

PRINCIPIO DE CONGRUENCIA – Alcance / DEMANDA DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO – Requisitos / DEBIDO PROCESO – Se vulnera cuando el juez decide por fuera de lo discutido por las partes

Previo a decidir sobre el fondo del asunto, la Sala advierte que los cargos de la demanda apuntan a demostrar que la liquidación del impuesto sobre la renta por el período gravable 2000, realizada por la actora por el sistema de depuración ordinaria se ajustó a derecho y, en razón de ello, discute los actos administrativos en los que la DIAN señala que tal liquidación debió hacerse por el sistema de comparación patrimonial. En los anteriores términos fue planteada la controversia y claramente delimitada en la demanda, por lo que el pronunciamiento del juez debió ceñirse al marco de la litis propuesta, en aplicación del principio de congruencia de la sentencia que se establece en los artículos 305 del C.P.C. y 170 del C.C.A., este último que dispone que la sentencia “[d]ebe analizar los hechos en que se funda la controversia, las pruebas, las normas jurídicas pertinentes, los argumentos de las partes y las excepciones con el objeto de resolver todas las peticiones. (...)”. Precisamente, el artículo 137 del C.C.A. establece como requisitos de la demanda, entre otros, “3. Los hechos u omisiones que sirvan de fundamento de la acción. 4. Los fundamentos de derecho de las pretensiones. Cuando se trate de la impugnación de un acto administrativo deberán indicarse las normas violadas y explicarse el concepto de su violación (...)”. En el caso concreto, es evidente que el a quo no delimitó su pronunciamiento a los motivos expuestos en la demanda para controvertir la legalidad de la actuación de la Administración, pues de manera oficiosa decidió que la demandante ha debido liquidar el impuesto sobre la renta del año gravable 2000, por el sistema de renta presuntiva, argumento que resulta completamente ajeno al debate que se presentó en sede gubernativa y jurisdiccional. Tal decisión quebranta los derechos al debido proceso y de defensa de las partes, por cuanto no tuvieron la oportunidad de exponer argumentos a favor o en contra de la posibilidad de liquidar el impuesto en la forma en que se indica en la sentencia recurrida. Por consiguiente, aunque la pretensión de la demanda apunta a obtener la nulidad de los actos administrativos, la causa petendi expuesta por la demandante no es la que expone el Tribunal, a la cual no podría llegarse ni siquiera por interpretación de la demanda, lo que configura, como lo señala la demandante en su recurso de apelación, un fallo extra petita, que debe ser revocado para analizar de fondo los cargos que si fueron planteados en la demanda y que son objeto del recurso, por lo que la Sala se releva de estudiar la posibilidad de liquidar el impuesto a cargo de la demandante por el sistema de renta presuntiva, pues se trata de un tema indebidamente estudiado por el a quo

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENSIOO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 137 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO 170 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 305

REAJUSTES FISCALES SOBRE BIENES INMUEBLES – También es aplicable para las personas que no están obligadas a llevar libros de contabilidad

En el recurso de reconsideración, la Administración desestimó la procedibilidad de los ajustes realizados por la demandante con fundamento en el artículo 280 E.T., porque esta disposición “no se enmarca en la situación real de la contribuyente, como quiera que no se encuentra obligada a efectuar ajustes por inflación de conformidad con el artículo 329 ibídem, (...)”, es decir que, para la DIAN, la demandante no podía realizar los ajustes a que se refiere el artículo 280 E.T., porque no estaba obligada a hacer ajustes por inflación, en la medida en que no lleva libros de contabilidad. La anterior conclusión es controvertida por la

demandante, quien en la demanda indica que el hecho que la contribuyente “no estuviera obligada a llevar libros de contabilidad, no le impide realizar el ajuste de los bienes en los términos del artículo 868 del E.T., por las referencias que hacen a él el artículo 70 y 280 ibídem” La argumentación expuesta por la demandante, en torno a la aplicación del artículo 280 E.T., es aceptada por la propia Administración al contestar la demanda cuando afirma que “las personas no obligadas a llevar libros de contabilidad, no deben aplicar los citados ajustes integrales por inflación, sin embargo, gozan de la opción de aplicar los ajustes a que se refiere el artículo 868 del Estatuto Fiscal de conformidad con el artículo 70 ibídem” Así pues, en esta jurisdicción se soluciona la discusión en relación con el derecho que tiene la contribuyente de realizar los reajustes de los inmuebles (activos fijos), en el porcentaje señalado en el artículo 868 E.T., como lo dispone el artículo 70 y 280 ibídem. Por lo anterior, la Sala no realizará mayor análisis pues una interpretación sistemática de los artículos 70 y 280 E.T. permite concluir que los contribuyentes no obligados a llevar libros de contabilidad y, por ende, tampoco obligados a realizar ajustes integrales por inflación, vigentes para la época de los hechos, podían hacer reajustes fiscales en los términos del artículo 868 ibídem.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 280 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 868 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 70

CONFESION DEL CONTRIBUYENTE – Debe apreciarse en lo favorable y en lo desfavorable / VALORIZACIONES NOMINALES DE LOS INMUEBLES – Justificación de la diferencia patrimonial / COMPARACION PATRIMONIAL – Debe tenerse en cuenta dos patrimonios correspondientes a dos años gravables diferentes. Finalidad / VALORIZACIONES NOMINALES – Son pasivos susceptibles de probarse a través de la confesión del contribuyente

No se discute que efectivamente es un error que la demandante haya declarado las valorizaciones nominales de sus inmuebles como pasivos. Sin embargo, en la medida en que con ese hecho se pretenda justificar la diferencia patrimonial encontrada por la Administración de Impuestos, tal confesión como medio de prueba legal debe apreciarse en su integridad, es decir, no sólo en lo desfavorable a la contribuyente sino además en lo favorable. En efecto, la confesión de haber incluido valorizaciones nominales como pasivos es una confesión, pues perjudicaba a la misma contribuyente en tanto así desvirtuó el patrimonio líquido que ella misma declaró en el año gravable 2000. Pero esa confesión, además, contiene un elemento que busca favorecerla o beneficiarla y es precisamente justificar una diferencia patrimonial a lo cual tiene derecho soportado en el inciso 1º del artículo 236 E.T. Entonces, si la Administración aceptó la parte desfavorable de la confesión también debió aceptar que el hecho confesado tuvo efectos prácticos no sólo frente a la liquidación del patrimonio líquido del año gravable 2000 sino al de 1999. Si para la comparación patrimonial deben tenerse en cuenta dos patrimonios correspondientes a dos años gravables diferentes, resulta lógico que los criterios que se aplican a uno también lo sean para el otro, de manera que, pueda hacerse una verdadera comparación que apunte a desentrañar la realidad de los patrimonios que se confrontan. No de otra manera podría entenderse el derecho a mostrar una justificación que, como en este caso, busca evidenciar un error que también se presentó en el patrimonio líquido del año gravable 1999, precisamente con el que se debe realizar la comparación para efectos de establecer la procedibilidad de la determinación de la renta por el sistema previsto en el artículo 236 E.T. Aceptar la actuación de la Administración sustentada además en la firmeza de la declaración privada del año gravable 1999 y anteriores, impediría en la mayoría de los casos, como ocurre en el que se

analiza, que el contribuyente pudiera justificar una diferencia patrimonial y de paso, desdibujaría el espíritu de esta forma especial de determinación de la renta líquida, que no es otra que la de establecer la realidad patrimonial de los contribuyentes en aras de “facilitar el control de los ingresos y en consecuencia de la evasión, pues parte del supuesto de que todo incremento del patrimonio líquido, proviene de rentas que han sido capitalizadas” Por ello, resulta aplicable el criterio expuesto por esta Sala y que invoca la demandante en la demanda, en el sentido de señalar, que no puede la Administración desconocer la condición de pasivos de las valorizaciones nominales para el año gravable 2000 y no hacer lo mismo para el año gravable 1999, pues ello transgrede el artículo 683 E.T. que claramente dispone que “...el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación”. En el mismo sentido, la confesión realizada por el contribuyente debe aceptarse como un medio de prueba que permita desvirtuar los “pasivos inexistentes”, pues lo declarado por la demandante como pasivos fueron valorizaciones nominales y en esa medida también su confesión debe estudiarse integralmente, es decir, que no sólo se debe aceptar lo desfavorable sino lo que la beneficia en cuanto a que con ello no pretendió declarar deudas ficticias para disminuir su patrimonio líquido sino que todo obedeció al error que ella misma aceptó.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 683

SANCION POR INEXACTITUD – Procede cuando se declaran pasivos inexistentes

En cuanto a la sanción por inexactitud, se mantendrá porque los valores incluidos como pasivos no correspondían a tal concepto sino a valorizaciones nominales de los bienes inmuebles, error cuya aceptación no exime a la contribuyente de que su actuación constituye un claro desconocimiento de las normas tributarias que, en últimas, generaron un menor valor a pagar. Se precisa, que la sanción se calculará sólo respecto del mayor valor determinado como renta líquida gravable

NOTA DE RELATORIA: Salvamento de voto de los doctores Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D. C., veinticuatro (24) de marzo de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00910-01(16383)

Actor: MARIA EMMA ROJAS BERNAL

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia de 22 de noviembre de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, estimatoria parcialmente de las súplicas de la demanda, así:

“PRIMERO: Se declara la nulidad parcial de la Liquidación de Revisión No. 0501-320642004000023 expedida por la División de Liquidación de la Administración Local de Personas Naturales y la nulidad de la Resolución No. 0624-900001 de 20 de abril de 2005 proferida por la Jefe de la División Jurídica Tributaria de la DIAN que confirmó la anterior, por las cuales se liquidó oficialmente el impuesto sobre la renta a cargo de la señora María Emma Rojas Bernal por el año gravable 2000.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho se declara como liquidación del impuesto sobre la renta por el año 2000 a cargo de la parte actora la practicada en la parte motiva de este proveído”

ANTECEDENTES

El 18 de mayo de 2001, María Emma Rojas Bernal presentó declaración de renta y complementarios por el año gravable 2000, en la que liquidó un saldo a pagar de \$0 y un saldo a favor de \$89.000¹.

Previa apertura de investigación por el programa Denuncias de Terceros², la Administración de Impuestos de Personas Naturales de Bogotá expidió el Requerimiento Especial 0401-320632003000072 de 21 de agosto de 2003, en el que propuso adicionar activos y desconocer pasivos y deducciones. La Administración determinó la renta por el sistema de comparación patrimonial, porque estableció que la contribuyente omitió incluir bienes inmuebles y declaró pasivos inexistentes en su liquidación privada por el año gravable 2000³. La actora no respondió este requerimiento.

El 25 de mayo de 2004, la Administración profirió Liquidación Oficial de Revisión 320642004000023, en la que mantuvo las glosas planteadas en el Requerimiento Especial y la determinación de la renta por el sistema de comparación patrimonial. Con base en lo anterior, liquidó un impuesto a cargo de \$281.991.000 e impuso sanción por inexactitud de \$451.186.000, para un saldo a pagar de \$733.088.000⁴.

Interpuesto el recurso de reconsideración, fue decidido mediante Resolución 900001 del 31 de mayo de 2004, en la que se disminuyó el saldo a pagar a \$707.012.000 y la sanción por inexactitud a \$436.139.000, porque se accedió a corregir el valor de activos fijos no depreciables y se ajustó el cálculo de la diferencia patrimonial, lo que produjo la disminución de la renta líquida gravable a \$802.989.000 y del impuesto de renta a cargo a \$271.962.000.

LA DEMANDA

María Emma Rojas Bernal, en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión y de la Resolución que decidió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento

¹ Fl 1 c.a.

² Fl. 19 c.a.

³ Fls. 150 a 159 c.a.

⁴ Fls. 213 a 233 c.a.

del derecho, pidió que se confirme la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000.

Citó como normas violadas los artículos 70, 236, 280, 647, 683, 712 literal e), 730, 732 y 868 del Estatuto Tributario. Como concepto de violación, expuso en síntesis:

Artículos 712, 730 y 732 del Estatuto Tributario

La Liquidación Oficial de Revisión demandada es nula con fundamento en el numeral 4º del artículo 730 E.T., porque no fijó las bases de cuantificación del tributo como lo señala el literal e) del artículo 730 E.T. La demandada liquidó en \$0 la columna de determinación oficial de los renglones 13 y 14 de la declaración, correspondientes a renta líquida y renta líquida gravable, no obstante haber transcrito los valores declarados en la liquidación privada.

Si bien en la Liquidación Oficial se analizan los dos sistemas de determinación de la renta gravable, tal explicación no sirve de fundamento para mantener el acto que se reputa nulo, pues la existencia de esos dos sistemas no exime a la demandada de su obligación de fijar la base gravable del tributo en el acto de liquidación.

La resolución que decidió el recurso de reconsideración contra la liquidación anterior también es nula, porque falló un recurso contra una supuesta liquidación oficial de corrección aritmética inexistente. En consecuencia, la Administración no se ha pronunciado respecto del recurso interpuesto.

Artículos 70 y 280 del Estatuto Tributario

Es equivocada la interpretación que se hizo al decidir el recurso de reconsideración, en el sentido de señalar que el artículo 280 E.T. solamente hace referencia a los contribuyentes obligados a realizar ajustes por inflación y no a aquellos que no lo están. También es equivocada la referencia al artículo 329 E.T., pues nunca se adujo que la demandante hubiera aplicado los ajustes por inflación y que estuviera obligada a llevar libros de contabilidad, lo cual tampoco le impedía realizar los ajustes en los términos del artículo 868 E.T., por las referencias que a él hacen los artículos 70 y 280 ibídem.

Por lo tanto, la demandante podía ajustar sus bienes entre 1999 y 2000 en un porcentaje igual al 8.77% de acuerdo con la Circular DIAN 319 de 2000, entonces, no hubo un incremento patrimonial real sino una valorización nominal de los bienes y, correlativamente, un ajuste equivocado del pasivo patrimonial.

Artículo 236 del Estatuto Tributario

En el caso, no existió aumento patrimonial ni pasivos por demostrar porque, como se probó en el recurso de reconsideración, los bienes inmuebles de la contribuyente son los mismos que se han declarado desde 1994, más la compra del 50% de un apartamento y de dos garajes en 1995, bienes cuyo aumento de valor patrimonial obedece al hecho de haber sido ajustados con los porcentajes del artículo 868 E.T., es decir, el incremento de su valor ha sido meramente nominal y el pasivo fue equivocadamente reajustado, lo que da lugar a un pasivo inexistente.

Lo anterior se soportó probatoriamente en un cuadro anexo al recurso de reconsideración, en los certificados de la Oficina de Registro de Instrumentos

Públicos de Bogotá y en las declaraciones del impuesto predial presentadas desde 1994.

El incremento de los activos de 1999 en cuantía de \$32.763.000 para el año 2000, obedeció a que mientras la Administración tomó los avalúos o autoavalúos como valores patrimoniales de los bienes incluidos en las declaraciones de renta de 1994 a 2000, la contribuyente tomó los valores reajustados de acuerdo con los artículos 70 y 868 E.T. y, en el caso de los inmuebles adquiridos en 1995, el costo de adquisición ajustado en los mismos términos.

Si la Administración afirma que los bienes declarados por la contribuyente no eran los mismos incluidos en su declaración de renta del año gravable 2000, tenía la obligación de probar cuáles fueron los omitidos.

El cuadro aportado con ocasión del recurso, contiene las valorizaciones nominales de acuerdo con las declaraciones de renta de la contribuyente de 1994 a 2000, para demostrar que son los mismos bienes, que el incremento patrimonial que se presentó año a año obedece a la valorización nominal y a que, por error de interpretación de las normas que rigen la determinación de pasivos y la aplicación de los ajustes patrimoniales, quien elaboró las declaraciones desde 1995 llevó al pasivo todo o parte de la citada valorización nominal, pasivo que para el año gravable 2000 ascendía a \$97.500.000, por lo que era inexistente en la suma de \$868.035.000, sin embargo, como se afirmó al interponer el recurso de reconsideración, el pasivo diferente del aceptado por la DIAN por valor de \$104.928.000, no corresponde a ese concepto sino a la valorización nominal de los bienes.

Si bien no es posible demostrar la inexistencia del pasivo, por tratarse de una negación indefinida que no requiere prueba, como lo dispone el artículo 177 del C.P.C., existe el hecho que la contribuyente no ha adquirido a través de los años bienes que justificaran la necesidad de adquirir deudas.

Es evidente que tanto en 1999 como en el 2000, parte del pasivo era inexistente y así, el patrimonio líquido determinado en dichas anualidades era irreal. Entonces, la demandada al no haber ajustado los dos patrimonios a comparar se produjo un desbalance que condujo a determinar el impuesto sobre las valorizaciones nominales de los activos poseídos y no sobre los incrementos patrimoniales.

Resulta incongruente la actitud de la Administración que para determinar el patrimonio líquido del año 1999, tomó un pasivo que no tuvo en cuenta en el año 2000, por \$914.214.000, y pidió que se comprobara el que se declaró por \$965.535.000. Lo pertinente era solicitar que se demostrara la diferencia de \$51.321.000 pero, al no hacerlo, despojó del carácter de pasivo a los \$914.214.000, a pesar de que tal valor ya se había aceptado sin ninguna discusión o comprobación especial. Sobre este punto transcribió apartes de la sentencia del 11 de junio de 1993, Exp. 4680, M.P. Dra. Consuelo Sarria Olcos, en la que se citan normas del Decreto 2053 de 1974, pero que hoy están codificados en los artículos 236 y 683 E.T.

Al aceptar los ajustes al valor de los activos incluidos como patrimonio bruto, establecidos en el recurso de reconsideración, y el pasivo de 1999 por \$914.214.000, arrojaría una diferencia patrimonial de \$140.241.000. Esa diferencia se justifica con el valor de las valorizaciones nominales a los activos que son de \$139.099.000 y no de \$114.324.000, como lo planteó la Administración, porque

tomó los activos no por su valor declarado en 1999, sino por el avalúo catastral vigente para ese año.

La Administración no buscó la verdad real, sino que a partir de pasivos inexistentes, aceptó una verdad formal por el hecho de que la contribuyente los incluyó equivocadamente en su declaración de renta. Admitir la actuación de la demandada equivale a dar prevalencia a una aparente verdad formal, cuando la función del fallador es la de desentrañar la verdad material y adoptar sus decisiones conforme a ella.

De otra parte, no procede la sanción por inexactitud, porque la inclusión de pasivos inexistentes no obedeció a la intención de pagar menores valores de los que correspondían, sino al error de interpretación de quien elaboró las declaraciones de los años anteriores al 2000.

Está demostrado que entre 1999 y 2000 no hubo capitalización de ingresos no declarados, situación que la norma de comparación patrimonial busca conjurar. Además, los datos declarados fueron verdaderos; el error cometido por la actora no lesionó los intereses de la Administración ni los de ningún tercero y no se desmintieron las respuestas de la actora a los requerimientos ordinarios de información que se le enviaron, en las que informó cuáles eran sus bienes y la inexistencia de algunos pasivos declarados.

La demandada violó el principio de justicia porque determinó la renta por el sistema especial de comparación de patrimonios, no obstante que no hubo ningún incremento patrimonial que lo justificara, máxime cuando los valores determinados por la Administración de Impuestos absorbieron la renta de la contribuyente y el 58,92% de su patrimonio, pues el saldo a pagar asciende a \$707.012.000 y el patrimonio líquido determinado oficialmente es de \$1.199.912.000.

LA OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

La Administración, a través de sus distintas actuaciones, ha señalado el resultado del proceso de determinación, precisando las modificaciones efectuadas a la declaración de renta de la actora, concretamente, en el memorando explicativo de la liquidación oficial de revisión, se indicó que la renta líquida gravable se determinó por comparación patrimonial, es decir, que la liquidación oficial de revisión demandada cumple con todos los requisitos establecidos en el artículo 712 del Estatuto Tributario.

El Tribunal debe inhibirse de fallar respecto a la violación de los artículos 730 y 732 ibídem, toda vez que tal cargo no fue planteado en la vía gubernativa. Además, el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión se resolvió dentro del año siguiente a su interposición, como lo ordena la segunda de dichas normas, y el hecho de que la resolución que lo decidió haya identificado el acto impugnado como liquidación oficial de corrección aritmética, no es causal de nulidad.

En cuanto al aspecto de fondo discutido, señaló que el sistema de ajustes por inflación se aplica a todos los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad, con excepción de las personas naturales que cumplan las

condiciones para pertenecer al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas, aunque no sean responsables del mismo.

Los no obligados a llevar libros de contabilidad no deben aplicar los citados ajustes, sin embargo, gozan de la opción de aplicar los ajustes a que se refiere el artículo 868 E.T., según lo dispone el artículo 70 íb. En el caso, la actora hizo uso de esta opción y ajustó los bienes poseídos del año 1999 y 2000, no obstante que en el proceso de determinación se encontró que los ajustes recayeron sobre unos pasivos inexistentes.

La renta líquida gravable se puede determinar por el sistema ordinario del artículo 26 del Estatuto Tributario o por el sistema especial de comparación patrimonial previsto en el artículo 236 íbidem, si existen diferencias injustificadas entre los patrimonios líquidos declarados por el contribuyente. Por tanto, como en el caso la demandante no justificó la diferencia encontrada entre los patrimonios líquidos de 1999 y 2000, la Administración llevó como renta líquida gravable esa diferencia, que se determinó en \$802.989.000.

La demandante declaró valores irreales de patrimonio y pasivos del año gravable 2000, lo cual que redujo su impuesto a cargo y condujo a que se le impusiera sanción por inexactitud, por la inclusión de datos falsos en la declaración.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló parcialmente los actos demandados y, como restablecimiento del derecho, practicó una nueva liquidación del impuesto sobre la renta a cargo de la actora por el año gravable 2000, en la que determinó un saldo a pagar de \$30.154.000, de los cuales \$18.611.000 corresponden a la sanción por inexactitud.

El desconocimiento de los artículos 730 y 732 del Estatuto Tributario en los actos acusados no es un cargo que conduzca a fallo inhibitorio, pues se trata de un argumento jurídico nuevo que sustenta las pretensiones de la demanda y que, en esa medida, puede estudiarse de fondo.

El anexo explicativo de la liquidación de revisión acusada señala claramente el valor de la renta líquida gravable determinada por el sistema de comparación patrimonial, cifra sobre la cual se liquidó el impuesto correspondiente; por tanto, dicho acto contiene las bases de cuantificación del tributo.

El error de la resolución que decidió el recurso de reconsideración respecto a la identificación del acto impugnado, en cuanto se refirió a él como una liquidación oficial de corrección aritmética, no vició de nulidad la actuación porque, en todo caso, identificó claramente el número y la fecha de la liquidación oficial de revisión efectivamente recurrida. Así pues, el mencionado recurso fue oportunamente decidido.

Con fundamento en los alegatos de conclusión, sostiene que la demandante acepta lo argumentado por la DIAN en la contestación de la demanda, en cuanto a los ajustes realizados a los inmuebles, de acuerdo con los valores que obran en los certificados catastrales. Por lo que concluye que no se detendrá en revisar la determinación en el rubro del patrimonio bruto en los actos acusados, en cuanto que ellos corresponden a los valores catastrales ajustados a 2000 de los bienes inmuebles de propiedad de la actora, respecto de los cuales manifiesta

aceptación. Por tanto, la discusión no radica en la determinación del patrimonio, sino en la de los pasivos que lo afectan.

La demandante declaró en el año 1999 pasivos por \$914.000.000 y en el 2000 la suma de \$965.535.000. Entonces, el patrimonio líquido de 1999 fue determinado en la declaración en \$285.599.000 mientras que en el año 2000, por virtud del desconocimiento de pasivos que hizo la Administración, quedó en \$1.085.588.000, de lo que la demandada dedujo una diferencia patrimonial de \$802.989.000, que constituye la renta por comparación patrimonial sobre la que se liquidó el impuesto.

Para el año 2000, la demandante liquidó el impuesto sobre una renta presuntiva de \$14.130.000, cuando el 5% del patrimonio líquido que declaró (\$306.542.000) ascendía a \$15.327.100, de lo que se deduce un error en este aspecto de la declaración.

Igualmente, la demandante hace una manifestación que puede entenderse confesión (art. 747 E.T.), cuando sostiene que los pasivos declarados en los años gravables 1999 y 2000 son parcialmente inexistentes. En la práctica, tal manifestación tiene consecuencias negativas en su contra, así: (i) si se determina la renta como presuntiva, el patrimonio líquido base de liquidación de la renta presuntiva se eleva al no tenerse en cuenta el pasivo inexistente; (ii) si se determina la renta por comparación patrimonial, se debe elevar el valor del patrimonio líquido no solo del año 2000 sino también el del año 1999, ya que el hecho confesado constituye la explicación de la desproporcionada diferencia patrimonial a la que llegó la Administración; y (iii) en ambos casos la conducta del declarante evidencia inexactitudes sancionadas por el artículo 647 del Estatuto Tributario, pues la inclusión de pasivos inexistentes conduce a liquidar un menor impuesto por reducción de la base para su liquidación.

Concluye que le asiste parcialmente razón a la contribuyente en cuanto que la comparación patrimonial realizada por la demandada no tuvo en cuenta la confesión, en el sentido de señalar que los pasivos declarados en los años eran parcialmente inexistentes, pues la Administración atendió tal manifestación solamente en lo concerniente al último año, lo que determina una diferencia patrimonial cuya explicación ha sido evidenciada con los hechos confesados que evidentemente perjudican al demandante.

El anterior razonamiento desvirtúa la liquidación del impuesto practicada por la Administración por el sistema de comparación patrimonial, siendo procedente entonces, realizar la liquidación por el sistema de renta presuntiva establecido en el artículo 188 E.T.

Por consiguiente, el Tribunal practicó una nueva liquidación del impuesto discutido, tomando como patrimonio líquido base de liquidación de la renta presuntiva, el establecido en los actos acusados por valor de \$1.199.912.000.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconformes con la decisión del a quo, ambas partes apelaron con argumentos que se resumen, así:

La **demandada** señala que la declaración de renta del año gravable 1999 quedó en firme y, por tanto, los pasivos que incluyó se entienden existentes, no así los declarados en el año gravable 2000. La firmeza, entonces, impide modificar y/o

corregir la declaración de renta de 1999, y otorgarle efectos a la confesión sobre la inexistencia de los pasivos allí declarados.

De acuerdo con el principio de eficacia y el deber de controlar la evasión tributaria, la renta gravable de la actora por el año gravable 2000 debe ser determinada por comparación patrimonial, pues la confesión sobre inexistencia de pasivos conduce a un aumento injustificado del patrimonio.

La **demandante** expone que el Tribunal violó el principio de jurisdicción rogada, en cuanto adoptó decisiones *ultra* y *extra petita*, desconociendo que la sentencia no puede proveer sobre aspectos distintos a los expuestos en la demanda y su contestación.

El *a quo* dispuso la determinación del impuesto por el sistema de renta presuntiva, no obstante que los actos demandados no se refirieron a tal supuesto ni, por lo mismo, los cargos de la demanda lo discutieron. El requerimiento especial sólo propuso la determinación de la renta por el sistema de comparación patrimonial y delimitó el alcance de la modificación de la declaración privada a través de la liquidación oficial de revisión acusada.

La sanción por inexactitud que impuso el *a quo* tampoco fue propuesta en el requerimiento especial, de manera que la contribuyente no tuvo la oportunidad de controvertirla o aceptarla, ni de lograr las disminuciones que para la misma prevén los artículos 709 y 713 del Estatuto.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reitera los argumentos del recurso y manifiesta que comparte el análisis del Tribunal en cuanto aceptó que la renta no debía determinarse por el sistema de comparación patrimonial; no así respecto de la aplicación del sistema de renta presuntiva para determinar el impuesto a cargo ni de la imposición de la sanción por inexactitud.

En tal sentido, retoma los argumentos de la demanda para insistir que no hubo incremento patrimonial injustificado de bienes, sino valorizaciones nominales sobre los mismos por razón de su actualización durante 1999 y 2000, en porcentaje igual al 8.77%, de acuerdo con los artículos 70 y 280 del E.T. Con esa valorización, los pasivos fueron erróneamente reajustados y, por tanto, los derivados de ese reajuste pasaron a ser inexistentes.

Por la firmeza de la declaración de renta y complementarios de 1999, la Administración debió tener en cuenta para la comparación patrimonial, que el pasivo declarado en ese año gravable por \$914.000.000, se incluía en los pasivos declarados para el año gravable 2000 por \$965.535.000.

La **demandada** insiste en las razones de su recurso de apelación y resalta la procedencia del sistema de comparación patrimonial para la determinación del impuesto a cargo de la actora, dada la diferencia injustificada entre el patrimonio líquido declarado para el año gravable 2000 y el del periodo gravable inmediatamente anterior (1999); máxime cuando el contribuyente confesó la inexistencia de pasivos y, con ello, el aumento injustificado de su patrimonio.

Igualmente, indica que la sanción por inexactitud debe confirmarse dada la declaración de pasivos inexistentes.

El **Ministerio Público** solicita que se confirme la sentencia apelada. Explica que, como lo anotó el Tribunal, la inconformidad del demandante no radicó en la determinación del patrimonio bruto sino en la de los pasivos que lo afectan.

La manifestación del contribuyente sobre la inexistencia parcial de pasivos aplica indistintamente para los años gravables 1999 y 2000, con lo cual desaparece la diferencia patrimonial que condujo a determinar la renta por el sistema de comparación patrimonial. El patrimonio con base en el cual la actora determinó el impuesto a su cargo, experimentó un aumento que debía tenerse en cuenta para la determinación de la renta líquida gravable y la liquidación del respectivo tributo.

Por lo demás, la declaración de pasivos inexistentes constituye inexactitud sancionable, porque condujo a la liquidación de un menor impuesto, pues la renta presuntiva que la actora declaró se calculó sobre un patrimonio líquido inferior al que realmente poseía.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Por haber sido negado el proyecto de fallo presentado por la Consejera Ponente, corresponde a este Despacho presentar nuevo proyecto en el que se recoge la posición mayoritaria de la Sala.

La controversia planteada se concreta en establecer si para liquidar el impuesto a cargo de la demandante por el año gravable 2000, la renta líquida gravable debía determinarse por el sistema especial de comparación patrimonial que consagra el artículo 236 del Estatuto Tributario, aplicado por la demandada; o por el sistema ordinario previsto en el artículo 26 E.T., como lo hizo la demandante en la declaración privada.

El Tribunal anuló parcialmente los actos acusados, porque aceptó el argumento de la demandante en cuanto a que la Administración sólo tuvo en cuenta la inexistencia de pasivos para el año gravable 2000, reconocida por el contribuyente, pero no hizo lo mismo para el año gravable 1999, sin embargo, concluyó que el impuesto debió determinarse por el **sistema de renta presuntiva**, aspecto este último que es objeto de apelación por la demandante.

Previo a decidir sobre el fondo del asunto, la Sala advierte que los cargos de la demanda apuntan a demostrar que la liquidación del impuesto sobre la renta por el período gravable 2000, realizada por la actora por **el sistema de depuración ordinaria** se ajustó a derecho y, en razón de ello, discute los actos administrativos en los que la DIAN señala que tal liquidación debió hacerse por el **sistema de comparación patrimonial**.

En los anteriores términos fue planteada la controversia y claramente delimitada en la demanda, por lo que el pronunciamiento del juez debió ceñirse al marco de la litis propuesta, en aplicación del principio de congruencia de la sentencia que se establece en los artículos 305 del C.P.C. y 170 del C.C.A., este último que dispone que la sentencia “[d]ebe analizar los **hechos en que se funda la controversia**, las pruebas, las normas jurídicas pertinentes, **los argumentos de las partes** y las excepciones con el objeto de resolver todas las peticiones. (...)”. (Negritas fuera de texto).

Precisamente, el artículo 137 del C.C.A. establece como requisitos de la demanda, entre otros, “3. *Los hechos u omisiones que sirvan de fundamento de la acción.* 4. *Los fundamentos de derecho de las pretensiones. Cuando se trate de la*

impugnación de un acto administrativo deberán indicarse las normas violadas y explicarse el concepto de su violación (...)”.

En relación con el requisito del numeral 4 del artículo 137 del C.C.A., antes transcrito, la Corte Constitucional al estudiar su exequibilidad, indicó:

“Carece de toda racionalidad que presumiéndose la legalidad del acto tenga el juez administrativo que buscar oficiosamente las posibles causas de nulidad de los actos administrativos, mas aún cuando dicha búsqueda no sólo dispendiosa sino en extremo difícil y a veces imposible de concretar, frente al sinnúmero de disposiciones normativas que regulan la actividad de la administración. Por lo tanto, no resulta irrazonable, desproporcionado ni innecesario que el legislador haya impuesto al demandante la mencionada obligación, la cual contribuye además a la racional, eficiente y eficaz administración de justicia, si se tiene en cuenta que el contorno de la decisión del juez administrativo aparece enmarcado dentro de la delimitación de la problemática jurídica a considerar en la sentencia, mediante la determinación de las normas violadas y el concepto de la violación.”⁵ (Negrillas fuera del texto)

Así pues, es claro que las normas violadas y el concepto de violación que se desarrolla en la demanda, constituye el marco dentro del cual el juez en su sentencia debe pronunciarse para decidir la controversia, de manera que respete el principio de congruencia, antes aludido, sobre el cual esta Sala ha señalado:

“Este principio de la congruencia de la sentencia, exige de una parte que exista armonía entre la parte motiva y la parte resolutive de la misma, lo que se denomina congruencia interna, y de otra, que la decisión que ella contenga, sea concordante con lo pedido por las partes tanto en la demanda, como en el escrito de oposición, denominada congruencia externa, es decir, se tome la decisión conforme se ha marcado la controversia en el proceso.

Cuando en una providencia judicial, no se respeta el principio de la congruencia, se incurre en lo que la doctrina ha llamado fallo “ultrapetita” que consiste en reconocer un mayor derecho que el invocado por el demandante, “extrapetita”: cuando se reconoce un derecho que no ha sido reclamado o cuando se reconoce un derecho reclamado o se acoge la pretensión pero por una causa diferente o deducida de hechos no alegados, y “minuspetita”: cuando se omite el pronunciamiento sobre una de las pretensiones.

Con el cumplimiento de este principio fundamental, se busca no solo la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial que dé certeza jurídica al asunto que se ha puesto a consideración de un juez, sino que se salvaguarde el derecho de defensa de la contraparte, quien ha dirigido su actuación a controvertir los argumentos y hechos expuestos en la demanda”.

En efecto, la demanda en materia contenciosa marca el límite dentro del cual el funcionario judicial debe pronunciarse para decidir la controversia, las normas violadas y su concepto de violación se

⁵ C-197 de 1999

constituyen en el marco de análisis y estudio al momento proferir la sentencia y si con ellas no se logra desvirtuar la legalidad del acto administrativo, no por ello puede el juez proceder posteriormente al estudio oficioso de toda una normatividad superior para establecer posibles ilegalidades, ni mucho menos hacerlo en forma anticipada y previamente a ocuparse del estudio de legalidad”⁶.
(Negrillas fuera de texto).

En el caso concreto, es evidente que el *a quo* no delimitó su pronunciamiento a los motivos expuestos en la demanda para controvertir la legalidad de la actuación de la Administración, pues de manera oficiosa decidió que la demandante ha debido liquidar el impuesto sobre la renta del año gravable 2000, por el sistema de renta presuntiva, argumento que resulta completamente ajeno al debate que se presentó en sede gubernativa y jurisdiccional.

Tal decisión quebranta los derechos al debido proceso y de defensa de las partes, por cuanto no tuvieron la oportunidad de exponer argumentos a favor o en contra de la posibilidad de liquidar el impuesto en la forma en que se indica en la sentencia recurrida.

Por consiguiente, aunque la pretensión de la demanda apunta a obtener la nulidad de los actos administrativos, la *causa petendi* expuesta por la demandante no es la que expone el Tribunal, a la cual no podría llegarse ni siquiera por interpretación de la demanda, lo que configura, como lo señala la demandante en su recurso de apelación, un fallo *extra petita*, que debe ser revocado para analizar de fondo los cargos que si fueron planteados en la demanda y que son objeto del recurso, por lo que la Sala se releva de estudiar la posibilidad de liquidar el impuesto a cargo de la demandante por el sistema de renta presuntiva, pues se trata de un tema indebidamente estudiado por el *a quo*⁷.

Así pues, el punto que corresponde analizar a la Sala es la procedibilidad de la determinación de la renta gravable de la contribuyente a través del sistema especial de comparación patrimonial.

La demandante controvierte la actuación de la Administración con tres argumentos que, a su juicio, impidieron justificar la diferencia patrimonial, así: (i) Que la DIAN no haya aceptado los reajustes fiscales que aplicó sobre los bienes inmuebles, de conformidad con los artículos 70 y 280 E.T.; (ii) Que la Administración haya aceptado descontar las valorizaciones nominales indebidamente declaradas como pasivos, sólo respecto de la declaración de renta del año gravable 2000 y no de la del año gravable 1999 y (iii) Que en los actos acusados se tomaron como valores patrimoniales de los bienes los avalúos catastrales y no los valores reajustados de acuerdo con el artículo 70 E.T.

1. Procedibilidad de los reajustes fiscales sobre los bienes inmuebles de la contribuyente.

En los actos demandados, la Administración determinó en \$1.805.588.000⁸ el patrimonio líquido de la demandante para el año gravable 2000⁹, lo que generó

⁶ Sentencia de 16 de agosto de 2002, Exp. 12668, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, reiterada en sentencias de 21 de noviembre de 2007, Exp. 15770, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, 6 de octubre de 2009, Exp. 16533 y de 29 de octubre de 2009, Exp. 17003, M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

⁷ En similar sentido, sentencias de 16 de agosto de 2002, Exp. 12668, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié y de 6 de octubre de 2009, Exp. 16533, M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

⁸ Esta cifra corresponde al valor del patrimonio líquido determinado por la DIAN (\$1.199.912.000), menos las valorizaciones de bienes inmuebles (\$114.324.000). (fl. 332 c.a.)

una diferencia de \$802.989.000, respecto del declarado por la contribuyente en el año gravable 1999 (\$282.599.000).

El aumento del patrimonio líquido del año gravable 2000, obedeció a que la DIAN de los pasivos declarados por \$933.535.000, sólo aceptó \$79.116.000, por no haber sido probados los demás, lo que generó que tuviera por inexistentes pasivos por la suma de \$854.517.000.

Según la demandante, los pasivos rechazados no corresponden a acreencias sino a las valorizaciones nominales aplicadas sobre sus bienes desde el año 1995 de acuerdo con el artículo 280 del Estatuto Tributario, pero que por error de interpretación de dicha norma, el contador que elaboró sus declaraciones reflejó un aumento anual de los pasivos, sin que el patrimonio bruto de la contribuyente se hubiera incrementado¹⁰.

En el recurso de reconsideración, la Administración desestimó la procedibilidad de los ajustes realizados por la demandante con fundamento en el artículo 280 E.T., porque esta disposición *“no se enmarca en la situación real de la contribuyente, como quiera que no se encuentra obligada a efectuar ajustes por inflación de conformidad con el artículo 329 ibídem, (...)”*¹¹, es decir que, para la DIAN, la demandante no podía realizar los ajustes a que se refiere el artículo 280 E.T., porque no estaba obligada a hacer ajustes por inflación, en la medida en que no lleva libros de contabilidad.

La anterior conclusión es controvertida por la demandante, quien en la demanda indica que el hecho que la contribuyente *“no estuviera obligada a llevar libros de contabilidad, no le impide realizar el ajuste de los bienes en los términos del artículo 868 del E.T., por las referencias que hacen a él el artículo 70 y 280 ibídem”*¹²

La argumentación expuesta por la demandante, en torno a la aplicación del artículo 280 E.T., es aceptada por la propia Administración al contestar la demanda cuando afirma que *“las personas no obligadas a llevar libros de contabilidad, no deben aplicar los citados ajustes integrales por inflación, sin embargo, gozan de la opción de aplicar los ajustes a que se refiere el artículo 868 del Estatuto Fiscal de conformidad con el artículo 70 ibídem”*¹³

Así pues, en esta jurisdicción se soluciona la discusión en relación con el derecho que tiene la contribuyente de realizar los reajustes de los inmuebles (activos fijos), en el porcentaje señalado en el artículo 868 E.T., como lo dispone el artículo 70 y 280 ibídem.

Por lo anterior, la Sala no realizará mayor análisis pues una interpretación sistemática de los artículos 70 y 280 E.T. permite concluir que los contribuyentes no obligados a llevar libros de contabilidad y, por ende, tampoco obligados a realizar ajustes integrales por inflación, vigentes para la época de los hechos, podían hacer reajustes fiscales en los términos del artículo 868 ibídem.

2. Descuento de las valorizaciones nominales -indebidamente declaradas como pasivos- únicamente en el patrimonio líquido del año gravable 2000.

⁹ La actora declaró en la liquidación privada un patrimonio líquido de \$306.542.000

¹⁰ Fl. 243 c.a.

¹¹ Fl. 329 c.a.

¹² Fl. 6 c.p.

¹³ Fl. 100 c.p.

Ahora bien, para la Administración, la determinación de la renta por el sistema de comparación patrimonial, surgió al ajustar el patrimonio líquido de la contribuyente, teniendo en cuenta la confesión que hizo al responder un requerimiento ordinario, sobre el error cometido de llevar al pasivo las valorizaciones nominales de sus bienes.

Los artículos 236 y 237 del E.T. para efectos de determinar la renta por comparación patrimonial, disponen:

ART. 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.**

ART. 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.

En la Resolución que decidió el recurso de reconsideración, se realizaron los siguientes cálculos: (i) la determinación del patrimonio líquido del año gravable 2000, (ii) el ajuste del patrimonio líquido y (iii) la determinación de la diferencia patrimonial, así:

(i) Determinación del patrimonio líquido año gravable 2000:

PATRIMONIO BRUTO DETERMINADO AÑO 2000	\$1.304.840.000
MENOS: PASIVOS AÑO 2000	\$ 104.928.000
PATRIMONIO LÍQUIDO DETERMINADO 2000	\$1.199.912.000

(ii) Ajuste del Cálculo del Patrimonio Líquido año gravable 2000:

Patrimonio Líquido Determinado año 2000	\$1.199.912.000
MENOS: Valorización Bienes inmuebles 1999	\$ 114.324.000
PATRIMONIO LÍQUIDO AJUSTADO Y DETERMINADO 2000	\$1.085.588.000

(iii) Cálculo diferencia patrimonial patrimonios líquidos:

Patrimonio Líquido ajustado y determinado 2000	\$1.085.588.000
MENOS: Patrimonio líquido declarado 1999	\$ 282.599.000
DIFERENCIA PATRIMONIAL DETERMINADA	\$ 802.989.000

En aplicación del artículo 237 E.T. transcrito, la demandada procedió a ajustar la renta gravable, para un total de **\$13.458.000**, lo que evidenció que este valor era inferior a la diferencia entre los patrimonios líquidos de los años gravables 1999 y 2000 (**\$802.989.000**), es decir, que la demandante debió declarar por el sistema de comparación patrimonial y llevar tal diferencia como renta gravable.

La Sala observa que la demandada, para determinar la diferencia patrimonial, tuvo en cuenta la confesión que hizo la actora en relación con el error en que incurrió al declarar los pasivos y, en efecto, del patrimonio bruto del año gravable 2000, no

sustrajo sino los pasivos que para la DIAN estaban efectivamente demostrados¹⁴, lo que hizo que este rubro pasara de \$306.542.000, que había liquidado la demandante, a \$1.199.912.00, como se aprecia en el siguiente cuadro:

Patrimonio líquido declarado por la demandante 1999	Patrimonio líquido declarado por la demandante 2000	Patrimonio líquido determinado por la Administración 2000
\$282.599.000	\$306.542.000	\$1.199.912.000

Ahora bien, no se discute que efectivamente es un error que la demandante haya declarado las valorizaciones nominales de sus inmuebles como pasivos. Sin embargo, en la medida en que con ese hecho se pretenda justificar la diferencia patrimonial encontrada por la Administración de Impuestos, tal confesión como medio de prueba legal¹⁵ debe apreciarse en su *integridad*, es decir, no sólo en lo desfavorable a la contribuyente sino además en lo favorable¹⁶.

En efecto, la confesión de haber incluido valorizaciones nominales como pasivos es una confesión, pues *perjudicaba* a la misma contribuyente en tanto así desvirtuó el patrimonio líquido que ella misma declaró en el año gravable 2000. Pero esa confesión, además, contiene un elemento que busca *favorecerla* o *beneficiarla* y es precisamente justificar una diferencia patrimonial a lo cual tiene derecho soportado en el inciso 1º del artículo 236 E.T. Entonces, si la Administración aceptó la parte desfavorable de la confesión también debió aceptar que el hecho confesado tuvo efectos prácticos no sólo frente a la liquidación del patrimonio líquido del año gravable 2000 sino al de 1999.

Si para la comparación patrimonial deben tenerse en cuenta dos patrimonios correspondientes a dos años gravables diferentes, resulta lógico que los criterios que se aplican a uno también lo sean para el otro, de manera que, pueda hacerse una verdadera comparación que apunte a desentrañar la realidad de los patrimonios que se confrontan.

No de otra manera podría entenderse el derecho a mostrar una justificación que, como en este caso, busca evidenciar un error que también se presentó en el patrimonio líquido del año gravable 1999, precisamente con el que se debe realizar la comparación para efectos de establecer la procedibilidad de la determinación de la renta por el sistema previsto en el artículo 236 E.T.

Aceptar la actuación de la Administración sustentada además en la firmeza de la declaración privada del año gravable 1999 y anteriores, impediría en la mayoría de los casos, como ocurre en el que se analiza, que el contribuyente pudiera justificar¹⁷ una diferencia patrimonial y de paso, desdibujaría el espíritu de esta forma especial de determinación de la renta líquida, que no es otra que la de establecer la realidad patrimonial de los contribuyentes en aras de *“facilitar el control de los ingresos y en consecuencia de la evasión, pues parte del supuesto de que todo incremento del patrimonio líquido, proviene de rentas que han sido capitalizadas”*¹⁸.

¹⁴ Los pasivos que aceptó correspondían a: \$79.118.000 (OI) con la Secretaría de Hacienda Distrital y a \$25.810.000 (OC) de una deuda con el Banco Colmena, para un total de \$104.928.000

¹⁵ Art. 747 E.T.

¹⁶ Sentencia de 7 de abril de 1994, Exp. 5325, M.P. Dr. Guillermo Chaín Lizcano.

¹⁷ Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, “justificar” significa: Probar algo con razones convincentes, testigos o documentos / Ajustar, arreglar algo con exactitud.

¹⁸ Sentencia del 24 de octubre de 2007, Exp. 15093, M.P. Dra. Ligia López Díaz.

Por ello, resulta aplicable el criterio expuesto por esta Sala¹⁹ y que invoca la demandante en la demanda, en el sentido de señalar, que no puede la Administración desconocer la condición de pasivos de las valorizaciones nominales para el año gravable 2000 y no hacer lo mismo para el año gravable 1999, pues ello transgrede el artículo 683 E.T. que claramente dispone que “...el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación”.

En el mismo sentido, la confesión realizada por el contribuyente debe aceptarse como un medio de prueba que permita desvirtuar los “pasivos inexistentes”, pues lo declarado por la demandante como pasivos fueron valorizaciones nominales y en esa medida también su confesión debe estudiarse integralmente, es decir, que no sólo se debe aceptar lo desfavorable sino lo que la beneficia en cuanto a que con ello no pretendió declarar deudas ficticias para disminuir su patrimonio líquido sino que todo obedeció al error que ella misma aceptó.

Ahora bien, vale la pena resaltar que el incremento del valor patrimonial de los inmuebles obedeció a que, además de las valorizaciones aplicadas, se puede establecer de las pruebas allegadas al proceso que uno de los inmuebles que hace parte del patrimonio de la demandante, concretamente el ubicado en la Carrera 91 137 60, para el año 1994 tenía un avalúo catastral de \$35.720.000²⁰ y para el año 1995 fue de \$510.120.000²¹, es decir, se incrementó en \$474.400.000, en virtud de la aplicación del saneamiento de bienes raíces consagrado en el artículo 80 de la Ley 223 de 1995, que permitió a los contribuyentes para el año gravable 1995 “ajustar al valor comercial lo bienes raíces poseídos a 31 de diciembre de dicho año”.

En esas condiciones, a partir del valor declarado en el año gravable 1995 del inmueble mencionado, la contribuyente continuó realizando los reajustes lo que dio como resultado que para el año gravable 2000 ese solo inmueble fuera declarado en el patrimonio de la demandante por \$1.006.795.000, es decir que, entre 1994 y 2000, por efecto de las valorizaciones, tuvo un incremento de \$971.075.000.

Lo hasta aquí expuesto permite establecer dos conclusiones respecto de los actos administrativos acusados, *la primera* que la DIAN tuvo en cuenta parcialmente la justificación dada por la demandante respecto del incremento patrimonial y, *la segunda* que no aceptó los reajustes fiscales realizados por la demandante sobre sus bienes, a pesar de tener derecho a ellos.

3. La justificación del incremento patrimonial en los términos planteados por la demandante. Valor patrimonial de los inmuebles vs. valores reajustados de acuerdo con el artículo 70 E.T.

Como la DIAN en los actos demandados no aceptó que la demandante reajustara fiscalmente los bienes inmuebles declarados en su patrimonio, tomó su valor patrimonial en los términos del artículo 277 E.T., vigente para la época, y asumió

¹⁹ En similar sentido, sentencia de 11 de junio de 1993, Exp. 4680, M.P. Dra. Consuelo Sarria Olcos.

²⁰ Fl. 57 c.p.

²¹ Valor del autoavalúo certificado por la Dirección Distrital de Impuestos de la Secretaría de Hacienda de Bogotá. (Fl. 201 c.a.)

que las valorizaciones nominales de los bienes correspondían a la diferencia entre el avalúo catastral de 1999 y el avalúo catastral de 2000²².

Tal cálculo no puede ser tenido en cuenta porque como se explicó, la demandante tenía derecho a hacer los ajustes del artículo 70 y 280 E.T., que afirmó haber realizado sobre sus bienes. Por consiguiente, en esta instancia no serán objeto de revisión *los ajustes que se hicieron sobre los inmuebles* y que conforman el valor del patrimonio bruto liquidado por la demandante, pues ello implicaría ampliar el debate a un aspecto que no fue discutido en vía gubernativa y frente al que las partes no han expuesto sus argumentos de hecho y de derecho, lo que desconocería sus derechos fundamentales al debido proceso y a la defensa²³.

En consecuencia, se procede a hacer la comparación patrimonial sin incluir las valorizaciones nominales declaradas como pasivos, pero previo a ello, se harán las siguientes precisiones:

1. La demandante acepta que los únicos pasivos que realmente respondían a este concepto en la declaración de renta del año gravable 2000, eran de \$104.928.000 como lo determinó la Administración²⁴, además que no logró desvirtuar esa cifra ni en vía gubernativa ni en esta jurisdicción.
2. La demandante sostuvo en el recurso de reconsideración, que *“en la declaración de renta de 1999 para determinar el patrimonio bruto se declararon pasivos por valor de \$914.000.000, suma que estaba compuesta por \$32.000.000 adeudados al sector financiero y \$882.000.000 que corresponden a las mismas valorizaciones nominales”*²⁵. En la demanda, de manera contradictoria, afirma que los pasivos corresponden a \$914.214.000, cifra que, de una parte, no coincide con el valor declarado en la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año gravable 1999 (914.000.000)²⁶ y que, de otro lado, corresponde al “Total Pasivos” (EL), es decir, que incluye el valor liquidado en el renglón 14 cuentas por pagar sector financiero (OC) que no pueden ser tenidos como valorizaciones nominales, pues de manera coherente a lo que ella misma ha alegado, sólo son reajustes lo declarado en el renglón de “otros pasivos” (OI), es decir, los \$882.000.000.
3. No resulta lógico lo planteado por la demandante, quien en su libelo pretende que el valor de los pasivos declarados en el año gravable 1999 (\$914.214.000) sea descontado tanto del patrimonio bruto de ese año gravable como del 2000 pues, además de no corresponder al valor de las valorizaciones nominales, como se explicó en el punto anterior, contradice la aceptación que hizo en el recurso de reconsideración de que sólo \$882.000.000 son valorizaciones **del año gravable 1999**, lo que constituye una confesión, en los términos del artículo 747 E.T.

²² Los avalúos fueron pruebas solicitadas por la DIAN dentro del proceso de fiscalización. (Fl. 28 c.a.)

²³ En todo caso, la Sala advierte que la demandante en lugar de realizar los reajustes patrimoniales de que trata el artículo 868 E.T., utilizó otra medida de ajuste como son los ajustes del PAAG para los obligados a los ajustes integrales por inflación. En efecto, de los cuadros aportados tanto en vía gubernativa como en esta jurisdicción se advierte que las valorizaciones de los bienes las realizó con base en los porcentajes del PAAG anual previsto para el artículo 331 E.T., es decir, para ajustes integrales por inflación a los que no estaba obligada, tal como lo reconoce en la demanda al hacer referencia a la Circular 319 de 2000, que precisamente establece el PAAG anual del año gravable 2000 en 8,77%, mientras que el reajuste fiscal autorizado para ese año fue de 9.36%. Igualmente el ajuste que hizo de sus bienes en el año gravable 1999, corresponde a 9,63% que también fue el fijado para hacer ajustes por inflación mediante la Circular 172 de diciembre de 28 de 1999, cuando los reajustes fiscales de ese año fueron de 17.07%. Sin embargo, se reitera, este aspecto no fue objeto de cuestionamiento en los actos acusados y, de todas formas, son esos valores indebidamente incluidos como pasivos, con los que pretende justificar la diferencia patrimonial, independientemente de la forma como se hayan calculado.

²⁴ Fl. 10 párrafo 2º.

²⁵ Fl. 244 c.a.

²⁶ Fl. 186 c.a.

4. En este caso, se descontarán el total de las valorizaciones nominales, en la medida en que se acepta por la contribuyente que éstas se han reflejado de manera acumulada y además se han declarado como pasivos.

En consecuencia, el patrimonio líquido de los años gravables 1999 y 2000, se determinan con base en las precisiones antes realizadas y con base en los valores declarados por la contribuyente²⁷, así:

1999

Patrimonio bruto determinado año 1999	\$1.164.599.000
MENOS: Pasivos	\$32.000.000
PATRIMONIO LÍQUIDO DETERMINADO AÑO GRAVABLE 1999	\$1.132.599.000

Patrimonio líquido Determinado año 1999	\$1.132.599.000
MENOS: Valorizaciones Bienes Inmuebles 1999	\$882.000.000
PATRIMONIO LIQUIDO AJUSTADO Y DETERMINADO 1999	\$250.599.000

2000

Patrimonio bruto determinado año 2000	\$1.272.077.000
MENOS: Pasivos	\$104.928.000
PATRIMONIO LÍQUIDO DETERMINADO AÑO GRAVABLE 2000	\$1.167.149.000

Patrimonio líquido Determinado año 2000	\$1.167.149.000
MENOS: Valorizaciones Bienes Inmuebles 2000	\$860.607.000
PATRIMONIO LIQUIDO AJUSTADO Y DETERMINADO 2000	\$306.542.000

CÁLCULO DE LA DIFERENCIA PATRIMONIAL:

Patrimonio líquido ajustado y determinado año 2000	\$306.542.000
MENOS: Patrimonio líquido ajustado y determinado año 1999	\$250.599.000
DIFERENCIA PATRIMONIAL DETERMINADA	\$55.943.000

Como la renta gravable ajustada por la Administración fue de **\$13.548.000**, no controvertida por la demandante, se concluye que existe un incremento patrimonial no justificado de **\$42.395.000**, que debe ser considerado renta líquida gravable.

En cuanto a la sanción por inexactitud, se mantendrá porque los valores incluidos como pasivos no correspondían a tal concepto sino a valorizaciones nominales de

²⁷ Decreto. 187 de 1975. "Artículo 91. Para efectos de la determinación de la renta por comparación de patrimonios, a la renta gravable se adicionará el valor de la ganancia ocasional neta, las rentas cedidas por el contribuyente y las rentas exentas. De esta suma se sustrae el valor de la renta de goce, los impuestos de renta y complementarios 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." (Negrillas fuera de texto).

los bienes inmuebles, error cuya aceptación no exime a la contribuyente de que su actuación constituye un claro desconocimiento de las normas tributarias que, en últimas, generaron un menor valor a pagar. Se precisa, que la sanción se calculará sólo respecto del mayor valor determinado como renta líquida gravable

En consecuencia la Sala procede a practicar nueva liquidación del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2000, de acuerdo con lo antes expuesto, así:

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA
AÑO GRAVABLE 2000**

CONCEPTO	REN	Valor parcial	Valor Total
TOTAL PATRIMONIO BRUTO	PG		1.272.077.000
TOTAL PASIVOS	EL		965.535.000
TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO POSITIVO	PI		306.542.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS	IV		17.534.000
TOTAL INGRESOS RECIBIDOS	RK		17.534.000
TOTAL INGRESOS NETOS	IG		17.534.000
TOTAL COSTOS	CT		0
TOTAL DEDUCCIONES	DT		4.038.000
RENDA LIQUIDA	RA		13.496.000
Renta Presuntiva	RC		14.130.000
RENDA EXENTA	ES		0
RENDA LIQUIDA GRAVABLE	RE		121.288.000
Valor declarado por el contribuyente		14.130.000	
Diferencia patrimonial no justificada		42.395.000	
IMPUESTO SOBRE LA RENTA GRAVABLE	LA		11.110.000(1)
TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA	LN		11.110.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	FU		11.110.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE 2000	GR		38.000
Menos: Saldo a favor año gravable 1999	GN		51.000
Más: Sanciones	VS		17.633.600 (2)
TOTAL SALDO A PAGAR	HS		28.654.600

(1) Renta líquida gravable: \$56.525.000
Decreto 2587 de 1999 (diciembre 23)

Intervalo de renta gravable \$56,400,001 a \$56,600,000	\$11.110.000
Total impuesto sobre la renta	\$11.110.000

(2) SANCIONES:
Sanción por inexactitud: E.T. artículo 647

Total saldo a favor declarado por el año 2000	\$89.000
Total impuesto a cargo determinado:	\$11.110.000
Mayor impuesto determinado	\$11.021.000
Sanción por inexactitud: 160%	\$17.633.600

En consecuencia, la Sala confirmará el numeral primero de la sentencia proferida por el Tribunal, pero por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia y de acuerdo con la liquidación antes efectuada.

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

FALLA

1. **CONFÍRMASE** el numeral 1º de la sentencia de 22 de noviembre de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, pero por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia, en cuanto anuló parcialmente los actos administrativos demandados.
2. **REVÓCASE** el numeral 2º de la sentencia apelada. En su lugar, a título de restablecimiento del derecho, **FÍJESE** el saldo a pagar a cargo de la contribuyente MARÍA EMMA ROJAS BERNAL, por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2000, en la suma de VEINTIOCHO MILLONES SEISCIENTOS CINCUENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS PESOS M/CTE (\$28.654.600).

Reconócese personería a la abogada Flori Elena Fierro Manzano, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que aparece en el folio 168.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
SALVEDAD DE VOTO

WILIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
SALVO VOTO

MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA
Conjuez

DIFERENCIA PATRIMONIAL – Procede cuando no se prueba el incremento patrimonial / PRINCIPIO DE CONGRUENCIA – Se vulneró al determinar el impuesto de renta por el sistema de renta presuntiva

La diferencia patrimonial determinada en los actos administrativos cuestionados de conformidad con el artículo 236 del Estatuto Tributario, obedeció a la falta de demostración por parte del contribuyente de los pasivos incluidos en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000, sobre los cuales la misma interesada confirmó que no eran ciertos y que no existían, confesando tratarse de un error en su declaración. El fallo del tribunal violó el principio de congruencia y es extrapetita, al determinar el impuesto a cargo por el sistema de renta presuntiva, pues tal aspecto no fue planteado en los actos demandados, ni, por ende, cuestionado a través de los cargos de la demanda. Resulta totalmente improcedente practicar otra liquidación utilizando un procedimiento especial y diferente al aplicado en la vía gubernativa que ninguna de las partes utilizó ni cuestionó.

VALORIZACIONES NOMINALES – Mayor valor de los activos. No puede afectar al mismo tiempo la cuenta del pasivo y la del activo / DECLARACIONES PRIVADAS – Alcance de la firmeza / CONFESION DEL CONTRIBUYENTE – No es un medio para remediar los errores de declaraciones privadas de años anteriores

Llámense valorizaciones nominales o reajustes fiscales, los mismos debieron incluirse en su oportunidad como mayor valor de los activos y reflejarse como tales en las respectivas declaraciones tributarias. En consecuencia la valorización de un bien no podría afectar simultáneamente una cuenta del activo y otra del pasivo, sino una del activo junto con la cuenta de patrimonio, que, ciertamente representa “el valor residual de los activos del ente económico, después de deducir sus pasivos” (D.R. 2649 de 1993 artículo 37). En materia tributaria, el inciso 2° del artículo 237 del Estatuto Tributario señala para efectos de comparar los patrimonios líquidos de los dos últimos períodos gravables, deben hacerse “previamente los ajustes por valorizaciones y desvalorizaciones nominales”. Por tanto, no es dable aceptar que las valorizaciones de los bienes que conforman el patrimonio bruto se traten como pasivos sino como mayor valor del patrimonio bruto. Por ello no puede pretenderse que con ocasión de la impugnación de los actos administrativos del año 2000, se corrijan los errores o la información incluida en las vigencias anteriores, que se reitera se encuentra en firme, y no puede ser objeto de modificación alguna además por tratarse de otras vigencias diferentes. Aceptar tal situación implica desconocer la inmodificabilidad de las decisiones en firme, atentar contra la seguridad jurídica que de ella se deriva, y legitimar situaciones antijurídicas en perjuicio de los intereses fiscales, ocasionadas por

errores exclusivos de los contribuyentes, a pesar de que, según principio general del derecho, nadie puede invocar su propia culpa en su favor.

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO

Radicación: 250002327000 200500910-01
Número Interno 16383
Actor: MARÍA EMMA ROJAS BERNAL
Demandado: U.A.E. DIAN

De manera respetuosa nos apartamos de la decisión mayoritaria de la Sala, que confirmó el numeral 1º de la sentencia apelada, anulando la liquidación de revisión practicada por el año gravable 2000, para establecer la renta por el sistema especial de comparación patrimonial a la contribuyente, aceptando valores como pasivos que disminuyen la renta capitalizada en la nueva liquidación practicada.

Consideramos que la decisión del a quo debió revocarse y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda, teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

1. La diferencia patrimonial determinada en los actos administrativos cuestionados de conformidad con el artículo 236 del Estatuto Tributario, obedeció a la falta de demostración por parte del contribuyente de los pasivos incluidos en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000, sobre los cuales la misma interesada confirmó que no eran ciertos y que no existían, confesando tratarse de un error en su declaración.
2. El fallo del tribunal violó el principio de congruencia y es extrapetita, al determinar el impuesto a cargo por el sistema de renta presuntiva, pues tal aspecto no fue planteado en los actos demandados, ni, por ende, cuestionado a través de los cargos de la demanda. Resulta totalmente improcedente practicar otra liquidación utilizando un procedimiento especial y diferente al aplicado en la vía gubernativa que ninguna de las partes utilizó ni cuestionó. Si bien el fallo de esta sala reconoce esta situación al decidir el negocio, se opta por plantearle una nueva liquidación a la demandante, aceptando los pasivos inexistentes, sobre los cuales advierte la contribuyente tanto en vía gubernativa como en la contenciosa que no existen, que constituyen error el cual se cometió durante los cinco años anteriores y que están referidos a valorizaciones nominales.
3. En efecto, llámense valorizaciones nominales o reajustes fiscales, los mismos debieron incluirse en su oportunidad como mayor valor de los activos y reflejarse como tales en las respectivas declaraciones tributarias. En consecuencia la valorización de un bien no podría afectar simultáneamente una cuenta del activo y otra del pasivo, sino una del activo junto con la cuenta de patrimonio, que, ciertamente representa “el valor residual de los activos del ente económico, después de deducir sus pasivos” (D.R. 2649 de 1993 artículo 37). En materia tributaria, el inciso 2º

del artículo 237 del Estatuto Tributario señala para efectos de comparar los patrimonios líquidos de los dos últimos períodos gravables, deben hacerse “previamente los ajustes por valorizaciones y desvalorizaciones nominales”. Por tanto, no es dable aceptar que las valorizaciones de los bienes que conforman el patrimonio bruto se traten como pasivos sino como mayor valor del patrimonio bruto.

4. Por ello no puede pretenderse que con ocasión de la impugnación de los actos administrativos del año 2000, se corrijan los errores o la información incluida en las vigencias anteriores, que se reitera se encuentra en firme, y no puede ser objeto de modificación alguna además por tratarse de otras vigencias diferentes. Aceptar tal situación implica desconocer la inmodificabilidad de las decisiones en firme, atentar contra la seguridad jurídica que de ella se deriva, y legitimar situaciones antijurídicas en perjuicio de los intereses fiscales, ocasionadas por errores exclusivos de los contribuyentes, a pesar de que, según principio general del derecho, nadie puede invocar su propia culpa en su favor.
5. Resulta por demás cuestionable que a sabiendas de haber cometido un error al considerar los reajustes fiscales como un pasivo, la contribuyente no haya hecho esfuerzo alguno para corregir sus declaraciones y aclarar tal situación a la Administración, pudiendo ejercer la facultad de corrección que le confiere el artículo 588 del Estatuto Tributario, para enmendar el error configurado por la inclusión de los pasivos inexistentes. Por ello no es acertado que en el presente fallo se decida aceptar como demostrado el pasivo para reliquidar el impuesto a favor de la demandante, lo que conllevaría a que cada vez que actúe la Administración tributaria, la simple aseveración del contribuyente fundamentado en su propio error implique el reconocimiento por parte de las autoridades. En consecuencia, el pasivo reflejado en la declaración del año gravable 2000 se entiende cierto para todos los efectos legales y, por tanto, generador de la diferencia patrimonial que condujo a expedir los actos demandados, los cuales debieron confirmarse.
6. No sobra precisar que el desconocimiento de pasivos, en sí mismo considerado, le endilgaba a la declarante la obligación de probarlos de acuerdo con las normas que los regulan, dado que el artículo 746 del Estatuto Tributario prevé que los hechos consignados en las declaraciones tributarias se presumen ciertos, siempre que sobre los mismos no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija. Igualmente el artículo 771 ejusdem, establece que la falta de prueba de los pasivos acarrea su desconocimiento, excepto cuando el valor y rendimiento de los mismos hubieren sido oportunamente declarados por parte de su beneficiario.
7. Por lo demás, la valoración de la confesión del demandante en cuanto a la errónea declaración de valorizaciones nominales como pasivos, excede el mérito que puede tener ese medio de prueba en el caso concreto, pues el hecho de que su objeto sea la justificación de la diferencia patrimonial no hace desaparecer la firmeza de las declaraciones anteriores al periodo investigado ni, por ende, la inmodificabilidad de los renglones que reporta.
8. Por ello consideramos que la sentencia parcializó la estimación judicial de la prueba lo cual dista del artículo 714 del Estatuto Tributario y desconoce la obligatoriedad del mismo en las actuaciones administrativas tributarias.

Con dicho criterio, además, se aceptó un efecto tributario (el incremento patrimonial) a partir de una situación ilegítima conocida y aceptada por el declarante (declaración de pasivos inexistentes a lo largo de 5 años 1995-1999), como recompensándolo porque, sólo al verse fiscalizado, informó a la Administración sobre las irregularidades del denunciado privado que le permitió tributar por debajo de lo debido durante varios años. Sin embargo, la sentencia aprobada pasa por alto tal premisa, dado que, para excusar a la actora de no haber corregido la declaración, aceptó el registro de las valorizaciones nominales como activos y pasivos considerando que ese doble movimiento impediría que la corrección aumentara el impuesto a cargo, a pesar de que la causa de tal efecto radicó precisamente en el indebido diligenciamiento del denunciado rentístico, por cuyas consecuencias sólo debe responder el contribuyente.

En los anteriores términos dejamos expresado nuestro salvamento de voto.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS