la determinación del impuesto sobre la renta a través de la comparación patrimonial. Al respecto, se hace necesario observar el contenido del artículo 684 del Estatuto Tributario, norma que indica lo siguiente:

“Artículo 684. Facultades de fiscalización e investigación. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.

⁶⁴ Folio 95 a 136 del Cdo de A.A.

⁶⁵ Folio 88 del Cdo de A.A.

⁶⁶ Folio 89 a 93 del Cdo de A.A.

⁶⁷ Folio 168 del Cdo de A.A.

⁶⁸ Folio 169 173 del Cdo de A.A.

⁶⁹ Folio 201 del Cdo de A.A.

⁷⁰ Folio 184 a187 del Cdo de A.A.

⁷¹ Folio 174 del Cdo de A.A.

⁷² Folio 205 del Cdo de A.A.

⁷³ Folio 206 a 208 del Cdo de A.A.

⁷⁴ Folio 209 del Cdo de A.A.

⁷⁵ Folio 215 al 233 del Cdo de A.A.

⁷⁶ Folio 238 del Cdo de A.A.

Para tal efecto podrá:

- a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.*
- b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.*
- c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.*
- d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.*
- e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.*
- f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.”*

De la misma manera, el artículo 631 del Estatuto Tributario dispone que, sin perjuicio de las facultades de fiscalización e Investigación de la U.A.E. DIAN, el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes o no contribuyentes, las informaciones que se listan en la misma disposición, con el fin de efectuar los estudios y cruces de Información necesarios para el debido control de los tributos

Ahora, en cuanto a la presunción de veracidad que alega el actor en su declaración privada de renta por el año 2010, es preciso observar que el artículo 746 del Estatuto tributario establece lo siguiente:

“Artículo 746. Presunción de veracidad. *Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija.”*

Para la Sala de decisión, es evidente que pese a existir una presunción de derecho respecto a la veracidad de los datos registrados en las declaraciones privadas, resulta claro que la misma norma establece que dichos datos están sujetos a la comprobación de los mismos, a través de las facultades especiales que la DIAN ostenta, tal como así lo hizo dentro de la investigación realizada por esta en el proceso de determinación fiscal No. DT 2010 2012 003110. Respecto a

lo anterior, el H. Consejo de Estado mediante providencia del 1º de marzo de 2012⁷⁷, se estableció lo siguiente:

“El artículo 746 E.T. prevé que: “se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas o requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija”. Esa norma, sin embargo, establece una presunción legal, pues el contribuyente no está exento de demostrar los hechos que expuso en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las declaraciones o en las respuestas a los requerimientos administrativos.

La administración, en todo caso, también puede desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente, pues la facultad fiscalizadora persigue comprobar la certeza, la veracidad o la realidad de los hechos que justifican las declaraciones del contribuyente y el cumplimiento de los presupuestos que la ley dispone para legitimar el tributo declarado.”

Teniendo en cuenta lo anterior, es evidente que la Entidad demandada podía y estaba investida legalmente para investigar y a su vez desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente a través de las facultades investigativas que el legislador le otorgó, lo cual en el caso de marras fue fielmente desarrollado por la demandada, al establecer una serie de activos que se encuentran en cabeza del actor, y que a su vez fueron omitidos por este en su denuncia rentística del año 2010.

Teniendo en cuenta lo anterior, y desvirtuada la afirmación del demandante respecto al error en la liquidación de la renta por comparación patrimonial, en cuanto a que no le era dable a la DIAN el modificar el patrimonio del contribuyente del año 2010, se hace necesario observar la manera en que la Administración liquidó la renta del contribuyente a través del mencionado sistema especial. Para ello, es preciso observar el contenido de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000113 del 31 de marzo de 2014⁷⁸, donde se estableció lo siguiente:

“Dando aplicación a lo previsto en los artículos 236 y 237 del Estatuto Tributario, descritos anteriormente y teniendo en cuenta los valores adicionados por la Administración Tributaria respecto del renglón 32 correspondiente a PATRIMONIO BRUTO año 2010 y el denuncia rentístico presentado por el contribuyente ACUÑA ARRIETA JORGE IVAN con NIT 19.225.154-1 por el año gravable 2009 se determina la siguiente diferencia patrimonial:

⁷⁷ H. Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 1º de marzo de 2012, exp. 76001-23-31-000-2004-01369-01(17568), C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁷⁸ Folios 261 al 262 del Cdo de A.A.

| COMPARACION PATRIMONIAL | |
|---|---------------|
| Patrimonio liquido determinado (Renglón 34). | 2.130.474.000 |
| Menos: Patrimonio líquido declaración privada 2009 (Renglón 34) | 680.209.000 |
| Diferencia patrimonial inicial | 1.450.265.000 |
| Más: desvalorizaciones nominales | 0 |
| Subtotal | 1.450.265.000 |
| Menos: valorizaciones | |
| Menos: reajustes IPC* | 0 |
| Total diferencia patrimonial ajustada | 1.450.265.000 |
| AJUSTE A LA RENTA | |
| Renta gravable 2010 decl de corre. 05/08/2013 | 56.505.000 |
| Más: Renta exenta 2010 | 0 |
| Más: Ingresos No Constitutivos de Renta ni Ganancia Ocasional | 176.000 |
| Más: deducciones por beneficios fiscales 2010 | 0 |
| Más: Ganancia ocasional neta 2010 | 11.960.000 |
| Menos: Impuesto de renta pagado 2009.mas retenciones año 2010 | 7.157.000 |
| Total renta Ajustada | 61.484.000 |
| DIFERENCIA POR COMPARACION PATRIMONIAL | 1.388.781.000 |

Así, la diferencia patrimonial gravable se calcula teniendo en cuenta que en el año 2009 el contribuyente declaró un patrimonio líquido de \$680.209.000 y en el año 2010 se le determino un valor de \$2.130.474.000, significa que debió obtener ganancias o rentas por \$1.450.265.000. las cuales debió declarar en este renglón, razón por la cual se presenta una diferencia patrimonial no justificada que se llevará al renglón 51. Rentas Gravables, la cual se determina como se muestra enseguida:

| | |
|---------------------------------------|-----------------|
| TOTAL DIFERENCIA PATRIMONIAL AJUSTADA | \$1.450.265.000 |
| MENOS TOTAL RENTA AJUSTADA | 61.484.000 |
| DIFERENCIA PATRIMONIAL GRAVABLE | \$1.388.781.000 |

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto el valor real de la diferencia patrimonial gravable es de \$1.388.781.000 pesos, sin embargo, en el Requerimiento Especial No. 322392013000167 de fecha 01/08/2013 se propuso una Renta Líquida Gravable de \$1.313.708.000, razón por la cual este Despacho determina mantener dicha glosa por el valor propuesto en la suma de MIL TRESCIENTOS TRECE MILLONES SETESCIENTOS OCHO MIL PESOS M/CTE. (\$1.313.708.000). con fundamento en lo consagrado en los artículos 236 y 237 del Estatuto Tributario.

De conformidad con lo anterior, es claro que la Administración al modificar el denuncia rentístico del actor, incremento el patrimonio bruto del contribuyente por el año 2010, con lo cual observó un incremento injustificado en su patrimonio, dando así la posibilidad de liquidar la renta gravable del contribuyente mediante la comparación patrimonial de los artículos 236 y 237 del Estatuto Tributario, con lo cual se obtuvo una diferencia patrimonial gravable de \$1.313.708.000 pesos mte., valor este que es superior a la suma de la renta gravable (\$56.505.000), las rentas

exentas (\$0) y la ganancia ocasional neta (\$11.960.000), siendo esta el valor de \$68.465.000 pesos mte⁷⁹.

Ahora, es preciso tener en cuenta que otra de las afirmaciones hechas por el demandante en cuanto a la ilegalidad de los actos, es la concerniente a que los activos y bienes expuestos por la Administración como no declarados, no el pertenecían al contribuyente, siendo obligación del Ente fiscal probar lo contrario; de igual manera argumentó que, no le fue aplicado en la liquidación de la renta por comparación patrimonial, el contenido del artículo 237 del Estatuto Tributario, en cuanto al ajuste patrimonial para el cálculo de la comparación patrimonial.

Teniendo en cuenta lo anterior, y dado que la Administración a través de sus facultades legales, desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración privada, encontrando una diferencia en lo declarado por parte del señor JORGE IVAN ACUÑA ARRIETA, en cuanto a lo declarado por éste como Patrimonio Bruto, le correspondía a la parte actora llevar a la Administración al convencimiento sobre la realidad de la inexistencia de dicha diferencia en virtud de la inversión de la carga de la prueba establecida en el artículo 167 del Código General del Proceso.

Así lo ha establecido el H. Consejo de Estado, Corporación esta que mediante sentencia del 13 de marzo de 2003⁸⁰ indicó:

"Todos estos indicios, condujeron a la Administración a considerar que la contabilidad, pese a que formalmente cumplía los requisitos, por los aducidos medios no prestaba credibilidad, es decir que no se dio uno de los requisitos que establece del artículo 774 del Estatuto Tributario para que pueda servir de prueba: "No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley. "Como consecuencia de lo anterior se invierte la carga de la prueba y por tanto correspondía al contribuyente demostrar en aplicación del artículo 177 del C.P.C. que las operaciones con esos proveedores eran reales, lo que no sucedió."

Se debe precisar que en materia tributaria el contribuyente tiene la carga probatoria de desvirtuar las glosas efectuadas por el fisco, y ante la Administración de Justicia de demostrar la ilegalidad de los actos administrativos demandados, carga probatoria que en el presente caso no fue cumplida por la parte demandante, ya que no allegó ni en vía administrativa ni judicial las pruebas necesarias para demostrar la veracidad de sus argumentos, respecto a que en el

⁷⁹ Valores reflejados en la declaración de corrección presentada por el actor el 5 de agosto de 2013, con formulario No. 2101605785351 y adhesivo No. 9 1000189472496, por el año gravable 2010, vista a folio 247 del Cdo. de A.A.

⁸⁰ H. Consejo de Estado, Sección Carta, Sentencia del 13 de marzo de 2003, exp. 8001-23-31-000-1996-0882-01(12946), C.P. Dra. María Inés Ortiz Barboza.

no descansaba el derecho de dominio de los bienes y activos expuestos por la Administración, así como, que no se le aplicó en la liquidación de su renta por comparación patrimonial los ajuste de que habla el artículo 237 del Estatuto Tributario, lo cual estaba en la obligación de hacer.

Ahora, en lo que corresponde a la facultad de fiscalización de la Administración y la valoración de la prueba en materia tributaria, el Consejo de Estado⁸¹ ha expresado:

“(…)

La administración, en todo caso, también puede desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente, pues la facultad fiscalizadora persigue comprobar la certeza, la veracidad o la realidad de los hechos que justifican las declaraciones del contribuyente y el cumplimiento de los presupuestos que la ley dispone para legitimar el tributo declarado.

El Título VI del Estatuto Tributario regula el régimen probatorio de las actuaciones tributarias y, concretamente, se refiere a los medios de prueba de los que puede hacer uso tanto la administración —para desvirtuar la presunción de que trata el artículo 746 mencionado— como el contribuyente — para respaldar los hechos que declara en el denuncia rentístico—⁸²

(…)

II. Valoración de la prueba en materia tributaria.

Conforme se precisó anteriormente, la autoridad tributaria también tiene la carga de comprobar la certeza, la veracidad y la realidad de los hechos que el contribuyente declara en el denuncia rentístico y en las respuestas a los requerimientos que le formula.

La actividad de valoración se debe manifestar en los actos administrativos que se expiden dentro de la actuación administrativa de determinación del tributo o de imposición de sanción. En los actos administrativos o en las actas que formen parte de éstos⁸³ (las actas de inspección tributaria y contable) se debe plasmar las razones en que se sustenta la decisión y, por supuesto, esas razones se fundamentan, en la mayoría de los casos, en la valoración de las pruebas que la administración recauda y en las que practica de oficio o a petición de parte⁸⁴.

⁸¹ H Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 1º de marzo de 2012, exp. No. 76001-23-31-000-2004-01369-01(17568) CP. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁸² Sobre el tema, ver: sentencia del 15 de abril de 2010, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Expediente No: 25000232700020020127602(16571) con acumulación del proceso No: 250002327000200400237-01 Demandante: LABORATORIOS DE COSMÉTICOS VOGUES.A. (EN RESTRUCTURACIÓN).

⁸³ Inciso final del art. 779 del E.T. "Cuando de la práctica de la inspección tributaria se derive una actuación administrativa, el acta respectiva constituirá parte de la misma" Inciso final del art. 782 del E.T. "Cuando la práctica de la inspección contable, se deriva una actuación administrativa en contra del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o de un tercero, el acta respectiva deberá formar parte de dicha actuación".

⁸⁴ *Ibid.* nota al pie número 2.

Al contribuyente, por su parte, le corresponde controvertir las pruebas que recauda la administración al interior del procedimiento tributario. En esa actividad de defensa, el contribuyente también ejerce una suerte de valoración de la prueba, en la medida que el ejercicio de contradicción de la prueba amerita su análisis para desvirtuar las conclusiones a las que arribó la autoridad tributaria.

En consecuencia, la labor tanto de la administración como del contribuyente no debe ni puede ser pasiva, pues de la actividad que desarrollen dependerá la prosperidad del caso a favor de una de las partes, en tanto en el proceso judicial se logre convencer al juez administrativo de la legalidad o de la ilegalidad de los actos administrativos.

Ahora bien, en principio, las pruebas decretadas y practicadas en la vía gubernativa son las que permiten al juez examinar la legalidad de los actos administrativos, esto es, las pruebas que aducen las partes son las que, según el caso, desvirtúan o confirman la presunción de legalidad de los actos administrativos.

Sin embargo, eso no impide que en el proceso judicial, el contribuyente o la propia administración puedan pedir o aportar pruebas para respaldar sus argumentos, siempre que tales pruebas sea conducentes, pertinentes, útiles y lícitas, y guarden relación con las que ya se practicaron en la vía gubernativa, en procura de demostrar los hechos que demostraron o desvirtuaron las correspondientes glosas. Eso es de la naturaleza del proceso judicial, pues a cada parte le corresponde demostrar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen⁸⁵ y, además, le corresponde demostrar la certeza de sus argumentos.

No se trata de traer pruebas que nunca se adujeron en sede administrativa ni de perfeccionar las que por negligencia no se aportaron en legal forma, pues, de lo contrario, se desconocería no sólo el principio de lealtad procesal⁸⁶ que debe rodear la actuación de las partes en el proceso, sino la potestad de fiscalización de la DIAN, potestad que se traduce en la capacidad de recoger plenamente las pruebas con las que se desvirtúa la presunción de legalidad de las declaraciones del contribuyente.”

Conforme la jurisprudencia transcrita, la Sala considera, que en razón a la comprobación especial que la DIAN adelantó, respecto de la cual encontró que el actor no declaró el total de patrimonio bruto que ostentaba para el año gravable 2010, le correspondía a la parte actora llevar a la Administración al convencimiento sobre la realidad de lo expuesto por ella en la casilla 32 de su denuncia rentística por el año 2010, en virtud de la inversión de la carga de la prueba consagrada en el artículo 167 del Código General del Proceso, lo cual no fue hecho.

⁸⁵ Artículo 177. Carga de la prueba. Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

⁸⁶ En cuanto al principio de lealtad procesal, la Corte Constitucional, en sentencia T-761-01, dijo: "El deber de lealtad procesal, supone que desde el comienzo del proceso se presenten los argumentos dirigidos a identificar problemas de relevancia constitucional y demandar del juez una decisión de conformidad. "

Lo hasta aquí expuesto evidencia, que la DIAN, contrario a lo manifestado por la parte actora, desplegó una labor diligente con el fin de establecer la existencia de una omisión de activos dentro de su patrimonio bruto, basándose en los documentos entregados por la misma sociedad demandante, así como los obtenidos por requerimientos a terceros, con lo cual se evidenció una diferencia entre lo declarado y lo constatado por la entidad demandada, siendo así factible la adición de las sumas registradas dentro del patrimonio bruto del actor, lo cual derivó en el incremento injustificado del patrimonio del contribuyente, contrayendo que su liquidación de la renta gravable fuese hecha a través del sistema de comparación patrimonial, tal como así lo hizo la Entidad demandada en los actos administrativos acusados.

De conformidad con lo anterior, para la Sala de decisión es evidente que la decisión de la Administración plasmada en los actos administrativos demandados se apoya en normas vigentes y coincidentes con los hechos investigados, así como con el material probatorio obrante dentro del proceso, por lo cual la decisión adoptada en ellos, referente a liquidar la renta gravable del demandante a través del sistema especial de comparación patrimonial establecido en los artículos 236 y 237 del Estatuto Tributario, es totalmente legal y acorde a derecho.

3.3.2. Ahora, entra la Sala a analizar si se vulneró el principio de correspondencia entre la declaración privada, el requerimiento y la liquidación oficial teniendo en cuenta para ello lo regulado en el artículo 711 del Estatuto Tributario.

A consideración de la parte actora, no existe dicha correspondencia, entre el Requerimiento Especial No 322392013000167 del 1º de agosto de 2013 y la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000113 del 31 de marzo de 2014, ya que el requerimiento especial propone modificar la liquidación privada presentada con adhesivo No 9100018851138 de fecha 19 de julio de 2013, mientras que la liquidación de revisión modifica la liquidación privada de corrección presentada con Adhesivo No 91000189472496 de fecha 05 de agosto de 2013.

Respecto de la correspondencia que debe existir entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, el artículo 711 del Estatuto Tributario establece:

“Artículo 711. - Correspondencia entre la declaración, el requerimiento y la liquidación de revisión. La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a

los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere.”

La finalidad de la norma citada, es proteger el derecho de defensa y al debido proceso del contribuyente, pues las glosas de la declaración que son objeto de modificación por parte de la Administración de Impuestos, deben conservar identidad tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión, lo cual permite que dentro de la oportunidad legal para responder el requerimiento especial como para recurrir el acto liquidatorio, el contribuyente pueda ejercer a plenitud su defensa, mediante la presentación de los argumentos y pruebas que estime convenientes para la justificación de los valores liquidados en su denuncia tributario.

La Sala advierte que la Entidad demandada en el Requerimiento Especial No 322392013000167 del 1º de agosto de 2013⁸⁷, propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta del año 2010 presentada por el señor JORGE IVAN ACUÑA ARRIETA, en cuanto al incremento del patrimonio bruto declarado por este, lo que originó, que su renta gravable fuese liquidada mediante el sistema de comparación patrimonial. La anterior modificación fue hecha, en observancia de la declaración de corrección presentada por el actor el 19 de julio de 2013, con adhesivo No. 91000188511383, por el año gravable 2010⁸⁸.

La DIAN, con ocasión de proferimiento de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000113 del 31 de marzo de 2014⁸⁹, reiteró los hechos y argumentos expuestos en el acto preparatorio, así como las pruebas que respaldan los mismos, solo evidenciándose que dicho acto se basó para su proferimiento, en la última declaración de corrección presentada por el actor el 5 de agosto de 2013, con adhesivo No. 91000189472496, por el año gravable 2010⁹⁰.

Ahora, y debido al recurso de reconsideración presentado por la parte actora en contra de la liquidación oficial, la Administración resolvió el mismo mediante la Resolución No. 900317 del 17 abril de 2015⁹¹, donde se reiteraron los argumentos esbozados por la DIAN en el transcurso del proceso administrativo.

⁸⁷ Folios 215 al 231 del Cdo de A.A.

⁸⁸ Folio 202 del Cdo de A.A.

⁸⁹ Folios 250 al 261 del Cdo de A.A.

⁹⁰ Folio 247 del Cdo de A.A.

⁹¹ Folios 286 al 302 del Cdo de A.A.

Revisado el contenido de los actos administrativos en discusión, es importante recordar que el artículo 711 del Estatuto Tributario, establece la correspondencia que debe existir entre la declaración, el requerimiento y la liquidación de revisión, en la medida que la liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido fundados tanto en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere. Respecto a lo anterior, el Consejo de Estado, en providencia del 11 de marzo de 2010⁹² determinó lo siguiente:

"Uno de los principios que rigen el proceso de determinación del tributo es el principio de correspondencia, que consiste en que la liquidación de revisión debe ser congruente con la declaración privada y con los hechos planteados en el requerimiento especial o su ampliación, si esta existe.

(...)

El principio de correspondencia garantiza el debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente al dar respuesta al acto previo con base en el cual la DIAN pretende modificar la declaración privada, dado que este debe tener certeza acerca de cuáles son las reformas pretendidas no solo para oponerse a ellas, si lo considera procedente, o para aceptarlas total o parcialmente, sino para exigir que la autoridad tributaria no modifique la declaración por hechos diferentes a los que anunció en el requerimiento especial o en la ampliación a este.

(...)

Si bien en el requerimiento especial se sostuvo que la totalidad de ingresos que obtuvo la actora fueron no constitutivos de renta y en la liquidación oficial de revisión se afirmó que casi la totalidad de estos ingresos son no constitutivos de renta y se determinaron dos cálculos de proporcionalidad diferentes, el hecho discutido tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión, esto es, la glosa propuesta, fue el rechazo de las deducciones por gastos operacionales y otras deducciones frente a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, por no cumplir el requisito de proporcionalidad.

Los argumentos que la DIAN incluyó en la liquidación oficial de revisión para mantener la glosa no implican la violación del principio de correspondencia y del debido proceso de la actora, dado que, como se precisó, dicho acto se contrajo al hecho o glosa que se propuso en el requerimiento especial. En efecto, el acto definitivo no incluyó glosas distintas a las propuestas en dicho requerimiento.

Sobre la posibilidad de que la liquidación oficial de revisión incluya argumentos nuevos para mantener la glosa propuesta en el requerimiento especial, la Sala ha precisado lo siguiente:

(...) la actuación no desconoció el principio de correspondencia, ni atentó contra los derechos a la defensa y contradicción del demandante, puesto que la liquidación oficial se contrajo a los hechos analizados en el acto previo, sin que incluyera hechos o glosas distintas a las propuestas inicialmente.

⁹² Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de marzo de 2010 exp. 25000-23-27-000-2007-00118-01(17178), C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Además, tales actos contienen la motivación suficiente, en esos actos se exponen las razones en que se sustentan, las que le permitieron al contribuyente ejercer sus derechos, pues tuvo la oportunidad de responder el requerimiento especial, interponer el recurso de reconsideración y acudir a la jurisdicción, como en efecto lo hizo.

Vale la pena resaltar que la exposición de nuevos o mejores argumentos jurídicos para mantener una glosa no desconoce el principio de correspondencia, y que lo que está prohibido es que se incluyan hechos nuevos o glosas diferentes de las propuestas en el requerimiento especial, lo que no ocurrió en el presente caso. El cargo no prospera.”

Visto lo anterior, la Sala considera que no le asiste razón a la parte demandante al señalar la falta de congruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, ni el acto de cierre, por cuanto desde el requerimiento especial, la Administración estableció la modificación de la declaración privada, en lo que respecta al incremento del valor declarado por patrimonio bruto, debido a que se evidenció una serie de activos que no fueron incluidos por el actor dentro de su denuncia rentística del año 2010, lo que originó un incremento injustificado en el patrimonio liquidó del actor, haciendo así viable que la administración liquidase su renta gravable a través del sistema especial de comparación patrimonial.

Ahora, es preciso tener en cuenta que, dentro de todos los argumentos expuestos por la demandante para establecer la falta de correspondencia entre los actos demandados, está lo referente a que en el requerimiento especial se propone modificar la liquidación privada presentada con adhesivo No 9100018851138 de fecha 19 de julio de 2013, mientras que la liquidación de revisión modifica la liquidación privada de corrección presentada con adhesivo No 91000189472496 de fecha 05 de agosto de 2013, lo cual refleja que los valores expuestos en cada uno de los actos en lo referente al patrimonio bruto, difieren uno del otro.

Lo anterior no es recibo, en la medida que el actor pretende pasar por alto, que el mismo día en que le fue notificado el requerimiento especial⁹³, radicó ante la Administración la declaración de corrección del 5 de agosto de 2013, con adhesivo No. 91000189472496, por el año gravable 2010⁹⁴ (06 de agosto de 2013), la cual fue tenida como válida por la Administración, y en la que modificó los valores incluidos en su declaración anterior, razón por la cual, la liquidación oficial parte de la información corregida por el contribuyente en su última declaración de corrección, es decir la presentada el día 05 de agosto de 2013, la cual fue presentada con posterioridad a la expedición y notificación del Requerimiento

⁹³ Folio 233 del Cdo de A.A.

⁹⁴ Folio 237 del Cdo de A.A.

Especial No. 322392013000167 del 1º de agosto de 2013, notificado el 06 de agosto de 2013.

En consecuencia, para la Sala 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 Estatuto Tributario antes transcrito; de igual forma se observa, que el acto de cierre, guarda correspondencia con los actos que anteceden, donde se solidificaron los argumentos de la Administración para el desconocimiento de la glosa en estudio. Por 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.

Procedencia de la sanción por inexactitud

3.3.3. Por último, en cuanto a la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario, la Sala considera que de conformidad con la norma, la misma estipula que constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias: la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, **deducciones**, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, **y, en general, la utilización, en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.** También constituye inexactitud sancionable el hecho de solicitar compensación o devolución sobre sumas que hubiesen sido objeto de compensación o devolución anterior.

El monto de la sanción por inexactitud es equivalente, al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente.

La norma en cuestión también señala, la posibilidad de no configurar la inexactitud en la declaración, si: *“el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho*

aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”. Debido a lo anterior no existiría diferencia de criterios, cuando lo que se presenta es el desconocimiento del derecho originario y al mismo tiempo, no son aplicadas las normas adecuadas al caso.

Al respecto, el H Consejo de Estado⁹⁵ ha concluido:

*“Como puede verse, la sanción por inexactitud está prevista para aquellos eventos en los que el contribuyente o responsable incluye en sus declaraciones tributarias costos, **deducciones**, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, **con el propósito de obtener un provecho que se traduzca en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor.***

*De ahí que se concluya que lo que **el legislador quiere sancionar es la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados**, pues eso, en últimas, es lo que implica la inexistencia de los egresos que se llevan, sin serlo, como costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo.”*

En el caso *sub júdice*, la Sala advierte que no se configura una diferencia de criterio en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente por omisión de bienes que hacen parte de su patrimonio bruto, y en tanto la Administración demostró con pruebas directas que las cifras declaradas por el contribuyente no eran reales. Por tanto, procede la imposición de la sanción por inexactitud.

Pese a lo anterior, se pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁹⁶, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que *“el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”*.

Al cotejar la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario⁹⁷, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, se aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la

⁹⁵ H. Consejo de Estado, sentencia de 21 de agosto de 2014, exp. No. 18884, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez.

⁹⁶ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

⁹⁷ **Artículo 647. Sanción por inexactitud.** [...]

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

liquidación oficial y el declarado por el contribuyente. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

Por lo tanto, conforme el análisis efectuado, la Sala procede a declarar la nulidad parcial de los actos administrativos acusados únicamente en cuanto a la liquidación de la sanción por inexactitud que allí se refiere, recalculando la sanción por inexactitud en la suma de \$412.255.000 pesos mte, y estableciendo el saldo a pagar en la suma de \$838.697.000; a título de restablecimiento del derecho, se modificará la declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2010, a cargo de la parte actora, conforme a la siguiente liquidación⁹⁸:

| CONCEPTO | LIQUIDACIÓN PRIVADA | LIQUIDACIÓN OFICIAL | LIQUIDACIÓN TRIBUNAL |
|--|---------------------|---------------------|----------------------|
| TOTAL GASTOS DE NOMINA | \$28.980.000 | \$28.980.000 | \$28.980.000 |
| APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL | \$6,180.000 | \$6,180.000 | \$6,180.000 |
| APORTES SENA, ICBF, CAJAS DE COMPENSACIÓN | \$1.883.000 | \$1.883.000 | \$1.883.000 |
| TOTAL PATRIMONIO BRUTO | \$1,074.423.000 | \$2,476.829.000 | \$2,476.829.000 |
| DEUDAS | \$346.355.000 | \$346.355.000 | \$346.355.000 |
| TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO | \$728,068,000 | \$2,130,474,000 | \$2,130,474,000 |
| SALARIOS Y DEMAS PAGOS LABORALES | \$0 | \$0 | \$0 |
| INGRESOS POR HONORARIOS. COMISIONES Y SERVICIOS | \$35.452.000 | \$35.452.000 | \$35.452.000 |
| INTERES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS | \$21,229,000 | \$21,229,000 | \$21,229,000 |
| OTROS INGRESOS | \$0 | \$0 | \$0 |
| TOTAL INGRESOS RECIBIDOS | \$56.681.000 | \$56.681.000 | \$56.681.000 |
| INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RTA NI GANANCIA OCAS, | \$ 176.000 | \$ 176.000 | \$ 176.000 |
| TOTAL INGRESOS NETOS | \$56,505,000 | \$56,505,000 | \$56,505,000 |
| DEDUCCION INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS | \$0 | \$0 | \$0 |
| OTROS COSTOS Y DEDUCCIONES | \$0 | \$0 | \$0 |
| TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO | \$0 | \$0 | \$0 |
| INGRESOS POR HONORARIOS. COMISIONES Y SERVICIOS | \$56.505.000 | \$56.505.000 | \$56.505.000 |
| PERDIDA LIQUIDA | \$0 | \$0 | \$0 |
| COMPENSACION POR EXCESO DE RENTA PRESUNTIVA | \$0 | \$0 | \$0 |
| RENTA LIQUIDA | \$56.505.000 | \$56.505.000 | \$56.505.000 |
| RENTA PRESUNTIVA | \$12.782.000 | \$12.782.000 | \$12.782.000 |
| RENTAS EXENTAS | \$0 | \$0 | \$0 |
| RENTAS GRAVABLES | \$0 | \$1.313.708.000 | \$1.313.708.000 |
| RENTA LIQUIDA GRAVABLE | \$56,505,000 | \$1,370,213,000 | \$1,370,213,000 |
| INGRESOS POR GANANCIAS OCASIONALES | \$257.649.000 | \$257.649.000 | \$257.649.000 |
| COSTOS Y GASTOS GANANCIAS OCASIONALES GRAVABLES. EXENTAS | \$245.689.000 | \$245.689.000 | \$245.689.000 |
| GANANCIAS OCASIONALES NO GRAVADAS Y EXENTAS | \$0 | \$0 | \$0 |
| GANANCIA OCASIONAL GRAVABLE | \$11.960.000 | \$11.960.000 | \$11.960.000 |
| IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE | \$6.982.000 | \$438.297.000 | \$438.297.000 |
| DESCUENTOS TRIBUTARIOS | \$0 | \$0 | \$0 |
| IMPUESTO NETO DE RENTA | \$6.982.000 | \$438.297.000 | \$438.297.000 |
| IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES | \$0 | \$0 | \$0 |
| TOTAL IMP A CARGO / IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV | \$6.982.000 | \$438.297.000 | \$438.297.000 |

⁹⁸ Liquidación revisada y aceptada por la contadora de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Señora Gloria Miriam Hernandez Vega.

| | | | |
|--|--------------|-----------------|----------------|
| ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE | \$0 | \$0 | \$0 |
| SALDO FVR SIN SOL DEV O COMP/SALDO FVR PER FIS ANT | \$0 | \$0 | \$0 |
| TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE | \$4.943.000 | \$12.148.000 | \$12.148.000 |
| ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE | \$293.000 | \$293.000 | \$293.000 |
| SALDO A PAGAR POR IM | \$2.332.0000 | \$426.442.0000 | \$426.442.0000 |
| SANCCIONES | \$0 | \$678.576.000 | \$424.110.000 |
| TOTAL SALDO A PAGAR | \$2.332.000 | \$1.105.018.000 | \$850.552.000 |
| O TOTAL SALDO A FAVOR | \$0 | \$0 | \$0 |

Liquidación sanción por inexactitud

| CONCEPTO | LIQUIDACIÓN TRIBUNAL |
|--|----------------------|
| Total saldo a pagar determinado (antes de sanción) | \$426.442.0000 |
| Menos: Total saldo a pagar declarado (antes de sanción) renglón 66 | \$2.332.000 |
| Base para la sanción | 424.110.000 |
| Por: porcentaje a aplicar. Artículo 647 del E. T. | \$100% |
| SANCIÓN POR INEXACTITUD DETERMINADA | \$424.110.000 |

De la condena en costas

Conforme lo dispuesto por los últimos pronunciamientos de la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia del 06 de julio de 2016 con ponencia del Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, se advierte que en el presente asunto la parte vencida no será condena a pagar las costas del proceso, por cuanto la parte interesada, no demostró sumariamente la causación de estas, presupuesto necesario para poder establecer el pago de este concepto.

La aprobación, firma y notificación de esta sentencia, en el marco de las medidas del Estado de Emergencia Nacional.

En desarrollo de las medidas derivadas del actual Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica⁹⁹ y con el fin de otorgar seguridad jurídica¹⁰⁰, la Sala de decisión ha examinado este caso en reuniones virtuales¹⁰¹ y ha adoptado el mecanismo de firma electrónica de esta providencia¹⁰². Además, con fundamento en la interpretación de esas medidas especiales y el respeto a la

⁹⁹ Decreto legislativo 417 de marzo 17 de 2020.

¹⁰⁰ El artículo 95 de la Ley 270 de 1996 estableció en sus incisos segundo y tercero:

“Los juzgados, tribunales y corporaciones judiciales podrán utilizar cualesquier medios técnicos, electrónicos, informáticos y telemáticos, para el cumplimiento de sus funciones.

Los documentos emitidos por los citados medios, cualquiera que sea su soporte, gozarán de la validez y eficacia de un documento original siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad y el cumplimiento de los requisitos exigidos por las leyes procesales.

Los procesos que se tramiten con soporte informático garantizarán la identificación y el ejercicio de la función jurisdiccional por el órgano que la ejerce, así como la confidencialidad, privacidad, y seguridad de los datos de carácter personal que contengan en los términos que establezca la ley.”

¹⁰¹ El Decreto legislativo 491 de marzo 28 de 2020, “por el cual se adoptan medidas de urgencia para garantizar la atención y la prestación de los servicios por parte de las autoridades públicas y los particulares que cumplan funciones públicas y se toman medidas para la protección laboral y de los contratistas de prestación de servicios de las entidades públicas, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica”, facultó a los cuerpos colegiados de la Rama Judicial para celebrar sesiones no presenciales de Sala y suscribir las providencias judiciales mediante firma autógrafa mecánica, digitalizada o escaneada, durante el período de aislamiento preventivo obligatorio (artículos 11 y 12).

¹⁰² Ver Acuerdos del Consejo Superior de la Judicatura PCSJA20-11521 del 19 de marzo, 11526 del 22 de marzo, 11532 de 11 de abril de 2020 y PCSJ20-11546 del 25 de abril de 2020.

efectividad de los derechos sustanciales, esta sala ordenará la notificación de la sentencia, mediante el envío de mensaje de datos al buzón electrónico informado por todos los sujetos de este proceso, con la advertencia de que los términos se encuentran suspendidos, es decir que, el término de ejecutoria de esta providencia, así como su impugnación, o cualquier manifestación de los sujetos procesales, solo empezará a correr una vez que el Consejo Superior de la Judicatura levante la suspensión de los términos conforme a lo indicado en el Acuerdo PCSJA20-11549 del 7 de mayo de 2020.

En mérito de lo expuesto, el **Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,**

RESUELVE

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.

CUARTO. De conformidad con lo previsto en el artículo 5° del Acuerdo No. PCSJA20-11549 del 7 de mayo de 2020 del Consejo Superior de la Judicatura, NOTIFIQUESE electrónicamente la presente providencia a la parte demandante al señor Jorge Iván Acuña Arrieta al correo ivan_acuna@yahoo.com y al Dr. Isidro Castillo Casas al correo isidroccicoltes@hotmail.com; a la DIAN a la Dra. Lilia Esperanza Amado Ávila al correo notificacionesjudicialesdian@dian.goc.co y al Ministerio Público al Dr. Nairo Alejandro Martínez Rivera al correo namartinez@procuraduria.gov.co; precisándose que los términos para apelación empezaran a correr una vez se disponga el levante de suspensión de términos por parte del Consejo Superior de la Judicatura.

QUINTO. En firme el presente proveído, y hechas las anotaciones correspondientes, devuélvase los antecedentes administrativos a la oficina de origen y archívese el expediente. Por Secretaría devuélvase al demandante y/o a su apoderado si existiere, el remanente de lo consignado para gastos del proceso, para lo cual deberán cumplirse los requisitos contemplados en la Resolución No. 4179 del 22 de mayo

de 20189 de la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial del Consejo Superior de la Judicatura.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE

Constancia: El proyecto de esta providencia fue estudiado y aprobado en sesión virtual de la fecha. Las firmas del documento son digitalizadas y se incorporan por cada magistrado.

Los Magistrados,



AMPARO NAVARRO LÓPEZ



LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO



GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ