



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

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., doce (12) de febrero de dos mil veinte (2020)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO
Radicación: 25000-23-37-000-2015-00484-01 (23411)
Demandante: RTMX LTDA.
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Renta por comparación patrimonial: Justificación del aumento patrimonial por errores en el cálculo de ajustes fiscales de años anteriores

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección Cuarta a decidir el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la sociedad RTMX LTDA., parte demandante, contra la

sentencia del 28 de julio de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que dispuso:

Primero. Decretar la nulidad parcial de los actos administrativos contenidos en la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000075 del 9 de octubre de 2013, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la sociedad RTMX LTDA. correspondiente al año 2009, y en la Resolución No. 900.317 del 9 de octubre de 2014, confirmatoria del acto de liquidación.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, declarar que la sociedad RTMX LTDA. está obligada a pagar la suma equivalente a \$831.052.000, de conformidad con la liquidación realizada por este Tribunal en la parte considerativa de la sentencia.

Tercero: Archivar el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previas las desanotaciones de rigor”.

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, RTMX LTDA. solicitó que se hicieran las siguientes declaraciones y condenas:

“Solicito que se decrete la nulidad de la Resolución 900317 del 9 de octubre de 2014 y de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000075 del 9 de octubre de 2013.

Se solicita se restablezca el derecho y se confirme en todas sus partes la declaración de renta que por el año gravable 2009 presentó la sociedad el día 22 de abril de 2010, en la cual determinó un valor de impuesto de \$138.701.000 y un saldo a favor por valor de \$1.220.670.000 y unos activos fijos por valor de \$79.439.808.000, y así mismo se acepte la corrección

presentada el día 12 de abril de 2011, en la cual se determina el mismo impuesto y el mismo saldo a favor que en la declaración inicial y unos activos fijos por valor de \$82.093.673.000”.

1.2. Hechos relevantes para el asunto

1.2.1. RTMX LTDA. presentó la declaración de renta de la vigencia gravable 2008, en la que registró un *patrimonio líquido de \$14.010.100.000*.

1.2.2. En la declaración de renta del año 2009, la sociedad registró dentro del patrimonio bruto, activos fijos por la suma de \$79.439.808.000, que junto con los pasivos, llevó a establecer un *patrimonio líquido de \$18.955.407.000*. El impuesto lo liquidó por el sistema ordinario en la suma de \$138.701.000.

Luego, la liquidación privada fue corregida en el sentido de establecer *el patrimonio líquido en la suma de \$21.609.272.000*, debido al aumento del valor de los activos fijos en la suma de \$82.093.673.000. Aunque realizó otros cambios en la depuración del tributo, no modificó el impuesto inicialmente declarado.

1.2.3. La DIAN modificó esta última declaración para determinar una renta gravable por comparación patrimonial de \$3.108.671.000, liquidar un impuesto de \$1.164.562.000, e imponer sanción por inexactitud.

Lo anterior, por cuanto entre los años 2008 y 2009 existe un aumento patrimonial que no fue sustentado por el contribuyente en una causal justificativa.

1.2.4. La sociedad discutió esa decisión, porque para ésta, el incremento patrimonial del año 2009 se encuentra justificado en que en las *declaraciones del 2007 y 2008* los ajustes fiscales del activo se calcularon de forma errónea incluyendo el valor de la depreciación, y en la *declaración del año 2009*, se recalcularon los ajustes de los años 2007 y 2008 sin afectarlos con la depreciación, como se prevé en la normativa tributaria.

1.2.5. La DIAN confirmó la actuación recurrida, con fundamento en que el ajuste fiscal sobre períodos gravables anteriores no justifica el incremento patrimonial porque las declaraciones se encuentran en firme. Si los ajustes se hubieren calculado correctamente, la depreciación no afectaría la determinación de los patrimonios líquidos de los años 2008 y 2009.

1.3. Normas violadas y concepto de la violación

1.3.1. Violación del artículo 236 del Estatuto Tributario, por la aplicación de la renta por comparación patrimonial

En el año gravable 2009 –declaración de corrección-, la sociedad corrigió el costo fiscal de los activos, para recalcular unos ajustes fiscales de los años 2007 y 2008, que en años anteriores se había determinado incorrectamente, por restarse a la base de los ajustes el valor de la depreciación. La corrección de esos ajustes en el año 2009, generó la diferencia patrimonial advertida por la Administración.

La DIAN consideró que los ajustes de los años 2007 al 2008 no podían modificarse en la declaración del año 2009, pero en vez de desconocerlos, determinó una renta por comparación patrimonial.

La renta por comparación patrimonial se encuentra indebidamente determinada porque se calculó tomando como base la diferencia de los patrimonios líquidos de los años gravables 2008 y 2009, menos los ajustes aceptados por el año 2009, sin admitir como justificación la corrección de los ajustes de los años 2007 y 2008.

Lo cierto es que la diferencia en el patrimonio no se deriva de un ocultamiento de ingresos, que es lo pretende gravar la figura de la renta por comparación patrimonial, sino de la determinación del costo de los activos fijos del contribuyente, con los ajustes fiscales y sin la depreciación.

Las valorizaciones y los ajustes fiscales son una causa justificativa del incremento patrimonial, porque no implican desembolso o ingreso alguno.

Además, el artículo 236 del Estatuto Tributario no consagra que las causas justificativas de dicho incremento sean taxativas. Esta norma señala que las valorizaciones justifican las diferencias patrimoniales, sin exigir que las mismas deban hacerse en un período o año determinado.

Tampoco puede considerarse que el hecho de que los ajustes se deriven de declaraciones en firme no justifique la diferencia patrimonial, porque las valorizaciones son reales.

1.3.2. Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario, porque la renta por comparación patrimonial no da lugar a la sanción por inexactitud

El Consejo de Estado¹ ha precisado que la sanción por inexactitud no procede en el sistema de renta por comparación patrimonial, con fundamento en el artículo 74 del Decreto 2053 de 1974.

2. Oposición

Mediante apoderado judicial, la DIAN compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

El costo fiscal de los activos declarado en los años 2007 y 2008 no puede modificarse ni reajustarse en vigencias posteriores, porque esas declaraciones se encuentran en firme. Por tanto, el aumento patrimonial originado por la inclusión de ajustes fiscales sobre períodos gravables en firme, no puede justificar la diferencia patrimonial.

El valor de la depreciación tampoco justifica el incremento patrimonial porque los artículos 236 y 237 del Estatuto Tributario, que regulan este sistema, no contempla esa circunstancia. Además, si los valores patrimoniales se hubieren declarado correctamente, la depreciación no afecta la determinación de los patrimonios líquidos de los años 2008 y 2009.

Como RTMX Ltda. afirmó que los activos del año 2008 y 2009 son los mismos, la Administración consideró que el mayor valor de los activos declarados corresponde a los ajustes fiscales. De los cuales solo se acepta como causa justificativa del incremento patrimonial los ajustes fiscales del año 2009.

Según los artículos 236 y 237 del Estatuto Tributario, y 91 del Decreto 187 de 1975, para el cálculo de la renta por comparación patrimonial las citadas normas establecen que a la suma de la renta gravable, la ganancia ocasional y la renta exenta, se resta el valor del impuesto de renta y complementario pagado durante el año gravable incluyendo retención y anticipo, y este resultado se *compara con la diferencia entre los patrimonios líquidos del respectivo año gravable y el anterior, previos los ajustes por valorizaciones, incluyendo los reavalúos autorizados*, como en efecto lo hizo la Administración.

¹ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso No. 250002327000200201010 01 (14742). Sentencia del 10 de octubre de 2007. C.P. Héctor J. Romero Díaz.

Es procedente la sanción por inexactitud, como lo ha reconocido el Consejo de Estado en reciente jurisprudencia².

3. Sentencia de primera instancia

Mediante sentencia del 28 de julio de 2017, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, declaró la nulidad parcial de la actuación demandada. Las razones de la decisión son las siguientes:

El revisor fiscal del contribuyente informó que la diferencia patrimonial encontrada por la Administración se deriva del reajuste de los activos fijos que fueron afectados con la depreciación.

No es procedente que el contribuyente pretenda justificar la diferencia patrimonial, en que en el año 2009 corrigió el cálculo equivocado de los ajustes fiscales de los años 2007 y 2008, porque los mismos se originan en declaraciones de renta que ya adquirieron firmeza y, por tanto, no pueden ser modificadas en vigencias posteriores.

Procede la sanción por inexactitud porque el contribuyente no justificó la diferencia patrimonial. Pero se establece su valor en el 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en la liquidación y el saldo a favor declarado, en virtud del principio de favorabilidad.

4. Recurso de apelación

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, y reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La diferencia patrimonial se justifica en el que el patrimonio líquido de los años 2007 y 2008 fueron objeto de ajustes fiscales que -de manera errónea- se afectaron con la depreciación.

Situación que al ser corregida en el año 2009, generó el aumento patrimonial. Esto se demuestra cuando se compara el patrimonio declarado del año 2008, con el del 2009, que determina correctamente el costo del activo, con el valor del costo histórico de los bienes, más las mejoras, más los ajustes fiscales, y a dicho resultado, resta la depreciación.

²Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso No. 050012331000200602950 01 (18329). Sentencia del 18 de octubre de 2012. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado rindió concepto en el sentido de confirmar la sentencia apelada.

Dado que el contribuyente no modificó el valor de los activos fijos de las declaraciones pasadas antes de que adquirieran firmeza, no es procedente que pretenda hacerlo en una vigencia posterior para justificar el aumento patrimonial.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

La Sala debe analizar la procedibilidad del sistema de renta por comparación patrimonial en la determinación de la renta gravable de la sociedad RTMX Ltda. por el año gravable 2009.

En concreto, corresponde determinar si justifica el aumento patrimonial registrado en la declaración del año 2009, la corrección de ajustes que habían sido calculados erróneamente en años anteriores -2007 y 2008-.

2. Justificación del aumento patrimonial

2.1. En los años 2007 y 2008 el contribuyente declaró el valor patrimonial de los activos (terrenos y edificaciones), restando de la base del ajuste fiscal, el valor de la depreciación. Lo que generó un menor valor de los ajustes fiscales y, por ende, del activo.

2.2. En la declaración de corrección del impuesto de renta del año 2009, el contribuyente corrigió el valor de los activos fijos (terrenos y edificaciones), recalculando los ajustes fiscales de los años 2007 y 2008, sin afectarlos con la depreciación. Lo que generó que los activos incrementaran considerablemente su valor en relación con el año anterior -2008-.

2.3. La DIAN no modificó el valor de los activos fijos declarado en el año 2009 -que incluye el reajuste-, pero consideró que el aumento patrimonial de esos bienes constituye una renta gravable por comparación patrimonial en la suma de \$3.108.671.000, en tanto el contribuyente no demostró que el mismo obedece a causas justificativas.

Todo, porque las declaraciones tributarias en que se originaron los ajustes fiscales ya se encuentran en firme y no se pueden modificar. Y, la depreciación acumulada no está contemplada en la normativa tributaria como una causa justificativa del incremento patrimonial. Además, si se hubiere declarado correctamente, no incide en los patrimonios líquidos de los años 2008 y 2009.

2.4. La renta por comparación patrimonial permite gravar la renta originada en la variación del patrimonio de un período a otro, derivada de la omisión de ingresos percibidos y no declarados por el contribuyente.

El mencionado sistema parte de la presunción legal que establece el artículo 236 del Estatuto Tributario, según la cual, si un contribuyente incrementó su patrimonio líquido de un período a otro, en cuantía superior a las rentas (gravables y exentas) y ganancias ocasionales netas declaradas, se presume que omitió denunciar la diferencia y que, por lo mismo, ésta constituye renta gravable, **salvo que justifique el mayor valor patrimonial**.

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

2.5. Pues bien, para cumplir con su carga y justificar la diferencia patrimonial entre los patrimonios de los años 2008 y 2009, el actor aportó certificados de revisor fiscal, respaldados en libros de contabilidad, y cuadros del cálculo de los reajustes fiscales durante dichos años.

Los certificados de revisor fiscal informan que la diferencia por comparación patrimonial del año gravable 2009 corresponde a que en el cálculo de los ajustes de los activos fijos declarados en años anteriores -2007 y 2008- por error se incluyó *la depreciación*, lo que generó un menor valor del patrimonio. Pero en la declaración de corrección de 2009, la depreciación no hizo parte de la determinación de los ajustes fiscales³.

Para soportar el certificado del revisor fiscal, anexan los *libros de balance* de los años 2007, 2008 y 2009, que registran los diferentes componentes del

³ FI 145 c.a.1.

valor patrimonial de los activos, como el costo histórico de los terrenos y las edificaciones, el valor de la depreciación y los ajustes por inflación⁴.

Además, con el certificado del revisor fiscal y en la respuesta al requerimiento especial se aportaron cuadros comparativos del procedimiento y los registros contables utilizados en el cálculo de los ajustes antes del 2008 y en el 2009⁵.

2.6. Valorada la certificación aportada por la demandante, la Sala encuentra que explica que las diferencias encontradas por la Administración, se originan en la indebida determinación de los ajustes fiscales de los activos en los años 2007 y 2008, que fue corregida en el año 2009. Para lo cual aportó los documentos contables que respaldan esas operaciones.

Atendiendo los criterios fijados por la Sala se observa que la certificación del revisor fiscal lleva al convencimiento sobre el objeto de prueba. Todo, porque el certificado contiene el grado de detalle suficiente en cuanto a los libros y cuentas correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse.⁶

2.7. En esas pruebas se evidencia el error aducido por el contribuyente, en el sentido de que el valor de los activos declarado en el año 2007 y 2008 estuvieron afectados con un ajuste fiscal menor por ser disminuido con el valor de la depreciación. Inconsistencia que no se presenta en el 2009, que corrige el ajuste de los años 2007 y 2008 excluyendo el valor de la depreciación.

Al excluirse el valor de la depreciación se aumenta la base del ajuste fiscal y, por ende, el ajuste resulta mayor, lo que impacta el valor del activo. Lo que explica el aumento del valor del activo en comparación con los años anteriores.

Además, se pone de presente que el recalcule de los ajustes fiscales de los años 2007 y 2008 no fue desconocido por la DIAN como componente del valor patrimonial de los activos del año 2009.

⁴ Fls 52 c.a.1., 453-455 c.a.3

⁵ Fls 146-147 c.a.1 , 415 y, 437-441 c.a.3

⁶ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso No. 08001-23-31-000-2012-00335-01 (21366). Sentencia del 21 de febrero de 2019. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Proceso No. 25000-23-37-000-2013-00477-01 (21298). Sentencia del 9 de mayo de 2019. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

2.8. Así las cosas, la Sala encuentra que RTMX Ltda. aportó las pruebas que demuestran que el aumento patrimonial generado en el año 2009 no se deriva de ingresos omitidos, sino **que se justifica en una valorización de los activos, consistente en un reajuste fiscal mayor al declarado en años anteriores**, cuya inclusión en el año 2009 incrementó el valor patrimonial de los activos.

2.8.1. *Los ajustes fiscales* son factores que afectan fiscalmente la determinación del costo de los activos fijos y, por ende, el patrimonio líquido del contribuyente y la determinación del sistema de renta por comparación patrimonial, conforme con los artículos 69, 70 y 236 del Estatuto Tributario⁷. A su vez, del artículo 237 del Estatuto Tributario⁸ se desprende que los incrementos (mayor valor) y las **disminuciones (menor valor) de los activos, originados en valorizaciones nominales** -como los ajustes fiscales estudiados-, y en desvalorizaciones nominales, constituyen factor de ajuste patrimonial y, en tal sentido, **deben ser tenidos en cuenta previamente a la comparación de patrimonios**.

Conforme lo ha señalado la Sala⁹, ***“Las valorizaciones nominales se presentan cuando los bienes adquieren un mayor precio por efectos únicamente nominales, por su actualización al valor adecuado utilizando***

⁷ La Sala precisa que de conformidad con los artículos 69 y 70 del Estatuto Tributario, **la depreciación no forma parte de la base de los ajustes fiscales**, sino el precio de adquisición o el declarado en el año anterior. **La depreciación hace parte de la determinación del costo del activo**, en tanto se resta del resultado de sumar el precio de adquisición del activo o el declarado en el año anterior, los ajustes fiscales, las adiciones, mejoras.

⁸ Estatuto Tributario. Artículo 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**.

⁹ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso No. 25000-23-27-000-2012-00612-01 (20721). Sentencia del 10 de agosto de 2017. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto (E).

métodos técnicos o legales, sin que impliquen desembolso o ingreso alguno, como serían por ejemplo, la actualización de avalúos catastrales o por el ajuste autorizado legalmente por el artículo 70 del Estatuto Tributario. Se contraponen a las valorizaciones “reales”, las cuales suponen erogaciones que tuvieron origen en unos ingresos susceptibles de ser capitalizados, como sería el caso de las adiciones o mejoras”.

2.8.2. Pero además, el hecho de que el incremento patrimonial se derive de un recalcu de los ajustes fiscales de años anteriores, no impide que el mismo se pueda tener como causa justificativa de la diferencia de los patrimonios de los años 2008 y 2009. Todo, porque la normativa tributaria no limitó a determinados hechos las causas que pueden originar un incremento patrimonial.

En efecto, la Sala¹⁰ ha señalado que aunque la DIAN debe determinar la renta por comparación patrimonial con base en los datos declarados por el contribuyente, el artículo 236 del Estatuto Tributario, permite que el contribuyente demuestre las causas que justifican la diferencia, las cuales pueden estar o no reflejadas en las declaraciones.

Aceptar la actuación de la Administración sustentada en la firmeza de la declaración privada de años anteriores -2007 y 2008-, impediría que el contribuyente pudiera justificar la diferencia patrimonial y de paso, desdibujaría el espíritu de esta forma especial de determinación de la renta líquida, que no es otra que la de establecer la realidad patrimonial de los contribuyentes en aras de *“facilitar el control de los ingresos y en consecuencia de la evasión, pues parte del supuesto de que todo incremento del patrimonio líquido, proviene de rentas que han sido capitalizada”*.¹¹

2.8.3. En este caso, está demostrado que el cálculo erróneo de los ajustes fiscales de los años 2007 y 2008, que incluían la depreciación, no podía ser corregido por el contribuyente porque las declaraciones de esas anualidades se encontraban en firme. Lo que explica que al incluirse esos ajustes en el año 2009, corrigiendo de su base la depreciación –lo cual no fue modificado por la DIAN-, generó una diferencia patrimonial con el valor del activo declarado en los años 2007 y 2008 que no pudo ser modificado.

¹⁰ Consejo de Estado. Proceso No. 250002327000200201363 01 (15293). Sentencia del 8 de noviembre de 2007. C.P. Héctor J. Romero Díaz. Proceso No. 25000-23-27-000-2011-00003-01 (19912). Sentencia del 6 de julio de 2016. C.P. Jorge Octavio Ramírez.

¹¹ Ibídem.

2.9. En consecuencia, se encuentra justificado el aumento patrimonial y, por tal motivo, no hay lugar aplicar la renta gravable por comparación de patrimonios.

Lo que lleva a declarar la nulidad de los actos demandados debido a que los mismos solo tuvieron por objeto adicionar la renta gravable por comparación patrimonial, e imponer la sanción por inexactitud por la aplicación de dicho sistema¹².

3. Condena en costas

No se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

4. Decisión

Por las razones expuestas, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se declarará la nulidad de los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho se ordena la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2009 presentada por RTMX Ltda.

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

FALLA

1. Se revoca la sentencia apelada. En su lugar:

“1. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial No. 312412013000075 del 9 de octubre de 2013, y de la Resolución No. 900.317 del 9 de octubre de 2014, proferidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, por medio de las cuales se modificó la declaración de corrección del impuesto de renta del año 2009 presentada por RTMX Ltda.

2. A título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración de corrección con número de formulario 1109602445150, y

¹² Fls 61-62 c.p.

con autoadhesivo No. 91000108764394 presentada el 12 de abril de 2011 por la sociedad RTMX Ltda. por el impuesto de renta del año 2009.

2. No se condena en costas.

3. Ejecutoriada la presente providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ	STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidente	

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

MILTON CHAVES GARCÍA

