

**PRESUNCION DE VERACIDAD – Presunción legal. La carga de la prueba la tiene la administración. Inversión de la carga de la prueba. Condiciones / AUMENTO PATRIMONIAL – Requiere una comprobación especial. No está dentro de la presunción de veracidad al ser cuestionada por la Administración / RENTA POR COMPARACION PATRIMONIAL – La carga de la prueba la tiene el contribuyente / ADICION DE INGRESOS – Consecuencia de la comparación patrimonial**

Del artículo 746 del E.T. se desprende que evidentemente cobija esta presunción a las declaraciones tributarias, pero se trata de una presunción con dos características: la primera, es presunción legal y por ende desvirtuable; y la segunda, establece una carga de la prueba para la Administración que se invierte automáticamente, a cargo del contribuyente, una vez se de por lo menos una de dos condiciones: que se haya solicitado una comprobación especial, o que la ley la exija. En el caso presente se dan ambas condiciones para la inversión automática de la carga de la prueba: , el artículo 789 del Estatuto Tributario, ubicado en el Capítulo III “Circunstancias especiales que deben ser probadas por los contribuyentes”, del Título VI “Régimen Probatorio”, expresamente exige una comprobación especial. Igualmente, el artículo 236 ib., al cual nos referiremos más adelante, confirma la exigencia de esta comprobación especial a cargo del contribuyente siempre que se dé la condición de la existencia de una diferencia patrimonial entre los dos períodos anuales consecutivos. En consecuencia, no sólo se ha pedido en el caso presente una comprobación especial de las partidas cuestionadas sino que además exige la ley una comprobación especial a cargo del contribuyente. Esto determina que la declaración rentística ya no estaba cobijada con la presunción de veracidad a que hace referencia la apelante y por tanto no recaía sobre la Administración sino sobre la contribuyente la carga de la prueba a fin de desvirtuar las glosas planteadas.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 746 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 236

**CERTIFICACION DEL CONTADOR O REVISOR FISCAL – Requisitos para que tenga valor probatorio / LIBROS DE CONTABILIDAD – La no presentación será indicio en contra del contribuyente. Oportunidad para presentar la documentación contable. Prueba de los pasivos. Rechazo / RENTA POR COMPARACION PATRIMONIAL – Procedencia**

Manifiesta la Sala que de conformidad con el artículo 777 del Estatuto Tributario, la certificación de contador público no excluye la facultad de la Administración de hacer verificaciones adicionales si así lo considera necesario ni tampoco el que tal documento deba ser valorado a fin de determinar si lleva al convencimiento de los hechos que se pretenden probar. Sobre este tema considera la Sala que en el caso presente, se hacían indispensable pruebas adicionales que no sólo corroboraran sino que explicaran y justificaran los cambios realizados a los registros contables para poder entender comprobados los pasivos aducidos por la contribuyente y por ende su procedencia para disminuir las cuentas por cobrar y el patrimonio declarado. En efecto, la certificación se limita a señalar que los cambios afectaron los libros mayor y diario pero no explica ni sustenta con referencias a los documentos soporte las realidades, razones, fechas y características de tales modificaciones. Sirve por tanto de indicio probatorio pero requería de documentación y pruebas adicionales para llevar a la certeza de los pasivos y de su procedencia. Sobre el segundo punto, relacionado con los ajustes y registros posteriores a la contabilidad, coincide la Sala con el planteamiento del *a quo* de que acorde con el artículo 781 del Estatuto Tributario la oportunidad para

presentar la documentación contable (libros, comprobantes y demás documentos) es cuando la Administración así lo exija, so pena de que no pueda el contribuyente invocarlos posteriormente en su favor y de que su no presentación oportuna se tenga como un indicio en su contra.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 777 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 781 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 236 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 237

**RENTA POR COMPARACION PATRIMONIAL – No tiene la naturaleza de sanción. Sistema especial de depuración de la renta / SANCION POR INEXACTITUD – Procedencia. No hay incompatibilidad entre ésta y la determinación de la renta por comparación patrimonial**

No acepta la Sala el carácter sancionatorio de la comparación patrimonial. Esta es, según el artículo 236 ya citado, un sistema especial de determinación de la renta líquida gravable basado en la presunción legal de que toda diferencia positiva entre el patrimonio líquido del período gravable y de aquél inmediatamente anterior no explicado por las rentas (gravables y exentas) y las ganancias ocasionales es capitalización de rentas, por lo que debe tomarse como tal y servir de base para liquidar el correspondiente impuesto. Es un sistema especial, paralelo al de depuración ordinaria descrito en el artículo 26 del Estatuto Tributario o al de renta presuntiva contenido en el artículo 188 ib. para efectos de fijar el tope inferior de la renta líquida. No sanciona sino permite al Estado contar con un procedimiento de reajuste de los factores de cálculo del impuesto de renta a fin de acercar las bases gravables de recaudación a la realidad financiera y de operaciones de los contribuyentes. Por tanto no hay dos sanciones; la única sanción aplicada en el presente procedimiento es la de inexactitud. En consecuencia no existe incompatibilidad alguna entre la aplicación de esta sanción y la comparación patrimonial ni viola los derechos consagrados en el artículo 29 de la Carta Política. Adicionalmente, la sanción por inexactitud es procedente a la luz del artículo 647 del Estatuto Tributario, pues se ha presentado la inclusión de pasivos no probados y de datos equivocados de los cuales se derivó un menor impuesto a pagar.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 236 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**

Bogotá D. C., dieciocho (18) de octubre de dos mil doce (2012)

**Radicación número: 05001-23-31-000-2006-02950-01(18329)**

**Actor: HACIENDA EL PORTAL LIMITADA**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

## FALLO

Se decide la apelación interpuesta por la parte demandante contra la sentencia del 16 de marzo de 2010, por la cual el Tribunal Administrativo de Antioquia decidió la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra los actos administrativos por los cuales se determinó el impuesto de renta y complementarios del año gravable 2002

Dicho fallo dispuso en su parte pertinente:

**“1.- NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda...”

## ANTECEDENTES

**Declaración.** La sociedad HACIENDA EL PORTAL LIMITADA presentó el 07 de abril de 2003, declaración de renta y complementarios por la vigencia fiscal de 2002 determinando por el sistema de depuración ordinaria una renta líquida gravable de \$100.415.000 y un impuesto de \$35.145.000 para un valor a pagar, después de retenciones y anticipo por \$513.000.

Declaró el renglón cuentas por cobrar a socios en \$0, otros pasivos en \$6.259.447.000 y el patrimonio líquido en \$2.013.002.000.

**Corrección voluntaria.** La contribuyente corrigió el día 30 de diciembre de 2003 su declaración privada, disminuyendo otros pasivos en la suma de \$1.494.099.000 para un total de \$4.765.348.000 e incrementando el patrimonio líquido en el mismo monto. En el renglón “Otras cuentas por cobrar” se consignó \$4.147.173.000. El patrimonio declarado fue de \$3.507.101.000.

Adicionó ingresos y deducciones. No afectó la renta líquida gravable y por ende tampoco el impuesto a cargo.

**Corrección provocada por el emplazamiento.** La sociedad presentó nueva corrección el 25 de marzo de 2004, esta vez provocada por el emplazamiento para corregir, mediante la cual disminuyó el valor patrimonial de las cuentas por cobrar

en la suma de \$1.494.099.000<sup>1</sup> y por ende el patrimonio líquido, el cual totalizó en \$2.013.002.000. Disminuyó también los ingresos netos y las deducciones.

Incrementó la renta gravable a la suma de \$214.631.000 determinando un impuesto a cargo de \$75.121.000, registrando un total a pagar, después de retenciones, anticipos y sanción por \$48.948.000.

**Requerimiento especial.** La DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES expidió Requerimiento Especial No. 110632004000194 de 19 de mayo de 2004 mediante el cual propuso adicionar el valor patrimonial de las cuentas por cobrar (a socios y accionistas), el monto de los ingresos (con intereses presuntivos a dichas cuentas por cobrar) y determinar la renta por comparación patrimonial. Propuso así un impuesto a cargo por \$547.325.000, anticipos para el año 2003 y a la sobretasa por \$205.015.000 y la sanción por inexactitud por \$763.684.000, para un total a pagar por \$1.477.877.000.

Fundamentó las glosas anteriores en el rechazo de la disminución por \$1.494.099.000 de las cuentas por cobrar aplicada por la contribuyente en la segunda corrección, partida que al adicionarse genera un aumento en el patrimonio, incremento patrimonial que, afirma, debió llevarse como renta líquida. Al no hacerse así, establece la determinación de la renta gravable por el sistema especial de comparación patrimonial acorde con el artículo 236 del Estatuto Tributario<sup>2</sup>.

Propuso finalmente, la determinación del impuesto por el sistema de depuración ordinaria en el caso que la sociedad contribuyente pruebe las modificaciones a las cuentas por cobrar. Adicionó los intereses presuntivos liquidados por la contribuyente. Señaló también la procedencia de sanción por atraso en los libros de contabilidad.

---

<sup>1</sup> Afectó los renglones así:  
PQ "Otras cuentas por cobrar": \$847.825.000  
EO "Cuentas por cobrar a socios": \$1.805.252.000

<sup>2</sup> "**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

**Tercera Corrección.** El día 19 de julio de 2004 y con posterioridad al requerimiento especial, presenta la contribuyente una nueva declaración, para corregir exclusivamente error aritmético en el registro del saldo a pagar incrementándolo a \$49.461.000. En el se conserva la determinación del patrimonio líquido en la suma de \$2.013.002.000 y los demás valores consignados en la segunda corrección<sup>3</sup>.

**Respuesta al requerimiento especial.** La actora dio respuesta al requerimiento especial el 24 de agosto de 2004, oponiéndose a la adición patrimonial propuesta por la Administración y a la adición de la renta gravable con la diferencia patrimonial.

Rechaza el ajuste del anticipo por considerarlo no viable en las actuaciones oficiales de determinación del impuesto, dado que éstas deben limitarse al período gravable cuestionado. Manifiesta la improcedencia de la sanción por inexactitud, por considerar que la determinación de la renta líquida gravable por el sistema de comparación patrimonial es ya en si una sanción por no justificar el incremento patrimonial.

**Liquidación Oficial.** La DIAN profirió la Liquidación Oficial No. 110642004000185 del 20 de diciembre de 2004 en la cual confirmó las glosas propuestas en el requerimiento especial.

**Reconsideración.** La Administración Tributaria modificó parcialmente la liquidación oficial al decidir el recurso de reconsideración estableciendo un impuesto a cargo por \$532.933.000, eliminando el anticipo del impuesto y el de la sobretasa y disminuyendo la sanción por inexactitud a \$740.657.000. Fija un saldo a pagar por \$1.239.772.000.

## LA DEMANDA

HACIENDA EL PORTAL LIMITADA presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitando la nulidad de la liquidación oficial y de la

---

<sup>3</sup> No figura en autos esta tercera corrección. Se la menciona en la respuesta al requerimiento especial fl. 258 y en el recurso de reconsideración fl. 310.

resolución que decidió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho solicitó la declaración de firmeza de su declaración tributaria.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 6, 13, 72, 95 numeral 9 y 363 de la Constitución Política; los artículos 26, 35, 236, 237, 270, 283, 647, 683, 742, 746 y 771 del Estatuto Tributario; y los artículos 91 y 116 del Decreto 187 de 1995.

Como concepto de la violación expuso:

**1. Artículo 116 del Decreto 187 de 1995.** Los funcionarios de fiscalización, sobre cuyos informes se soportó la actuación, no analizaron los posteriores movimientos de las cuentas por cobrar a socios y accionistas, los cuales explican las razones para la disminución por \$1.494.098.591. Estos cambios se debieron a la reclasificación de cuentas por pagar a la entidad socia, las cuales debieron cruzarse con las cuentas por cobrar declaradas, generándose así la diferencia.

Este pasivo, demostrado con los ajustes en la contabilidad y con certificación del Revisor Fiscal que se adjuntó al recurso de reconsideración, no puede incrementar el patrimonio acorde con el artículo 116 mencionado el cual establece:

“No habrá lugar a determinar la renta por el sistema de comparación de patrimonios cuando el pasivo solicitado en la declaración de renta y patrimonio no reúna los requisitos exigidos por el artículo 124 del Decreto 2053 de 1974<sup>4</sup> siempre que el contribuyente demuestre la existencia del mismo”

**2. Artículos 236 y 237 del Estatuto Tributario.** De acuerdo con estas normas no tiene obligación de liquidar el impuesto por el sistema de comparación patrimonial según el siguiente cuadro<sup>5</sup>:

Declaración de Renta	\$
Patrimonio Líquido 2002	2.013.002.000
(menos) Patrimonio Líquido 2001	1.943.315.000
(menos) Valorizaciones (ajustes al patrimonio)	41.121.000

<sup>4</sup> Hoy artículo 283 del Estatuto Tributario

<sup>5</sup> Folio 9

Diferencia patrimonial a justificar	<b>28.566.000</b>
Renta Gravable 2002	214.631.000
(menos) Impuestos Pagados en el 2002	38.147.000
Renta para justificar la diferencia patrimonial	<b>176.848.000</b>
<b>DIFERENCIA PATRIMONIAL A JUSTIFICAR</b>	<b>0</b>

**3. Anticipo para el año de 2003 y anticipo a la sobretasa.** No es procedente su inclusión en la liquidación de revisión pues al momento de proferirse esta ya se habían cancelado dichos anticipos por razón de la presentación de la declaración de impuestos sobre la renta por el período que se anticipa.

No acepta la posición de la Administración respecto a los intereses moratorios generados en la extemporaneidad del pago de los anticipos, pues las obligaciones principales a que se refieren no existen.

**4. Artículos 29 de la Constitución Política y 647 del Estatuto Tributario. La sanción por inexactitud.** Liquidó la Administración dos sanciones por un mismo hecho: sanción por inexactitud y determinación del impuesto por comparación patrimonial. Desconoce así el principio "*non bis in ídem*". La inexactitud sancionada no se encuentra probada por que se basa en verificaciones parciales de su contabilidad.

**5. Artículo 26 del Estatuto Tributario. Determinación del impuesto por el sistema de depuración ordinaria.** No es materia del debate jurisdiccional dado que la aplicación del sistema ordinario fue despachada favorablemente por la DIAN. En gracia de discusión, tampoco es viable la adición de los ingresos con un interés presuntivo sobre las cuentas por cobrar a socios, las cuales debieron disminuirse como explicó en el primer argumento, con las cuentas por pagar a esos mismos socios.

**6. Sanción por libros de contabilidad.** No se incluyó la misma en la liquidación oficial por lo cual no hace parte del presente debate judicial.

## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con base en los siguientes planteamientos:

- La Administración Tributaria revisó integralmente la contabilidad, tanto de las cuentas reportadas como de sus soportes, en ninguno de los cuales se observó el cruce entre las cuentas del pasivo y del activo a que se refiere la sociedad contribuyente.
- De acuerdo con el artículo 781 del Estatuto Tributario<sup>6</sup> al no presentarse los libros y comprobantes cuando la Administración los solicita, no pueden posteriormente ser invocados por el contribuyente.
- La adición de los ingresos por \$1.349.155.000 y de las cuentas por cobrar en \$1.494.099.000 fue confirmada en sede administrativa y esta última adición reflejó un incremento en el patrimonio líquido.
- Es procedente la determinación de la renta líquida gravable por el sistema especial de comparación de patrimonios haciendo una comparación con el sistema de depuración ordinaria de la renta.
- No hay lugar a discutir sobre el anticipo para el año de 2003 puesto que la Administración al decidir el recurso en vía gubernativa aceptó las razones de la contribuyente y lo eliminó de la liquidación oficial.
- En torno a la sanción por inexactitud afirmó que, de acuerdo con lo sostenido por el Consejo de Estado, aducir un derecho no probado implica la petición de algo inexistente lo que determina que los datos correspondientes se tengan por equivocado e incompletos.

---

<sup>6</sup> **“Artículo 781. La no presentación de los libros de contabilidad será indicio en contra del contribuyente.** El contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la administración lo exija, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra. En tales casos se desconocerán los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente. Únicamente se aceptará como causa justificativa de la no presentación, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito. La existencia de la contabilidad se presume en todos los casos en que la ley impone la obligación de llevarla.”

- Niega que la comparación patrimonial sea una sanción, pues es un sistema de determinación del impuesto de carácter especial y por ende no hay doble sanción por un mismo hecho como erróneamente afirma la contribuyente.
- Reiteró la procedencia de la adición de los intereses presuntivos en caso de la determinación del impuesto por el procedimiento ordinario. Indica que su cálculo se hizo con base en la información contable presentada por la sociedad actora.
- Por último, descarta el debate respecto de la sanción por libros de contabilidad puesto que la sociedad no fue sancionada por este concepto en ninguna instancia del proceso.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Antioquia mediante fallo del 16 de marzo de 2010 negó las súplicas de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

**1. En relación con la determinación de la renta por comparación patrimonial** afirmó que la actuación administrativa estuvo ajustada a derecho sin que la contribuyente hubiera justificado la diferencia patrimonial generada como consecuencia de la disminución de las cuentas por cobrar. Esta disminución determinó un incremento correlativo del patrimonio bruto que al ser depurado debió llevarse como renta líquida; como esto no se hizo la Administración tributaria apropiadamente dio aplicación al sistema de comparación patrimonial entre este período gravable 2002 y el del año anterior 2001.

Señala que este sistema especial de determinación de la renta líquida implica una presunción a favor de la Administración que la exonera de acreditar hechos distintos a la diferencia patrimonial por lo que se traslada la carga de la prueba al declarante para que justifique el incremento patrimonial. Esta prueba nunca fue allegada por la contribuyente.

Manifiesta que de acuerdo con el artículo 781 del Estatuto Tributario, si no se presentó oportunamente información contable sobre la prueba del cruce de cuentas, no podía la contribuyente hacerlo posteriormente ni aducir que la administración había desconocido los ajustes hechos posteriormente a las respectivas cuentas. Por la misma razón tampoco era procedente la presentación tardía de la certificación del contador de la sociedad.

**2. Sobre la sanción por inexactitud** descarta la existencia de doble sanción por cuanto la comparación patrimonial no es una sanción sino simplemente un sistema alternativo al ordinario para determinar la renta líquida. Confirma la procedencia de la sanción por inexactitud dado que en la declaración de renta se consignaron datos y cifras errados de los que resultó un menor impuesto o saldo a pagar.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

La demandante apeló la sentencia del Tribunal con fundamento en las siguientes razones:

1. La DIAN nunca desvirtuó la presunción de veracidad de que goza la declaración de la contribuyente. Se limitó a tomar la información disponible antes del emplazamiento para corregir, sin analizar los posteriores ajustes que corregían los errores de ejercicios anteriores. Estas correcciones se hicieron en cumplimiento del deber consagrado en el artículo 19 del Decreto 836 de 1991 con el fin de reflejar en la contabilidad las modificaciones hechas a la liquidación privada.
2. La sociedad presentó oportunamente sus libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la Administración así lo exigió, por ello no es viable alegar la aplicación del artículo 781 del Estatuto Tributario para negar la posibilidad de presentar como pruebas los ajustes contables hechos con posterioridad. Tampoco se puede restar validez probatoria al certificado del Revisor Fiscal.
3. Reitera que la disminución por \$1.494.098.591 correspondió a la válida reclasificación de unas deudas con su socia por tal valor y que debieron cruzarse con las cuentas por cobrar a nombre de la misma. De modo que estos pasivos, así

plenamente probados, no podían incrementar el patrimonio líquido, de acuerdo con lo ordenado por el artículo 116 del Decreto 187 de 1975.

4. De acuerdo con lo anterior, la adecuada determinación del patrimonio líquido del año 2002 es \$2.013.002.000 el cual al ajustarse y compararse con el del año anterior 2001 arroja una diferencia de \$28.566.000, inferior a la Renta gravable declarada de \$214.566.000 por lo que no existe diferencia patrimonial a justificar<sup>7</sup>.

5. Reafirma su posición de que se la ha sancionado dos veces por el mismo hecho: con la sanción por inexactitud y con la comparación patrimonial violándose el principio “non bis in ídem” contemplado en el artículo 29 de la Constitución Política. Añade que no se dan las causales previstas en el artículo 647 del Estatuto Tributario la sanción por inexactitud.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

Reiteran en lo esencial las partes, los argumentos contenidos en la demanda y su contestación respectivamente.

### **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El Procurador Sexto Delegado solicita la confirmación de la sentencia impugnada con base en:

- La declaración tributaria pierde su presunción de veracidad cuando es cuestionada por la Administración, por lo que correspondía al contribuyente probar la justificación de la diferencia patrimonial, lo cual no hizo en el presente proceso de tal modo que era viable la aplicación de la comparación patrimonial.
- La apelante no proporciona argumentos ni pruebas adicionales a la contabilidad para desvirtuar las conclusiones del *a quo* y sólo presenta certificación del Revisor Fiscal la cual no aporta elementos suficientes para justificar el incremento patrimonial.

---

<sup>7</sup> Reproduce la recurrente el cuadro presentado en la demanda, supra página 5

- La comparación patrimonial no constituye una sanción sino un procedimiento especial de determinación de la renta, el cual no excluye la aplicación de la sanción por inexactitud cuando se dan las causales legales para su aplicación.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Se analizarán los motivos de inconformidad de la sociedad apelante:

#### **1. La presunción de veracidad de la declaración.**

Aduce la apelante que esta presunción no fue desvirtuada por la Administración de impuestos.

Al respecto se observa:

El artículo 746 del Estatuto Tributario establece esta presunción en los siguientes términos:

“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”

De la cita se desprende que evidentemente cobija esta presunción a las declaraciones tributarias, pero se trata de una presunción con dos características: la primera, es presunción legal y por ende desvirtuable; y la segunda, establece una carga de la prueba para la Administración que se invierte automáticamente, a cargo del contribuyente, una vez se de por lo menos una de dos condiciones: que se haya solicitado una comprobación especial, o que la ley la exija.

En el caso presente se dan ambas condiciones para la inversión automática de la carga de la prueba:

**Primero**, se ha iniciado y terminado un proceso de cuestionamiento administrativo de la liquidación privada contenida en las declaraciones de renta del contribuyente

por el año 2002. El renglón esencialmente controvertido por la administración es el referente a la disminución patrimonial reflejada en la segunda corrección de la declaración de la sociedad, sobre el cual se pidieron explicaciones a la sociedad y por ende, correspondía a ésta, la demostración de su procedencia.

**Segundo**, el artículo 789 del Estatuto Tributario, ubicado en el Capítulo III “Circunstancias especiales que deben ser probadas por los contribuyentes”, del Título VI “Régimen Probatorio”, expresamente exige una comprobación especial en este caso:

**“Los hechos que justifican aumento patrimonial.** Los hechos que justifiquen los aumentos patrimoniales deben ser probados por el contribuyente, salvo cuando se consideren ciertos de conformidad con el artículos 746.”

Debe advertirse que esta certeza ya no cubre la declaración pues ha sido cuestionada administrativamente.

Igualmente, el artículo 236 ib., al cual nos referiremos más adelante, confirma la exigencia de esta comprobación especial a cargo del contribuyente siempre que se dé la condición de la existencia de una diferencia patrimonial entre los dos períodos anuales consecutivos, como es el caso presente según se verá en su momento:

**“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**” (negrillas fuera del texto)

**En consecuencia**, no sólo se ha pedido en el caso presente una comprobación especial de las partidas cuestionadas sino que además exige la ley una comprobación especial a cargo del contribuyente. Esto determina que la declaración rentística ya no estaba cobijada con la presunción de veracidad a que hace referencia la apelante y por tanto no recaía sobre la Administración sino sobre la contribuyente la carga de la prueba a fin de desvirtuar las glosas planteadas.

Entonces el planteamiento apropiado para el presente debate no es si la DIAN desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración, como erróneamente afirma la apelante, sino si HACIENDA EL PORTAL demostró la procedencia de los pasivos a fin de evitar el incremento patrimonial y/o justificarlo.

Sobre este particular se ha pronunciado en reiteradas ocasiones esta Corporación<sup>8</sup>:

“El fisco determinó la renta por el sistema de comparación patrimonial contenido en los artículos 236 y siguientes del Estatuto Tributario, lo cual implica que si un contribuyente incrementó su patrimonio, en cuantía superior a las rentas y ganancias ocasionales declaradas, se presume que omitió denunciar la diferencia, salvo que justifique el mayor valor patrimonial.

Como presunción legal a favor de la Administración, la exonera de acreditar hechos distintos a la diferencia patrimonial, lo que implica un traslado de la carga de la prueba al declarante.

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 capitalizables.

El artículo 746 del Estatuto Tributario presume ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, pero siempre y cuando sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija. En este caso, como la diferencia se originó en el rechazo de pasivos, correspondía al contribuyente acreditar su procedencia.”

No prospera el cargo.

## **2. La prueba de los pasivos.**

Si la carga de la prueba recaía sobre la contribuyente, debe verificarse si ésta probó durante el debate administrativo y/o jurisdiccional los pasivos con los que pretendió disminuir las cuentas por cobrar a socios y accionistas y por consiguiente el patrimonio líquido declarado por el año 2002.

---

<sup>8</sup> Sección Cuarta, sentencia de 6 de marzo de 2003, exp. 13238. Ver también sentencia de 17 de julio de 2008, exp. 15835 en la cual se dijo:

“Por tanto, en virtud de la presunción de renta gravable por comparación patrimonial, a la Administración sólo le compete demostrar que la suma de la renta gravable, las rentas exentas y las ganancias ocasionales declaradas, es inferior a la diferencia entre los patrimonios líquidos del año declarado y del que a éste antecede. A su vez, el contribuyente asume la carga de la prueba por la cual habrá de constatar que dicha diferencia no se originó por la omisión de rentas capitalizables.”

La contribuyente adujo al respecto que la causa para tal disminución es la reclasificación y posterior cruce de sumas correspondientes a las Cuentas por Cobrar y Cuentas por Pagar a la sociedad Comercializadora Supercombate Ltda., poseedora del 50% de los aportes sociales de Hacienda el Portal Ltda. El efecto de estas modificaciones es la reducción por \$1.494.099.000 de las cuentas por cobrar declaradas y por ende del patrimonio líquido, base para la comparación patrimonial<sup>9</sup>.

Sobre la prueba de tales pasivos señaló dos aspectos:

**Primero**, que con ocasión del recurso de reconsideración aportó certificación de Revisor Fiscal en la cual se sustentaron los ajustes contables mencionados.

**Segundo**, que se le negó indebidamente la posibilidad de alegar como pruebas los registros y ajustes contables realizados con posterioridad a la inspección contable de la Administración.

**Sobre el primer punto** manifiesta la Sala que de conformidad con el artículo 777 del Estatuto Tributario, la certificación de contador público no excluye la facultad de la Administración de hacer verificaciones adicionales si así lo considera necesario ni tampoco el que tal documento deba ser valorado a fin de determinar si lleva al convencimiento de los hechos que se pretenden probar.

Sobre este tema considera la Sala que en el caso presente, se hacían indispensable pruebas adicionales que no sólo corroboraran sino que explicaran y justificaran los cambios realizados a los registros contables para poder entender comprobados los pasivos aducidos por la contribuyente y por ende su procedencia para disminuir las cuentas por cobrar y el patrimonio declarado.

En efecto, la certificación<sup>10</sup> se limita a señalar que los cambios afectaron los libros mayor y diario pero no explica ni sustenta con referencias a los documentos soporte las realidades, razones, fechas y características de tales modificaciones. Sirve por tanto de indicio probatorio pero requería de documentación y pruebas adicionales para llevar a la certeza de los pasivos y de su procedencia.

---

<sup>9</sup> Demanda, Folio 6 y ss.

<sup>10</sup> Folio 322 cuaderno principal

Sobre estas condiciones para que las certificaciones de contador sirvan como prueba de los hechos alegados se ha pronunciado esta Sala en reiteradas decisiones así<sup>11</sup>:

“A su vez, el artículo 777 del Estatuto Tributario señala que para la presentación de pruebas contables son suficientes las certificaciones de contadores o revisores fiscales, de conformidad con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad de la Administración de hacer las comprobaciones pertinentes, en ejercicio de su poder de fiscalización.”

La jurisprudencia ha dicho que las certificaciones de contador público o revisor fiscal constituyen plena prueba cuando logran el convencimiento del hecho que se pretende probar, se sujetan a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad, y expresan si esta se lleva de acuerdo con las prescripciones legales, si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio, si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico (1)<sup>12</sup>.

Así mismo, la Sala ha precisado que el carácter de prueba contable suficiente del certificado del contador o revisor fiscal se sujeta a que tenga algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse.

En consecuencia, el mérito probatorio que otorga la norma tributaria a los mencionados certificados no puede versar sobre las simples afirmaciones acerca de las operaciones contables de que los revisores fiscales o contadores dan cuenta, pues en su calidad de profesionales de las ciencias contables y responsables de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, están en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparezcan registradas las afirmaciones vertidas en sus certificaciones<sup>13</sup>.”

**Sobre el segundo punto**, relacionado con los ajustes y registros posteriores a la contabilidad, coincide la Sala con el planteamiento del *a quo* de que acorde con el artículo 781 del Estatuto Tributario<sup>14</sup> la oportunidad para presentar la documentación contable (libros, comprobantes y demás documentos) es cuando la Administración así lo exija, so pena de que no pueda el contribuyente invocarlos posteriormente en su favor y de que su no presentación oportuna se tenga como un indicio en su contra.

En el presente caso, la Administración adelantó dos diligencias, la visita de verificación y cruce el día 1 de diciembre de 2003 y la inspección contable el día 9

---

<sup>11</sup> Sección Cuarta, sentencia de 18 de marzo de 2012, exp. 16729. En esta providencia se refieren numerosas sentencias que se señalan a continuación, en que se ha sostenido idéntico parecer

<sup>12</sup> Consejo de Estado, sentencias de 14 de junio de 2002, exp. 12840; 9 de septiembre de 2004, exp. 14106; 4 de noviembre de 2004, exp. 13940; 11 de septiembre de 2006, exp. 14754, entre otras.

<sup>13</sup> Sentencias de 30 de noviembre del 2006, exp. 14846, y 26 de noviembre del 2007, exp. 14093

<sup>14</sup> Reproducido en la nota 4 página 6 supra

de marzo de 2004<sup>15</sup> en ninguna de ellas se aportó documentación soporte de los ajustes en mención, y sólo con posterioridad a las mencionadas diligencias, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial y del recurso de reconsideración plantea la realidad de tales modificaciones y su posterior registro contable.

Es decir, se dio precisamente la hipótesis legal del artículo 781 precitado de la presentación tardía (o su ofrecimiento de presentación) de la documentación contable con los dos efectos mencionados que no pueden ser desconocidos por quien aplica la ley: la imposibilidad de invocarla posteriormente (con ocasión de la respuesta al requerimiento especial o del recurso de reconsideración o menos aún en la instancia jurisdiccional) y el tomarlo como un indicio en contra del contribuyente.

**De modo que**, al no ser suficiente la certificación del Revisor Fiscal para probar la realidad de los pasivos aducidos por la contribuyente, sin que pueda en momento posterior al de la exigencia de la Administración, aducir los registros contables, comprobantes y documentos soportes para tal efecto, no ha justificado la sociedad actora el incremento patrimonial derivado del rechazo de tales pasivos y por tanto, en la medida en que así lo consideró el Tribunal, se deberá desechar la inconformidad propuesta en el recurso.

No prospera el cargo.

### **3. La comparación patrimonial.**

Presenta la apelante un cuadro para demostrar la no procedencia de la comparación patrimonial en la determinación de la renta gravable<sup>16</sup> cuya diferencia esencial con el cálculo de la Administración<sup>17</sup> es el valor de \$1.494.099.000 correspondiente a la alegada deuda con la socia.

La adición de este monto da lugar a que la cifra tomada por la Administración para determinar el patrimonio líquido del 2002 sea de \$3.507.101.000 y no \$2.013.002.000 por lo que la diferencia con el patrimonio del año 2001 (\$1.943.315.000) arroja un valor de \$1.522.665.000, después de ajustes. Esta cifra es superior a la suma de la Renta Gravable (\$214.631.000), Rentas Exentas (\$0) y

<sup>15</sup> Folio 27 cuaderno principal

<sup>16</sup> Supra página 5, folios 9 y 409 cuaderno principal

<sup>17</sup> Requerimiento Especial fl. 243, Liquidación Oficial fl. 45, y Decisión de la Reconsideración fl. 38

Ganancias Ocasionales (\$0) declaradas, por lo que la diferencia fue tomada como mayor valor de la renta líquida por la Administración.

Dos conclusiones deben argüirse de este proceder:

**Primero**, que este proceder está plenamente ajustado al procedimiento dispuesto en los artículos 236 y 237 del Estatuto Tributario los cuales a la letra señalan:

**“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. Ajustes 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.” (resaltado fuera del texto)

**Segundo**, que la aplicación a las cuentas por cobrar del pasivo con la socia no justificó el incremento patrimonial pues no fue probado por la contribuyente según se analizó en el numeral anterior. Incumple así la clara exigencia en ese sentido de los citados artículos 236 y 789 del Estatuto Tributario y 116 del Decreto Reglamentario 187 de 1975.

Al respecto ordena esta última norma:

“No habrá lugar a determinar la renta por el sistema de comparación de patrimonios cuando el pasivo solicitado en la declaración de renta y patrimonio no reúna los requisitos exigidos por el artículo 124 del Decreto 2053 de 1974<sup>18</sup> siempre que el contribuyente demuestre la existencia del mismo.” (resaltado fuera del texto)

De tal forma que no se comparte la afirmación de la recurrente de que no hay diferencia patrimonial a justificar pues la adición del patrimonio con el pasivo rechazado da lugar a dicha diferencia, por lo que procedía la fijación de la renta por este procedimiento especial y debe en consecuencia desecharse este cargo contra la decisión del Tribunal.

---

<sup>18</sup> Hoy artículo 283 del Estatuto Tributario

No prospera el cargo.

#### 4. La sanción por inexactitud.

Señala la apelante que la comparación patrimonial es ya una sanción por lo que no procede otra sanción (por inexactitud), respecto de los mismos hechos.

En coincidencia con el concepto del Ministerio Público y con la posición del Tribunal, no acepta la Sala el carácter sancionatorio de la comparación patrimonial.

Esta es, según el artículo 236 ya citado, un sistema especial de determinación de la renta líquida gravable basado en la presunción legal de que toda diferencia positiva entre el patrimonio líquido del período gravable y de aquél inmediatamente anterior no explicado por las rentas (gravables y exentas) y las ganancias ocasionales es capitalización de rentas, por lo que debe tomarse como tal y servir de base para liquidar el correspondiente impuesto.

Es un sistema especial, paralelo al de depuración ordinaria descrito en el artículo 26 del Estatuto Tributario o al de renta presuntiva contenido en el artículo 188 ib. para efectos de fijar el tope inferior de la renta líquida.

No sanciona<sup>19</sup> sino permite al Estado contar con un procedimiento de reajuste de los factores de cálculo del impuesto de renta a fin de acercar las bases gravables de recaudación a la realidad financiera y de operaciones de los contribuyentes<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> Por lo menos no en el sentido del artículo 6° del Código Civil: “**Sanción y nulidad.** La sanción legal no es sólo la pena sino también la recompensa; es el bien o el mal que se deriva como consecuencia del cumplimiento de sus mandatos o de la transgresión de sus prohibiciones...”

<sup>20</sup> Sobre este punto ha sostenido la Sala: “La renta gravable determinada por comparación patrimonial es un sistema que facilita el control de los ingresos y de la evasión, pues parte del supuesto de que todo incremento del patrimonio líquido, proviene de rentas que han sido capitalizadas. Si un contribuyente aumentó su patrimonio, en cuantía superior a las rentas y ganancias ocasionales declaradas, se presume que omitió denunciar la diferencia, salvo que justifique el mayor valor patrimonial.” Sentencia de 7 de diciembre de 2004, exp. 14006. También sentencia de 4 de diciembre de 2003, exp. 13295, C. P. Dra. Ligia López Díaz.

Por tanto no hay dos sanciones; la única sanción aplicada en el presente procedimiento es la de inexactitud. En consecuencia no existe incompatibilidad alguna entre la aplicación de esta sanción y la comparación patrimonial ni viola los derechos consagrados en el artículo 29 de la Carta Política.

Adicionalmente, la sanción por inexactitud es procedente a la luz del artículo 647 del Estatuto Tributario, pues se ha presentado la inclusión de pasivos no probados y de datos equivocados de los cuales se derivó un menor impuesto a pagar.

No prospera el cargo.

**En conclusión de lo expuesto**, correspondía a la contribuyente demostrar la existencia de los pasivos que dieron lugar a la disminución del patrimonio líquido declarado por el año 2002, de modo que al no hacerlo así, resulta procedente su adición; esta adición da lugar a la determinación de la renta gravable por comparación con el patrimonio del año anterior 2001 generándose así un mayor impuesto a pagar y la correspondiente sanción por la inexactitud reflejada en la declaración tributaria.

Dado que estas son las razones en las cuales se apoyó el *a quo* para proferir su decisión denegatoria, deberá confirmarse como en efecto se hace a continuación.

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**

**PRIMERO: CONFÍRMASE** la sentencia de 16 de marzo de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por HACIENDA EL PORTAL LIMITADA contra la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN.

**SEGUNDO: Reconócese** personería a la doctora NOHORA ELIZABETH SÁNCHEZ GARZÓN como apoderada de la DIAN en los términos y para los efectos del poder conferido<sup>21</sup>.

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

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Presidente

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

---

<sup>21</sup> Folio 423 cuaderno principal