**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Bogotá, D.C., dieciocho (18) de junio de dos mil veinte (2020)**

**Radicación número: 25000 23 37 000 2016 01850 01 (24114)**

**Actor: HERNANDO CALDERÓN MELGAREJO**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**

**Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ (E)**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación promovido por la demandada contra la sentencia del 2 de agosto de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” (ff. 158 a 178), que dispuso:

**Primero.-** Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412015000091 del 4 de mayo de 2015, y la Resolución nro. 003412 del 10 de mayo de 2016 de conformidad con la parte motiva del presente fallo.

**Segundo.-** En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, declárase que la declaración privada del señor Hernando Calderón Melgarejo del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 correspondiente a la inserta en la parte motiva de esta providencia.

**Tercero.-**No hay lugar a condena en costas.

**Cuarto.-** Ejecutoriada esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen.

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 17 de agosto de 2012 (ff. 107 caa) el demandante presentó declaración del impuesto de renta del año gravable 2011, en la que registró un impuesto de $2.322.000 y un saldo a favor de $1.887.000.

Mediante Requerimiento Especial nro. 32239201400054 (ff. 136 a 149 caa), del 4 de agosto de 2014, la DIAN propuso modificar la liquidación privada en el sentido de desconocer pasivos por valor de $200.000.000, debido a que el demandante no soportó las deudas en documentos de fecha cierta. También, rechazó costos y gastos por valor de $15.119.000.

Sumando a lo anterior, la Administración adicionó una renta líquida gravable por comparación patrimonial en la suma de $305.826.000, por la diferencia patrimonial no justificada entre el patrimonio líquido declarado en el año 2010 y, el modificado oficialmente del 2011. Estas modificaciones llevaron a liquidar un impuesto de $99.796.000, una sanción por inexactitud de $155.392.000, y un saldo a pagar de $250.625.000.

El 30 de octubre de 2014, el contribuyente presentó declaración de corrección provocada (ff. 165 caa), en la que aceptó el rechazo de costos y gastos propuesto por la DIAN, y liquidó la sanción por inexactitud reducida.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412015000091 (ff. 190 a 205 ca2), del 4 de mayo de 2015, la DIAN aceptó la declaración de corrección provocada, y reiteró las demás glosas propuestas.

Contra esa decisión, el contribuyente presentó recurso de reconsideración (ff. 210 a 215 ca2), que fue resuelto por la Resolución nro. 003412 (ff. 227 a 231 ca2), del 10 de mayo de 2016, confirmando el acto de determinación.

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 2 a 3):

1. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412015000091 del 4 de mayo de 2015, practicada por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, por concepto del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2011, al contribuyente Hernando Calderón Melgarejo, identificado con Nit.45.348.

2. Que se declare la nulidad de la Resolución nro. 003412 del 10 de mayo de 2016, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto y se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412015000091 del 4 de mayo de 2015, mediante la cual se modificó el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2011, presentado por el contribuyente Hernando Calderón Melgarejo con Nit. 45.348.

3. Que como consecuencia de lo anterior y a manera de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración de renta correspondiente al año gravable 2011, en la forma que se presentó la declaración de corrección provocada del 30 de octubre de 2014, con un nuevo saldo a pagar de $4.020.000, con el número de formulario 2102607155076 y con el número de autoadhesivo 51014050331082.

4. Que se ordene el archivo del expediente que contiene los actos administrativos objeto de este medio de control y del proceso coactivo ejecutivo que se inicie para el cobro de la presunta obligación al contribuyente Hernando Calderón Melgarejo.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 29, 208 y 209 de la Constitución Política; [236](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=306), [237](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=307), [647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804), [736](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=912), [770](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=954), [771](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=955), [746](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=923)y [789](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=978)del Estatuto Tributario (ET), y 177 del Código de Procedimiento Civil (CPC).

El concepto de violación de estas disposiciones se resume así (ff. 8 a 16):

En lo relativo al desconocimiento de los pasivos, manifestó que se encuentran soportados en el acuerdo del 28 de julio de 2008, celebrado por el demandante y la señora Luz Elena Calderón, por una obligación económica de $200.000.000, orginada en la liquidación de la sociedad Hernando Calderón y Cía S. en C., a título de dación en pago y por el término de cinco años.

Precisó que el acuerdo tiene un error de transcripción al consignar que el demandante tenía la condición de acreedor, y no la de deudor, que fue la que realmente adquirió.

Alegó que existen otras pruebas aportadas en el expediente que sustentan la condición de deudor del contribuyente, las cuales no fueron tenidas en cuenta por la DIAN, como el Acta nro. 62 de la Junta de Socios de la empresa Hernando Calderón y Cía. S en C., la certificación de contador público, y las copias de las declaraciones de renta de la señora Luz Elena Calderón de los años gravables 2007 al 2011.

Señaló que el Acta nro. 62, hace referencia a algunos pagos autorizados por la Junta Extraordinaria de Socios de la empresa, que demuestran que el demandante era beneficiario de la sociedad en su condición de socio gestor.

Afirmó que en la certificación de contador público se verifica que la señora Luz Elena Calderón incluyó cuentas por cobrar al demandante por la suma de $200.000.000, durante los años 2007 a 2011.

Dijo que las declaraciones de renta de la señora Luz Elena Calderón registran cuentas por cobrar por la suma de $200.000.000, así como los rendimientos financieros que obtuvo por esa acreencia; que coincide con la deuda registrada por el mismo valor en los denuncios rentísticos del contribuyente. Agregó que estos documentos constituyen prueba supletoria de los pasivos, referida en el [artículo 711](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=887) del Estatuto Tributario, y tienen fecha cierta por haber sido presentadas en su oportunidad legal ante las entidades bancarias respectivas.

Consideró que no es procedente que la DIAN desconozca la prueba supletoria con el argumento de que la acreedora declaró los intereses en el renglón de otros ingresos, y no el de intereses y rendimientos financieros, porque dicha situación no desvirtúa los intereses que se le pagaron a la acreedora y, en todo caso, corresponde al hecho de un tercero que no puede afectar al contribuyente.

Señaló que es cierto que el acuerdo en el que se pactó la obligación no tiene fecha cierta, pero si el mismo se valora con los demás documentos con fecha cierta aportados al expediente, se logra acreditar plenamente la existencia del pasivo.

En cuanto a la aplicación del sistema de renta por comparación patrimonial, manifestó que es improcedente, por cuanto la diferencia patrimonial existente entre los años 2010 y 2011 en la suma de $208.000.000 no se genera por una omisión de ingresos, sino por el ajuste del valor de un inmueble.

Dijo que la entidad no podía tomar valores diferentes a los declarados por el contribuyente para aplicar el sistema de comparación patrimonial.

Finalmente, consideró que no hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud, por cuanto el contribuyente declaró datos veraces, y en todo caso, lo que se presenta es una diferencia de criterios en cuanto a la aplicación del derecho aplicable.

**Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 97 a 106), por las siguientes razones:

Señaló que la Administración desconoció pasivos en la suma de $200.000.000, por no encontrarse respaldado en el soporte idóneo.

Afirmó que el acuerdo del 28 de julio de 2008, celebrado por el demandante y Luz Elena Calderón Silva, informa que el contribuyente es el acreedor de la obligación, y en el Acta nro. 62 de la junta de socios de la empresa Hernando Calderón y Cía S en C. no se verifica que el demandante tuviera a su cargo dicha deuda.

Consideró que las declaraciones de renta de la señora Luz Elena Calderón Silva no pueden tomarse como prueba supletoria, por cuanto el valor registrado como crédito no tiene soporte documental.

En relación con la renta por comparación patrimonial, precisó que el desconocimiento de los pasivos, llevó a determinar el patrimonio líquido del año 2011 en la suma de $2.711.620.000, y a establecer una diferencia patrimonial respecto del año 2010 por $305.826.000. Y, advirtió que el contribuyente no aportó prueba idónea para justificar la diferencia patrimonial.

En cuanto a la sanción por inexactitud, señaló que debe mantenerse toda vez que la sociedad no desvirtúo las glosas propuestas.

**Sentencia apelada**

El *a quo* declaró la nulidad parcial de los actos demandados (ff. 158 a 178), con fundamento en los siguientes planteamientos:

Para el Tribunal, el contribuyente no aportó un documento de fecha cierta que soportara el pasivo declarado, como lo exige la normativa tributaria. Y agregó que en las pruebas aportadas por el mismo, no se verifica que tuviera la calidad de deudor de una obligación por valor de $200.000.000. Por tanto, confirmó el rechazo de los pasivos determinado por la DIAN en la actuación demandada.

En cuanto a la renta por comparación patrimonial, señaló que no era procedente su aplicación, por cuanto la Administración no la determinó sobre los patrimonios líquidos declarados por el contribuyente, sino a partir del modificado en los actos demandados, en desconocimiento de los artículos [236](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=306)y [237](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=307)del Estatuto Tributario, y 91 del Decreto 187 de 1975.

Con fundamento en el desconocimiento de los pasivos y la improcedencia de la renta gravable por comparación patrimonial, el Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados.

A título de restablecimiento del derecho, realizó una liquidación del impuesto de renta, en la que modificó el patrimonio declarado, en el sentido de rechazar los pasivos por valor de $200.000.000, y depuró el tributo en la misma forma realizada en la declaración de corrección provocada, esto es, excluyendo la renta por comparación patrimonial, lo que generó que determinara una renta líquida gravable de $54.734.000 (renta líquida $74.894.000 – rentas exentas $20.160.000), un impuesto a cargo de $6.278.000, un saldo a favor de 875.000, retenciones por $3.688.000, sanciones (reducida declarada) de $2.305.000, para un total saldo a pagar de $4.020.000.

Finalmente, dispuso no condenar en costas a la parte vencida, por no encontrarse probadas en el expediente.

**Recurso de apelación**

La parte demandada recurrió la sentencia de primera instancia (ff. 187 a 193). A esos efectos, reprodujo los argumentos planteados en la contestación de la demanda y, agregó que a pesar de que el Tribunal reconoció la inexistencia de los pasivos, le otorgó validez a la deuda cuando declaró improcedente la determinación de la renta por comparación patrimonial.

Consideró que la renta por comparación patrimonial debe calcularse con el patrimonio líquido modificado por la Administración, en virtud de las facultades de fiscalización que dispone el inciso 2º del [artículo 239-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12014) del Estatuto Tributario, que le permite detectar los pasivos inexistentes.

Agregó que de aceptarse que dicho sistema se determina con los patrimonios declarados, llevaría a la DIAN a cumplir una función de simple observador de las cifras presentadas por el contribuyente, que le impediría verificar si las mismas se ajustan a la realidad económica.

**Alegatos de conclusión**

La parte demandada insistió en los argumentos esbozados en sede judicial (ff. 207 a 210). La parte demandante no presentó alegatos de conclusión.

**Concepto del Ministerio Público**

El agente del Ministerio Público no rindió concepto.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- Juzga la Sala la legalidad del acto enjuiciado, sujetándose al cargo de apelación que pesa sobre la sentencia de primera instancia. Así, se debe establecer si, como defiende la demandada y apelante única, era jurídicamente admisible que esta determinara la renta líquida gravable por comparación patrimonial en virtud del valor del patrimonio liquidado oficialmente, en lugar del registrado en la declaración revisada.

2- En el presente asunto, la demandante argumenta que, el cálculo de la renta líquida gravable 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. Controvierte esa tesis la recurrente, quien manifiesta que tal interpretacióndesconoce las facultades de fiscalización que le han sido conferidas e impide establecer el impuesto con fundamento en la verdadera situación económica del sujeto pasivo.

En esos términos, corresponde a la Sala decidir si, al determinar la renta líquida por comparación patrimonial, la Administración debió emplear como valor a comparar el patrimonio líquido declarado por la contribuyente, esto pese a que se estableció oficialmente que el valor registrado en el denuncio rentístico era inferior al poseído.

3- Con todo, se advierte que sobre esa cuestión ya existe un criterio de decisión fijado por la jurisprudencia de esta Sección, entre otras, en las sentencias del 26 de enero de 1996, exp. 7317, CP: Delio Gómez Leyva; del 10 de febrero del 2003, exp. 13217, CP: Ligia López Díaz; del 18 de octubre de 2006, exp. 15155, CP: Juan Ángel Palacio; del 14 de abril y del 13 de octubre de 2016, exps. 19138 y 19748, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 13 de octubre y del 16 de noviembre de 2016, exps. 20503, 20585, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. En consecuencia, en lo pertinente, se resolverá el presente asunto conforme a como lo determinan los mencionados precedentes.

3.1- Según el criterio de decisión que en el pasado ha acogido la Sección, el [artículo 236](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=306) del ET constituye una excepción a la depuración ordinaria del impuesto sobre la renta, que se basa en la premisa lógica de que el incremento del patrimonio líquido de un contribuyente al cierre de una vigencia fiscal, en comparación con el patrimonio líquido poseído al cierre de la vigencia inmediatamente anterior, debe estar soportado por la suma de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el período, menos las erogaciones que haya realizado durante la misma anualidad.

Así, el [artículo 236](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=306)del ET ordena comparar la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta con la diferencia entre el patrimonio líquido del período gravable analizado y el patrimonio líquido de la anualidad inmediatamente anterior; de suerte que, si el producto de la primera operación resulta inferior al de la segunda, la diferencia constituye renta líquida gravable especial, a menos que el contribuyente demuestre que el incremento obedece a causas justificativas. Al reglamentar la disposición referida, el artículo 91 del Decreto 187 de 1975 (hoy codificado, con algunas modificaciones, en el artículo 1.2.1.19.2 del Decreto 1625 de 2016) determinó que el cálculo de la diferencia patrimonial objeto de pronunciamiento debe efectuarse a partir de «*los patrimonios líquidos declarados en el año gravable y en el ejercicio inmediatamente anterior*» (subraya añadida).

Guiada por la interpretación literal de la norma transcrita, esta judicatura ha concluido que la Administración tiene vedado efectuar la señalada comparación tomando en consideración en el valor del patrimonio líquido determinado oficialmente en el período 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*» (sentencia del 14 de abril de 2016, exp. 19138, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

A la luz de esa jurisprudencia, la renta gravable especial por comparación patrimonial debe determinarse con base en el patrimonio declarado por el contribuyente y no con aquel modificado oficialmente por la Administración.

3.2- Sobre el asunto que se debate, en el plenario se encuentran acreditados los siguientes hechos relevantes:

(i)  En el expediente se encuentra la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2011 presentada por el demandante el 17 de agosto de 2012, en la que registró pasivos por $200.000.000, que lo llevó a liquidar un patrimonio líquido de $2.511.620.000. (ff. 44 ca1).

(ii) El 4 de agosto de 2014 la Administración profirió el requerimiento especial nro. 322392014000054 (ff. 136 a 149 ca1), en el que propuso la modificación de la declaración de renta del año gravable 2011 en el sentido de desconocer los pasivos por no constar en documentos de fecha cierta por $200.000.000; con lo cual incrementó el patrimonio líquido a $2.711.620.000, que luego comparó con el patrimonio líquido de la declaración de renta del año 2010 correspondiente a $2.303.620.000 (f.43 ca1). Además, desconoció costos y gastos en la suma de $15.119.000. A partir de esa operación, la demandada incrementó la renta líquida gravable declarada de $59.775.000 a $345.441.000.

(iii)  El 30 de octubre de 2014, el contribuyente presentó declaración de corrección provocada, en la que aceptó el rechazo de costos y gastos, lo que llevó a incrementar la renta líquida en la suma de $74.894.000 y liquidar una sanción por inexactitud reducida de $2.305.000 (ff. 165).

(iv)   El 4 de mayo de 2015 la DIAN expidió la liquidación oficial de revisión nro. 322412015000091 en la que aceptó la declaración provocada del contribuyente, y reiteró la determinación de la renta líquida gravable incrementada con la renta por comparación patrimonial propuesta en el acto preparatorio (ff. 190 a 205 ca2)

(v) Esa determinación oficial fue confirmada en reconsideración según resolución 003412 de 10 de mayo de 2016. (ff. 227 a 231 ca2).

Así las cosas, la Sala advierte que en el *sub lite* está probado y no es discutido por las partes que la Administración determinó la renta gravable por diferencia patrimonial tomando en consideración el patrimonio líquido determinado oficialmente en el período objeto de debate. Tal actuación contraría el criterio de decisión fijado por esta Sección en el precedente que se reitera, de acuerdo con lo que se explicó en el fundamento jurídico nro. 3.1 de este proveído. De ahí que no prospere el único cargo de apelación que convoca a la Sala en esta oportunidady deba confirmarse la sentencia de primera instancia.

4- Adicionalmente, se declarará que no hay lugar a la condena en costas (gastos del proceso y agencia en derecho) en segunda instancia porque no se probó su causación.

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

**FALLA**

**1. Confirmar**la sentencia apelada.

2. No se condena en costas en segunda instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Presidenta de la Sección

(Firmado electrónicamente)

**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Aclaro el voto

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**ACLARACIÓN DE VOTO**

**Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**

**Radicación: 25000-23-37-000-2016-01850-01 (24114)**

**Demandante: Hernando Calderón Melgarejo**

1- En la sentencia de la referencia se decidió que es improcedente tomar como base del cálculo de la renta por comparación patrimonial los valores determinados por la Administración en la liquidación oficial, todo, en atención al precedente jurisprudencial establecido por esta Sección en las sentencias del 26 de enero de 1996, exp. 7317, CP: Delio Gómez Leyva; del 10 de febrero del 2003, exp. 13217, CP: Ligia López Díaz; del 18 de octubre de 2006, exp. 15155, CP: Juan Ángel Palacio; del 14 de abril de 2016, exp. 19138, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 13 de octubre de 2016, exp. 19748, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 13 de octubre de 2016, exp. 20585, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; y del 16 de noviembre de 2016, exp. 20503, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Según esa jurisprudencia, dicha renta gravable especial aplica solo cuando el declarante incrementa su activo sin justificación, lo que (en criterio de la Sección) excluye los casos en que la diferencia patrimonial se debe a un pasivo inexistente. Asimismo, sostiene que, bajo el artículo 91 del Decreto 187 de 1975, los patrimonios que deben ser comparados son aquellos «*declarados*» por los sujetos pasivos, pues lo contrario implicaría «*gravar como ingreso el patrimonio*».

2- Aunque la decisión adoptada es la que se corresponde con el precedente aún en vigor, estimo pertinente precisar por vía de la presente aclaración de voto algunas cuestiones jurídicas relevantes.

3- A mi juicio, la renta por comparación patrimonial contemplada en el [artículo 236](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=306) del ET no constituye un sistema alternativo de depuración del impuesto sobre la renta –a diferencia de lo que, por ejemplo, ocurrió en su momento con el IMAS para personas naturales, establecido en la redacción que el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012 le dio al [artículo 334](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=413) del Estatuto Tributario (ET)-. En realidad, la renta por comparación patrimonial es una presunción respecto de la omisión de rentas capitalizadas que no han sido declaradas y, por tanto, constituye una herramienta contra la evasión del tributo. Lo anterior, porque la norma parte de la premisa de que el patrimonio acumulado en un período gravable corresponde al ahorro de los ingresos obtenidos anteriormente, de suerte que, salvo prueba en contrario, el incremento patrimonial se explica por la obtención de rentas que debieron ser declaradas. La figura se sustenta en una inferencia lógica hecha *a priori* por el legislador: solo la renta líquida, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta pueden aumentar el patrimonio y, por ende, si el incremento patrimonial de un contribuyente entre dos períodos gravables consecutivos supera la suma de esos tres factores es porque existió un ingreso no declarado, que debe ser objeto de gravamen. De ahí que la disposición arriba indicadapermita combatir la evasión fiscal, identificando la verdadera capacidad económica del contribuyente.

En ese contexto, no advierto que la disposición impida que el cálculo de la renta líquida gravable especial se realice en virtud del patrimonio líquido determinado por la Administración, pues la misma pretende, precisamente, localizar ingresos omitidos atendiendo un criterio de realidad económica. Así, estimo que al emplear la expresión «*patrimonio líquido*» el [artículo 236](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=306) del ET se remite al concepto definido por el [artículo 282](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=359) *ibídem*, es decir, al valor calculado de conformidad con las reglas previstas en el Título II del Libro I del ET, independientemente de si la liquidación proviene del contribuyente o de la autoridad tributaria. En suma, a mi juicio, lo que resulta relevante a efectos de la disposición analizada es que la determinación del patrimonio líquido se efectúe con arreglo a la ley.

Al hilo de ese razonamiento, no observo que al tenor del [artículo 236](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=306) del ET sea posible excluir del cálculo de la renta líquida gravable especial por comparación de patrimonios los valores liquidados por la autoridad tributaria; y, en su lugar, preferir los declarados por el contribuyente cuando se haya probado que estos últimos son inexactos y contrarios a su verdadera capacidad económica. Así, dada la jerarquía normativa de la referida disposición, estimo que esta constituye el parámetro de interpretación del artículo 91 del Decreto 187 de 1975. En consecuencia, no es dable atribuir al vocablo «*declarados*» utilizado por la norma reglamentaria el alcance defendido en el precedente judicial, esto es, el de limitar la aplicación de la renta por comparación patrimonial, exclusivamente, a las sumas autoliquidadas. En mi criterio, ese no es el sentido de la norma superior, cuya finalidad anti-evasión de hecho permite superar la interpretación gramatical de la disposición reglamentaria.

4- Del mismo modo, observo que la interpretación meramente gramatical del reglamento desprovee de herramientas a la Administración para regularizar la inclusión de datos patrimoniales irreales en la declaración objeto de fiscalización. Al respecto, valga resaltar que el [artículo 239-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12014) del ET solo es aplicable a los casos en que la omisión de activos o la inclusión de pasivos inexistentes tenga lugar «*en períodos no revisables*».

En ese orden de ideas, tal interpretación permite que la inclusión de pasivos inexistentes y la omisión de activos sean mecanismos efectivos para capitalizar ingresos no declarados, incluso en los eventos en que la Administración ejerza correctamente sus labores de investigación y pruebe la inexistencia de la deuda, en la medida en que dicha ocultación de ingresos carecería de consecuencias relevantes frente a la determinación del impuesto a cargo, es decir, permanecería libre de gravamen.

Tal entendimiento del derecho aplicable, además, castiga al contribuyente que, por error, pasa por alto la diferencia patrimonial injustificada y así lo declara; mientras que premia a aquel que, a sabiendas, incluye en su patrimonio una deuda irreal con el propósito de justificar el aumento patrimonial.

5- Considero entonces que la renta por comparación de patrimonios sí puede ser calculada basándose en los valores patrimoniales determinados por la Administración en el marco de un procedimiento de determinación oficial del tributo. Quepa advertir que la tesis que planteo no supone gravar el patrimonio con el impuesto sobre la renta, puesto que, en ausencia de una justificación válida del incremento patrimonial, la lógica económica indica que dicha diferencia fue generada por ingresos percibidos y no declarados por el sujeto pasivo.

6- En los términos de la presente aclaración, dejo esbozada la posición que defenderé en las futuras ocasiones en las que la Sala debata situaciones análogas a la juzgada en la sentencia sobre la cual me permito aclarar el voto.

Atentamente,

(Firmado electrónicamente)

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**