



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C., trece (13) de octubre de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 250002327000201100261-01
Número interno: 19748
Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: PROCESOS DE PVC S.A.
Demandado: U.A.E. DIAN
Tema: RENTA 2006

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. DIAN contra la sentencia del 25 de mayo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió:

1. ANÚLANSE la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412010000053 de 6 de abril de 2010 y la Resolución No. 900049 de 12 de abril de 2011, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante las cuales modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2006, presentada por PROCESOS DE PVC S.A., NIT. 830.085.633-8.

2. DECLÁRASE en firme la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2006, presentada por PROCESOS DE PVC S.A. NIT. 830.085.633-8.

(...)

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 18 de abril de 2007, Procesos de PVC S.A. presentó la declaración del impuesto sobre renta y complementarios correspondiente al año gravable 2006.
- El 15 de julio de 2009, mediante el Requerimiento Especial 322402009000124, la DIAN propuso modificar la declaración antes referida a efectos de incrementar el impuesto a cargo y determinar la sanción por inexactitud.
- El 6 de abril de 2010, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 322412010000053, la DIAN que modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por la demandante por el año gravable 2006, en los términos propuestos en el requerimiento especial¹.
- El 12 de abril de 2011, mediante la Resolución 900049, la DIAN confirmó la liquidación oficial.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

¹ Folios 22 a 64 c.p.

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la apoderada judicial de Procesos de PVC S.A. propuso ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca las siguientes pretensiones:

1. Declarar la nulidad de la liquidación oficial de revisión No. 322412010000053, proferida el 08 de abril de 2010, por medio de la cual se modifica la Declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2006.

2. Declarar la nulidad de la Resolución 900049 del 12 de abril de 2011, mediante la cual se Resuelve el Recurso de Reconsideración confirmando la liquidación privada antes mencionada.

3. Que se ordene el cumplimiento de la sentencia dentro del término establecido en el artículo 176 del C.C.A.

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 6 y 29 de la Constitución Política.
- Artículos 568, 705, 706 y 714 del Estatuto Tributario.

2.1.2. Concepto de la violación

La demandante desarrolló el concepto de violación en los siguientes términos:

2.1.2.1. Firmeza de la declaración de renta del 2006

La demandante sostiene que presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006 el 18 de abril de 2007. Que, en consecuencia, el

plazo para notificar el requerimiento especial, o la suspensión con la notificación de la inspección tributaria, vencía el 18 de abril de 2009.

Que, no obstante, la demandante se notificó de la inspección tributaria por conducta concluyente el 20 de abril de 2009, cuando recibió el auto aclaratorio 322402009000006 del 16 de abril de 2009. Que, en consecuencia, acudió a la DIAN para consultar el expediente y advirtió que el auto de inspección tributaria se había enviado por correo certificado, como lo establece el artículo 565 del ET.

Explicó que la sociedad estuvo cerrada por vacaciones colectivas hasta el 20 de abril de 2009, por temporada de Semana Santa, razón por la que el correo fue devuelto.

Que pese a lo anterior, la DIAN continuó con el proceso de notificación, de acuerdo con el artículo 568 del ET, que es para las notificaciones devueltas por correo y pretendió efectuar la notificación por el aviso en prensa.

Precisó que conforme con el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006, existen cuatro formas de notificar los autos que ordenen inspecciones: (i) electrónica, (ii) personal, (iii) red oficial de correos y (iv) servicio de mensajería especializada.

Adujo que la DIAN, para notificar el auto de inspección tributaria, optó por contratar a la empresa de mensajería especializada Servientrega S.A., como una de las opciones establecidas por el artículo 565 del E.T.

Que una vez se presentó el inconveniente que impidió la notificación, la DIAN optó por aplicar el artículo 568 del ET, que señala el procedimiento a seguir

cuando las notificaciones por correo son devueltas, e hizo una mezcla de los sistemas de notificación, cuestión improcedente.

Que, por lo anterior, la notificación del auto de inspección tributaria solo se efectuó el 20 de abril, por conducta concluyente. Es decir, por fuera del plazo, que vencía el 18 de abril de 2009, y que, en consecuencia, la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2006 de la demandante quedó en firme.

2.1.2.2. Adición de activos

Indicó que la DIAN, en el requerimiento especial y en la Liquidación Oficial de Revisión, cuestionó el renglón 40 de la declaración, por considerar que se omitieron activos por valor de \$384.356.000. Que las edificaciones en las que estaba representados esos activos se reportaron por \$892.305.794 y no por \$1.275.314.715 como lo estima la administración, situación que riñe con la realidad, pues esa diferencia fue registrada en la cuenta 16 –de intangibles– por valor de \$370.522.000 y que la diferencia correspondía a un ajuste por inflación que fue incluido en el año 2007. Que en el expediente se encuentran los asientos del activo y el comprobante y auxiliar de lo ajustado en 2007.

2.1.2.3. Desconocimiento de pasivos

Adujo que frente al rechazo de sobregiros, demostró con soportes que la cuenta con Codensa era real y correspondía al local arrendado al señor Nicolás Stephanov, de quien obtuvieron en arriendo la bodega en la que funcionaba la empresa en Bogotá.

Sostuvo que Codensa negó tener la cuenta porque no figura como cliente directo. Que, en todo caso, era claro para la DIAN que cuando las empresas operaban desde un local arrendado, los servicios públicos eran un costo para la compañía, así la factura no hubiere llegado a nombre de la sociedad.

Resaltó que ante Codensa respaldó la cuenta con cheques posfechados, y por eso se realizó el registro contable cuestionado. Insistió en que el pasivo es real y su registro también. Que así lo demuestran los cheques de respaldo.

En relación con el rechazo de aceptaciones bancarias, dijo que la DIAN las tomó erradamente, y no advirtió el corte a 31 de diciembre. Dijo que en el expediente se encuentran anexos tres folios en los que está perfectamente contabilizada la forma en que se abonaron los créditos y el saldo de los mismos.

De las cuentas por pagar a proveedores del exterior dijo que en el expediente se anexaron 120 folios que demuestran los ingresos de las mercancías y los abonos de las mismas. Que, además, a 31 de diciembre estaban pendientes \$686.806.860, que la DIAN pretende rechazar por el hecho de no haberse informado del endeudamiento externo en el plazo señalado ante el Banco de la República, situación que no es ordenada por las normas del Estatuto Tributario.

Sostuvo que la DIAN desconoce el régimen cambiario, pues el pasivo es con el exterior y no con profesionales de la bolsa. Que no es con estos últimos que se adquieren las obligaciones, pues a dichos profesionales solo se le compran las divisas para hacer los giros, pero que no son los encargados de llevar la contabilidad ni tampoco se encargan de establecer si quedan deudas

pendientes. Que, en este caso, sólo se omitió el reporte del endeudamiento externo, pero que esa circunstancia no es causal de rechazo del pasivo.

En cuanto al desconocimiento de pasivos varios, adujo que de los \$561.022.192 de pasivos rechazados, la DIAN solo tenía soporte para rechazar \$126.100.000. Que el resto de pasivos no fueron cuestionados y el registro de los mismos cuenta con todos los soportes contables.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los términos que se reseñan a continuación.

2.2.1. Sobre la firmeza de la declaración

En cuanto a que existe diferencia entre la notificación por correo y por mensajería especializada, indicó que el Gobierno Nacional, mediante Decreto 229 de 1995, definió que los servicios postales consisten en el servicio público de recepción, clasificación y entrega de envíos de correspondencia y otros objetos postales, y comprenden la prestación del servicio de correos nacionales e internacionales y el servicio de mensajería especializada.

Afirmó que por servicios de correo, se entiende la prestación de los servicios de giros postales y telegráficos, así como el recibo, clasificación y entrega de envíos de correspondencia y otros objetos postales transportados por las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, debidamente autorizadas por concesión otorgada por el Ministerio de Comunicaciones.

Citó las características especiales que deben cumplir los servicios de mensajería especializada, y dijo que no se advierte diferencia en la prestación del servicio de correo entre Postales Nacionales y Servientrega, ya que la única diferencia es la calidad de la persona que la ejecuta, es decir, si es una entidad estatal o un particular que debe tener autorización del Ministerio de Comunicaciones.

Respecto de la firmeza de la declaración, precisó que de acuerdo con el artículo 714 del ET, en concordancia con el artículo 705 ibídem, las declaraciones tributarias quedan en firme si dentro del plazo establecido en la ley, no se ha proferido requerimiento especial, lo que significa que si en ese lapso la Administración notifica el requerimiento especial, no se podrá invocar su firmeza.

Señaló que la firmeza de las declaraciones implica que la Administración no puede ejercer su facultad de fiscalización respecto de las liquidaciones privadas, por lo tanto, los actos tendientes a modificar los factores declarados deben ser proferidos dentro del término de dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar.

Adujo que en el presente caso, Procesos de PVC S.A. presentó, el 18 de abril de 2007, la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2006, con adhesivo 116103059011, que fue corregida mediante la declaración 9100000444460 de 18 de abril de 2009, día en el que se vencía el término para realizar dicha corrección, de conformidad con el artículo 588 del ET.

Afirmó que teniendo en cuenta que la sanción por corrección tiene una relación directa al hecho mismo de enmendar un error, esta se debe autoliquidar cuando se

den los supuestos legales para tal efecto, incluso en las declaraciones que se presenten con anterioridad al vencimiento del término para declarar.

Que en este caso, la DIAN expidió el Auto de Inspección Tributaria 900001 el 3 de abril de 2009, antes del 18 de abril de 2009; y fue enviado por correo a la dirección informada por el actor en el RUT, de acuerdo con lo previsto en el artículo 555-2 del ET, y devuelto por el correo según consta en la Guía No. 1011336161 de 6 de abril de 2009 por la causal *A/O HAY QUIEN RECIBA*, razón por la que la Administración se vio obligada a notificar por aviso, en el periódico El Tiempo del 15 de abril de 2009, conforme a lo establecido en el artículo 568 ibídem.

Que la notificación del auto de inspección tributaria se efectuó por correo en la fecha de introducción de la correspondencia, es decir, el 6 de abril de 2009, fecha en la que se suspendieron los términos de notificación del requerimiento especial y de la firmeza de la declaración privada presentada por el contribuyente por tres meses más, esto es, hasta el 18 de julio de 2009, de acuerdo con el artículo 708 del ET.

Que, por lo anterior, no le asiste razón a la sociedad al señalar que la Administración efectuó una mezcla de sistemas de notificación, pues la notificación por aviso está establecida en el artículo 568 del ET.

Que, en consecuencia, el auto de inspección tributaria se notificó en debida forma y con antelación al vencimiento de los dos años siguientes a la presentación de la declaración privada.

2.2.2. Sobre las modificaciones al patrimonio

2.2.2.1. Modificaciones al activo

Dijo que la demandante adquirió un inmueble mediante un contrato de leasing que fue registrado y declarado así: i) valor del terreno: \$98.733.030 y ii) valor de las edificaciones: \$892.305.754.

Explicó que en el curso de la investigación adelantada, la DIAN determinó que las construcciones y edificaciones, en realidad, tenían un valor de \$1.275.314.735, razón por la que el monto de la diferencia (\$368.610.000) debía ser incrementada en el renglón 40 de la declaración –Activos fijos–.

Agregó que la demandante también registró en el renglón 41 –Otros activos– \$368.610.000 como un intangible, correspondientes al valor de las construcciones realizadas sobre el inmueble adquirido por leasing al que ya hizo referencia.

Advirtió que por tratarse de un inmueble, las construcciones no podían registrarse como intangibles, razón por la que el renglón 41 de la declaración debía ser modificado para disminuir los \$368.610.000 indebidamente registrados.

2.2.2.2. Del desconocimiento de pasivos por valor de \$1.852.746.000

a) Sobregiros por valor de \$208.889.524

Adujo que una vez realizada la conciliación de la cuenta corriente 044-086791 del Banco de Bogotá, se estableció que el sobregiro se debió a que varios cheques no fueron cobrados al cierre del año 2006, listado que reposa en el folio 3870 de los antecedentes administrativos.

Agregó que se efectuaron cruces de información con Codensa S.A. mediante los oficios 32240417294 de 6 de mayo y 32240417319 de 19 de mayo de 2009, en los que se solicitó certificar las transacciones de carácter comercial, financiero, laboral

y/o de servicios con la sociedad demandante y en respuesta radicada el 26 de mayo de 2009, se certificó que durante el año 2006 no hubo transacciones.

Manifestó que *en desarrollo de la investigación tributaria, tampoco se presentaron los soportes del pasivo con la sociedad INDUSTRIAS DIFANO, por lo tanto, con base en la certificación expedida por CODENSA S.A., se rechazaron los valores relacionados por \$64.214.345, registrados en la cuenta No. 21050501.*

b) Aceptaciones bancarias por valor de \$235.898.970

Dijo que verificada la *cuenta 21052000 –Aceptaciones Bancarias–*, presentaba un saldo de \$1.846.635.972. Que para verificar ese valor, requirió de información al Banco de Bogotá, al Banco Santander y al Banco de Crédito sobre las transacciones realizadas con la demandante en el año 2006.

Que el Banco de Bogotá certificó que, a 31 de diciembre de 2006, la demandante tenía saldos por capital e intereses de cartera correspondientes a tres productos por \$613.001.630; el Banco Santander informó que a 31 de diciembre de 2006, presentaba saldos por créditos por valor de \$447.735.972 y, por último, el Banco de Crédito comunicó que la actora tenía saldos por dos créditos ordinarios a 31 de diciembre de 2006, por \$550.000.000.

Que, de acuerdo con lo anterior, la DIAN encontró soportados *créditos certificados por valor de \$1.610.737.602, mientras que la demandante declaró \$1.846.635.972, razón por la que la diferencia (\$235.898.370) debía ser desconocida como pasivo.*

c) Cuentas por pagar a proveedores en el exterior por valor de \$686.806.860

Afirmó que verificada la *cuenta 221005 –Proveedores del exterior–* esta registraba un saldo de \$686.806.860. Que la demandante informó que este pasivo correspondía a Polímeros San Sebastián S.A, sociedad con la que se fusionó.

Que efectuado el cruce de información con el Banco de la República para certificar el endeudamiento externo presentado a 31 de diciembre de 2005 y 2006 de estas sociedades, las respuestas del Banco de la República daban cuenta de que la demandante informó tres pasivos correspondientes a endeudamiento externo.

Que, de acuerdo con el listado anexo, se determinó que el saldo de los préstamos se estableció con base en las declaraciones de cambio y, para el año 2006, no se encontraron créditos activos a nombre de la actora. Que, además, de acuerdo con lo informado por la demandante, la DIAN pudo determinar que algunos reportes correspondían al año 2005.

Finalmente, precisó que en relación con la sociedad Polímeros San Sebastian, no se encontraron créditos pasivos ni activos.

Adujo que la DIAN llevó a cabo un cruce de información con Profesionales de Bolsa S.A. para verificar las transacciones realizadas de esta con la demandante, de la que verificó que en el año 2006 no realizaron operaciones.

Que de los cruces de información se estableció que la compra de divisas se efectuó de contado, al igual que las declaraciones de cambio y de importación presentadas ante el Banco de la República.

Que una vez desglosadas las cuentas 13300501 y 13300502, correspondientes a anticipos y avances a proveedores, estableció que se entregaron anticipos a los

proveedores del extranjero y que fueron legalizados el 31 de diciembre de 2006, razón por la que, con las pruebas aportadas al proceso de determinación, se rechazó el pasivo contabilizado en la cuenta 221005.

d) Desconocimiento de pasivos varios registrados en la cuenta 23800505 por valor de \$561.022.192

Sostuvo que verificada la cuenta 23800505, se advirtieron pasivos varios por \$561.022.192. Que dicha cuenta contiene el desglose a nivel de tercero del beneficiario de cada uno de estos pasivos.

Que a fin de establecer la realidad de esos registros, citó a los terceros de los que tomó declaraciones juramentadas, en las que indicaron que a 31 de diciembre de 2006, la demandante no tenía deudas. Que, además, en las visitas realizadas a las instalaciones de la actora, se solicitaron los soportes correspondientes a esos pasivos, que no fueron suministrados.

Afirmó que de acuerdo con los argumentos expuestos, y conforme con los artículos 774 y 781 del Estatuto Tributario, el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993, y el Concepto No. 1491 de 1999, se rechazó el valor de \$561.022.192.

e) Acreedores varios por valor de \$304.804.333

Dijo que la demandante, en respuesta al requerimiento ordinario, relacionó en la cuenta 23809500, pasivos por \$585.235.920, con Comerciales Gibraltar S.A., Cementos del Oriente S.A., Capital Dinámico S.A. e Industrias Vaniplas S.A., y comentó que en las verificaciones efectuadas en el domicilio de la actora se solicitaron los soportes correspondientes.

Que en la respuesta dada por la demandante, solo aportó como pruebas la fotocopia del RUT de la empresa Comerciales Gibraltar S.A., y la fotocopia de los pagarés suscritos con la empresa mencionada.

Agregó que mediante cruce de información con Cementos de Oriente S.A., se comprobaron transacciones por \$990.000 y que de esa manera se advirtió una diferencia de \$301.517.788 frente a lo reportado por la sociedad actora.

Que, por último, de las transacciones realizadas con Capital Dinámico S.A. e Industrias Vaniplas S.A, la demandante no aportó prueba y que, por lo tanto, rechazó la suma de \$304.804.333.

2.2.3. Adición de ingresos no operacionales por la suma de \$24.549.000

Sostuvo que la demandante declaró en el renglón 46 (ingresos brutos operacionales) \$16.358.000. Que, verificado el balance de pruebas y la conciliación contable y fiscal, estableció que no fueron tomados en cuenta los ingresos de ejercicios anteriores, por la suma de \$24.549.155, contabilizados en la cuenta 426505, pues debía declarar en este renglón la suma de \$40.907.155.

2.2.4. Desconocimiento de costos

Dijo que la demandante registró en cuenta 51156500 un gasto de \$16.678.820, correspondiente a la amortización de un inmueble adquirido por leasing, erogación que no era procedente en razón a que los inmuebles no son susceptibles de amortizar, de acuerdo con el artículo 141 del ET.

Que también rechazó \$118.912.085, registrados en la cuenta 514510, *en razón a que en* la visita efectuada por la DIAN solicitó los soportes y justificaciones de ese

gasto, de los que pudo determinar que se trata de una expensa que no era deducible.

Que también rechazó \$84.496.183 por concepto de *gastos de representación que no fueron debidamente soportados, en razón a que la demandante se limitó a aportar copia de los extractos de las tarjetas de crédito, pero no aportó las facturas o documentos equivalentes que soporten de los gastos.*

2.2.5. Desconocimiento de deducciones

Dijo que desconoció la deducción por inversión en activos fijos reales productivos por \$304.960.000. Lo anterior en razón a que la deducción correspondía a la adquisición de un bien inmueble mediante leasing respecto del que se había ejercido la opción de compra.

Por último, señaló que procedía la sanción por inexactitud impuesta, en la cuantía de \$1.326.525.000, conforme con el artículo 647 del E.T.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 25 de mayo de 2012, declaró la nulidad de los actos administrativos objeto de control de legalidad, conforme con las siguientes consideraciones:

Luego de un recuento de la normativa que regula el procedimiento para la notificación del auto de inspección tributaria y de los hechos probados en el expediente, sostuvo que los autos de inspección tributaria pueden notificarse de manera personal o por correo electrónico o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.

Aclaró que la interpretación realizada por la sociedad demandante al artículo 45 de la Ley 1111 de 2006 era errada al indicar que la norma estableció cuatro formas de notificar el acto administrativo por medio del que se decretó la inspección tributaria, ya que incluyó como forma de notificación la red oficial de correos y el servicio de mensajería especializada, que no son formas de notificación, sino medios a través de los que se puede realizar la notificación por correo.

Sostuvo que el artículo 565 del ET, no establece de manera restrictiva la empresa de mensajería por medio de la que se debe realizar la notificación por correo, pues claramente incluye la red oficial de correos o el servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.

Dijo que la notificación por correo del auto de inspección tributaria puede realizarse por cualquiera de los medios establecidos en el artículo 565 del ET, razón por la que consideró que Servientrega S.A. podía usarse como mensajería especializada para la respectiva notificación por correo, actuación con la que se dio plena aplicación al ordenamiento tributario.

Advirtió que en los antecedentes administrativos, así como en los documentos aportados con la demanda y con la contestación, no obraba prueba alguna que demostrara la fecha en la que se *introdujo en el correo* para su notificación el auto de inspección tributaria de 3 de abril de 2009, como tampoco de la notificación mediante aviso en el diario El Tiempo, sin las que se hace imposible determinar si la notificación del acto se realizó bajo los parámetros establecidos en los artículos 565 y 568 del Estatuto Tributario.

Adujo que por auto de 28 de octubre de 2011, se ordenó a la demandada enviar los antecedentes administrativos, que sirvieron de base para dictar las resoluciones 3224120100000053 de 6 de abril de 2010 y 900049 de 12 de abril de 2011, que fueron aportados con Oficio 1-32-236-410-225 de 1º de marzo de 2012, en el que se indicó la remisión de ocho carpetas con *cinco mil ochocientos ocho (5808) folios*.

Que, sin embargo, del estudio detenido de los ocho cuadernos que conforman los antecedentes administrativos, y de la demanda y la contestación de la demanda con sus respectivos anexos, no se logró establecer con certeza la fecha en la que se produjo la notificación del referido auto de inspección tributaria.

Precisó que en el año 2009 la Semana Santa transcurrió entre los días 5 al 12 de abril, fecha para la que se podría deducir que se practicó la introducción al correo del auto de inspección tributaria para su notificación, pero que, sin embargo, no existía prueba de la actuación, como tampoco de la publicación del aviso en el diario El Tiempo, razón por la que, ante la duda manifiesta que se presentaba, concluyó que la notificación del auto de inspección tributaria del 3 de abril de 2009 se efectuó por conducta concluyente el 20 de abril de 2009, como lo afirmó el demandante y que, por ende, la notificación se efectuó cuando estaba en firme la declaración.

Dijo que pese a que la Administración sostuvo que la sociedad actora corrigió la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2006, el 18 de abril de 2009, mediante el formulario 9100000444460, en el expediente tampoco aparece copia del mencionado formulario.

Anotó que si bien los actos administrativos gozan de la presunción de legalidad, también es cierto que la Administración debe fundamentar sus actos con pruebas que logren acreditar de manera idónea los hechos económicos que respaldan sus decisiones. Que, en el presente caso, no se logró demostrar la debida notificación del auto de inspección tributaria, como tampoco que el requerimiento especial fue notificado en los términos establecidos en los artículos 705 y 714 del ET, razón por la que operó la firmeza de la liquidación privada.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN sostuvo que notificó por correo el Auto de Inspección Tributaria 900001 de 3 de abril de 2009 y que, con ocasión de la devolución por el correo del auto, efectuó la notificación por aviso, conforme con lo dispuesto en el artículo 568 del E.T.

Dijo que en el Oficio 1-32-236-410-225 del 1º de marzo de 2012, el tribunal pidió a la DIAN que enviara los antecedentes administrativos del proceso, que fueron remitidos en 8 carpetas con 5808 folios. Que en esos antecedentes, de los folios 3745 a 3895, aparece la hoja de ruta de la actuación.

Que no era cierto que no exista constancia de que la DIAN notificó el auto de inspección tributaria, conforme el artículo 568 del ET, pues practicó la notificación mediante aviso el 15 de abril de 2009 en el periódico El Tiempo.

Que en consecuencia, el auto de inspección tributaria, el requerimiento especial, la liquidación de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fueron debidamente notificados, en la oportunidad prevista por el legislador.

Dijo que la demandante corrigió la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2006, el 1º de abril de 2009, mediante el formulario 9100000444460, cuya copia obraba en el folio 3603.

Expuesto lo anterior, concluyó:

1. Que no es cierto que no existe constancia en los antecedentes administrativos de la notificación del acta de inspección tributaria, efectuada

mediante aviso en el periódico El Tiempo el 15 de abril de 2009, pues está en los folios 3745 a 3895 del cuaderno No. 26 de los antecedentes administrativos.

2. Que no es cierto que no existe constancia que acredite la presentación de la declaración de corrección del impuesto sobre la renta por el año gravable 2006, presentada el 1º de abril de 2009, pues ésta se encuentra en el folio 3603 del cuaderno No. 25 de los antecedentes administrativos.

Que, ante la evidencia del error del Tribunal, debe revocarse la decisión de primera instancia y, en su lugar, declarar la legalidad de los actos administrativos demandados.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La DIAN reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

El demandante no alegó de conclusión.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** pidió que se confirmara la decisión de primera instancia.

Dijo que conforme con las pruebas del expediente, se advirtió que la contribuyente presentó la declaración de renta por el año gravable 2006 el 18 de abril de 2007, fecha de vencimiento del plazo para declarar, a partir de la que corrían los dos años para la firmeza de la declaración privada, que se cumplían el 18 de abril de 2009.

Sostuvo que la Administración profirió el auto de inspección tributaria 900001 el 3 de abril de 2009, que envió por Servientrega el 6 del mismo mes y año, correspondencia que fue devuelta con una constancia en la guía de envío que decía: «*cliente de vacaciones*».

Que, el 16 de abril de 2009, la Administración profirió un auto aclaratorio en el sentido de que el auto de inspección se le notificara conforme a los artículos 565 y 568 del E.T. en caso de «*devo*».

Adujo que frente al hecho de la devolución, el deber de la Administración era efectuar la notificación de ese auto mediante aviso en un periódico de circulación nacional o regional, conforme con el artículo 568 del ET, publicación de la que no aparece prueba en el expediente.

Indicó que en el folio 3822 aparece una copia simple de una parte de la página de un periódico, que contiene la publicación del auto de inspección tributaria antes mencionado, en un recuadro junto a otros artículos noticiosos, pero sin ninguna información sobre el nombre y la fecha del mismo.

Dijo que la Administración se remitió a ese documento con la finalidad de demostrar la notificación por aviso del auto que ordenó la inspección tributaria, y refirió que dicha notificación se realizó el 15 de abril de 2009, pero que de esa parte de la página del periódico aportado no se puede establecer la fecha de la notificación con la claridad que se requiere, si se tiene en cuenta que de la misma depende la firmeza de la declaración privada.

Que tampoco se aportó constancia o certificación de la publicación del auto de inspección tributaria antes del vencimiento de los dos años que tenía para notificar el requerimiento especial.

Resaltó que la demandante alegó desde la vía gubernativa la falta de notificación del auto que ordenó la inspección tributaria y que se surtió el 20 de abril de 2009 por conducta concluyente, y que la Administración no desvirtuó esa afirmación con la respectiva publicación oportuna como le correspondía. Que, por el contrario, la Administración se limitó a señalar que había notificado el auto de manera oportuna y que la contribuyente había corregido la declaración privada el 18 de abril de 2009, al vencimiento de los dos años para que la declaración adquiriera firmeza.

Que este último aspecto no alteraba el deber de la Administración de acreditar su labor de fiscalización oportuna frente a la declaración inicial, en este caso, con la notificación del auto que ordenó la inspección, proferido antes de dicha corrección, con la que pretendió evitar la firmeza de esa declaración privada, sin lograrlo, razón por la que carece de fundamento legal la apelación.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la DIAN, la Sala decide sobre la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 322412010000053 del 8 de abril de 2010, que modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios que Procesos de PVC S.A. presentó por el año gravable 2006, y de la Resolución 900049 del 12 de abril de 2011, que la confirmó.

En concreto, la Sala resolverá el siguiente problema jurídico:

3.1. Delimitación de la litis y problema jurídico

La Sala debe decidir si se configuró la causal de nulidad por falta de competencia temporal, por haberse proferido la liquidación oficial cuando, presuntamente, ya estaba en firme la declaración que presentó la demandante.

La Sala anticipa que despachará de manera favorable el recurso de apelación interpuesto por la DIAN, razón por la que debería abordar las demás causales de nulidad propuestas, que no fueron analizadas en la sentencia apelada, y que se orientan a controvertir la adición de activos y el desconocimiento de pasivos.²

Para el efecto, la Sala considera que **lo primero que se debe analizar es si es procedente liquidar el impuesto de renta por el sistema de comparación patrimonial teniendo en cuenta las modificaciones al patrimonio formuladas en la liquidación oficial demandada**. Precisadas las razones por las que se considera que es improcedente liquidar el impuesto por ese sistema en las condiciones aludidas, la Sala advierte desde ya que relevará, por innecesario, de referirse a la procedencia de la adición de activos y al desconocimiento de pasivos.

² La Sala ha precisado que cuando el a quo declara la nulidad por una sola de las causales de nulidad invocadas y se releva de analizar las demás, en la segunda instancia está facultado para resolver esas causales de nulidad, si decide revocar la sentencia del a quo. Esto independientemente de que el recurso haya sido interpuesto por la parte desfavorecida, pues, en garantía del derecho de defensa, quien no tuvo la posibilidad de apelar, por haberse resuelto el caso en su favor, tiene derecho a que se le analicen las demás causales de nulidad propuestas.

Sobre el particular ver: Consejo de Estado. Sala de lo contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 12 de diciembre de 2014. M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Radicado No. 130012331000-2009-00446-01 (19121). Demandante: TUNA ATLANTIC LTDA . Demandado: UAE DIAN

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

a. De la firmeza de las declaraciones tributarias. Reiteración de jurisprudencia³

El artículo 714 del ET establece un término máximo para que la autoridad tributaria pueda ejercer válidamente la facultad de revisar las declaraciones tributarias una vez presentadas.

De acuerdo con el artículo 714 ET, por regla general, las declaraciones tributarias adquieren firmeza si dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o de la fecha en que se presentó extemporáneamente, no se ha notificado requerimiento especial al contribuyente o agente retenedor⁴.

La firmeza de la declaración tributaria impide a la administración tributaria ejercer la facultad de fiscalización para controvertir la obligación tributaria declarada por un contribuyente, después de transcurrido determinado tiempo. En tal sentido, es una garantía a favor del contribuyente en cuanto, una vez transcurrido el término legal, la declaración tributaria no puede ser objeto de modificación o cuestionamiento por parte de la administración tributaria.

³ En el mismo sentido, ver: Sentencia del 1º de agosto de 2013. Expediente No. 18571 UAE DIAN contra el Departamento de Córdoba. M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

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

La Administración de impuestos tiene la facultad para modificar las liquidaciones tributarias privadas, mediante liquidación de revisión, pero con observancia del trámite legal, que dispone que para el efecto debe, previamente, enviar al contribuyente un requerimiento especial en el que le indique todos los puntos que se propone modificar, con las razones en que se sustenta⁵.

El artículo 705 del ET⁶ preceptúa que la Administración deberá notificar el acto previo «*a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar*», en los eventos en que la declaración tributaria, que pretende modificar, haya sido presentada en las fechas fijadas para cumplir dicha obligación.

El mismo ordenamiento, en el artículo 706⁷, establece que dicho término se suspenderá “*cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decrete*”.

Al respecto, esta Corporación ha señalado⁸ que ante la claridad del texto de la disposición no cabe interpretación distinta a la de que el término de notificación del requerimiento especial se suspende «*a partir de la fecha de la notificación*

⁵ Artículos 702 y 703 del Estatuto Tributario.

⁶ “ARTICULO 705. TERMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO. El requerimiento de que trata el artículo 703⁶, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.”

⁷ “ARTICULO 706. SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO. El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá: Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decrete.

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

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

⁸ Sentencia del 26 de marzo de 2009, Exp. 16727, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

del auto que la decreta» por un lapso fijo de 3 meses, no prorrogable pero tampoco sujeto a disminución.

Por otra parte, la inspección tributaria está definida en el artículo 779 del ET⁹ como el medio de prueba que permite a la Administración verificar la exactitud de las declaraciones y el cumplimiento de las obligaciones formales.

La norma también dispone que la inspección tributaria debe decretarse mediante auto en el que se indiquen los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para adelantarla y que la providencia que la ordena debe notificarse al interesado por correo o personalmente.

De las normas citadas se infiere:

- Que, en general, toda declaración tributaria, que se presente oportunamente, adquiere firmeza dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, o de la fecha de su presentación, si se presentó extemporáneamente.

⁹ "ARTICULO 779. INSPECCIÓN TRIBUTARIA. La Administración podrá ordenar la práctica de inspección tributaria, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravables declarados o no, y para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales.

Se entiende por inspección tributaria, un medio de prueba en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso adelantado por la Administración Tributaria, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, en la cual pueden decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias.

La inspección tributaria se decretará mediante auto que se notificará por correo o personalmente, debiéndose en él indicar los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla.

La inspección tributaria se iniciará una vez notificado el auto que la ordene. De ella se levantará un acta que contenga todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha de cierre de investigación debiendo ser suscrita por los funcionarios que la adelantaron.

Cuando de la práctica de la inspección tributaria se derive una actuación administrativa, el acta respectiva constituirá parte de la misma."

- Que, ese plazo, puede suspenderse, por tres meses, cuando se practique inspección tributaria, y, por un mes, cuando se notifique emplazamiento para corregir.

b. De la notificación del auto de inspección tributaria

El inciso primero del artículo 565 del ET¹⁰, modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006, dispone que los autos que ordenen inspecciones se deben notificar de manera electrónica, personalmente, o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.

En concordancia con esta disposición, el inciso tercero del artículo 779 ET, modificado por el artículo 137 de la Ley 223 de 1995, dispone que *“La inspección tributaria se decretará mediante auto **que se notificará por correo o personalmente**, debiéndose en él indicar los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla.”*

De conformidad con el artículo 566 ET, modificado por la Ley 788 de 2002, vigente para el año en que se surtió la actuación administrativa, la notificación por correo se practicaba mediante entrega de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente a la

¹⁰ **ARTÍCULO 565.** Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente. (...)

Administración. Para el efecto, la notificación se podía hacer a través de cualquier servicio de correo, incluyendo el correo electrónico.

Para el año 2009, fecha en que se surtió la actuación administrativa, el artículo 563 del ET disponía que la notificación debía efectuarse a la dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o mediante formato oficial de cambio de dirección. También disponía que la antigua dirección continuaba siendo válida durante los tres (3) meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección informada.

Ahora bien, en caso de que la correspondencia enviada a la dirección indicada por el contribuyente se devolviera por cualquier razón, el artículo 568 ET disponía lo siguiente:

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

c. De la solución del caso concreto. De si se notificó de manera indebida el auto que decretó la inspección tributaria

Le corresponde a la Sala establecer si el auto de inspección tributaria No. 900001 del 3 de abril de 2009 se debe entender notificado por conducta concluyente el 20 de abril de 2006, fecha en que, según la demandante, se

habría notificado por conducta concluyente, o el 15 de abril de 2009, fecha en que la DIAN publicó el aviso de notificación en el diario el Tiempo.

La Sala considera que la notificación se entiende surtida el 15 de abril de 2009, porque en el caso concreto está probado que la notificación se hizo en debida forma, conforme con los hechos que se relacionan a continuación:

- El 18 de abril de 2007, Procesos de PVC S.A. presentó la declaración del impuesto sobre renta y complementarios por el año gravable 2006.
- El 3 de abril de 2009, la DIAN profirió el Auto de Inspección Tributaria 900001, mediante el que ordenó practicar una inspección tributaria a Procesos de PVC S.A. ¹¹. Dispuso, además, que fuera notificado por correo o en forma personal, de conformidad con el artículo 505 del ET.

La comunicación fue enviada por correo al contribuyente, a la dirección informada en el RUT, el 7 de abril de 2009. En la guía de Servientrega, que obra en el folio 3826 de los antecedentes administrativos, se dejó la constancia de que la entrega se intentó el 8 de abril¹³. Hay una anotación en la parte superior de la guía en la que se lee: «*cliente en vacaciones*».

- El 16 de abril de 2009, mediante auto aclaratorio 322402009000006, la DIAN dispuso: «(...) *Notifíquese el presente auto de inspección tributaria de conformidad con el art. 565 y 568 del E.T. en caso de devo (sic)*»¹².
- En el folio 3828 del cuaderno de antecedentes administrativos figura como prueba un recorte del aviso que se habría publicado el 15 de abril

¹¹ Folio 3823 c.a.

¹² Folio 3827 c.a.

de 2009 en el diario El Tiempo¹³. Dado que el recorte de prensa no permitía establecer a qué periódico correspondía ni a qué fecha, en la sentencia apelada se dio por probado el hecho de la falta de notificación del auto de inspección tributaria y, por ende, el de falta de competencia temporal de la DIAN para formular la liquidación oficial, pues se interpretó que se había formulado sobre una declaración de renta en firme.

- Mediante auto del 16 de marzo de 2016¹⁴, el ponente ofició a la DIAN para que, en el término de dos días, aportara el original del ejemplar del periódico en el que se publicó el aviso de notificación del auto de inspección tributaria o copia auténtica del mismo, del que se pudiera apreciar la página completa, en la que figure, además, nombre del periódico y la fecha de edición.
- En respuesta al requerimiento aludido, la apoderada judicial de la DIAN envió copia certificada de la página del diario el Tiempo del 15 de abril de 2009¹⁵.

Conforme con los hechos probados, la Sala concluye que la DIAN cumplió a cabalidad lo dispuesto en las normas que rigen la notificación del auto de inspección tributaria. En consecuencia, esta debe entenderse surtida el día 15 de abril de 2009.

En ese contexto, se precisa que la declaración de renta debía presentarse, a más tardar, el 18 de abril de 2007¹⁶. El plazo de firmeza se cumplía el 18 de abril de 2009. Dado que el auto de inspección tributaria se notificó el 15 de abril, el plazo para notificar el requerimiento especial se amplió por tres

¹³ Folio 3822.

¹⁴ Folio 215 del cuaderno principal.

¹⁵ Folio 218 del cuaderno principal.

¹⁶ Conforme con el Decreto 4583 de 2006, y teniendo en cuanto los dos últimos dígitos del NIT.

meses más, esto es, hasta el 18 de julio de 2009. El requerimiento especial No. 322402009000124 del 15 de julio de 2009 fue notificado por correo certificado en la misma fecha¹⁷. Por lo tanto, está probado que no se configuró la firmeza de la declaración de renta presentada por la demandante.

3.1.2. De si era procedente liquidar el impuesto sobre la renta por el sistema de comparación patrimonial

a. De la renta por comparación patrimonial. Reiteración de jurisprudencia

Sobre el sistema de cálculo de la renta por comparación patrimonial los artículos 236 y 237 del ET establecen:

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

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

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

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

¹⁷ Folios 5508 y 559 del c.a.a.

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.

La Sala ha señalado que el artículo 236 del ET parte de presumir que si un contribuyente incrementa su patrimonio, en cuantía superior a las rentas y ganancias ocasionales declaradas, es porque omitió la diferencia, a menos que justifique el mayor incremento del valor patrimonial.

Que, como presunción legal a favor de la administración, la exonera de acreditar hechos distintos a la diferencia patrimonial, lo que implica un traslado de la carga de la prueba al declarante. Que, así, es una carga del contribuyente demostrar la causal que justifique el incremento patrimonial y que la diferencia no se originó por la omisión de rentas capitalizables¹⁸.

Sobre el particular, la Sala, en la sentencia del 17 de junio de 2010¹⁹, sostuvo:

El citado método especial para establecer la renta gravable, consagrado por el artículo 236 del Estatuto Tributario²⁰ como excepción a la depuración ordinaria contenida en el

¹⁸ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia de 6 de marzo de 2003. Radicación. 13238.

¹⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. CP: Teresa Briceño de Valencia. Sentencia del 17 de junio de 2010, expediente 250002327000200401680-01 (16731).

²⁰ 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

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.

La Sala ha precisado que de lo previsto en los artículos 236 y 237 del ET y 91 del Decreto 187 de 1975 se desprende que para calcular la renta por comparación patrimonial se debe comparar el patrimonio líquido del período gravable con el del patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, lo que excluye calcular la renta por comparación patrimonial a partir de las liquidaciones oficiales, por cuanto eso implica gravar como ingreso el patrimonio²¹.

Lo anterior en consideración a que la renta por comparación patrimonial persigue, en esencia, «evitar la evasión del tributo derivada de la omisión de ingresos percibidos y no declarados por el contribuyente».

b. Solución del caso concreto

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”.

²¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia del 14 de abril de 2016. Radicación: 250002327000201000163-01 (19138).

La Sala considera que los actos son nulos por violación de los artículos 236 y 237 del ET y 91 del Decreto 187 de 1975, por falta de aplicación, pues, en el caso concreto están demostrados los siguientes hechos:

- El 15 de julio de 2009, la DIAN expidió el requerimiento especial 322402009000124, mediante el que propuso modificar la declaración de renta presentada por la demandante por el año gravable 2006²².

En síntesis, la modificación consistió en: (i) adicionar activos por valor de \$384.355.000 (renglón 40), (ii) reclasificar activos en cuantía de \$368.610.000 (renglón 41), (iii), desconocer pasivos por \$1.852.456.000, (iv) adicionar ingresos brutos no operacionales en cuantía de \$24.549.000 (renglón 46), (v) rechazar gastos por valor de \$220.088.000 (renglón 56) y (vi) deducciones de \$304.000.000 (renglón 58).

Con fundamento en lo anterior, la DIAN propuso liquidar el impuesto por el sistema de comparación patrimonial para así determinar un impuesto a cargo de \$997.246.000 y una sanción por inexactitud de \$1.326.525.000. Alternativamente, propuso calcular el tributo por el sistema ordinario para determinar un impuesto a cargo de \$211.595.000 y una sanción por inexactitud de \$338.552.000

- El 15 de octubre de 2009, la demandante respondió el requerimiento especial.

Controvirtió lo referente a la notificación del auto de inspección tributaria. No se refirió para nada a las glosas propuestas por la DIAN.

²² Folios 58 a 95 c.a.

- El 6 de abril de 2010, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 322412010000053.

En esta liquidación, la DIAN decidió confirmar: (i) la adición de activos, (ii) la reclasificación de activos, (iii) el desconocimiento de pasivos.

Dado que no confirmó la adición de ingresos ni el rechazo de los costos y de las deducciones, liquidó el impuesto por el sistema de comparación patrimonial. De tal manera que, la liquidación oficial determinó un impuesto a cargo de \$997.246.000, un saldo a pagar de \$851.074.000, impuso una sanción por inexactitud de \$1.326.523.000. Para un total a cargo de \$2.177.597.000²³.

- El 4 de junio de 2010, la demandante interpuso el recurso de reconsideración²⁴, en el que insistió en la indebida notificación del auto de inspección tributaria y en la improcedencia de la adición de activos y el desconocimiento de pasivos. El recurso fue resuelto negativamente el 12 de abril de 2011, mediante la Resolución 900043²⁵.

Como se precisó inicialmente, a la Sala le correspondería analizar si es procedente la adición de activos y el desconocimiento de pasivos.

Sin embargo, se reitera que, para la Sala, este análisis resulta innecesario si se tiene en cuenta que las modificaciones que propuso la DIAN tuvieron como propósito liquidar el impuesto de renta de la demandante por el sistema de comparación patrimonial, sistema que, como se precisó, no puede tener como referente las modificaciones al patrimonio que propuso la DIAN en la

²³ Folios 163 a 204 c.a.

²⁴ Folios 1113 a 1118 c.a.

²⁵ Folios 1295 a 1304 c.a.

liquidación oficial demandada, pues, se insiste en que para calcular la renta por comparación patrimonial se debe comparar el patrimonio líquido declarado del período gravable con el patrimonio líquido declarado del período inmediatamente anterior.

Dado que en el caso concreto está probado que la DIAN tuvo en cuenta el patrimonio líquido determinado en la liquidación oficial y no el patrimonio líquido declarado por el año gravable 2006, está probada la causal de nulidad por violación de los artículos 236 y 237 ET y 91 del Decreto 187 de 1975.

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

CONFÍRMASE la sentencia del 25 de mayo de 2012, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho que promovió la sociedad Procesos de PVC S.A. contra la UAE DIAN, pero por las razones expuestas en la parte considerativa de esta sentencia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Esta 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