



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Magistrado ponente (E): STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D. C., diez (10) de agosto de dos mil diecisiete (2017)

Radicación número: 25000 23 27 000 2012 00612 01

No. Interno: 20721

Demandante: ALBA HELIA TORRES

Demandado: U.A.E. DIAN

TEMA: Renta 2008

Subtema: Renta por comparación patrimonial

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la UAE DIAN contra la sentencia del 19 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió:

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



“PRIMERO: DECLÁRASE PROBADA la excepción de ‘Inepta demanda’, propuesta por la entidad demandada en el escrito de contestación, de conformidad con la parte motiva de la presente sentencia, respecto al Requerimiento Especial.

SEGUNDO: DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000276 de 11 de mayo de 2012 de conformidad con la parte considerativa del presente fallo.

TERCERO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRESE** en firme la declaración privada del contribuyente del impuesto sobre la Renta del año gravable 2008.

CUARTO: En firme esta providencia, **ARCHÍVESE** el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen.”

1. ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

- El 23 de abril de 2009, Sigifredo Torres Cárdenas presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2008.
- Previa respuesta al requerimiento especial, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000276 del 11 de mayo de 2012, en la que modificó la liquidación privada del impuesto sobre la renta del contribuyente por el año gravable 2008.
- Con fundamento en lo dispuesto en el parágrafo del artículo 720 del ET, la parte demandante prescindió del recurso de reconsideración.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



Alba Helia Torres de Torres, representante legal de la sucesión ilíquida de Sigifredo Torres Cárdenas, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

“Solicito, comedidamente, a los H. Magistrados del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, lo siguiente:

PRIMERA Basado en los hechos reseñados, en las objeciones legales y las normas violadas por la DIAN, así como en las justificaciones legales, jurisprudenciales y doctrinarias citadas, solicito respetuosamente a su H. Despacho, dejar sin efectos, declarando la nulidad de los siguientes actos administrativos:

a) la LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN, No. **322412012000275 (sic)**

b) el requerimiento especial extemporáneo, No. **32292011000164**, de agosto de 2011, proferido por la División Gestión de Fiscalización Personas Naturales y Asimiladas, de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

SEGUNDA.- Que como consecuencia de lo anterior, y como restablecimiento de derecho se deje sin efectos las citadas actuaciones administrativas se Archive el proceso de determinación correspondiente y se condene en costas a la DIAN.

TERCERA: Respetuosamente solicito al H. Señor Magistrado, reconocermela personería para actuar como abogado de mi poderdante.”

2.1.2. Normas violadas

La demandante invocó como violadas las siguientes normas:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 69, 71, 72, 73, 236, 237, 267, 277, 647, 703, 705, 706, 742, 743, 744, 745, 746, 772 y 777 del Estatuto Tributario.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



- Artículo 64 del Decreto 2649 de 1993.

2.1.3. Concepto de la violación

La demandante presentó cinco cargos contra el acto administrativo demandado, que se resumen de la siguiente manera:

a. Violación del debido proceso por expedición extemporánea del requerimiento especial. Firmeza de la declaración.

Luego de transcribir el artículo 29 de la Constitución Política y el artículo 715 del ET, así como jurisprudencia relacionada, la contribuyente advirtió que el requerimiento especial debe notificarse a más tardar dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración y que dicho término sólo se suspende por la práctica de la inspección tributaria.

Indicó que el contribuyente Sigifredo Torres Cárdenas presentó la declaración del impuesto sobre la renta, por el año gravable 2008, el día 23 de abril de 2009. Que el requerimiento especial se notificó mediante publicación en el Diario la República el 18 de agosto de 2011, tres meses y veinticinco días después de que la liquidación privada adquiriera firmeza y que previa expedición del mencionado requerimiento, la DIAN no le formuló al contribuyente ningún emplazamiento para corregir, ni decretó auto de inspección tributaria que suspendiera el término para proferir dicho requerimiento especial.

Que, por lo anterior, la declaración del impuesto sobre la renta presentada por el año gravable 2008 se encontraba en firme cuando se notificó de la existencia de la actuación administrativa.

b) Las valorizaciones no son de obligatoria inclusión en el valor patrimonial de los inmuebles declarados en renta

Dijo que conforme con los artículos 267 y 277 del ET, los inmuebles se deben declarar por el valor de adquisición ajustado. Que conforme con los artículos 69, 71, 72 y 73 del ET, las valorizaciones o avalúos técnicos que se hagan a los bienes inmuebles por parte de una persona natural no son de obligatoria inclusión en la declaración de renta del contribuyente y que, por lo tanto, la

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



administración no puede basarse en la inclusión de los mismos al momento de revisar la declaración de renta para presumir una diferencia patrimonial.

Sostuvo que con sujeción a lo dispuesto en el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, el causante, en cumplimiento de las disposiciones vigentes en materia contable, realizó el avalúo técnico de los inmuebles de su propiedad con una entidad reconocida en la materia y que, subsiguientemente, registró el avalúo en la cuenta de valorizaciones correspondiente. Que, sin embargo, al momento de elaborar la declaración de renta por el año gravable 2008, se incluyeron esas valorizaciones, lo que produjo un incremento patrimonial plenamente justificado, pero desconocido de forma arbitraria por la administración de impuestos.

c) No hay lugar a la determinación de renta por comparación patrimonial

Sostuvo que en la determinación de renta por comparación patrimonial se da una presunción legal que consiste en que la diferencia entre el año declarado y el inmediatamente anterior no puede ser superior a las rentas capitalizables del año que se declara, pues, de ser así, se considera que existe una omisión de ingresos, a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial es justificado.

Dijo que las normas tributarias no establecen una lista taxativa de situaciones por las que se puede justificar el incremento al patrimonio, por lo que corresponde a cada contribuyente demostrar y justificar el incremento patrimonial.

Que en consonancia con lo anterior, la sucesión ilíquida del señor Sigifredo Torres, al dar respuesta al requerimiento ordinario 322392011000463 en marzo de 2011, señaló cada uno de los rubros patrimoniales que se tuvieron en cuenta para las declaraciones de renta por los años 2007 y 2008 e indicó que, para el año 2008, se incluyó en la declaración de renta el resultado de los avalúos técnicos realizados por la Inmobiliaria Bogotá a los inmuebles de la sucesión ilíquida, sin que ese hecho se tuviera en cuenta por parte de la Administración.

Citó la sentencia del 8 de noviembre de 2007, dictada en el expediente 15293 por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, para concluir que las valorizaciones son plena justificación del incremento patrimonial y que estas se hallan explícitas en la declaración.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



Que, por lo expuesto, no hay lugar a la determinación de renta por comparación patrimonial, pues la sucesión ilíquida le demostró a la DIAN, en su momento, que la diferencia obedecía a la inclusión de valorizaciones sobre los inmuebles, realizadas con base en avalúos técnicos ejecutados durante el año 2008, en cumplimiento de la normativa contable.

d) Justificación del incremento patrimonial por las valorizaciones de los inmuebles

Adujo que conforme con la definición de valorizaciones nominales dada por el Consejo de Estado en la sentencia del 10 de febrero de 2003 (Exp. 13217), era dable concluir que en el presente caso estamos frente a una valorización nominal, en la medida en que el incremento se dio con base en un avalúo técnico, sin que se diera un desembolso o ingreso correlativo.

Que esa definición fue reiterada en las sentencias N.I. 3418 del 21 de agosto de 1992, 7800 del 23 de agosto de 1996 y 16383 del 24 de marzo de 2011 y en el Concepto 57223 del 16 de julio de 2000, proferido por la DIAN, en los que se indicó que las valorizaciones que no impliquen desembolsos o erogaciones que tuvieran origen en ingresos susceptibles de ser capitalizadas se conocen como valorizaciones nominales y deben ser tenidas en cuenta como ajustes al determinar la renta por comparación patrimonial de un contribuyente.

e) Improcedencia de la sanción por inexactitud

Sostuvo que para que se configuren los presupuestos sancionables por inexactitud es necesario que exista un ánimo defraudatorio en la inclusión o exclusión de valores en las declaraciones tributarias, que no se presenta en este caso.

Que si bien en la declaración del impuesto a la renta de la sucesión ilíquida, por el año gravable 2008, se incluyeron las valorizaciones de los inmuebles, ese hecho no afecta para nada el impuesto a cargo, y constituye plena justificación del incremento patrimonial del año 2008, respecto del año 2007, sin que encuentre sustento la imposición de la sanción por inexactitud.



2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La UAE DIAN respondió a la demanda interpuesta en su contra.

Presentó la excepción de inepta demanda porque el requerimiento especial no es propiamente un acto administrativo, susceptible de control por parte de la jurisdicción contencioso administrativa.

En relación con el asunto de fondo, enunció los siguientes hechos:

- Que el contribuyente presentó la declaración de renta por el año gravable 2008 el 23 de abril de 2009, en forma electrónica, con el No. 91000067509571.
- Que el 2 de agosto de 2011, la División de Gestión de Fiscalización profirió el Requerimiento Especial No. 322920011000164, enviado por correo y devuelto.
- Que, en consecuencia, se procedió a la publicación en el Diario La República el 18 de agosto de 2011.
- Que el 11 de mayo de 2012 se profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000276.

Advirtió que el requerimiento especial no fue expedido de forma extemporánea, toda vez que conforme con el artículo 15 del Decreto 4860 de 2008 *“Por el cual se fijan los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias de los contribuyentes personas naturales y sucesiones ilíquidas”* el plazo para presentar la declaración de renta del contribuyente Sigifredo Torres Cárdenas vencía el 5 de agosto de 2009, y dicho requerimiento fue expedido el 2 de agosto de 2011 e introducido al correo en la misma fecha.

En relación con la determinación de la renta por comparación patrimonial, transcribió apartes de la sentencia del Consejo de Estado del 10 de febrero de 2003, dictada en el expediente 13217, para concluir que la declaración de renta presentada por la sucesión ilíquida para el año 2008 registra un patrimonio líquido de \$2.135.534.000, mientras que para el año 2007 el valor de ese patrimonio ascendió a la suma de \$1.283.130.000, lo que arroja una diferencia patrimonial de \$852.404.000, sin que la contribuyente hubiera desvirtuado la renta líquida gravable propuesta por la administración.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



Que, en ese sentido, el artículo 789 del ET establece que la carga probatoria radica en cabeza del contribuyente, en la oportunidad probatoria establecida en el artículo 744 ibídem. Que, pese a que el demandante controvertió el dicho de la administración, no logró desvirtuar la legalidad de la liquidación oficial de revisión, razón por la que pidió que se denegaran las pretensiones de la demanda.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, en sentencia del 19 de septiembre de 2013, accedió a las pretensiones de la demanda.

En primer lugar, consideró que el requerimiento especial es un acto de trámite, no susceptible de control ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, razón por la que declaró probada la excepción de inepta demanda en relación con la pretensión de nulidad del requerimiento especial.

En relación con el cargo por violación del debido proceso, propuesto por la demandante, el tribunal advirtió que el requerimiento especial No. 322392011000164 del 2 de agosto de 2011, notificado por aviso del 18 de agosto de 2011 publicado en el Diario La República, se notificó por fuera de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar que, en este caso, concluían el 5 de agosto de 2011.

Pese a que el *a quo* reconoce que hubo un intento fallido de notificación el día 2 de agosto de 2011¹, consideró que la notificación no puede entenderse surtida el día de la introducción al correo con fundamento en la sentencia del 6 de febrero de 2003 (Expediente 7547), que resolvió un caso con fundamento en la sentencia de la Corte Constitucional C-096, que declaró inexecutable la expresión «*y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo*», contenida en el artículo 566 del ET.

Sostuvo que la jurisprudencia ha reiterado que la notificación por correo no puede entenderse cumplida el día en que se introdujo al correo el acto objeto de notificación, sino en la fecha en que efectivamente se recibió. Que, en consecuencia, la notificación de dicho requerimiento fue extemporánea, lo que conllevó a la firmeza de la declaración.

¹ Citó: Consejo de Estado, Sección Primera. Sentencia del 6 de febrero de 2003. M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.



Por lo expuesto, se abstuvo de emitir un pronunciamiento de fondo respecto de los demás cargos.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la DIAN presentó recurso de apelación.

Insistió en que el requerimiento especial sí fue expedido dentro del término legal, pues se dictó y se introdujo al correo para su notificación el 2 de agosto de 2011, mientras que el plazo para notificar el mencionado requerimiento vencía el 5 de agosto de 2011.

Que está demostrado en el expediente que el correo certificado devolvió el requerimiento especial con la anotación “*no hay quien reciba*”, razón por la que se procedió a la notificación en el Diario La República, de fecha 18 de agosto de 2011, procedimiento que se encuentra plenamente ajustado a lo dispuesto en el artículo 568 del ET.

Sostuvo que no ha sido culpa de la administración que el correo fuera devuelto, pues esta circunstancia está en la esfera de la voluntad del demandante y no de la entidad, que cumplió con su función legal.

Que, en consecuencia, sin interpretar las palabras de forma distinta al sentido natural y obvio que tienen, para la Administración la notificación se entiende surtida en la primera fecha de introducción al correo. Explicó que la administración surtió su notificación el 2 de agosto de 2011, mientras que para el contribuyente el término para responder se cuenta desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso, es decir, a partir del 18 de agosto de 2011.

Por todo lo anterior, pidió que se revocara la decisión de primera instancia.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



La **DIAN** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

Alba Helia Torres reiteró que la notificación del requerimiento especial No. 322392011000164 del 2 de agosto de 2011 se efectuó extemporáneamente, pues la publicación en el Diario la República fue hecha el 18 de agosto de 2011, mientras que el término vencía el 5 de agosto de 2011.

Citó apartes de la sentencia C-096 de 2001 y T-061 de 2002, proferidas por la Corte Constitucional, y de otras sentencias dictadas por esta Corporación², para concluir que la razón invocada por la DIAN no corresponde a la realidad jurídica, por lo que pidió que se confirmara la decisión de la primera instancia.

2.5. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no conceptuó en este caso.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la DIAN, la Sala decide sobre la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 312412012000276 del 11 de mayo de 2012, mediante la cual la DIAN modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios de la sucesión ilíquida de Sigifredo Torres Cárdenas³, por el año gravable 2008.

3.1. Problemas jurídicos

A la Sala le corresponde decidir si la Liquidación Oficial de Revisión 312412012000276 del 11 de mayo de 2012 es nula por falta de competencia temporal.

² Sentencias del 3 de diciembre de 2009 (N.I. 16763), del 8 de febrero de 2002 y del 3 de marzo de 2011 (estas últimas sin número interno identificado).

³ Representada por la demandante Alba Helia Torres de Torres.



Dado que la Sala anticipa que no declarará probada esa causal de nulidad, se analizará la glosa referida a la determinación de la renta por comparación patrimonial.

3.2. De si se configuró la causal de nulidad por falta de competencia temporal

3.2.1. De la firmeza de las declaraciones tributarias

De acuerdo con el artículo 714 del ET⁴, por regla general, las declaraciones tributarias adquieren firmeza si dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o de la fecha en que se presentó extemporáneamente, no se ha notificado requerimiento especial al contribuyente o agente retenedor.

Al tenor del artículo 705 del ET⁵, la Administración debe notificar el requerimiento especial «*a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar*», en los eventos en que la declaración tributaria haya sido presentada en las fechas fijadas para cumplir dicha obligación.

Conforme con el artículo 706 del ET⁶, el término de firmeza se suspende «*cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta*».

⁴ Artículo 714 E.T. “Firmeza de la Liquidación Privada. La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación no se ha notificado requerimiento especial. También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, esta no se notificó.”

⁵ “ARTICULO 705. TERMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO. El requerimiento de que trata el artículo 703⁵, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.”

⁶ “ARTICULO 706. SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO. El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá:



3.2.2. De la notificación del requerimiento especial

Conforme lo dispone el artículo 612 del ET⁷, los obligados a declarar, tienen el deber de informar su dirección y actividad económica en las declaraciones tributarias.

Adicionalmente, a partir del año 2003⁸, se fomentó la formalización de la información de identificación de los contribuyentes en el RUT, por tanto, este registro se institucionalizó como el mecanismo idóneo y actualizado para identificar, ubicar y clasificar a los obligados y responsables tributarios. Es decir, la información sobre los obligados y responsables tributarios y, en general, toda aquella información que sobre ellos requiera la Administración, es agrupada en el sistema único de información (dirección de notificación, información sobre la actividad económica, etcétera), para facilitar no sólo la gestión de la DIAN, sino de las demás entidades del Estado que la requieran. Tan es así que, a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1111 de 2006, la falta de inscripción, de

Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.

Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección.

También se suspenderá el término para la notificación del requerimiento especial, durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir.”

7 ARTICULO 612. DEBER DE INFORMAR LA DIRECCIÓN. <Artículo modificado por el artículo 50 de la Ley 49 de 1990. Los obligados a declarar informarán su dirección y actividad económica en las declaraciones tributarias.

Cuando existiere cambio de dirección, el término para informarla será de tres (3) meses contados a partir del mismo, para lo cual se deberán utilizar los formatos especialmente diseñados para tal efecto por la Dirección General de Impuestos Nacionales⁹.

Lo anterior se entiende sin perjuicio de la dirección para notificaciones a que hace referencia el artículo 563.

⁸ El artículo 19 de la Ley 863 de 2003 dispuso que el Registro Único Tributario, RUT, administrado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio; los responsables del Régimen Común y los pertenecientes al régimen simplificado; los agentes retenedores; los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, y los demás sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respecto de los cuales esta requiera su inscripción

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



actualización o de exhibición del RUT, así como el hecho de suministrar información falsa en el RUT, están tipificados como infracción en el artículo 658-3 del ET.

De manera que, cualquier acto que profiera la administración tributaria, de conformidad con el artículo 563 del ET⁹, se debe notificar a la última dirección informada por el contribuyente, esto es, a la indicada en la última declaración o en el formato oficial de cambio de dirección, que debe ser, necesariamente, la reportada en el RUT. En los casos en que se cambie la dirección, el artículo citado precisa que la antigua dirección será válida por el término de tres meses, contados a partir de la fecha en que se informe del cambio.

Ahora, cuando la administración ha iniciado un proceso de discusión y determinación del tributo, de conformidad con el artículo 564 del ET¹⁰, el contribuyente o declarante puede señalar expresamente una dirección de notificación, caso en el cual, la Administración deberá notificar los actos a esa dirección. Y, a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1111 de 2006, si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, actúa a través de apoderado¹¹, la notificación se debe surtir a la última

⁹ Texto vigente para el año 2011, que se notificó el requerimiento especial:

ARTÍCULO 563. La notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o mediante formato oficial de cambio de dirección; la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres (3) meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección informada.

Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere informado una dirección a la Administración de impuestos, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la que establezca la Administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria.

Cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por ninguno de los medios señalados en el inciso anterior, los actos de la Administración le serán notificados por medio de publicación en un diario de amplia circulación.

El texto anterior fue modificado por el artículo 59 del Decreto Ley 19 de 2012.

¹⁰ **ARTÍCULO 564. DIRECCIÓN PROCESAL.** Si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, la Administración deberá hacerlo a dicha dirección.

¹¹ **Decreto Ley 019 de 2012.**

ARTÍCULO 34. ACTUACIÓN EN SEDE ADMINISTRATIVA. Derogado por el literal a), art. 626, Ley 1564 de 2012. Excepto cuando se trate de la interposición de recursos, en ninguna otra actuación o trámite administrativo se requerirá actuar mediante abogado.

ARTÍCULO 68. LA ACTUACIÓN ANTE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS NO REQUIERE DE ABOGADO SALVO PARA LA INTERPOSICIÓN DE RECURSOS. Las actuaciones ante la administración tributaria pueden cumplirse directamente por las personas naturales o jurídicas, éstas últimas a través de su representante legal, sin



dirección que dicho apoderado tenga registrada en el RUT. (Artículo 565, parágrafo 2).

En cuanto a las formas de notificación, el artículo 565 del ET dispone lo siguiente:

ARTICULO 565. FORMAS DE NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS.¹² Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, **deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.**

Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación. En este evento también procede la notificación electrónica.

PARÁGRAFO 10. La notificación por correo de las actuaciones de la administración, en materia tributaria, aduanera o cambiaria se **practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario - RUT. En estos eventos también procederá la notificación electrónica.**

Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere informado una dirección a la administración tributaria, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria. Cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por ninguno de los medios señalados, los actos de la administración le serán notificados por medio de publicación en un periódico de circulación nacional.

Cuando la notificación se efectúe a una dirección distinta a la informada en el Registro Único Tributario, RUT, habrá lugar a corregir el error dentro del término previsto para la notificación del acto.

necesidad de apoderado. Salvo para la interposición de recursos, en cualquier otro trámite, actuación o procedimiento ante las administraciones tributarias, no se requerirá que el apoderado sea abogado.

¹² Artículo modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006



PARÁGRAFO 20. *Cuando durante los procesos que se adelanten ante la administración tributaria, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, actúe a través de apoderado, la notificación se surtirá a la última dirección que dicho apoderado tenga registrada en el Registro Único Tributario, RUT.*

PARÁGRAFO 30. *Las actuaciones y notificaciones que se realicen a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como certificadora digital cerrada serán gratuitos, en los términos de la Ley 527 de 1999 y sus disposiciones reglamentarias. (Negrita fuera de texto).*

Como se puede apreciar, el requerimiento especial se puede notificar de manera electrónica, personalmente, por la red oficial de correos o por cualquier empresa de servicio de mensajería especializada.

Tratándose de la notificación por correo, el acto objeto de notificación debe enviarse a la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el RUT. Esto por cuanto, como se vio, es un deber del contribuyente o declarante registrar la información de ubicación en esa base de datos y mantenerla actualizada, sin perjuicio de los casos en que reporte una dirección para efectos procesales, o haya que notificar los actos a la dirección del apoderado que aparece en el RUT, cuando se actúa a través de este.

Ahora, sólo en aquellos casos en que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere informado una dirección a la administración tributaria, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria. Y cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por ninguno de los medios señalados, los actos de la administración le serán notificados por medio de publicación en un periódico de circulación nacional (artículo 565, inciso cuarto, del ET).

Pero puede ocurrir que la administración tributaria cometa el error de enviar la notificación a una dirección errada. En estos casos, el estatuto tributario regula dos situaciones, a saber:
Si la notificación se efectúa a una dirección distinta a la informada en el RUT, la administración puede corregir el error dentro del término previsto para la notificación del acto. (Artículos 565, inciso quinto, y 567 del ET).

PriceWaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



En estos casos, la notificación se debe remitir a la dirección correcta, caso en el cual, los términos legales sólo comenzarán a correr a partir de la notificación hecha en debida forma. La misma regla se aplicará en lo relativo al envío de citaciones, requerimientos y otros comunicados. (Artículo 567 ET¹³).

Ahora, si la empresa oficial de correos o la empresa de mensajería especializada devuelve el correo por cualquier razón, distinta a la de haber sido enviado el acto a la dirección errada, el artículo 568¹⁴ del E.T. dispone:

ARTÍCULO 568. *Texto modificado por la Ley 1111 de 2006. Las actuaciones de la administración enviadas por correo, que por cualquier razón sean devueltas, serán notificadas mediante aviso en un periódico de circulación nacional o de circulación regional del lugar que corresponda a la última dirección informada en el RUT; la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente, a la publicación del aviso o de la corrección de la notificación. Lo anterior no se aplicará cuando la devolución se produzca por notificación a una dirección distinta a la informada en el RUT, en cuyo caso se deberá notificar a la dirección correcta dentro del término legal. (Negrilla fuera de texto).*

De la interpretación sistemática de los artículos citados y, especialmente, del artículo 568 del ET se concluye, entonces, que si la administración tributaria envía el acto objeto de notificación por correo a la dirección informada por el contribuyente en el RUT, o a la dirección procesal reportada en la

¹³ **ARTÍCULO 567. CORRECCIÓN DE ACTUACIONES ENVIADAS A DIRECCIÓN ERRADA.** Cuando la liquidación de impuestos se hubiere enviado a una dirección distinta de la registrada o de la posteriormente informada por el contribuyente habrá lugar a corregir el error en cualquier tiempo enviándola a la dirección correcta.

En este último caso, los términos legales sólo comenzarán a correr a partir de la notificación hecha en debida forma. La misma regla se aplicará en lo relativo al envío de citaciones, requerimientos y otros comunicados.

¹⁴ El artículo 58 del Decreto Ley 19 de 2012 lo modificó en el siguiente sentido:

ARTÍCULO 568. Los actos administrativos enviados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, serán notificados mediante aviso, con transcripción de la parte resolutoria del acto administrativo, en el portal web de la DIAN que incluya mecanismos de búsqueda por número identificación personal y, en todo caso, en un lugar de acceso al público de la misma entidad. La notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso en el portal o de la corrección de la notificación. Lo anterior no se aplicará cuando la devolución se produzca por notificación a una dirección distinta a la informada en el RUT, en cuyo caso se deberá notificar a la dirección correcta dentro del término legal.



actuación administrativa, o a la del apoderado registrada en el RUT, cuando se actúa a través de este, y la empresa oficial de correos o la empresa de mensajería especializada devuelve el correo por una razón distinta a la de dirección errada, la autoridad tributaria debe proceder a hacer la notificación por aviso, antes en un periódico de circulación nacional, actualmente en el portal web de la DIAN.

En estos casos, la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente, a la publicación del aviso o de la corrección de la notificación.

3.2.3. El caso concreto

Dentro del marco normativo expuesto y los hechos que se encuentran acreditados en el proceso, la Sala considera que en el presente caso no se configura la causal de nulidad por falta de competencia temporal.

3.2.3.1. Hechos relevantes para decidir

En efecto, en el caso concreto están acreditados los siguientes hechos:

1. El 23 de abril de 2009¹⁵, Sigifredo Torres Cárdenas presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios por el año gravable 2008. El plazo para que el contribuyente presentara la declaración de renta, conforme con el Decreto 4680 de 2008, vencía el 5 de agosto de 2009. Por tanto, la declaración de renta adquiriría firmeza el 5 de agosto de 2011.
2. El 14 de marzo de 2011, la División de Fiscalización de Personas Naturales y Asimiladas expidió el Requerimiento Ordinario 32239201100046¹⁶, respondido oportunamente por Alba Helia Torres de Torres, en calidad de heredera y administradora de la sucesión ilíquida de Sigifredo Torres Cárdenas, tal como aparece acreditado en los folios 979 a 999 del cuaderno de antecedentes administrativos. En dicha respuesta, Alba Helia Torres anexó copia del RUT, con la modificación de la dirección de notificaciones: Carrera 29 No. 71C-49 Apartamento 201 de

¹⁵ Folio 28 c.p.

¹⁶ Folio 37 a 39 c.a.



Bogotá.

3. El 2 de agosto de 2011, la DIAN profirió el requerimiento especial N° 322392011000164 contra Sigifredo Torres Cárdenas. Dicho requerimiento fue enviado por correo el 2 de agosto de ese mismo año a la dirección registrada en el RUT. La notificación fue enviada a la carrera 29 N° 71C-49 de la ciudad de Bogotá, con la guía No. 1043797353¹⁷. Sin embargo, fue devuelta bajo la causal «NO HAY QUIEN RECIBA»¹⁸.
4. El 18 de agosto de 2011, la DIAN publicó el requerimiento especial en el Diario La República¹⁹.
5. Dentro del plazo para contestar el requerimiento especial, contado a partir de la fecha en que se intentó fallidamente la notificación por correo (2 de agosto de 2011), Alba Helia Torres de Torres respondió el requerimiento especial²⁰. En esa respuesta, la demandante no controvertió lo referente a una supuesta falta de notificación del requerimiento especial.
6. Mediante Resolución N° 322412012000276 del 11 de mayo de 2012, la DIAN formuló liquidación oficial de revisión a la declaración privada y confirmó las glosas propuestas en el requerimiento especial.
7. La demandante no presentó recurso de reconsideración, amparada en el parágrafo del artículo 720 del ET.
8. En la demanda, la actora propuso la nulidad del requerimiento especial, fundamentada en el hecho de que fue indebidamente notificado.
9. El Tribunal le dio la razón a la demandante.

3.2.3.2. Análisis de la Sala y solución del caso

¹⁷ Folio 1802 c.a. 9.

¹⁸ Folio 1801 c.a. 9.

¹⁹ Pese a que en el acto administrativo aparece un sello que dice “LA REPÚBLICA 18 AGO 2011” lo cierto es que en los antecedentes administrativos del expediente no aparece la copia de la publicación. Sin embargo, se tiene por probado el hecho, teniendo en cuenta que la demandante lo tuvo por cierto en la demanda.

²⁰ El requerimiento especial se contestó el 27 de octubre de 2011.



Sea lo primero advertir que, conforme se aprecia en los hechos del caso (hecho 5), cuando la demandante contestó el requerimiento especial, no alegó una presunta falta o indebida notificación del requerimiento especial. El cargo de nulidad por falta de competencia temporal fue propuesto válidamente en la demanda como un argumento nuevo que debe ser analizado por la Sala, por tratarse de un asunto que, además, concierne a la violación del debido proceso. Con mayor razón si el tribunal halló probada esa causal de nulidad y ese es el asunto que propuso revisar la autoridad demandada en el recurso de apelación.

Pues bien, en lo que concierne al caso concreto, es un hecho no controvertido que, desde el 21 de enero de 2010, Alba Helia Torres de Torres registró en el RUT, como dirección para notificaciones, la carrera 29 N° 71C-49 apartamento 201 de la ciudad de Bogotá²¹. Por lo tanto, era en esa dirección que debía de surtirse la notificación por correo, como en efecto lo procuró la DIAN.

Si bien es cierto que también es un hecho probado que la empresa de mensajería especializada certificó que, intentada la entrega del acto objeto de notificación, no hubo quien recibiera la correspondencia, también es un hecho probado que la DIAN hizo lo que le correspondía, esto es, enviar el requerimiento especial a la dirección informada por el contribuyente en el RUT. Ante la circunstancia anotada, como la causal que dio lugar a la devolución del correo no es imputable a la DIAN, la notificación por aviso en un periódico de amplia circulación nacional era la procedente. Por lo tanto, en estos casos, conforme con el artículo 568 del ET, para efectos de los plazos previstos para la DIAN, la notificación se entiende surtida en la fecha de introducción al correo.

De otra parte, en el proceso se encuentra acreditado que la demandante contestó el requerimiento especial el 27 de octubre de ese mismo año, esto es, dentro de los tres meses siguientes al 2 de agosto de 2011, fecha en que se introdujo al correo el requerimiento especial. Lo anterior prueba que la demandante se enteró del requerimiento especial y que pudo ejercer debidamente el derecho de defensa. Adicionalmente, como por disposición del artículo 568 del ET, la notificación debe entenderse surtida para la DIAN, precisamente, el día de la introducción al correo del requerimiento especial, la notificación se entiende surtida antes de vencerse el término de firmeza de la declaración de renta, que como se reitera, tenía ocurrencia el 5 de agosto de 2017. En consecuencia, no está probada la causal de nulidad por falta de competencia temporal.

²¹ Ver Folio 989 c.a. 5.



Valga precisar que la sentencia que tuvo en cuenta el *a quo* para decidir en sentido contrario no es aplicable al caso concreto puesto que en esa sentencia se resolvió un caso en el que era aplicable el texto original del artículo 566 del ET, y que resulta impertinente aplicar al caso que ahora se analiza pues, como se precisó, para aquellos casos en que la autoridad tributaria envía el acto objeto de notificación a la dirección correcta y la empresa oficial de correos o de mensajería especializada lo devuelve por causal distinta a la dirección errada, lo pertinente es que el acto se notifique por aviso y que la notificación se entienda surtida, para la DIAN, en la fecha de introducción al correo del acto objeto de notificación, conforme lo precisa expresamente el artículo 568 del ET.

Prospera el cargo de apelación y, por lo tanto, la Sala procede a pronunciarse sobre la procedencia de la determinación de la renta por comparación patrimonial.

3.3. De la causal de nulidad por falta de aplicación de los artículos 236 y 237 del ET, y por falsa motivación. De si era procedente liquidar el impuesto sobre la renta por el sistema de comparación patrimonial

3.3.1. De la renta por comparación patrimonial

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

ARTICULO 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.*

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



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

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

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

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

Sobre el particular, la Sala ha sostenido que²², 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 de la Administración de efectuar los cálculos señalados en el artículo 236 del ET y en el inciso 1 del artículo 91 del Decreto 187 de 1975 sobre los patrimonios líquidos declarados por el contribuyente.

Así mismo, que el artículo 236 *ibídem* parte de presumir que si el contribuyente incrementa su patrimonio en cuantía superior a las rentas y ganancias ocasionales declaradas, es porque omitió la diferencia, a menos que justifique el mayor incremento del valor patrimonial. Que, como presunción legal a favor de la Administración está exonerada de acreditar hechos distintos a la diferencia

²² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 13 de octubre de 2016, expediente 20585, Consejero ponente Jorge Octavio Ramírez.



patrimonial, lo que implica un traslado de la carga de la prueba al declarante. Así, es una carga del contribuyente demostrar la causal que justifique el incremento patrimonial y que la diferencia no se originó por la omisión de rentas capitalizables²³.

De manera que, para calcular la renta por comparación patrimonial, previamente se deben hacer los ajustes correspondientes tanto en el patrimonio como en la renta.

En el patrimonio se hacen los ajustes por valorizaciones y desvalorizaciones nominales, así:

DIFERENCIA PATRIMONIAL:

Patrimonio líquido del último periodo gravable

(-) Patrimonio líquido del periodo anterior

Diferencia patrimonial inicial

(+) Desvalorizaciones nominales

(-) Valorizaciones nominales

(-) Reajustes del IPC

Total diferencia patrimonial (1)

En el caso de la renta, se suman las rentas gravables, las rentas exentas y las ganancias ocasionales, y al resultado se le restan los impuestos de renta y complementarios pagados durante el año gravable, las retenciones y el anticipo efectivamente pagado. La diferencia será el monto máximo de incremento patrimonial, así:

²³ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia de 6 de marzo de 2003. Radicación. 13238. Consejera ponente Ligia López Díaz.



AJUSTE DE RENTAS:

Renta líquida gravable último periodo gravable

(+) Rentas exentas

(+) Ganancia ocasional neta

(-) Impuestos de renta y complementarios

(-) Retención y anticipos

Total renta ajustada (2)

Si el resultado obtenido al hacer el ajuste de rentas es inferior a la diferencia entre el patrimonio líquidos declarado en el año gravable objeto de fiscalización y el patrimonio líquido declarado en el ejercicio inmediatamente anterior al fiscalizado, la diferencia se toma como renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre las causas justificativas del incremento patrimonial.

La renta gravable resultado de la diferencia por comparación patrimonial que se adicionaría a la renta líquida gravable reportada por el contribuyente resulta de la siguiente fórmula:

DIFERENCIA PATRIMONIAL GRAVABLE: (1) MENOS (2)

En caso de que (1) sea mayor que (2) se tiene que:

TOTAL RENTA GRAVABLE DEL CONTRIBUYENTE:

Renta líquida gravable declarada (artículo 26 E.T.)

(+) Diferencia patrimonial gravable

Total renta líquida gravable (3)

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



En consecuencia, la renta por comparación patrimonial permite gravar la renta originada en la variación del patrimonio líquido de un periodo a otro, con el fin de «evitar la evasión del tributo derivada de la omisión de ingresos percibidos y no declarados por el contribuyente»²⁴.

3.3.2. Solución del caso concreto

3.3.2.1. De los hechos relevantes para decidir el caso

La Sala parte de precisar los hechos relevantes para decidir el caso:

1. El 23 de abril de 2009²⁵, Sigifredo Torres Cárdenas presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2008, en la que registró un patrimonio bruto de \$2.219.546.000; determinó una renta líquida gravable de \$146.294.000²⁶; un impuesto de renta de \$35.817.000²⁷ y un total saldo a pagar de \$25.203.000²⁸.
2. El 14 de marzo de 2011, mediante el Requerimiento Ordinario 322392011000436²⁹, la DIAN solicitó a Sigifredo Torres Cárdenas allegar información relacionada con las declaraciones del impuesto de renta y complementarios presentadas por los años gravables 2008 y 2007, entre esta, la siguiente:

Discriminar el valor de \$1.390.961.000, declarado como patrimonio bruto en el año gravable 2007, anexado los respectivos soportes e identificando la clase de bien, su ubicación, el número de matrícula inmobiliaria si se trata de inmuebles, la fecha de adquisición, el valor patrimonial y la destinación de bien, igualmente identificar la entidad financiera y NIT y saldos a 31 de diciembre de 2007 de depósitos de cuentas de ahorro, corrientes, cajillas de seguridad, títulos valores, certificados de depósito a término, encargos fiduciarios, etc., divisas y otros activos expresados en moneda extranjera o poseídos en el exterior. En caso de acciones y aportes, indicar identidad de la (s) sociedad(es), (nombre, NIT, dirección y ciudad) y monto de los derechos poseídos a 31 de diciembre de 2008.

²⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. CP: Teresa Briceño de Valencia. Sentencia del 17 de junio de 2010, expediente 250002327000200401680-01 (16731).

²⁵ Folio 28 c.p.

²⁶ Renglón 64 (Código 86)

²⁷ Renglones 69 y 74 (Códigos 88 y 93)

²⁸ Renglón 83 (Código 104)

²⁹ Folios 37 al 39 del CAA.



Discriminar el valor de \$2.219.546.000, declarado como patrimonio bruto en el año gravable 2008, anexado los respectivos soportes e identificando la clase de bien, su ubicación, el número de matrícula inmobiliaria si se trata de inmuebles, la fecha de adquisición, el valor patrimonial y la destinación de bien, igualmente identificar la entidad financiera y NIT y saldos a 31 de diciembre de 2008 de depósitos de cuentas de ahorro, corrientes, cajillas de seguridad, títulos valores, certificados de depósito a término, encargos fiduciarios, etc., divisas y otros activos expresados en moneda extranjera o poseídos en el exterior. En caso de acciones y aportes, indicar identidad de la (s) sociedad(es), (nombre, NIT, dirección y ciudad) y monto de los derechos poseídos a 31 de diciembre de 2008.

3. El 31 de marzo de 2011, Alba Helia Torres de Torres, representante legal de la sucesión ilíquida de Sigifredo Torres Cárdenas, respondió el Requerimiento Ordinario 322392011000436 del 14 de marzo de 2011³⁰. El anexo 2 –correspondiente al patrimonio bruto a 31 de diciembre de 2008³¹, señala que la cuenta 1910 –valorizaciones de propiedad planta y equipo– registraba un saldo de \$1.177.701.997, entre tanto, el anexo 1 informa que el saldo de esa cuenta a 31 de diciembre de 2007 era de \$345.392.478³²
4. El 2 de agosto de 2011, mediante el Requerimiento Especial 322392011000164³³, la DIAN propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta presentada por Sigifredo Torres Cárdenas por el año gravable 2008. Lo anterior en razón a que advirtió una diferencia patrimonial de \$852.404.000. Con fundamento en esto, liquidó un impuesto de renta por valor de \$268.833.000 y una sanción por inexactitud de \$372.826.000 para un total a pagar de \$631.046.000³⁴.

En el anexo explicativo del requerimiento especial, la DIAN precisa que el contribuyente presentó por el año gravable 2008 la declaración del impuesto sobre la renta en la que registró un patrimonio líquido por valor de \$2.135.534.000, que se discrimina así:

CONCEPTO	VALOR	FOLIO
Caja general	9.250.940	45

³⁰ Folios 40 al 1010 del CAA.

³¹ Folio 45 del CAA.

³² Folios 44 del CAA.

³³ Folios 1783 al 1789 del c.a.

³⁴ Folios 31 a 40.



Banco Santander Cta. Cte. No. 034443077	57.857.557	45
Bancolombia Cta. Cte. No. 3500859026	3.319.970	45
Cuentas por cobrar clientes	9.650.255	45
Inventario de mercancías	693.340.144	45
Casa AC 69 29 17	19.576.560	45
Casa CR 29 67 81	62.133.446	45
Casa AC 72 70 30	43.455.848	45
Casa AC 72 70G 27	49.070.358	45
Casa AC80 69H 37	33.243.517	45
Casa TV 91 125 40	15.327.274	45
Ajustes por inflación	68.131.000	45
Maquinaria y equipo	7.370.316	45
Equipo de oficina	3.127.601	45
Equipo de computación	17.549.975	45
Flota y equipo de transporte	45.293.916	45
Depreciación acumulada	-96.483.644	45
Valorización de propiedad, planta y equipo	1.177.701.997	45
TOTAL PATRIMONIO BRUTO DECLARADO	2.219.547.030	
PASIVOS	84.012.000	46-47
TOTAL PATRIMONIO LÍQUIDO DECLARADO	2.135.535.030	

Y que en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007 declaró un patrimonio líquido por valor de \$1.283.130.000.

La DIAN estableció la diferencia entre los dos patrimonios líquidos (\$1.283.130.000. – \$2.135.534.000), y concluyó que se presenta una diferencia patrimonial de \$852.404.000.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
 Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



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

CONCEPTO	VALOR
Renta líquida gravable propuesta	\$852.404.000
Valor UVT año 2008	\$22.054
Renta líquida gravable expresada en UVT	38.650.766
Rango en UVT según tabla (>4100)	
Tarifa marginal 33% (Renta gravable o ganancia ocasional gravable expresada en UVT menos 4100) *33% más 788 UVT	(38.650,766 – 4100UVT) x 33% +788 UVT
Valor impuesto propuesto expresado en UVT	12.189,752
Valor impuesto propuesto (valor UVT 2008 \$22.054 x 12.189, 752 UVT)	\$268.833.000

Para la DIAN, los \$268.833.000 liquidados conforme se explicó, debían sustituir el total impuesto a cargo que la demandante reportó en cuantía de \$35.817.000, derivado de aplicar el sistema de depuración ordinaria a partir de los ingresos, costos y deducciones declarados por el demandante.

5. En la respuesta al requerimiento especial³⁵, la demandante manifestó que no era procedente la determinación de la renta por el sistema de comparación patrimonial, toda vez que la diferencia patrimonial entre los años gravables 2007 y 2008 obedecía a las valorizaciones de los inmuebles declarados en renta, realizados con base en avalúos técnicos del año 2008.

Para el efecto, aportó como prueba del incremento del valor de los inmuebles de su propiedad, los avalúos comerciales realizados por la Inmobiliaria Bogotá a los siguientes bienes

³⁵ Folios 41 – 61.



inmuebles³⁶:

- Av. Calle 72 No. 70-30, avaluado en \$218.325.000³⁷.
- Carrera 29 No. 67-81, avaluado en \$453.510.000³⁸.
- Carrera 91 No. 129 B -40, avaluado en \$85.200.000³⁹.
- Calle 80 No. 69H – 37, avaluado en \$200.305.000⁴⁰.
- Calle 72 No. 70G – 27, avaluado en \$325.280.000⁴¹.
- Avenida 68 No. 29 – 17, avaluado en \$174.020.000⁴²

Además, explicó que la DIAN no tuvo en cuenta el ajuste de que trata el artículo 237 del ET, para calcular la renta por comparación patrimonial, pues, de haberlo hecho, se habría percatado de que no existe una diferencia superior a la renta líquida gravable del ejercicio y, por lo tanto, no había lugar a la aplicación de renta por ese sistema. Citó las sentencias del 10 de febrero de 2003, dictada en el expediente 13217, y del 24 de octubre de 2007, dictada en el expediente 15093, en las que se aclara que las valorizaciones nominales se presentan cuando los bienes adquieren un mayor precio por efectos únicamente nominales, por su actualización al valor adecuado, sin que estas impliquen un desembolso o un ingreso. Que, conforme con la jurisprudencia de esta Corporación, estamos frente a una valorización nominal, en la medida en que se dio con base en un avalúo técnico, sin que implicara un desembolso o un ingreso correlativo y que, por esa razón, la DIAN debió tenerlo en cuenta como ajuste al momento de la determinación de la renta por comparación patrimonial.

6. El 11 de mayo de 2012, mediante Resolución N° 322412012000276, la DIAN formuló liquidación oficial de revisión a la declaración en los términos propuestos en el requerimiento especial. Dijo que los argumentos y soportes enviados con ocasión de la respuesta al requerimiento especial ya habían sido valorados por el funcionario de la División de Gestión de Fiscalización Personas Naturales y Asimiladas y que no se presentaron ni soportes ni argumentos nuevos que desvirtuaran lo propuesto por la DIAN.

³⁶ Realizados el 16 de julio de 2008 por orden de Sigifredo Torres Cárdenas.

³⁷ Folios 1825- 1851 c.a. 10.

³⁸ Folios 1852- 1874 c.a. 10.

³⁹ Folios 1875- 1898 c.a. 10.

⁴⁰ Folios 1899- 1924 c.a. 10.

⁴¹ Folios 1925- 1950 c.a. 10.

⁴² Folios 1951 – 1971 c.a. 10.



3.3.2.2. Análisis y decisión de la Sala

Revisadas las modificaciones efectuadas a la declaración del impuesto sobre la renta presentada por el año gravable 2008 que se hizo en los actos administrativos demandados, la Sala advierte que la DIAN tomó como renta líquida del año gravable 2007 la suma de \$852.404.000, correspondiente a la diferencia entre los patrimonios líquidos declarados en los años gravables 2007 y 2008 por valores de \$1.283.130.000 y \$2.135.534.000, respectivamente.

Dado que la diferencia entre los dos patrimonios arrojó una suma mayor a la renta líquida gravable que reportó la parte actora, la Sala advierte que la DIAN reemplazó la renta líquida gravable declarada por el contribuyente, por valor de \$146.294.000, por los \$852.404.000 correspondientes a la diferencia entre los patrimonios y sobre esta base liquidó el impuesto a cargo.

Este proceder de la administración no corresponde a lo previsto en las normas de la renta por comparación patrimonial.

En efecto, como se precisó anteriormente, para calcular la renta por comparación patrimonial, previamente se deben hacer los ajustes correspondientes tanto en la renta como en el patrimonio.

Si el resultado de los ajustes a la renta es inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido declarados en el año gravable objeto de fiscalización y el patrimonio líquido declarado en el ejercicio inmediatamente anterior al fiscalizado, la diferencia se toma como renta gravable que será adicionada por en el renglón «Renta líquida gravable» de la declaración, a menos que el contribuyente demuestre las causas justificativas del incremento patrimonial.

Así que, para el caso concreto, lo procedente habría sido que la DIAN aplicara la fórmula establecida en los artículos 236 y 237 del ET. y que, para el efecto, valorara las pruebas que aportó la parte actora. Como no lo hizo, arribó a la conclusión errada de que había una diferencia patrimonial que debía ser gravada.



Y la conclusión es errada porque según las pruebas que obran en el expediente, es cierto que la demandante ajustó el patrimonio del año 2008 con valorizaciones nominales.

Conforme la Sala lo ha señalado la Sala⁴³, «Las “valorizaciones nominales” se presentan cuando los bienes adquieren un mayor precio por efectos únicamente nominales, por su actualización al valor adecuado utilizando métodos técnicos o legales, sin que impliquen desembolso o ingreso alguno, como serían por ejemplo, la actualización de avalúos catastrales o por el ajuste autorizado legalmente por el artículo 70 del Estatuto Tributario. Se contraponen a las valorizaciones “reales”, las cuales suponen erogaciones que tuvieron origen en unos ingresos susceptibles de ser capitalizados, como sería el caso de las adiciones o mejoras».

En el mismo sentido, la Sala ha precisado que para efectos de la determinación de la renta por el sistema especial de comparación de patrimonios, en lo que concierne al patrimonio, previamente deben efectuarse los ajustes por valorizaciones o desvalorizaciones nominales, lo que significa que los incrementos (mayor valor) y las disminuciones (menor valor) de los activos, originados en avalúos catastrales o reajustes legales y en desvalorizaciones constituyen factor de ajuste patrimonial y, por ende, deben ser tenidos en cuenta previa comparación de los patrimonios⁴⁴.

De acuerdo con lo expuesto, la Sala considera que se deben anular los actos demandados, puesto que, al aplicar la fórmula establecida en los artículos 236 y 237 del ET, conforme se explica a continuación, se concluye que en la declaración del impuesto sobre la renta presentada por Sigifredo Torres Cárdenas por el año gravable 2008 no se presentó una diferencia patrimonial pasible de renta. Veamos:

AJUSTES EN EL PATRIMONIO	
Patrimonio líquido declarado 2008	\$2.135.534.000
Menos patrimonio líquido declarado 2007	\$1.283.130.000
Total diferencia patrimonios	\$852.404.000

⁴³ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 10 de febrero de 2003, Exp. No. 13217. M.P. Ligia López Díaz.

⁴⁴ Sentencia del 23 de agosto de 1996, Expediente No. 7800.



Más desvalorizaciones nominales	0
Menos valorizaciones nominales	\$832.308.52245
Menos reajustes del IPC	0
Total diferencia patrimonial ajustada	\$20.095.478

AJUSTES EN LA RENTA	
Renta líquida gravable del año 2008	\$146.294.000
Más renta exenta	0
Más ganancias ocasionales	0
Más ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional	0
Menos impuesto de renta del año 2008	\$35.817.000
Menos retenciones y anticipos del año 2008	\$26.863.000
Total renta ajustada	\$83.614.000

Fíjese, entonces, que la renta ajustada (\$83.614.000) es mayor a la diferencia patrimonial ajustada (\$20.095.478). Dado que para establecer una renta gravable, la renta ajustada debe ser inferior a la diferencia patrimonial ajustada, queda probado, que no hay diferencia patrimonial susceptible de ser tratada como una renta gravable, conforme lo prevé el artículo 236 del ET.

⁴⁵ Este valor corresponde a la diferencia entre las valorizaciones registradas en la cuenta 1910 a 31 de diciembre de los años 2007 y 2008 por valores de \$345.392.478 y \$1.177.701.000, respectivamente.



No prospera el recurso de apelación de la DIAN.

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,

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia del 19 de septiembre de 2013 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por Alba Helia Torres de Torres contra la UAE DIAN.

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidente de la Sala

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

MILTON CHÁVES GARCÍA