

DERECHO AL DEBIDO PROCESO – Comprende el derecho al juez natural, a ser juzgado conforme a las formas de cada juicio y a la garantía de audiencia y defensa / NULIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO – Para decretarla la irregularidad debe ser grave e insaneable

La Sala reitera que el derecho fundamental al debido proceso, consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, es una garantía para equilibrar la relación autoridad - libertad, relación que surge entre el Estado y los asociados, y está prevista en favor de las partes y de los terceros interesados en una actuación administrativa o judicial. Según el artículo 29 de la Constitución Política, el debido proceso comprende fundamentalmente tres grandes elementos: i.) El derecho al juez natural o funcionario competente; ii.) El derecho a ser juzgado según las formas de cada juicio o procedimiento, esto es, conforme con las normas procesales dictadas para impulsar la actuación judicial o administrativa y, iii.) Las garantías de audiencia y defensa, que, desde luego, incluyen el derecho a ofrecer y producir la prueba de descargo, la presunción de inocencia, el derecho a la defensa técnica, el derecho a un proceso público y sin dilaciones, el derecho a que produzca una decisión motivada, el derecho a impugnar la decisión y la garantía de *non bis in ídem*. No obstante, para que los actos administrativos sean nulos, la irregularidad debe ser grave pues, en principio, en virtud del principio de eficacia, hay irregularidades que pueden sanearse por la propia administración, o entenderse saneadas, si no fueron alegadas, esto, en procura de la efectividad del derecho material objeto de la actuación administrativa.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 29

NOTA DE RELATORIA: Sobre el alcance de la violación del derecho al debido proceso se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, 21 de julio de 2011, Exp. 11001-03-27-000-2007-00005-00(16356), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y se cita la sentencia de la misma Sala, de 16 de octubre de 2014, 25000-23-27-000-2011-00089-01(19611), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

FORMALIDADES PARA LA EXPEDICION DEL ACTO ADMINISTRATIVO – No siempre el desacato de formalidades implica la violación del debido proceso ni conduce a la anulación del acto / FORMALIDADES SUSTANCIALES EN BENEFICIO DEL ADMINISTRADO – Su pretermisión implica violación al debido proceso e ilegalidad de la decisión / DERECHO DE AUDIENCIA Y DEFENSA – Su violación se refiere a la etapa del procedimiento de descargos o de audiencia previa / PRUEBA ILEGAL – Es aquella que afecta el debido proceso desde el punto de vista procesal / PRUEBA INCONSTITUCIONAL – Es aquella que vulnera el debido proceso en cuando desconoce derechos fundamentales

La Sala también ha dicho, en varias oportunidades, que la vulneración al debido proceso no acarrea necesariamente la nulidad de los actos administrativos. Así, en la sentencia del 16 de octubre de 2014, la Sala precisó lo siguiente: “4.7.- *No todo desacato de las formalidades previstas en el ordenamiento jurídico para la expedición de los actos administrativos puede catalogarse como una afectación al debido proceso, de la misma manera que se ha sostenido, que no cualquier irregularidad apareja la nulidad de la decisión. Debe tratarse del desconocimiento de formalidades de índole sustancial que afecten el núcleo esencial del debido proceso y, en especial, el del derecho de defensa. Cuando las formalidades son consagradas por el ordenamiento en interés de la organización administrativa, su quebranto, en principio, no vulnera el debido proceso y tampoco conduce a la*

anulación del acto, pero, si las formalidades se prevén en beneficio del administrado o para la salvaguardia de claros principios constitucionales o legales (llámense también sustanciales), su pretermisión implica violación al debido proceso e ilegalidad de la decisión. (...) De acuerdo con lo anterior, se tiene que sólo las formalidades o trámites de carácter sustancial, cuya inobservancia genere consecuencias gravosas en la formación del acto final, e incluso en los intereses y derechos del administrado, dan lugar a la vulneración del derecho al debido proceso. Ahora bien, la violación del derecho de audiencia y defensa viene a ser una violación de una etapa del procedimiento, esto es, justamente la etapa de descargos o de audiencia previa. Por eso, para que esta causal se configure debe explicarse qué etapas del procedimiento administrativo fueron pretermitidas o qué irregularidades se cometieron en el procedimiento, al punto de afectar el derecho de defensa. Tratándose de la etapa probatoria, la Sala considera que el derecho de audiencia y de defensa se puede afectar en los siguientes casos: i) cuando se decreta una prueba ilícita; ii) cuando las partes, en las oportunidades legales, piden pruebas y no se decretan; iii) cuando se decretan las pruebas pedidas oportunamente, pero no se practican y iv) cuando se practican las pruebas decretadas, pero se valoran erróneamente. (...) También es menester precisar que la Corte Constitucional ha distinguido entre la prueba ilegal y la prueba inconstitucional. Respecto de la prueba ilegal ha dicho que es *“aquella que afecta el debido proceso desde el punto de vista procesal formal (incompatibilidad con las formas propias de cada juicio)”*, y respecto de la prueba inconstitucional, *“que es aquella que transgrede igualmente el debido proceso, pero desde una perspectiva sustancial, en tanto es obtenida vulnerando derechos fundamentales.”* De manera que, la nulidad por la violación del derecho de audiencia y de defensa y del derecho al debido proceso, generalmente ocurre cuando se practican pruebas inconstitucionales. En cambio, no toda irregularidad cometida desde el punto de vista procesal formal en el recaudo de la prueba puede dar lugar a la nulidad. Es menester que la irregularidad sea de carácter sustancial.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 29

DOCUMENTO PRIVADO – Puede ser aportado en copia cuando forme parte de otro proceso del que no pueda ser desglosado, siempre que la copia se expida por orden del juez / PRUEBA TRASLADADA EN MATERIA TRIBUTARIA – No se comete irregularidad cuando la DIAN traslada en copia simple las pruebas recaudadas en otra actuación administrativa

En el caso *sub examine*, se evidencia que mediante el auto del 11 de marzo de 2008, la DIAN ordenó el traslado de los documentos que se relacionan a continuación, que reposaban en el expediente DR-2006-2007-3588: (...) Las pruebas referidas [salvo la declaración juramentada de la que se hablará más adelante] como se ve, corresponden a documentos privados remitidos por terceros y entidades financieras con los que el demandante mantuvo relaciones comerciales en el año 2005, y que se decretaron y practicaron en el expediente DT-2006-2007-3588, que abrió la DIAN contra el señor José Baudilio Gualteros, en desarrollo del programa DT-denuncias de terceros. Dado que se trata de documentos privados, es menester tener en cuenta que conforme con el artículo 268 del C.P.C. tales documentos pueden ser aportados en copia cuando formen parte de otro proceso del que no puedan ser desglosados, siempre que la copia se expida por orden del juez. En el caso de las actuaciones administrativas, basta que la orden la expida quien conduzca esa actuación. En el anterior entendido, la Sala advierte que la DIAN no cometió irregularidad alguna por trasladar en copia simple las pruebas recaudadas por la misma autoridad en otra actuación administrativa en la que es parte el aquí demandante. Además, prueba de que no

se vulneró el derecho de audiencia de defensa es el “ACTA DE TRASLADO DE PRUEBAS, de fecha 11 de marzo de 2008, en el que la DIAN ordenó el traslado de las pruebas que se encontraban en el expediente DT-2006-2007-3588 al expediente DT-2005-2008-00695.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 185 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 268

RENTA POR COMPARACION PATRIMONIAL – Es improcedente calcularla comparando el patrimonio líquido modificado por la DIAN con el patrimonio líquido declarado por el contribuyente / PASIVOS EN LA COMPARACION PATRIMONIAL – Su existencia aunque incide en el patrimonio líquido no habilita para calcular la comparación con base en el patrimonio de la liquidación oficial

La Sala debe establecer si para calcular la renta por comparación patrimonial es procedente comparar el patrimonio líquido del año gravable modificado por la DIAN con el patrimonio líquido declarado por el contribuyente en el ejercicio inmediatamente anterior. (...) De las normas transcritas claramente se advierte que para calcular la renta por comparación patrimonial se debe comparar el patrimonio líquido del último período gravable con el del patrimonio líquido del período inmediatamente anterior. El apoderado de la DIAN alega que sí es pertinente comparar el patrimonio líquido del último período gravable modificado oficialmente por la DIAN con el del patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, pues así se deduce del artículo 116 del Decreto 187 de 1976. Esa norma dispone lo siguiente: (...) Según la DIAN, cuando se cuestionen los pasivos, sí se podría calcular la renta por el método de comparación patrimonial y, en tal caso, la comparación se debe hacer entre los patrimonios líquidos determinados por la administración. De ahí que, a su juicio, esta norma prevalece sobre el artículo 91 del mismo Decreto 187 de 1975. La Sala considera que no tiene razón la DIAN, pues el artículo 91 regula la forma en que se debe calcular la renta por el sistema de comparación patrimonial cuando el contribuyente, a propósito, **incrementa** el activo sin justificación alguna. En cambio, el artículo 116 regula la situación del contribuyente que declara los activos que efectivamente posee, pero incluye pasivos que, pese a que existen materialmente, no cumplen los requisitos para declararlos como tales, es decir, son improcedentes jurídicamente. En este caso, la norma dispone que no se debe calcular la renta por el sistema de comparación patrimonial. En caso de que los pasivos sean material y jurídicamente inexistentes, su rechazo incide en la liquidación del patrimonio líquido, pero no por ello se debe calcular la renta por comparación patrimonial a partir de esa liquidación oficial, por cuanto eso implica gravar como ingreso el patrimonio. No debe perderse de vista que, en palabras de la Sala: *“El fundamento jurídico de dicho sistema [el de comparación patrimonial] es evitar la evasión del tributo **derivada de la omisión de ingresos percibidos y no declarados por el contribuyente, (...)**”*

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 236 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 237 / DECRETO 187 DE 1975 – ARTICULO 91 / DECRETO 187 DE 1975 – ARTICULO 116

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., Catorce (14) de abril de dos mil dieciseis (2016)

Radicación número: 25000-23-27-000-2010-00163-01(19138)

Actor: JOSE BAUDILIO GUALTEROS CIRCA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 25 de agosto de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las siguientes pretensiones:

“Se declare la Nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412009000016 del 4 de febrero de 2009 correspondiente al Impuesto de Renta y Complementarios año gravable 2005 a cargo del señor José Baudilio Gualteros Circa identificado con C.C. 2.321.075 de Usme (Cund.).

Se declare la Nulidad de la Resolución No. 900016 del 12 de febrero de 2010, que resuelve el Recurso de Reconsideración y que agota la vía gubernativa, interpuesto por el Señor José Baudilio Gualteros Circa identificado con C.C. 2.321.075 de Usme (Cund.) contra la Resolución citada en el numeral anterior.

Como consecuencia de lo anterior se restablezca el derecho de mi representado consistente en que se declare en firme la declaración privada del Impuesto sobre la Renta y Complementarios año Gravable 2.005, presentada el 12 de mayo de 2006 por el Señor José Baudilio Gualteros Circa identificado con C.C. 2.321.075 de Usme (Cund.).

4. Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada.”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 12 de mayo de 2006, la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2005.
- El 4 de febrero de 2009, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 322412009000016 del 4 de febrero de 2009, que modificó la declaración privada de renta del 2005.
- La liquidación oficial de revisión fue confirmada mediante la Resolución 900016 del 12 de febrero de 2010, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por el demandante.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

El apoderado judicial de la demandante formuló las pretensiones transcritas al inicio de esta providencia.

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como violadas las siguientes disposiciones legales y constitucionales:

- Artículo 29 de la Constitución Política;
- Artículos 70 a 73, 236, 647, 683, 742 y 747 del Estatuto Tributario;
- Artículos 91 y 116 del Decreto 187 de 1975 y,
- Artículos 185, 204, 207, 208 y 252 del Código de Procedimiento Civil

2.1.2. Concepto de la violación

a. Violación del derecho al debido proceso

El demandante alegó que se le vulneró el derecho al debido proceso porque la DIAN habría cometido supuestas irregularidades que, a su juicio, dan lugar a que se anulen los actos demandados.

Tales irregularidades serían las siguientes:

- La DIAN ordenó el traslado de pruebas recaudadas en otro proceso, sin que mediara un auto de trámite que lo ordenara y se le notificara. Que, además, las pruebas fueron trasladadas en copia simple, y no auténticas, como lo demandaría el artículo 185 del Código de Procedimiento Civil.
- La declaración juramentada que rindió el 30 de noviembre de 2007 se recaudó ilegalmente, pues esa prueba debió ser ordenada mediante auto en el que se indicara las preguntas que pudieran implicar responsabilidad penal, así como la previsión de si podía concurrir a la diligencia con

abogado. Esta prueba consistió en un verdadero interrogatorio de parte que se practicó sin las formalidades previstas en la ley.

b. Violación del artículo 91 del Decreto Reglamentario 187 de 1975

La parte actora precisó que, de acuerdo con el artículo 91 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, la renta por comparación patrimonial se calcula a partir de la comparación de los patrimonios declarados por el contribuyente de un año a otro. Habida cuenta de que la DIAN calculó la renta cotejando el patrimonio modificado oficialmente por esa entidad y el reportado el año anterior al fiscalizado, para el demandante se vulneró el artículo 91 del Decreto Reglamentario 187 de 1975.

Sobre las glosas que dieron lugar a la modificación al patrimonio, se refirió solamente a la adición de activos fijos por \$145.000.000. Se limitó a decir que el contribuyente puede optar por declarar conforme con el autoavalúo o con el costo ajustado con el incremento porcentual del valor de la propiedad raíz, o conforme con el incremento del artículo 868 del E.T. o con el avalúo para efectos del impuesto predial.

Estimó que era improcedente inferir un mayor valor de los activos fijos y, a partir de eso, calcular una comparación patrimonial con fundamento, únicamente, en el hecho de que el demandante no ajustó el valor de los bienes inmuebles conforme con el artículo 72 del Estatuto Tributario.

c. Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario

El demandante sostuvo que no es procedente la sanción por inexactitud, porque no se reunieron los presupuestos del artículo 647 del Estatuto Tributario. También, porque, según su alegato, no es procedente determinar la renta por comparación patrimonial cuando la DIAN modifica el patrimonio a comparar.

Indicó que no existió omisión ni inexactitud alguna en la información declarada, pues la DIAN pretendió generar un mayor valor de los activos so pretexto de que se debían ajustar conforme con el avalúo para efectos del impuesto predial, lo que no es cierto, pues dicho ajuste no es obligatorio sino optativo para el caso de los contribuyentes personas naturales.

2.2. LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado judicial de la U.A.E. DIAN contestó y se opuso a la demanda en los siguientes términos:

a. Violación del derecho al debido proceso

El apoderado de la DIAN precisó que no se vulneró el derecho al debido proceso, pues advirtió que mediante el acta del 11 de marzo de 2008 se ordenó el traslado de pruebas al expediente DT-2006-2007-3588, expediente que se llevaba por el impuesto de renta del año 2006. Explicó que se trasladaron fotocopias de oficios de cruce de información con terceros y entidades financieras con las que el demandante tuvo relaciones comerciales, así como las respuestas que suministraron los terceros, la declaración juramentada tomada al demandante y las respuestas a los requerimientos ordinarios.

Enfatizó en que el traslado de pruebas se hizo con arreglo a los principios de economía, celeridad, eficacia, imparcialidad, publicidad y contradicción, pues era improcedente que, a pesar de que la DIAN ya tuviera las pruebas de la realidad económica del demandante en otra investigación tributaria, ordenara la práctica de las mismas pruebas nuevamente.

Afirmó que la DIAN tiene amplias facultades de fiscalización para establecer la realidad fiscal y económica de los contribuyentes, y que, en desarrollo de estas facultades puede proferir una serie de requerimientos para obtener la información y las pruebas necesarias para esclarecer cada caso.

Dijo que entre los medios de prueba señalados en los artículos 745 a 785 del Estatuto Tributario se encuentra la prueba documental, a la que se le aplican las prescripciones del Código de Procedimiento Civil y del Decreto 01 de 1984, en caso de que no exista norma especial en el Estatuto Tributario.

Indicó que las fotocopias corresponden a documentos de naturaleza representativa, con excepción de las grabaciones, que pueden ser aducidas como prueba en cualquier proceso. De tal forma que los documentos aportados en fotocopia del expediente 2006-2007-3588 al expediente 2005-2008-695 constituyeron prueba para establecer la realidad económica del demandante.

Sostuvo que no es cierto que las pruebas que trasladó la DIAN a la investigación que adelantaba al demandante por el impuesto de renta del 2005, no tuvieran validez por no estar autenticadas, pues el mismo artículo 252 del Código de Procedimiento Civil dispone que el documento se entiende auténtico cuando existe certeza sobre la persona que lo elaboró o firmó.

Observó que el artículo 11 de la Ley 446 de 1998 dispone que los documentos privados que incorporen las partes al expediente judicial, con fines probatorios, se reputan auténticos, sin necesidad de presentación personal ni autenticación.

Aseveró que no es cierto que el demandante no tuviera conocimiento de las pruebas trasladadas, pues con ocasión de la notificación del requerimiento especial se enteró. Asimismo, tuvo la oportunidad de controvertirlas con el recurso de reconsideración que interpuso contra la liquidación oficial de revisión. Por tanto, agregó, la DIAN no violó el derecho al debido proceso del demandante.

En cuanto a la violación del derecho al debido proceso por la recepción de la declaración juramentada que rindió el demandante, advirtió que este está obligado a llevar libros de contabilidad y los registros contables de cada una de las operaciones comerciales que realizó, así como la de mantener los comprobantes internos y externos. Añadió que a pesar de ello, el demandante no los aportó en la investigación tributaria que se le adelantó, pues no los llevaba en la forma como lo dispone el Decreto 2649 de 1993.

Precisó que la confesión, como medio de prueba, está previsto en el artículo 747 del Estatuto Tributario, proviene directamente del contribuyente legalmente capaz, y debe versar sobre hechos físicamente posibles y que conlleven un perjuicio para el propio contribuyente. Luego, agregó, se entiende que los hechos objeto de confesión son propios y no ajenos, y su incidencia tiene relación directa con la determinación de obligaciones y deberes inherentes al mismo contribuyente confeso.

En cuanto al testimonio, dijo que el artículo 750 del E.T. lo define como la declaración proveniente de terceros, que sirve como medio de prueba para la determinación de las obligaciones y deberes inherentes a un contribuyente distinto del declarante, ya sea por medio de las declaraciones tributarias del tercero, de

sus manifestaciones verbales, o en escritos dirigidos a la administración, dependiendo de que exista o no requerimiento previo.

Frente a la validez de los testimonios que sirvieron de sustento probatorio a los actos demandados, señaló que los medios de prueba referidos al testimonio y la confesión, en la forma como los regula el Estatuto Tributario, tienen características propias que los hace diferentes e independientes, cuando de establecer obligaciones fiscales se trata.

Indicó que el hecho de que el testimonio provenga del contribuyente no significa que esa prueba se convierta en confesión, pues, se repite, el testimonio se orienta a establecer obligaciones fiscales de personas distintas al declarante.

Advirtió que no le asistía razón al demandante al pretender desconocer el valor probatorio de la confesión que rindió ante los funcionarios de la entidad, referida a los hechos reales económicos y fiscales declarados, con el erróneo argumento de que no cumplía los requisitos exigidos para la confesión.

Dijo que la confesión que rindió el demandante no es el único soporte jurídico de los actos demandados, pues, como consta en estos, se analizó la información rendida por las entidades financieras, los activos del demandante, los avalúos catastrales de los inmuebles, las copias de las declaraciones del impuesto predial, etc.

b. Violación del artículo 91 del Decreto 187 de 1975

El apoderado de la DIAN explicó que en el caso del impuesto sobre la renta y complementarios, el Estatuto Tributario establece dos procedimientos para calcular la renta líquida gravable que, a su vez, es la base del impuesto.

Explicó que uno de los procedimientos es la renta por comparación patrimonial, establecida en los artículos 236 y siguientes del Estatuto Tributario, que consiste en la diferencia injustificada que se presenta entre los patrimonios líquidos del contribuyente, correspondiente a dos períodos gravables continuos del impuesto sobre la renta, entendiendo por patrimonio líquido el resultado de descontar las

deudas a la totalidad de los bienes y derechos aplicables en dinero, poseídos en el último día del año o período gravable.

Explicó que para determinar la renta por comparación patrimonial se toma la totalidad de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta. Que si la suma de los referidos conceptos es 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 especial por comparación patrimonial, salvo que el contribuyente justifique dicho incremento.

Sostuvo que si el patrimonio líquido del último período gravable, según los cálculos anteriores, se incrementa más que el valor recibido por las rentas mencionadas, el contribuyente debe justificarla. De lo contrario, agregó, por presunción se entiende que tal diferencia constituye renta gravable especial por comparación patrimonial.

Observó que si bien es cierto que el artículo 91 del Decreto Reglamentario 187 de 1975 señala que la diferencia patrimonial se determina con base en los patrimonios líquidos declarados, también lo es que cuando el artículo 116 ídem dispone que no hay lugar a determinar la renta por diferencia patrimonial cuando se demuestre la existencia del pasivo, se debe entender que en el evento en que se cuestionen los pasivos solicitados, la comparación patrimonial no necesariamente se presenta entre los patrimonios declarados sino sobre los patrimonios líquidos determinados por la administración en desarrollo de la función fiscalizadora.

Anotó que el artículo 116 citado debe aplicarse de preferencia al artículo 91, según la regla prevista en el numeral 2 del artículo 45 de la Ley 57 de 1887.

El apoderado de la DIAN se refirió al caso concreto y explicó que, a partir del cruce de información con las entidades bancarias o financieras, pudo establecer que el demandante tenía, a 31 de diciembre de 2005, la suma de \$316.339.704 en cuentas de los bancos Colmena, Davivienda, Bancolombia y BCSC, suma que no declaró en la declaración objeto de investigación. Que, asimismo, pudo establecer que por concepto de activos fijos declaró \$502.889.000, de acuerdo con los soportes que entregó el demandante.

Indicó que de los cruces de información que hizo con la oficina de registro de instrumentos públicos, la Secretaría de Hacienda Distrital, las oficinas de catastro y con las copias de las declaraciones del impuesto predial que aportó, pudo establecer que existía una diferencia en los valores declarados, correspondientes a ciertos bienes inmuebles (bodegas, casa, apartamentos), así como la existencia de otros bienes como vehículos, maquinaria y equipo, que también constituían activos fijos del demandante.

Sostuvo que el demandante no declaró la totalidad de los activos fijos, pues de algunos se constató que el valor reportado no coincidía con el costo fiscal, y, por otra parte, omitió declarar un vehículo. Que, por eso, adicionó el patrimonio y, a partir de este calculó la renta por comparación patrimonial prevista en el artículo 236 y siguientes del E.T.

Advirtió que el demandante no cumplió el deber de contabilizar y registrar en debida forma los activos que conformaban el patrimonio para el año 2005, ni declaró el costo fiscal conforme con lo previsto en los artículos 69, 72 y 277 del E.T. Que, en esa medida, resulta acertada la determinación del patrimonio que hizo la DIAN.

Afirmó que el demandante no aportó prueba alguna para desvirtuar las glosas objeto de los actos demandados, pues sólo alegó aspectos formales que no permitían desvirtuar la diferencia patrimonial determinada por la entidad. Además, dijo que en la sentencia del 17 de febrero de 1994, expediente 5104¹, se justificó el hecho de tomar el patrimonio determinado por la DIAN y no el declarado por el demandante, para aplicar el sistema excepcional de comparación patrimonial.

c. Sanción por inexactitud

La DIAN dijo que la sanción por inexactitud era procedente, pues obedeció a que el demandante omitió incluir en el patrimonio la totalidad de los activos poseídos a 31 de diciembre de 2005. Por tanto, incumplió las normas que regulan la materia, lo que originó la diferencia patrimonial por el año 2005, así como un menor impuesto a pagar, que es el presupuesto de la sanción.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

¹ Consejero ponente Jaime Abella Zárate.

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

a. Violación del derecho al debido proceso

El Tribunal consideró que con base en los artículos 15 de la Constitución Política y 536 del Estatuto Tributario, la DIAN cuenta con amplias facultades de fiscalización e investigación, en aras de asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales y verificar el cumplimiento de las formales. Que, para ello, la administración puede realizar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, realizar inspecciones tributarias y examinar los libros de contabilidad para verificar la exactitud de las declaraciones o establecer la existencia de hechos gravables declarados o no.

Advirtió que la actividad de la administración debe realizarse con arreglo a los principios de economía, celeridad, eficacia, imparcialidad, publicidad y contradicción.

Citó sentencias del Consejo de Estado que habrían abordado el tema de las formalidades del traslado de pruebas.

Observó que el traslado de pruebas que hizo la administración (División de Fiscalización), de un expediente a otro, relacionado con el impuesto de renta, pero de períodos diferentes, no fue inconsistente ni tuvo duda alguna frente a la identificación del contribuyente. Asimismo, consideró que no se violó el derecho al debido proceso, pues las pruebas fueron puestas en conocimiento del demandante con el requerimiento especial, sin que las hubiera tachado de falsas o desvirtuado su contenido.

En cuanto a la confesión, como medio de prueba, aludió al artículo 747 del E.T., y dedujo que, en materia fiscal, esta prueba proviene directamente del contribuyente legalmente capaz, y sólo tiene tal carácter cuando versa sobre hechos que sean físicamente posibles y conlleven un perjuicio para el mismo contribuyente.

El Tribunal también consideró que los hechos que son objeto de confesión son propios y no ajenos, y su incidencia tiene relación directa con la determinación de

obligaciones y deberes inherentes al mismo contribuyente confeso, es decir que, provienen de quien es parte en el proceso.

Concluyó que los alegatos de la demandante sobre la invalidez de la prueba de confesión no eran procedentes, pues, de una parte, la liquidación oficial de revisión demandada no contenía manifestación alguna respecto a los hechos que, según el demandante, lo perjudicaron, ni probó tal situación, y, por otra, constituye una verdadera prueba.

b. Violación del artículo 91 del Decreto 187 de 1975

En síntesis, el Tribunal dijo que el demandante sólo discutió el hecho de que resultaba *“absurdo calcular una renta líquida gravable por comparación patrimonial en suma de \$884.479.000 a un contribuyente que no obtuvo ingresos sino por valor de \$46.394.000, por cuanto el precio de los inmuebles debe registrarse por el previsto como avalúo sin ser ajustado.”*

Recordó que la renta por comparación patrimonial es un método especial para establecer la renta gravable, señalado en el artículo 236 del E.T., bajo el entendido de que a ningún declarante le es dable, legalmente, incrementar el patrimonio poseído al cierre de una determinada vigencia fiscal, durante el período siguiente, en una suma superior a la de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos, una vez deducidas las erogaciones –efectivas no teóricas-, que haya realizado durante el año que se trate.

Estableció que el demandante era contribuyente del IVA perteneciente al régimen común, obligado a llevar contabilidad, y que al haber omitido este deber legal, la DIAN tuvo que efectuar los cruces de información pertinentes para establecer la realidad del patrimonio y los activos del demandante.

Encontró que el demandante omitió declarar bienes de su propiedad, además de una disminución de inventarios respecto de la declaración del año 2004, por valor de \$84.000.000, lo que originó la comparación patrimonial.

Precisó que de acuerdo con el artículo 277 del E.T., los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, como es el caso del demandante, deben declarar los

inmuebles por el costo fiscal determinado de acuerdo con lo dispuesto en los capítulos I y III del Título II del Libro I del Estatuto Tributario.

Observó que el demandante declaró activos fijos en el año 2005 por valor de \$502.889.000, correspondiente a bienes inmuebles consistentes en bodegas, apartamentos y una casa. Encontró probadas las diferencias en los valores declarados, hecho que no fue desvirtuado por el demandante.

Estableció que además de los bienes inmuebles existían otros tales como vehículos, maquinaria y equipo, que constituían activos fijos para el contribuyente, en los que se evidenció una diferencia de \$71.300.000 entre el valor declarado y su costo fiscal.

Consideró que el demandante no allegó prueba alguna que desvirtuara las modificaciones contenidas en los actos administrativos acusados. Esto llevó a la DIAN a efectuar la comparación de lo declarado en el impuesto de renta del año 2004 con lo declarado en el 2005, en aplicación del artículo 236 del E.T.

c. Sanción por inexactitud

El Tribunal confirmó la sanción por inexactitud, porque consideró que se dieron los supuestos para imponerla, previstos en el artículo 647 del E.T. Asimismo, estimó que no existió diferencia de criterios sobre el derecho aplicable al caso.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

El demandante recurrió la decisión del Tribunal. En concreto, las razones de su inconformidad fueron las siguientes:

a. Violación del derecho al debido proceso

Insistió en la violación del derecho al debido proceso y del artículo 185 del Código de Procedimiento Civil, por el hecho de que la DIAN hubiera traslado pruebas en fotocopia simple (documentos) sin que haya mediado un auto previo que lo ordenara y se le notificara.

Para el demandante, el hecho de conocer las pruebas con el requerimiento especial no garantiza el derecho al debido proceso, pues con este acto se cierra la etapa de fiscalización, sin que el demandante haya tenido oportunidad de conocerlas y controvertirlas con anterioridad.

Insistió en que en la práctica de la declaración juramentada del demandante, la DIAN no le manifestó que podía estar asistido por abogado, ni le advirtió que no estaba obligado a responder preguntas que implicaran responsabilidad penal, conforme con el artículo 207 del Código de Procedimiento Civil.

b. Violación del artículo 91 del Decreto 187 de 1975

El demandante reiteró que la renta por comparación patrimonial debe calcularse a partir de la comparación de los patrimonios declarados por el contribuyente de un año a otro y no a partir del patrimonio liquidado oficialmente por la DIAN, según lo prevé el artículo 91 del Decreto Reglamentario 187 de 1975.

Advirtió que si, en gracia de discusión, se aceptara que el demandante omitió activos, la norma que se aplica es el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, que regula la omisión de activos, y no el 236 *ídem*.

c. Sanción por inexactitud

La parte actora indicó que la sanción por inexactitud es improcedente, pues no se le puede sancionar dos veces por un mismo hecho, partiendo de que la renta por comparación patrimonial es también una sanción.

Dijo que no existe prueba alguna que compruebe que recibió un ingreso mayor o que no declaró ingresos en años anteriores, y, por el contrario, los hechos declarados fueron completos y ciertos.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo dicho en la demanda.

La **UAE DIAN** insistió en lo dicho en el escrito de contestación de la demanda.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** guardó silencio.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto el señor José Baudilio Gualteros Circa contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que negó la pretensión de nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 322412009000016 del 4 de febrero de 2009 y su confirmatoria, Resolución 900016 del 12 de febrero de 2010.

En concreto, la Sala debe resolver dos problemas jurídicos, a saber: *i) ¿Las irregularidades que, según la demandante, habría cometido la DIAN en el recaudo de pruebas en la actuación administrativa, dan lugar a la vulneración del derecho al debido proceso?* y, *ii) ¿para calcular la renta por comparación patrimonial es procedente comparar el patrimonio líquido del año gravable modificado por la DIAN con el patrimonio líquido declarado por el contribuyente en el ejercicio inmediatamente anterior?*

3.1. SOBRE LA VIOLACIÓN DEL DERECHO AL DEBIDO PROCESO. Reiteración jurisprudencial²

La Sala reitera que el derecho fundamental al debido proceso, consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, es una garantía para equilibrar la relación autoridad - libertad, relación que surge entre el Estado y los asociados, y está prevista en favor de las partes y de los terceros interesados en una actuación administrativa o judicial. Según el artículo 29 de la Constitución Política, el debido proceso comprende fundamentalmente tres grandes elementos:

- i) El derecho al juez natural o funcionario competente;**

² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Bogotá, Veintiuno (21) de julio de dos mil once (2011). Magistrado Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Expediente No. 16356. Demandante: Carlos Nelson Garavito Oviedo, Norman Alexander Aldana c/ Superintendencia Financiera de Colombia.

- ii) El derecho a ser juzgado según las formas de cada juicio o procedimiento, esto es, conforme con las normas procesales dictadas para impulsar la actuación judicial o administrativa y,
- iii) Las garantías de audiencia y defensa, que, desde luego, incluyen el derecho a ofrecer y producir la prueba de descargo, la presunción de inocencia, el derecho a la defensa técnica, el derecho a un proceso público y sin dilaciones, el derecho a que produzca una decisión motivada, el derecho a impugnar la decisión y la garantía de *non bis in ídem*.

No obstante, para que los actos administrativos sean nulos, la irregularidad debe ser grave pues, en principio, en virtud del principio de eficacia, hay irregularidades que pueden sanearse por la propia administración, o entenderse saneadas, si no fueron alegadas, esto, en procura de la efectividad del derecho material objeto de la actuación administrativa.

La Sala también ha dicho, en varias oportunidades, que la vulneración al debido proceso no acarrea necesariamente la nulidad de los actos administrativos.

Así, en la sentencia del 16 de octubre de 2014³, la Sala precisó lo siguiente:

“4.7.- No todo desacato de las formalidades previstas en el ordenamiento jurídico para la expedición de los actos administrativos puede catalogarse como una afectación al debido proceso, de la misma manera que se ha sostenido, que no cualquier irregularidad apareja la nulidad de la decisión. Debe tratarse del desconocimiento de formalidades de índole sustancial que afecten el núcleo esencial del debido proceso y, en especial, el del derecho de defensa.

Cuando las formalidades son consagradas por el ordenamiento en interés de la organización administrativa, su quebranto, en principio, no vulnera el debido proceso y tampoco conduce a la anulación del acto, pero, si las formalidades se prevén en beneficio del administrado o para la salvaguardia de claros principios constitucionales o legales (llámense también sustanciales), su pretermisión implica violación al debido proceso e ilegalidad de la decisión.

4.8.- Este criterio ha sido aceptado de tiempo atrás por la doctrina. Así, entre nosotros, Mario Rodríguez Monsalve explica:

“La forma dice relación principalmente con los procedimientos, que básicamente pueden clasificarse en técnicos o de gestión, y en propiamente administrativos. Los

³ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ. Bogotá D.C., dieciséis (16) de octubre de dos mil catorce (2014). Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO. Radicación: 25000-23-27-000-2011-00089-01 (19611). Demandante: ALIANZA FIDUCIARIA S.A. COMO VOCERA DEL FIDEICOMISO LOTE MONTOYA. Demandado: DISTRITO CAPITAL DE BOGOTÁ.

primeros tienden a proteger los propios intereses de la Administración, tales como las consultas previas a organismos asesores, los debates en los cuerpos colegiados, etc. Los segundos están constituidos por la serie coordinada de actuaciones preparatorias de una decisión, en virtud de la cual se ha de reconocer un derecho o de imponer una carga a una persona”⁴.

Tal como se advierte, este autor clasifica las formas según los intereses a los cuales se dirigen a proteger los procedimientos. Lo que no es más que la regla que acaba de esbozarse, merced a la cual, si dichos procedimientos amparan los intereses administrativos (técnicos o de gestión), la violación de sus formas no necesariamente conduce a la nulidad del acto, pero si imponen una carga o reconocen un derecho al ciudadano (propiamente administrativos) –en otros términos, si se trata de formas que de alguna manera afectan la realidad jurídica del administrado– su no acatamiento se refleja en la nulidad de la decisión irregularmente expedida.

Según lo anterior, dentro del trámite para la emisión de un acto administrativo se identifican procedimientos técnicos o de gestión –regidos por formalidades no sustanciales que no afectan necesariamente su validez– y procedimientos propiamente administrativos –caracterizados por la existencia de formalidades sustanciales–, cuya inobservancia por la autoridad genera consecuencias más gravosas para el acto final, por consistir en la violación de requisitos que se encuentran establecidos como garantía de los derechos del administrado⁵, y que, en el plano de la tutela efectiva de los derechos, tornan imperiosa la protección del debido proceso.

4.9.- También Michel STASSINOPOULUS manifiesta que sólo la violación de las formas sustanciales genera la nulidad del acto, con prescindencia de la fuente que consagre la formalidad. Veamos:

“Por consiguiente sólo el criterio de fondo puede ser útil. Esto significa que el Juez debe apreciar cada caso y buscar el fin mirado por la formalidad, a saber cuál es la garantía por débil que ella sea introducida a favor de los administrados, cuáles serían las consecuencias reales de su omisión y en último lugar cuales son las dudas que esta omisión dejaría en cuanto a la legalidad del acto. En esta apreciación la presunción está siempre a favor del carácter sustancial de las formalidades siguiendo el principio de que la “leges perfectae” es la regla en el derecho público y por consiguiente la omisión de la formalidad entraña lo más a menudo nulidad del acto. Tal es el caso de los conceptos previos, de las disposiciones de funcionarios o el secreto relativo a las gestiones de toda clase, de la comunicación del expediente en los procesos disciplinarios etc.

A título excepcional se consideran como formalidades no sustanciales: la firma de un proceso verbal por el secretario al lado de la firma del presidente, el anuncio de una modificación inminente al plan de alineamiento si resulta del expediente que los interesados a pesar de esta omisión tenían conocimiento de la medida contemplada, la falta de mención en el proceso verbal de que la sesión tuvo lugar a determinada hora etc.

Hay otras formalidades de carácter mixto cuya violación no entraña nulidad sino cuando el administrado puede demostrar que esta violación ha tenido realmente consecuencias dañinas para sus intereses. Citemos un ejemplo suponiendo que la ley impone que la publicación previa de un documento debe tener lugar un mes antes de la emisión del acto, si ella ha tenido lugar sólo veinte días antes de la emisión no resultará la nulidad del acto si se demuestra que los interesados tuvieron conocimiento de ese documento y se sirvieron de él a voluntad. En este caso

⁴ RODRÍGUEZ MONSALVE, Mario. Notas para un curso de derecho administrativo general. Medellín: Universidad de Medellín, 1989, p. 28.

⁵ *Ibíd.*, p. 44.

*podemos decir que la formalidad se subdivide en dos partes la publicación es aquí esencial pero el plazo no lo es, a menos que su violación haya realmente perjudicado los intereses del administrado*⁶.

*4.10.- Obsérvese, pues, que la doctrina extranjera asocia el concepto de formalidad sustancial a la función de garantía a favor de los intereses del administrado*⁷, de ahí que la inobservancia de éstas configuren irregularidades merecedoras de sanción con la nulidad del acto administrativo, pues, de lo contrario, se caería en un formalismo extremo que colisionaría con la salvaguarda de otros intereses igualmente relevantes, como son los fines estatales que guían la actuación de las autoridades públicas.

Naturalmente que a ese criterio o pauta, habría que agregar, en primer lugar, el que podría denominarse legal, entendiendo por tal aquel vicio o irregularidad que el legislador explícitamente considere como causal de nulidad del acto, pues, en esas circunstancias, la formalidad debe calificarse como sustancial.

Esta idea conduce, necesariamente, a reconocer que si la omisión o cumplimiento irregular de las formas sustanciales es lo único que, en principio, acarrea la invalidez de la decisión administrativa, con mayor razón, será también lo único que cause un menoscabo del debido proceso, pues carecería de lógica avalar la legalidad del procedimiento y no obstante declarar vulnerado con él un derecho fundamental.

Se dice que, en principio, porque la regla que se desarrolla en la presente providencia no es absoluta. En cada caso deberá revisarse cuál fue la formalidad omitida o vulnerada y cuál es la finalidad de la misma, para efectos de determinar si es nulo o no el acto demandado.

De acuerdo con lo anterior, se tiene que sólo las formalidades o trámites de carácter sustancial, cuya inobservancia genere consecuencias gravosas en la formación del acto final, e incluso en los intereses y derechos del administrado, dan lugar a la vulneración del derecho al debido proceso.

Ahora bien, la violación del derecho de audiencia y defensa viene a ser una violación de una etapa del procedimiento, esto es, justamente la etapa de descargos o de audiencia previa. Por eso, para que esta causal se configure debe explicarse qué etapas del procedimiento administrativo fueron pretermitidas o qué irregularidades se cometieron en el procedimiento, al punto de afectar el derecho de defensa.

Tratándose de la etapa probatoria, la Sala considera que el derecho de audiencia y de defensa se puede afectar en los siguientes casos: i) cuando se decreta una prueba ilícita; ii) cuando las partes, en las oportunidades legales, piden pruebas y no se decretan; iii) cuando se decretan las pruebas pedidas oportunamente, pero

⁶ STASSINOPOULUS, Michel D. *Tratado de los actos administrativos*. Traducción del francés de Mario Rodríguez Monsalve, p. 115-116.

⁷ Cfr. VEDEL, Georges. *Derecho Administrativo*. Traducción de la 6ª ed. francesa. Madrid: Aguilar, 1980, p. 496. Según este autor: "Se debe considerar en primer lugar como sustancial todo requisito formal que tenga por objeto garantizar los derechos de los administrados; (...) Por el contrario, constituyen requisitos de forma no sustanciales los que no han sido promulgados con objeto de garantizar los derechos de los administrados o cuya intervención no hubiera modificado el sentido de la decisión impugnada". *Ibíd.*, p. 496.

no se practican y iv) cuando se practican las pruebas decretadas, pero se valoran erróneamente.

La Corte Constitucional⁸ ha precisado que, *“No toda irregularidad procesal que involucre la obtención, recaudo y valoración de una prueba implica la violación del debido proceso. Los defectos procesales relativos a la prueba pueden ser de diversa índole y distinta intensidad y es claro que no todos tienen la potencialidad de dañar el debido proceso del afectado. La Corte Constitucional ha establecido como regla inicial que la simple transgresión de las normas procesales que regulan la inclusión de pruebas en las diligencias no implica afectación del debido proceso. Estas irregularidades menores se refieren a la afectación de las formas propias de los juicios, pero dada su baja intensidad en la definición del conflicto, no quedan cobijadas por el inciso final del artículo 29 constitucional.*

También es menester precisar que la Corte Constitucional ha distinguido entre la prueba ilegal y la prueba inconstitucional.

Respecto de la prueba ilegal ha dicho que es *“aquella que afecta el debido proceso desde el punto de vista procesal formal (incompatibilidad con las formas propias de cada juicio)”*, y respecto de la prueba inconstitucional, *“que es aquella que transgrede igualmente el debido proceso, pero desde una perspectiva sustancial, en tanto es obtenida vulnerando derechos fundamentales.”*

De manera que, la nulidad por la violación del derecho de audiencia y de defensa y del derecho al debido proceso, generalmente ocurre cuando se practican pruebas inconstitucionales. En cambio, no toda irregularidad cometida desde el punto de vista procesal formal en el recaudo de la prueba puede dar lugar a la nulidad. Es menester que la irregularidad sea de carácter sustancial.

3.1.1. Caso concreto

El demandante cuestionó a la DIAN porque, en su parecer, habría cometido ciertas irregularidades en el decreto y práctica de las pruebas que darían lugar a la nulidad de los actos demandados.

Tales irregularidades serían las siguientes:

⁸ Sentencia T-233/07

- La DIAN ordenó el traslado de pruebas recaudadas en otro proceso, sin que mediara un auto de trámite que lo ordenara y se le notificara. Que, además, las pruebas fueron trasladadas en copia simple, y no auténticas, como lo demandaría el artículo 185 del Código de Procedimiento Civil.
- La declaración juramentada que rindió el 30 de noviembre de 2007 se recaudó ilegalmente, pues esa prueba debió ser ordenada mediante auto en el que se indicara las preguntas que pudieran implicar responsabilidad penal, así como la previsión de si podía concurrir a la diligencia con abogado. Esta prueba consistió en un verdadero interrogatorio de parte que se practicó sin las formalidades previstas en la ley.

a. Sobre la prueba trasladada:

El artículo 185 del C.P.C., aplicable a la actuación administrativa cuestionada, disponía lo siguiente:

***Artículo 185. Prueba trasladada.** Las pruebas practicadas válidamente en un proceso podrán trasladarse a otro en copia auténtica y serán apreciables sin más formalidades, siempre que en el proceso primitivo se hubieren practicado a petición de la parte contra quien se aduce o con audiencia de ella.*

En el caso *sub examine*, se evidencia que mediante el auto del 11 de marzo de 2008, la DIAN ordenó el traslado de los documentos que se relacionan a continuación, que reposaban en el expediente DR-2006-2007-3588:

1. Fotocopia del requerimiento ordinario 320632007000617 del 10 de octubre de 2007 a José Baudilio Gualteros, notificación y sus respectivas respuestas y anexos;
2. Fotocopia de los oficios 32-062-182-009232 de Productos Cárnicos Olimpia Ltda., 32-062-182-009238 de Frigorífico Regional de las Sabanas de Sucre S.A., 32-062-182-009241 de Taussing Shaw Jorge Edgar; 32-062-182-009238 de Banco Davivienda S.A., 32-062-182-009236 de Banco Colmena S.A., 32-062-182-009234 de Bancolombia S.A. y 32-062-182-009239 de Conavi Banco Comercial y de Ahorros S.A., junto con su respectiva respuesta y anexos.

3. Resumen de consignaciones.
4. Declaración juramentada tomada al demandante.
5. Autorización de representación del contribuyente y actas de presentación.

Las pruebas referidas [salvo la declaración juramentada de la que se hablará más adelante] como se ve, corresponden a documentos privados remitidos por terceros y entidades financieras con los que el demandante mantuvo relaciones comerciales en el año 2005, y que se decretaron y practicaron en el expediente DT-2006-2007-3588, que abrió la DIAN contra el señor José Baudilio Gualteros, en desarrollo del programa DT-denuncias de terceros⁹.

Dado que se trata de documentos privados, es menester tener en cuenta que conforme con el artículo 268 del C.P.C. tales documentos pueden ser aportados en copia cuando formen parte de otro proceso del que no puedan ser desglosados, siempre que la copia se expida por orden del juez. En el caso de las actuaciones administrativas, basta que la orden la expida quien conduzca esa actuación.

En el anterior entendido, la Sala advierte que la DIAN no cometió irregularidad alguna por trasladar en copia simple las pruebas recaudadas por la misma autoridad en otra actuación administrativa en la que es parte el aquí demandante.

Además, prueba de que no se vulneró el derecho de audiencia de defensa es el "ACTA DE TRASLADO DE PRUEBAS, de fecha 11 de marzo de 2008, en el que la DIAN ordenó el traslado de las pruebas que se encontraban en el expediente DT-2006-2007-3588 al expediente DT-2005-2008-00695. Como esta acta forma parte de las pruebas que fundamentan el requerimiento especial, el derecho de audiencia y de defensa se garantizó a plenitud, pues la demandante pudo controvertir todo el acervo probatorio en la respuesta al requerimiento e incluso en el recurso de reconsideración que interpuso contra la liquidación oficial de revisión.

b. Declaración juramentada

⁹ Folio 217 del cuaderno de antecedentes.

En cuanto a las formalidades que debieron cumplirse al decretar y realizar la declaración juramentada, la Sala reitera que esta prueba forma parte del conjunto de las que fueron objeto de traslado y, como tal, basta que esté probado que se practicó con audiencia del propio demandante, pues fue este el que rindió la declaración.

De tal manera que si la parte actora tenía reparos frente a la forma en que se realizó la diligencia, que consideró violatorias del derecho al debido proceso, debió alegarlas en su momento, en el expediente del que fue trasladada la prueba, y no en esta oportunidad.

Adicionalmente, la Sala advierte que como la declaración juramentada forma parte del expediente del que viene trasladada, no era pertinente desglosar el original. Bastaba que ordenara su traslado en copia.

En consecuencia, no se advierte la comisión de ninguna irregularidad, ni se aprecia que las supuestas irregularidades se hayan alegado en el expediente del que fue trasladada.

No prospera el cargo

3.2. DE LA VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 91 DEL DECRETO REGLAMENTARIO 187 DE 1975

La Sala debe establecer si para calcular la renta por comparación patrimonial es procedente comparar el patrimonio líquido del año gravable modificado por la DIAN con el patrimonio líquido declarado por el contribuyente en el ejercicio inmediatamente anterior.

Al respecto, se considera que no, por las siguientes razones:

El artículo 236 del Estatuto Tributario establece:

“ARTICULO 236. RENTA POR COMPARACIÓN PATRIMONIAL. Cuando la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta, resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, dicha diferencia se considera renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas.”

En concordancia con la norma anterior, los artículos 237 del E.T. y el artículo 91 del Decreto Reglamentario 187 de 1975 establecen lo siguiente:

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

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

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

Si este resultado es inferior a la diferencia entre los patrimonios líquidos declarados en el año gravable y en el ejercicio inmediatamente anterior, previos los ajustes por valorizaciones y desvalorizaciones nominales, incluyendo los reavalúos autorizados en los artículos 51 y 52 del Decreto 2247 de 1974 dicha diferencia se tomará como renta gravable a menos que el contribuyente demuestre las causas justificativas del incremento patrimonial.”

Sobre el sistema de cálculo de la renta por comparación patrimonial, la Sala, en la sentencia del 17 de junio de 2010¹⁰, sostuvo:

“El citado método especial para establecer la renta gravable, consagrado por el artículo 236 del Estatuto Tributario¹¹ como excepción a la depuración ordinaria contenida en el artículo 26 ibídem, posee su fundamento en la premisa lógica de que a ningún declarante le es dable legalmente incrementar el patrimonio poseído al cierre de una determinada vigencia fiscal, durante el período siguiente, en una suma superior a la de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en este último, una vez deducidas las erogaciones - efectivas no teóricas - que haya realizado durante la anualidad de que se trate.

De esta forma se autoriza capitalizar no solo la renta gravable, sino las rentas exentas, los ingresos no constitutivos de renta y las ganancias ocasionales, así como, las valorizaciones nominales del año gravable, y tomar como renta del año la diferencia restante no justificada.

El fundamento jurídico de dicho sistema es evitar la evasión del tributo derivada de la omisión de ingresos percibidos y no declarados por el contribuyente, ya que la única razón posible para que resulte superior el incremento en el patrimonio de un año frente al ingreso declarado, es que éste no se haya incluido en la declaración, no obstante lo cual, dicha situación admite prueba en contrario.”

¹⁰ Sentencia del 17 de junio de 2010, expediente 250002327000200401680-01 (16731), Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹¹ Artículo 236 E.T. **“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 el 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”.

De las normas transcritas claramente se advierte que para calcular la renta por comparación patrimonial se debe comparar el patrimonio líquido del último período gravable con el del patrimonio líquido del período inmediatamente anterior.

El apoderado de la DIAN alega que sí es pertinente comparar el patrimonio líquido del último período gravable modificado oficialmente por la DIAN con el del patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, pues así se deduce del artículo 116 del Decreto 187 de 1976. Esa norma dispone lo siguiente:

***“ARTICULO 116.** 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, siempre que el contribuyente demuestre la existencia del mismo.”*

Según la DIAN, cuando se cuestionen los pasivos, sí se podría calcular la renta por el método de comparación patrimonial y, en tal caso, la comparación se debe hacer entre los patrimonios líquidos determinados por la administración. De ahí que, a su juicio, esta norma prevalece sobre el artículo 91 del mismo Decreto 187 de 1975.

La Sala considera que no tiene razón la DIAN, pues el artículo 91 regula la forma en que se debe calcular la renta por el sistema de comparación patrimonial cuando el contribuyente, a propósito, **incrementa** el activo sin justificación alguna. En cambio, el artículo 116 regula la situación del contribuyente que declara los activos que efectivamente posee, pero incluye pasivos que, pese a que existen materialmente, no cumplen los requisitos para declararlos como tales, es decir, son improcedentes jurídicamente. En este caso, la norma dispone que no se debe calcular la renta por el sistema de comparación patrimonial.

En caso de que los pasivos sean material y jurídicamente inexistentes, su rechazo incide en la liquidación del patrimonio líquido, pero no por ello se debe calcular la renta por comparación patrimonial a partir de esa liquidación oficial, por cuanto eso implica gravar como ingreso el patrimonio. No debe perderse de vista que, en palabras de la Sala: *“El fundamento jurídico de dicho sistema [el de comparación patrimonial] es evitar la evasión del tributo **derivada de la omisión de ingresos percibidos y no declarados** por el contribuyente, (...)*”

3.2.1. Caso concreto

El demandante alegó que la determinación del impuesto sobre la renta del año 2005, que hizo la DIAN en los actos acusados, no se ajustó a lo previsto en el artículo 91 del Decreto 187 de 1975, puesto que la Administración comparó el patrimonio líquido declarado en el año anterior con el patrimonio líquido modificado oficialmente.

La DIAN concluyó que el demandante **omitió** declarar bienes de su propiedad, y **disminuyó** inventarios respecto de la declaración de renta del año 2004. Esto originó las siguientes modificaciones de la declaración privada del impuesto de renta del año 2005:

- **REGLÓN 35. EFECTIVO, BANCOS CUENTAS DE AHORROS OTRAS**

La DIAN **adicionó** este renglón en \$304.947.000, en atención a que, según la información reportada por las entidades financieras, ese era el saldo en las cuentas del demandante a 31 de diciembre de 2005.

- **REGLÓN 39. ACTIVOS FIJOS**

La DIAN modificó este renglón y lo **adicionó** en \$216.300.000, en atención a que, a 31 de diciembre de 2005, poseía los siguientes activos fijos:

Bienes inmuebles	\$647.889.000
Maquinaria y equipo	\$61.700.000
Vehículos	\$146.800.000
Valor total activos fijos	\$856.389.000

- **REGLÓN 41 TOTAL PATRIMONIO BRUTO**

La DIAN modificó el renglón y lo liquidó en \$2.185.569.000, que corresponde a la suma de:

EFECTIVO, BANCOS, CUENTAS DE AHORRO Y OTRAS	\$316.340.000
---	---------------

CUENTAS POR COBRAR	\$690.000.000
ACCIONES Y APORTES	\$127.500.000
INVENTARIOS	\$195.340.000
ACTIVOS FIJOS	\$856.389.000
OTROS ACTIVOS	\$0
TOTAL	\$2.185.569.000

Teniendo en cuenta las anteriores modificaciones, la DIAN fijó el total de patrimonio líquido (renglón 43) en \$2.095.569.000, luego de restar las deudas por valor de \$90.000.000.

Posteriormente, la DIAN calculó la renta por el sistema de comparación patrimonial, pues comparó el patrimonio líquido declarado en el año 2004 (\$1.211.090.000) y el patrimonio líquido modificado oficialmente por la propia DIAN para el año 2005 (\$2.095.569.000). Esta comparación reportó una diferencia de \$884.479.000. Y al establecer que la diferencia era superior a la suma de la renta gravable declarada (\$59.834.000), Rentas exentas (\$0) y ganancias ocasionales (\$0) declaradas, tomó la diferencia de \$884.479.000 como mayor valor de la renta líquida. La liquidación es la siguiente:

PATRIMONIOS	VALOR EN PESOS
Patrimonio líquido 2005 (propuesto)	\$2.095.569.000
(-) Patrimonio Líquido año gravable 2004	1.211.090.000
(=) DIFERENCIA PATRIMONIAL DETERMINADA (inicialmente)	\$884.479.000
DIFERENCIA PATRIMONIAL INICIAL	\$884.479.000
(-) Valorizaciones (dfcia (activos fijos + acciones))	0
(-) Ajustes Patrimonio Líquido	0
(-) Ajustes Acciones y Aportes	0
TOTAL VALORIZACIONES	0
(+) Desvalorizaciones	0
DIFERENCIA PATRIMONIAL DETERMINADA	\$884.479.000

Este proceder de la Administración viola los artículos 236 del E.T. y 91 del Decreto 187 de 1975, razón suficiente para revocar la sentencia apelada. Se declarará la nulidad de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, se declarará la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta presentada por el demandante, por el año gravable 2005.

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

F A L L A:

PRIMERO. REVÓCASE la sentencia del 25 de agosto de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. En su lugar:

1. ANÚLANSE la Liquidación Oficial de Revisión 322412009000016 del 4 de febrero de 2009 y su confirmatoria, Resolución 900016 del 12 de febrero de 2010, por medio de las cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2005 del José Baudilio Gualteros Circa.

2. A título de restablecimiento del derecho, declárase la firmeza de la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año 2005, presentada por José Baudilio Gualteros Circa, el 12 de mayo de 2006.

SEGUNDO. RECONÓCESE personería a la abogada Carmen Adela Cruz Molina para actuar en representación de la UAE DIAN, en los términos del poder que le fue otorgado.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

CARMEN TERESA ORTÍZ DE RODRÍGUEZ
Salvo voto