



**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., cuatro (4) de abril de dos mil veinticuatro (2024)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	54001-23-33-000-2015-00266-01 (27783)
<b>Demandante</b>	SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL NEGOCINTER LTDA.
<b>Demandado</b>	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
<b>Temas</b>	Impuesto sobre la renta. Año 2010. Renta por comparación patrimonial.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 4 de mayo de 2023, dictada por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que resolvió<sup>1</sup>:

«**PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD** de la Liquidación Oficial de Revisión No. 072412014000012 del 17 de febrero de 2014, correspondiente al impuesto de renta año gravable 2010 del contribuyente SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL NEGOCINTER LTDA, y de la Resolución No. 900.096 del 16 de febrero de 2015, a través de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la anterior, de conformidad con lo anteriormente expuesto.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho DECLÁRESE en firme la declaración privada del contribuyente SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL NEGOCINTER LTDA del impuesto sobre la renta del año 2010 con autoadhesivo No. No. (sic) 91000108305663 del 7 de abril de 2011.

**TERCERO: ABSTENERSE** de condenar en costas, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia». (Énfasis del texto original).

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Previo requerimiento especial<sup>2</sup> y su respuesta<sup>3</sup>, mediante la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 072412014000012 del 17 de febrero de 2014<sup>4</sup>, la DIAN modificó la declaración de renta de la sociedad actora, correspondiente al año gravable 2010, en el sentido de (i) desconocer pasivos, (ii) incrementar la renta líquida gravable por el sistema de comparación patrimonial, lo cual provocó (iii) el aumento del impuesto a cargo y (iv) la imposición de la sanción por inexactitud, calculada a la tarifa del 160%.

La sociedad demandante presentó recurso de reconsideración, el cual fue decidido mediante la Resolución Nro. 900.096 del 16 de febrero de 2015<sup>5</sup>, en el sentido de confirmar el acto liquidatorio.

<sup>1</sup> Fl. 582.

<sup>2</sup> Nro. 072382013000015 del 28 de mayo de 2013. Fls. 272 a 298 del cuaderno de antecedentes administrativos.

<sup>3</sup> Fls. 357 a 359 del cuaderno de antecedentes administrativos.

<sup>4</sup> Fls. 384 a 406 del cuaderno de antecedentes administrativos.

<sup>5</sup> Fls. 468 a 481 vlto. del cuaderno de antecedentes administrativos.



## ANTECEDENTES DEL PROCESO

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones:

**«PRIMERA.-** Que es NULA la Resolución No. 900096 del 16 de febrero del año 2015, proferida por la **SUBDIRECTORA DE GESTIÓN DE RECURSOS JURÍDICOS, DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA DE LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.**

**SEGUNDA:** Que es NULA la Liquidación No. 072412014000012 de 17 de febrero de 2014, proferida por la **DIVISIÓN DE GESTIÓN DE LIQUIDACIÓN DE LA DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE CÚCUTA.**

**TERCERA:** Que como consecuencia de lo anterior, los Honorables Magistrados declaren que la sociedad demandante solo está obligada a pagar el impuesto declarado en su liquidación privada para el ejercicio gravable 2010». (Énfasis del texto original).

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política y; 236, 283, 647, 741, 742, 746 y 778 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación de la demanda se resume así:

Señaló que el artículo 236 del Estatuto Tributario, que establece la renta por comparación patrimonial, sólo es procedente si el aumento injustificado del patrimonio se encuentra suficientemente probado. Que, para el caso de la actora, se tiene que ésta registró un pasivo, por concepto de una deuda que tenía con 22 proveedores, los cuales fueron requeridos en la investigación tributaria y, como resultado, la DIAN indicó que uno respondió que no había tenido operaciones con la demandante en el año 2010, que doce requerimientos habían sido devueltos por correo y, que los otros proveedores restantes no contestaron. A partir de esto, afirmó que la demandada consideró que los pasivos eran inexistentes y, en consecuencia, procedió a «incrementar el patrimonio líquido para compararlo con el del año anterior, establecer una diferencia entre los patrimonios líquidos entre el 2010 y el 2009 y tomar esa diferencia como renta gravable. Al aplicar el artículo 236 del E.T para determinar la renta gravable violó la norma por indebida aplicación».

Adujo que, «al desconocer la veracidad de los datos consignados en su declaración de renta sin la plena prueba de su inexistencia», la Administración vulneró el artículo 746 del Estatuto Tributario. Agregó que la DIAN fijó el impuesto y aplicó la sanción por inexactitud sin haber demostrado los hechos que constituyen plena prueba, con lo cual desconoció el artículo 742 *ibidem*.

Recalcó que la actora exhibió los documentos soporte de los pasivos cuestionados, esto es, «las respectivas facturas donde aparezcan los saldos insolutos», tal y como lo prevé el parágrafo del artículo 283 del Estatuto Tributario, sin embargo, la Administración no les dio el valor probatorio que ordena la Ley y exigió el cumplimiento de requisitos adicionales como la ratificación por escrito de los acreedores.

Puso de presente que, el contribuyente en el recurso de reconsideración solicitó la práctica de una inspección tributaria con testigos actuarios. Sin embargo, la DIAN la negó, con lo cual dijo que se vulneró el artículo 29 de la Constitución Política.



Aseveró que la demandada aplicó la sanción por inexactitud sin que se hubiese probado la inexistencia de los pasivos, lo cual era un hecho fundamental para concluir que la declaración fue inexacta, de manera que afirmó que la DIAN vulneró el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Finalmente, solicitó que se ordenara una inspección tributaria con testigos actuarios, de conformidad con el artículo 778 del Estatuto Tributario<sup>6</sup>.

### Oposición de la demanda

La demandada solicitó que se negaran las pretensiones de la demanda, para lo cual expuso los siguientes argumentos.

En lo que tiene que ver con **la vulneración del debido proceso**, sostuvo que, las pruebas obrantes en el expediente fueron recaudadas conforme a la normativa vigente, en desarrollo de las amplias facultades de fiscalización de la DIAN.

Respecto a la **violación de los artículos 742 y 746 del Estatuto Tributario**, señaló que la declaración privada de la demandante estuvo amparada por la presunción de veracidad hasta que la DIAN solicitó la comprobación especial de los hechos allí registrados, momento a partir del cual la carga de la prueba se trasladó a la demandante. A partir de esto, afirmó que la diferencia patrimonial se fundamenta en hechos probados y no en supuestos, como pretende hacerlo creer la demandante.

En ese sentido, explicó que, conforme a la investigación que se adelantó, se rechazaron parcialmente los pasivos declarados, en la medida en que, de las verificaciones y cruces realizados con la información exógena y los terceros proveedores, no se comprobó la totalidad del monto registrado. Destacó que esto fue así por *«la negligencia de algunos proveedores para entregar información referida a registros contables y sus correspondientes documentos soportes, a la manifestación de algunos proveedores de no haber realizado ninguna transacción comercial con el contribuyente, a que varios proveedores no se pudieron ubicar y que además no presentaron declaraciones tributarias o exógena, o si reportaron la información que allí se registra en el rubro cuentas por cobrar es menor al pasivo que reportó el contribuyente»*. Todo lo cual cuestiona la realidad de dichas operaciones.

Sobre lo dicho por la actora en relación con que **había allegado los documentos soporte, pero que la DIAN no los valoró**, aseveró que como la demandante estaba obligada a llevar contabilidad, los pasivos debían estar respaldados en documentos idóneos en los que se precisara la obligación (origen y la naturaleza del crédito) y que se hubiesen registrado en la contabilidad. Agregó que, no es cierto que la Administración haya adicionado un nuevo requisito para desconocer los pasivos, puesto que cuando se cuestiona su existencia, sobre el contribuyente recae la obligación de probar la realidad de tales operaciones.

Precisó que no es suficiente demostrar la existencia de los pasivos con los registros en los estados financieros o con la relación de los proveedores con que se registran cuentas por pagar, puesto que estos documentos fueron desvirtuados con un conjunto de hechos probados, que constituyen serios indicios, como son las anotadas inconsistencias verificadas en algunos proveedores.

<sup>6</sup> En la Audiencia Inicial del 25 de abril de 2017, el Tribunal decretó en lugar de esta prueba, un dictamen pericial rendido por un contador público. (fls 153 y 153 vto). No obstante, mediante auto del 2 de septiembre de 2020, el a quo advirtió que la prueba "no pudo ser recaudada por omisión de la parte demandante", por lo que corrió traslado para alegar de conclusión. Samai 2. ED\_AUTOTRASL\_028AUTOORDENACOR(.pdf) NroActua 2.



A continuación, resaltó que se comprobó que existe una diferencia entre lo señalado «en la respuesta» y lo reportado en la información exógena, puesto que en esta última no se relacionan los pasivos que tenía la empresa demandante con algunos de sus socios.

Que, a partir de los requerimientos de información, del análisis del reporte de medios magnéticos y las declaraciones de los proveedores y el contribuyente, así como de la falta de entrega de registros contables y de documentos soporte, se concluye la inexistencia de los pasivos.

En cuanto a lo argumentado por la actora **respecto a la inspección con intervención de testigos actuarios**, señaló que la decisión de negar esta prueba fue acertada, en la medida en que no comprueba las circunstancias de tiempo, modo y lugar del valor de pasivo a 31 de diciembre de 2010.

En cuanto a la **sanción por inexactitud**, destacó que esta se impuso porque la contribuyente utilizó su declaración privada para registrar pasivos que no existían, es decir, que registró datos equivocados, que derivaron en un menor valor a pagar. Agregó que está demostrado que la demandante desconoció el derecho aplicable, por lo que no hay lugar a la causal de exoneración de la sanción.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, sin condenar en costas, con fundamento en los siguientes argumentos.

Inició por referirse a las actuaciones efectuadas en el proceso de determinación oficial, y señaló que la DIAN desestimó la veracidad de las operaciones realizadas entre la actora y algunos de sus proveedores (Néstor Iván Tamayo, Alejandra Molina Porras, Pedro Narváez, Comercializadora Agromundo Ltda., INTERWEST EU, Pedro Elías Torrado Celis, Odilio Rojas Sanabria, Javier Peña Orozco, Importadora de Colombia EU, Comercializadora VERSUIT Ltda., Gilberto Jurado Restrepo, FRIGOSINU, Daniel Núñez Guerrero, Mecatrónica Aplicada EU, Perla Milena Montagut Anaya, Cooperativa Comercial Agropec, OPL GIMEX EU, Comercializadora Porvenir, Álvaro Moreno, Javier Mantilla Torres y Rafael Antonio Rodríguez Medina). A estos efectos, expuso en un cuadro las inconsistencias verificadas respecto de cada proveedor, entre las que se encuentran, que: *i*) unos manifestaron no haber llevado a cabo actividades con el contribuyente, *ii*) otros no presentaron información exógena ni declaración de renta en el año 2010, *iii*) y la mayoría, no dieron respuesta, o se devolvieron los requerimientos ordinarios de información, porque no fue localizada su dirección.

Considerando lo anterior, adujo que no era de recibo el argumento de la actora relacionado con que la DIAN rechazó los pasivos sin contar con la plena prueba de su inexistencia, puesto que, al revisar los actos acusados, se advertía que dicha entidad se fundamenta en el análisis en conjunto de las pruebas existentes en el proceso, las cuales fueron recaudadas legalmente y se practicaron en ejercicio de sus facultades de fiscalización.

Desestimó el cargo por violación del artículo 283 del Estatuto Tributario, en el que la contribuyente discute que la DIAN no valoró los documentos soporte de los pasivos y exigió requisitos adicionales como la ratificación escrita de los proveedores. Lo anterior, por cuanto consideró que la autoridad fiscal puede desvirtuar las pruebas aportadas, a través de medios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley.



Precisó que las pruebas a las que se ha hecho referencia, le restan credibilidad a las facturas y demás documentos aportados por la demandante, puesto que demuestran *«la simulación de los pasivos adeudados (sic) los proveedores anteriormente relacionados, sin que sea dable señalar como la asegura la parte demandante que se trata de nuevas causales de rechazo inventadas por la Administración Tributaria o requisitos adicionales, pues los hallazgos encontrados cuestionan la existencia de los pasivos»*.

En cuanto a la vulneración del debido proceso y del artículo 778 del Estatuto Tributario porque no se decretó la inspección con intervención de testigos actuarios, dijo que los motivos que tuvo la DIAN para negarla (improcedencia porque no cambiaría el sentido de la decisión) resultaban razonables, en la medida que no desvirtuaba los hallazgos de la Administración (i. e. imposibilidad de ubicar a proveedores, no presentación de información exógena y declaraciones de renta, o que los proveedores no reconocieran los pasivos declarados por la contribuyente).

En lo que tiene que ver con la vulneración del artículo 236 del Estatuto Tributario, puso de presente que, según la jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>7</sup>, la renta por comparación patrimonial *«se determina comparando el patrimonio declarado en el periodo inmediatamente anterior con el del periodo fiscalizado, lo cual excluye calcular la renta a partir de las liquidaciones oficiales que modifican el patrimonio, pues esto implica gravar como ingreso el patrimonio»*.

Observó que, en este caso, la Administración determinó el impuesto a la renta a cargo de la contribuyente mediante la aplicación del sistema de renta por comparación patrimonial, para lo cual estableció la diferencia entre el patrimonio líquido determinado oficialmente para el año 2010 y el declarado por la actora en el año 2009.

Advirtió que el aumento del patrimonio líquido del año 2010 obedeció a que la DIAN rechazó pasivos por inexistentes. Lo que desconoce lo previsto en los artículos 236 del Estatuto Tributario y 91 del Decreto 187 de 1975, que establecen que el *«sistema de comparación patrimonial debe tomar como renta gravable el resultado de la diferencia entre el patrimonio líquido declarado en el año gravable y el declarado en el ejercicio inmediatamente anterior»*. Por consiguiente, concluyó que procedía la nulidad de los actos acusados y la consecuencia firmeza de la declaración de renta de la actora del año 2010.

En todo caso, aclaró que, si bien era cierto que, en el concepto de violación de la demanda, *«la sociedad demandante no argumenta de manera textual que, el cálculo de la renta líquida por comparación de patrimonios debió efectuarse de acuerdo con los valores registrados en su liquidación privada y no con aquellos fijados en la liquidación oficial, no es menos cierto que si plantea que la DIAN al aplicar el artículo 236 del E.T., para determinar la renta gravable violó la norma por indebida aplicación, pues concluyó que los pasivos son inexistentes y procedió a incrementar el patrimonio líquido para compararlo con el del año anterior, establecer una diferencia entre los patrimonios líquidos del 2010 y 2009 y tomar esa diferencia como renta gravable»*. Así las cosas, dijo que *«resultaba dable a la Sala hacer el respectivo estudio de la diferencia por el sistema de comparación patrimonial de que trata la citada norma realizado por la DIAN, como en efecto se hizo»*.

Finalmente, se abstuvo de condenar en costas porque no se encontraban causadas y en tanto que las partes no emplearon maniobras temerarias o dilatorias.

### Recurso de apelación

La **demandada** apeló la sentencia de primera instancia con fundamento en lo siguiente.

<sup>7</sup> Entre otras, citó la sentencia del 3 de septiembre de 2020, exp. 21156, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Alegó que no se aplicó indebidamente el artículo 236 del Estatuto Tributario, puesto que, conforme con lo evidenciado en el proceso, el cálculo de la renta líquida gravable por comparación patrimonial se encuentra determinado conforme a la normativa vigente para la época de su determinación, tal como quedó expuesto con suficiencia en los actos acusados.

Citó los artículos 91 del Decreto 187 de 1975, 18 del Decreto 353 de 1984, 236 y 237 del Estatuto Tributario, para indicar que el legislador había establecido un sistema especial para determinar el impuesto a la renta, el cual encarna una presunción de derecho respecto a un cálculo específico, *«donde si la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta, resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, dicha diferencia se considera renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas; es decir, cuando se incrementa el patrimonio sin que tenga justificación en la obtención de una mayor renta líquida o en una valorización nominal, se deberá grabar (sic) la renta del contribuyente a través del sistema especial de la comparación patrimonial»*, (Subrayado del texto original).

Aseveró que, en este caso, la DIAN desconoció pasivos, lo cual derivó en la modificación de la declaración de renta de la actora, pero no bajo los parámetros de la liquidación de renta ordinaria, sino por el contrario, mediante el procedimiento especial de comparación patrimonial. Destacó que el artículo 236 del Estatuto Tributario establece la exigencia de una comprobación especial en el caso de la existencia de diferencia patrimonial.

Reiteró que la Administración rechazó pasivos por prevalencia de la realidad económica frente a la formal, lo cual fue reconocido por el Tribunal.

Destacó que, mediante la liquidación oficial de revisión, se estableció una diferencia patrimonial no justificada por la actora, *«determinada entre la declaración de Renta del año gravable 2009, (...) y la declaración de Renta 2010 objeto de investigación, y por ende una Renta por comparación patrimonial de \$8.386.352.000, por tanto, el Valor de Renglón Renta Líquida Gravable asciende a \$8.389.794.000, como ha sido explicado in extenso»*.

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

Añadió que el *a quo* desconoció que *«deben establecerse los parámetros comparables a fin de determinar si procede la depuración del impuesto a través del sistema especial de comparación patrimonial, pues al tratarse de una ficción legal a través de la cual se considera que sí existió un incremento del patrimonio líquido, esto es, las rentas capitalizadas que se reflejan en este concepto, superan las declaradas por el contribuyente, se presume que existió una omisión de ingresos, por lo cual la diferencia patrimonial entre los dos periodos comparables se convierte en renta gravable, y en el fondo lo que se grava no es el patrimonio, sino esos activos que no se vieron reflejados en el denuncia rentístico»*.

Agregó que si, en gracia de discusión, el recurso de apelación tenía prosperidad y si el despacho procedía a estudiar las demás pretensiones de la demanda, se reafirmaba en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda, puesto que la DIAN desplegó una actividad probatoria que conllevó a afirmar que no son ciertos los pasivos declarados por la demandante.



## Oposición al recurso de apelación

La sociedad **demandante** no se pronunció sobre el recurso de apelación interpuesto por su contraparte.

## Ministerio Público

El procurador quinto delegado ante esta Corporación rindió concepto en el sentido de confirmar la sentencia impugnada<sup>8</sup>. A estos efectos, precisó que *«lo que determinó la DIAN no es posible, en la medida que, la comparación patrimonial procede comparando los patrimonios con el pasivo inicialmente señalado por el contribuyente y no por el operador tributario, porque de lo contrario, se estaría gravando como un ingreso el patrimonio»*.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sección Cuarta del Consejo de Estado resolver el recurso de apelación formulado por la parte demandada contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 072412014000012 del 17 de febrero de 2014<sup>9</sup> y de la Resolución Nro. 900.096 del 16 de febrero de 2015<sup>10</sup>, mediante las cuales se modificó la declaración de renta de la sociedad demandante, correspondiente al año gravable 2010.

Atendiendo estrictamente a los términos del recurso de apelación, el problema jurídico a resolver en esta instancia consiste en determinar si la DIAN aplicó en debida forma el artículo 236 del Estatuto Tributario que regula el sistema de renta por comparación patrimonial. A estos efectos, deberá decidirse si, para aplicar tal sistema, se debe comparar el patrimonio líquido fijado por la Administración en los actos de determinación oficial con el patrimonio líquido declarado por el contribuyente en el año inmediatamente anterior o si, por el contrario, la comparación debe efectuarse entre los patrimonios declarados por el contribuyente en el año objeto de fiscalización y el que antecede.

Antes de entrar a resolver el problema jurídico planteado, la Sala pone de presente que no se pronunciará sobre los argumentos expuestos en el recurso de apelación en relación con la procedencia del rechazo de los pasivos, efectuado en los actos administrativos demandados. Lo anterior, porque como el Tribunal decidió mantener el rechazo de los pasivos y la actora no presentó recurso de apelación, tal decisión se entiende en firme, de conformidad con los artículos 320 y 328 del Código General del Proceso y del principio de congruencia de las sentencias.

### 1. Renta por comparación patrimonial

La DIAN liquidó el impuesto de renta del periodo gravable 2010, mediante el sistema de comparación patrimonial, a partir de la diferencia resultante entre el patrimonio líquido determinado para dicha vigencia fiscal, y el declarado en el año anterior.

En la sentencia de primera instancia, el Tribunal puso de presente que era viable el estudio de la procedencia de la renta por comparación patrimonial realizado en los actos demandados antes señalado, en la medida que si bien no fue planteada su discusión de forma textual en la demanda, la misma se desprende cuando se invoca

<sup>8</sup> Índice 11 de Samai.

<sup>9</sup> Fls. 384 a 406 del cuaderno de antecedentes administrativos.

<sup>10</sup> Fls. 468 a 481 vlto. del cuaderno de antecedentes administrativos.



el artículo 236 del Estatuto Tributario como violado por indebida aplicación. Al realizar el estudio de la renta por comparación patrimonial, el *a quo* advirtió que la DIAN desconoció el artículo 236 *ibidem*, el cual establece que la renta por comparación patrimonial se determina con los patrimonios líquidos declarados en el año fiscalizado y el inmediatamente anterior, y no era procedente la comparación con base en el patrimonio determinado oficialmente y que por lo tanto, debía declararse la nulidad de los actos demandados.

En el recurso de apelación, se advierte que la demandada no hizo reparo alguno frente a la decisión del Tribunal de analizar el cálculo de la renta por comparación patrimonial ni de la interpretación del concepto de la violación de la demanda. Por el contrario, la DIAN se pronunció de fondo sobre la procedencia de la determinación de dicho sistema en los actos acusados. De ahí que la Sala no se pronunciará sobre ese aspecto de la sentencia de primera instancia, en tanto la competencia del superior se restringe a los reparos formulados en el recurso de apelación, los cuales se proceden a analizar a continuación.

La apelante única resaltó que en los actos demandados aplicó en debida forma el artículo 236 del Estatuto Tributario, en la medida en que se estableció una diferencia patrimonial no justificada por la actora, «*determinada entre la declaración de Renta del año gravable 2009, (...) y la declaración de Renta 2010 objeto de investigación, y por ende una Renta por comparación patrimonial de \$8.386.352.000, por tanto, el Valor de Renglón Renta Líquida Gravable asciende a \$8.389.794.000*». Al respecto, se tiene que en la liquidación oficial acusada<sup>11</sup> la DIAN expuso lo siguiente:

*«En cuanto al Renglón “RENTAS GRAVABLES”, es de anotar que como consta en el Requerimiento Especial, una vez analizado el proceso de determinación de la Renta, es procedente la utilización del Sistema de Comparación patrimonial establecido en los artículos 236, 237 y siguientes del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta la adecuada determinación del patrimonio líquido del año 2010 en \$8.491.384.000, el cual al ajustarse y compararse con el del año anterior 2009, arroja una diferencia de \$8.386.652.000, a justificar, la cual constituye Renta gravable. (...)*

*Al determinarse que el pasivo declarado por valor de \$8.766.035.000 no es el realmente adeudado, y al desconocerse el pasivo no procedente en cuantía de \$8.432.598.331, dada la inexistencia del mismo, se procede a replantear el nuevo valor del Patrimonio Líquido para el año gravable, así:*

Efectivo, bancos, otras inversiones	172.196.000
Cuentas por cobrar	8.629.940.000
Activos	22.684.000
Total Patrimonio bruto	8.824.820.000
Pasivo	333.436.000
<b>Total Patrimonio Líquido</b>	<b>8.491.384.000</b>

*Por lo que se determina que el patrimonio líquido del año 2010 es de \$8.491.384.000, configurándose en consecuencia una diferencia por renta por comparación patrimonial, la cual constituye renta líquida gravable conforme a los artículos 236, 237 y 238, 770 y 771 del Estatuto Tributario:*

COMPARACIÓN PATRIMONIAL		JUSTIFICACIÓN	
		RENTAS EXENTAS	0
Patrimonio líquido año 2009	\$104.732.000	RENDA LÍQUIDA	0
Patrimonio líquido año 2010 <b>determinado</b>	8.491.384.000	GANANCIA OCASIONAL	0
			0
Diferencia	\$8.386.652.000	API PATRIMONIO	0
		(-) IMPUESTOS PAGADOS	0
		<b>TOTAL Diferencia por Justif.</b>	<b>8.386.652.000</b>

<sup>11</sup> Fls. 427 y 428 de los antecedentes administrativos.



Según el Art. 236 del ET la renta gravable del contribuyente será:

RENTA LÍQUIDA GRAVABLE (RENTA PRESUNTIVA)	0
MAS DIFERENCIA PATRIMONIAL GRAVABLE	8.386.652.000
<b>TOTAL RENTA LIQUIDA GRAVABLE</b>	<b>8.386.652.000</b>

(...)

*En el anterior orden de ideas, este despacho mediante la presente Liquidación oficial de revisión establece una diferencia patrimonial no justificada por la SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL NEGOCIENTER (sic) LTDA, determinada entre la declaración de Renta del año gravable 2009, (...) y la declaración de Renta 2010 objeto de investigación, y por ende una Renta por comparación patrimonial de (sic) \$8.386.352.000, por tanto, el Valor del Renglón Renta Líquida Gravable asciende a \$8.389.794.000». (Subrayado de la Sala).*

Con fundamento en lo anterior, es claro que la Administración, a partir de la modificación del patrimonio líquido de la actora, generada por el desconocimiento de pasivos, calculó la renta líquida gravable del año 2010, comparando el patrimonio líquido determinado oficialmente en los actos demandados, con el declarado por la contribuyente en el año gravable inmediatamente anterior (2009).

Sobre la determinación del impuesto de renta por comparación patrimonial, esta Sala ha manifestado que «el artículo 236 del E.T constituye una excepción a la depuración ordinaria del impuesto sobre la renta, que se basa en que el incremento del patrimonio líquido de un contribuyente al cierre del periodo gravable, en comparación con el patrimonio líquido poseído al cierre del periodo gravable anterior, debe estar soportado por la suma de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el periodo, menos las erogaciones que haya realizado durante el mismo año gravable»<sup>12</sup>.

Para determinar la renta por este sistema de comparación, el artículo 237 del Estatuto Tributario prevé que 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».

Ahora bien, respecto a la forma en que debe efectuarse la comparación patrimonial, esta Sección en la citada jurisprudencia precisó «que la administración no puede efectuar la comparación patrimonial teniendo en cuenta el valor del patrimonio líquido determinado oficialmente en el periodo objeto de análisis, por lo cual "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". Lo anterior, con fundamento en los artículos 236 del E.T y 91 del Decreto 187 de 1975». (Subrayado de la Sala).

Conforme a lo expuesto, en esta oportunidad se reitera que la renta gravable especial por comparación patrimonial debe determinarse con base en la comparación entre el patrimonio líquido del año anterior y el declarado por el contribuyente en el periodo gravable objeto de fiscalización, que no con el modificado oficialmente por la Administración<sup>13</sup>.

En el presente caso, se insiste que, en los actos acusados, la Administración determinó el impuesto a la renta a cargo de la contribuyente mediante la aplicación del sistema de renta por comparación patrimonial, para lo cual estableció la

<sup>12</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 25 de mayo de 2023, Exp. 26083, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, y del 27 de agosto de 2020, Exp. 23699, C.P. Milton Chaves García, que reiteran, entre otras, las sentencias de 14 de abril y del 13 de octubre de 2016, Exps. 19138 y 19748, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 29 de noviembre del 2017, Exp. 20635, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; y del 12 de septiembre de 2019, Exp. 22866, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>13</sup> Al respecto ver, Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 14 de septiembre de 2023. Exp. 26371. C.P. Milton Chaves García.



diferencia entre el patrimonio líquido determinado oficialmente para efectos del impuesto del año 2010 y el patrimonio líquido declarado por la contribuyente en el año gravable 2009.

Lo anterior desconoce lo previsto en el artículo 236 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 91 del Decreto 187 de 1975, que establecen que en el sistema de comparación patrimonial se debe tomar como renta gravable el resultado de la diferencia entre el patrimonio líquido declarado en el año gravable y el declarado en el ejercicio inmediatamente anterior.

Por consiguiente, de acuerdo con el criterio jurisprudencial reiterado de esta Judicatura, resulta improcedente el cálculo de la renta por el sistema de comparación patrimonial efectuado por la Administración.

## 2. Decisión

De conformidad con lo expuesto, la Sala comparte la decisión del Tribunal en el sentido de considerar improcedente la renta por comparación patrimonial determinada en los actos acusados, que dio paso al mayor impuesto a cargo de la contribuyente y a la sanción por inexactitud, la cual, valga la pena resaltar, resulta improcedente por falta de base sobre la cual calcularla, en tanto que, por la inexistencia de la renta líquida por comparación patrimonial, no existe un mayor impuesto a cargo de la actora.

No obstante, la Sala precisa que, comoquiera que en la sentencia de primera instancia quedó acreditado el rechazo de los pasivos y ello no fue objeto de apelación por la demandante, razón por la cual esta decisión quedó en firme, lo procedente en virtud del principio de congruencia es modificar la sentencia apelada para declarar la nulidad parcial de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, realizar una nueva liquidación del impuesto a la renta del año 2010 a cargo de la sociedad demandante, la cual quedará así:

Concepto	Declaración Privada	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
Total patrimonio bruto	8.824.820.000	8.824.820.000	8.824.820.000
Pasivos	8.766.035.000	333.436.000	<b>333.436.000</b>
Total patrimonio líquido	58.785.000	8.491.384.000	<b>8.491.384.000</b>
Total ingresos netos	0	0	0
Total costos	0	0	0
Gastos operacionales de administración	35.672.000	35.672.000	35.672.000
Gastos operacionales de ventas	3.560.000	3.560.000	3.560.000
Deducción inversiones en activos fijos	0	0	0
Otras deducciones	0	0	0
Total deducciones	39.232.000	39.232.000	39.232.000
Renta líquida del ejercicio	0	0	0
O pérdida líquida	39.232.000	39.232.000	39.232.000
Compensaciones	0	0	0
Renta líquida	0	0	0
Renta presuntiva	3.142.000	3.142.000	3.142.000
Total rentas exentas	0	0	0
Rentas gravables	0	8.386.652.000	<b>0</b>
Renta líquida gravable	3.142.000	8.386.652.000	<b>3.142.000</b>
Impuesto de ganancias ocasionales	0	0	0
Impuesto sobre la renta líquida gravable	1.037.000	2.767.595.000	1.037.000
Descuentos tributarios	0	0	0
Impuesto neto de renta	1.037.000	2.767.595.000	<b>1.037.000</b>
Total impuesto a cargo	1.037.000	2.767.595.000	<b>1.037.000</b>
Anticipo por el año gravable 2010	1.625.000	1.625.000	1.625.000



Concepto	Declaración Privada	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
Saldo a favor año 2009 sin solicitud de devolución o compensación	0	0	0
Total retenciones año gravable 2010	0	0	0
Anticipo por el año gravable 2011	778.000	778.000	778.000
Saldo a pagar por impuesto	190.000	2.768.748.000	<b>190.000</b>
Sanciones	0	4.426.493.000	<b>0</b>
Total saldo a pagar	190.000	7.193.241.000	<b>190.000</b>
Total saldo a favor	0	0	<b>0</b>

### 3. Costas

A la luz de los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso, no habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, por no encontrarse probadas en el expediente.

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.

### FALLA

1. **Modificar** la sentencia del 4 de mayo de 2023, dictada por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander. En su lugar, se dispone:

«**PRIMERO: Declarar la nulidad parcial** de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 072412014000012 del 17 de febrero de 2014 y de la Resolución Nro. 900.096 del 16 de febrero de 2015, por medio de las cuales la DIAN modificó la declaración de renta de la Sociedad de Comercialización Internacional Negocinter Ltda., correspondiente al año gravable 2010, únicamente en lo que respecta al monto de la renta líquida gravable, el impuesto a cargo y la sanción por inexactitud.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **téngase** como liquidación del impuesto a la renta del año gravable 2010 de la Sociedad de Comercialización Internacional Negocinter Ltda. la efectuada en la parte motiva de esta providencia».

2. Sin condena en costas.

**Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase** el expediente al tribunal de origen. **Cumplase.**

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

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Salva voto

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

(Firmado electrónicamente)  
**WILSON RAMOS GIRÓN**  
Aclara voto

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>