



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., veintiuno (21) de septiembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2015-01068-01 (27028)
Demandante: Soluciones integrales de Cali SAS, en liquidación
Demandada: DIAN

Temas: Renta. 2012. Determinación del valor de enajenación de activos recibidos como aporte.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 12 de mayo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que resolvió (ff. 424 y 424 vto. cp2):

Primero. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 052412014000009, del 09 de abril 2014, y de la Resolución nro. 003822, del 06 de mayo de 2015, de acuerdo con las razones expuestas en la parte motiva.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2012 presentada por el contribuyente.

Tercero. No condenar en costas, por lo expuesto en la parte considerativa.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 052412014000009, del 09 de abril 2014 (ff. 5 a 39 cp1), la Administración modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, presentada por la actora, en el sentido de aumentar los ingresos brutos operacionales, en vista de que se hizo un desconocimiento del precio de venta del inventario enajenado por la sociedad, por lo que determinó un mayor tributo a cargo, calculó el anticipo para el período siguiente e impuso sanción por inexactitud. Tras recurrirse el anterior acto administrativo, la demandada confirmó su contenido a través de la Resolución nro. 003822, del 06 de mayo de 2015 (ff. 42 a 66 cp1).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 19 a 20 cp1):



1. Que se declare la nulidad de total de la Resolución nro. 003822, del 06 de mayo de 2015, expedida por la (...) DIAN, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto (...) en contra de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 052412014000009, del 09 de abril 2014.
2. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 052412014000009, del 09 de abril 2014, en virtud de la cual se modificó la declaración (...) del impuesto sobre la renta del año gravable 2012 y se impuso una sanción por inexactitud.
3. Que a título de restablecimiento del derecho se declare la firmeza de la liquidación privada (...) y se tengan como ciertos los valores registrados en esta declaración (...).
4. Que se condene en costas a la parte demandada.

(...)

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29, 83, 84, 333 y 363 de la Constitución; 3 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011); 126 y 133 del Código de Comercio (C de Co); y 26, 66, 89, 90, 178, 647, 683, 742, 745, 746, 772, 777 y 807 del ET (Estatuto Tributario). El concepto de violación planteado en la demanda (ff. 274 a 308 cp1) se sintetiza así:

La demandante sostuvo que los actos acusados infringen las normas en que debieron fundarse y lesionó sus derechos subjetivos. A tales efectos:

Indicó que el valor comercial de los inventarios enajenados no correspondió al monto por el que fueron aportados, esto es, \$11.816.891.461, teniendo en cuenta que dicha suma era «*el valor en los libros del accionista aportante*». A este respecto, llamó la atención sobre la inexistencia de un avalúo comercial al momento del aporte y expuso que las referencias en el documento de constitución a los artículos 132 y 133 del C de Co obedeció a la obligación legal de asignar un valor a los bienes aportados y la necesidad de reflejar en el contrato de sociedad una «*constancia*» sobre el particular. Sin embargo, el contenido de las citadas normas no significaba que «*el valor asignado a la especie aportada implica la determinación del valor comercial de las cosas ciertas aportadas*». Siguiendo con lo anterior, expuso que la postura de la Administración obedeció a lo dispuesto en el artículo 126 *ibidem*, no obstante, la norma reguló «*el aporte de capital de género*», por lo que era inaplicable a la controversia, en la medida que se trataba de un «*aporte de cosa cierta*».

Frente al estado de los activos, estos «*fueron usados por más de 10 años, (...) y estaban obsoletos o en mal estado*», de ahí que su valor comercial no correspondiera al registrado en los «*libros*» del aportante. De esta forma, los actos demandados incurrieron en falsa motivación, pues el valor comercial aplicado fue irreal, materializó una «*apreciación subjetiva*» del fisco y carecía de medios probatorios para su idoneidad. En contraste, la demandante aportó un dictamen pericial que determinó «*el valor comercial de los bienes recibidos según su naturaleza, condición y estado*», el cual fue desestimado por la Administración bajo el argumento que «*en los pocos meses transcurridos entre la fecha de aporte y el avalúo era imposible que los activos perdieran su valor*», lo cual desconoce mandatos legales como el fundamento de las decisiones en hechos probados en el expediente, el principio *in dubio pro contribuyente* y la «*presunción de veracidad de las declaraciones y respuestas a oficios tributarios*».

Una vez agotado lo anterior, la actora precisó que el precio de venta del inventario era su valor comercial, porque fue la suma acordada por las partes y la Administración no demostró la existencia en el mercado de «*un valor comercial promedio para bienes de la misma*



calidad y naturaleza». Desde una perspectiva fáctica, expuso que los bienes aportados en la constitución de la sociedad «se encontraban casi todos en la planta industrial que la aportante tenía en el municipio de Santander de Quilichao», que cesó sus actividades en 2011 cuando la accionista trasladó sus operaciones a Bogotá. Ahora bien, la contribuyente realizó desde la prenotada planta «el desmonte, venta, despacho y facturación de los activos», antes que el inmueble fuera donado a una universidad. A este respecto, los equipos (en su mayoría) fueron vendidos como «desechos industriales por su peso en calidad de chatarra», según las facturas aportadas en sede administrativa, las cuales demuestran que el valor total de las operaciones ascendió a \$398.500.001.

De acuerdo con el artículo 90 del ET, si el precio de venta difiere notoriamente del valor comercial de los bienes al momento de la operación, la Administración podrá rechazarlo para efectos fiscales y señalar uno nuevo, atendiendo «los datos estadísticos producidos por la DIAN, el DANE, la Superintendencia Industria y Comercio, el Banco de la República u otras entidades afines». Ahora bien, la autoridad fijó como precio de enajenación el costo de adquisición de los inventarios, el cual no observó la naturaleza, condiciones y estado de los activos ni la información proveniente de las citadas entidades. Además, la DIAN no demostró que el estado de los bienes era diferente al expuesto por la actora desde el inicio del proceso, así como tampoco circunstancias que permitieran su venta en mejores condiciones económicas. De igual forma, la Administración incumplió la carga legal de discutir la aplicación de un precio de venta diferente en el proceso, porque no fueron presentados los precios de mercado para determinar la idoneidad de tal postura.

Desde una perspectiva probatoria, expuso que la correspondencia entre el precio de venta y el valor comercial de los inventarios fue soportada por documentos como las facturas de venta expedidas durante el año 2012, fotografías de los activos que conformaban el inventario, órdenes de despacho y copias de boletas de báscula de carga de transporte, cuyo peso correspondía al relacionado en las facturas. Además, para acreditar la venta del bien como «chatarra», adjuntó evidencias sobre el «proceso de desmonte de una máquina rotativa» que conformaba el inventario y un contrato celebrado con un tercero para tal fin, así como las diligencias realizadas para la enajenación de los demás activos, «sin conseguir mejores precios de venta». Por último, expuso que, una vez vendido el inventario ubicado en la planta de la sociedad aportante en Santander de Quilichao, dicho inmueble fue donado a una institución de educación superior, a tenor del contenido de la Escritura de Donación nro. 3400, del 13 de diciembre de 2013.

Posteriormente, la actora precisó que la determinación de un nuevo precio de venta del inventario, sin perjuicio de la «incorrecta» aplicación del artículo 90 del ET por las razones enunciadas previamente, implicaba necesariamente el «descuento del costo de adquisición de los activos para determinar correctamente la base para liquidar el impuesto». Luego de exponer el contenido de los artículos 26, 89, 90 y 178 del ET, adujo que el costo de adquisición del inventario por la suma de \$11.816.891.461 no fue cuestionado por el fisco, *contrario sensu*, dicho valor fue la base para fijar «un precio de venta diferente al acordado por las partes». No obstante, la accionada omitió «descotar el costo imputable a tales inventarios para determinar la renta bruta», lo cual desconoció los principios de equidad y justicia que rige el sistema tributario y las actuaciones adelantadas por los funcionarios de la Administración, en la medida que los actos demandados impusieron a la actora «una carga fiscal exorbitante».

En relación con la determinación de un «mayor anticipo», precisó que dicho concepto era calculado «sobre el impuesto a cargo en la liquidación privada, sin que la ley hiciera referencia a un cálculo diferente en la liquidación oficial», pues correspondía a «un abono futuro a un impuesto incierto, sobre el supuesto que el contribuyente tendrá una situación



fiscal similar a la reportada en la vigencia declarada». Además, como este concepto guardaba relación con un periodo posterior, el fisco hizo mal en modificarlo vía liquidación oficial, porque tal acto «no podía referirse a dos periodos gravables diferentes». En este caso, dada la improcedencia de un mayor impuesto a cargo, también era desacertado calcular anticipo, dado que «era imposible descontarlo por inexistencia de impuesto a cargo suficiente para amortizarlo». Finalmente, expuso que la declaración privada de renta del año 2013 fue presentada en una fecha posterior a la notificación de la liquidación oficial de revisión, razón por la cual dicho formulario «no incluyó anticipo alguno».

A continuación, la demandante desestimó la procedencia de la sanción por inexactitud, teniendo en cuenta elementos como «*la inexistencia del hecho sancionable, la imposibilidad de imponer sanciones con fundamento en motivos objetivos y no haber constituido el proceder una conducta lesiva*». De acuerdo con la actora, sus argumentos desvirtuaron la legalidad de la multa, pues no hubo «*ingresos omitidos, ocultamiento de cifras ni maniobras fraudulentas para disminuir el valor del impuesto a pagar*», sino que la Administración desconoció el precio de venta registrado en la declaración privada, razón por la cual «*en ningún momento se ha omitido ingresos*» ni realizado cualquier otra de las conductas sancionadas por el artículo 647 del ET. En ese orden de ideas, las sumas declaradas por la demandante «*se fundamentaron en hechos reales (...), la información presentada fue veraz, correcta y completa, ya que en la declaración de renta se consignó la realidad de las operaciones efectuadas durante el periodo declarado*».

La adopción de un precio de venta diferente no encajaba «*con los adjetivos señalados por la norma*» para incurrir en la sanción por inexactitud, porque los datos declarados no fueron «*falsos, equivocados, incompletos o desfigurados*», según las acepciones adoptadas por la Sala para tales términos. Además, el «*fraude debía probarse y no presumirse*», más aún cuando la contribuyente adjuntó los soportes probatorios sobre la idoneidad del precio de venta, no obstante, la Administración incumplió tal carga y tampoco demostró que la actora pretendiera «*evadir el pago de sus obligaciones*». Por último, sostuvo que la multa debía consultar «*aspectos de naturaleza subjetiva como el ánimo defraudatorio, la ausencia de perjuicio y la diferencia de criterios*», de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012. No obstante, la demandada solo aplicó la sanción de manera objetiva sin considerar los principios allí consagrados, «*la antijuridicidad del hecho y la imputabilidad de la conducta*».

Más adelante, en relación con las normas constitucionales y del ET violadas por la DIAN, aseguró que los actos demandados eran nulos porque desconocieron injustificadamente tales mandatos normativos. Sobre el precio de venta fijado por las partes, el fisco determinó «*uno muy superior (...) que no es susceptible de producir un incremento patrimonial y no restó los costos imputables a tales ingresos*», lo cual era incoherente con la realidad económica de la sociedad. De igual forma, la liquidación oficial «*descontó un valor diferente al costo de adquisición probado en el proceso*» e ignoró el procedimiento fijado en el artículo 90 del ET para adoptar un nuevo precio comercial para efectos fiscales, porque el fisco equiparó el costo de adquisición al valor comercial, «*no consultó información sobre el valor de venta de bienes de la misma especie y no demostró que el estado del inventario fuera diferente al informado por el contribuyente*», de ahí que la renta líquida para la vigencia investigada fuera modificada ilegalmente.

Siguiendo con lo anterior, la contribuyente reiteró que la actuación adelantada en su contra «*careció de un relevante espíritu de justicia*» por las consideraciones fácticas y legales expuestas. Asimismo, el acervo probatorio incorporado al expediente demostró que el inventario era «*obsoleto o estaba en mal estado*» y que su costo de adquisición «*no fue descontado de los mayores ingresos determinados*», contrariando lo dispuesto en el artículo



742 del ET. Por otro lado, «los vacíos probatorios» no fueron resueltos a favor del contribuyente según lo dispuesto en el artículo 745 ídem y la presunción de veracidad que cobijaba la declaración de renta de la actora «*fue desconocida desde el inicio de las diligencias de fiscalización*». Finalmente, cuestionó que sus libros de contabilidad fueran aplicados parcialmente por el fisco, así como el desconocimiento a una certificación suscrita por la revisoría fiscal de la sociedad aportante, según la cual «*los bienes enajenados no tenían un valor comercial relevante al momento de la venta*».

A su juicio, la aplicación efectuada por la Administración al contenido del artículo 90 del ET vulneró la garantía al debido proceso consagrada en el artículo 29 de la Constitución, porque no fueron acreditados los procedimientos legales para el desconocimiento del precio de venta acordado por las partes, el fisco no analizó las pruebas aportadas para la aceptación del costo de adquisición del inventario ni fueron discutidos los «*datos estadísticos*» ordenados por la norma. Del mismo modo, la determinación de un valor comercial superior vulneró el contenido del artículo 83 superior, pues «*la Administración actuó como si estuviera ante un caso de evasión fiscal inexistente y no probado*». Por ello, la determinación de una «*renta líquida irreal (...) atentó contra la obligación constitucional del Estado de estimular el desarrollo*» e ignoró los principios de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario, pues «*determinó una obligación tributaria injusta (...) que desbordaba la capacidad económica del contribuyente*».

Para finalizar, alegó que los actos demandados adolecieron de falsa motivación, porque los hechos tenidos en cuenta por la Administración «*no estuvieron debidamente demostrados*», dado que la modificación al precio de venta de los inventarios solo estuvo fundamentada en «*la apreciación subjetiva del funcionario de fiscalización, (...) porque la entidad no aportó pruebas de la existencia de un valor comercial promedio diferente para bienes de la misma especie, calidad y estado*». Igualmente, la demandada «*omitió tener en cuenta hechos que si estaban demostrados (...) y que hubieran conducido a una decisión sustancialmente diferente*», como los aspectos vinculados al costo de adquisición del inventario por la suma de \$11.816.891.461, aceptado por la DIAN y cuyo «*descuento al costo de venta de la mercancía hubiese modificado la base gravable del impuesto*», así como el anticipo a cargo de la contribuyente para la vigencia cuestionada.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 332 a 352 vto. cp2). Una vez expuestos elementos como el objeto social de la compañía, el monto de los aportes en especie y la naturaleza de las cuentas donde fueron reflejados los inventarios, la Administración sostuvo que «*el primer movimiento contable de la sociedad fue una cuenta por pagar, (...) incumpliendo su objetivo primario de creación vinculado a la generación de utilidades*». Sobre el valor del inventario por \$11.816.891.461, aquel estaba soportado por «*el balance de comprobación de saldos acumulado a diciembre de 2011, las notas a los estados financieros y el movimiento de la cuenta de costos*», además, entre diciembre de 2011 y enero de 2012 no fue reportada «*novedad o inconformidad respecto a su valor*». Del mismo modo, el documento de constitución expuso que el aporte en especie observó «*lo regulado en los artículos 132 y 133 del Código de Comercio*», el cual fue aceptado como «*real y comercial*», en concordancia con el artículo 126 *ibidem*.

La enajenación del inventario de la sociedad por «*obsolescencia y/o ineficiencia*» en una suma inferior a su costo de adquisición implicó «*una pérdida fiscal en el ejercicio gravable 2012*», lo cual fue utilizado por la demandante «*para desvirtuar tanto el precio de adquisición como el valor de venta*». Sin embargo, dicho argumento era inaceptable, pues la contribuyente modificó su composición accionaria «*dos meses después de su creación*»



y el nuevo accionista efectuó *«un aporte a su capital social»*, para lo cual remitió al contenido del acta de reunión de junta directiva correspondiente, el balance de comprobación de saldos, una nota de contabilidad y la declaración de cambio que dio cuenta sobre el registro de la correspondiente inversión internacional.

Posteriormente, trajo a colación un pronunciamiento oficial de la DIAN sobre la necesidad de *«determinar un valor para los aportes en especie al momento de constituir la sociedad»*, por lo que, contable, mercantil y/o fiscalmente, la contribuyente no estaba facultada *«para desmejorar el valor del aporte 4 meses después de la realización del avalúo a efectos de la creación de la compañía»*, dado que tal estimación pretendía desvirtuar el valor comercial de los bienes adquiridos. De igual forma, precisó que la base gravable *«en la venta y prestación de servicios»* era calculada según lo dispuesto en los artículos 447 y 448 del ET. Ahora bien, tratándose de *«mercancía defectuosa u obsoleta»*, aquella correspondía al valor total de la operación, siempre que los bienes tuvieran *«la naturaleza de activos movibles para el enajenante y no estuvieran expresamente excluidos del gravamen»*. Sin embargo, la base imponible *«nunca podría ser inferior al valor comercial de los bienes en la fecha de la transacción»*.

Según la Administración, cuando las facturas de venta incluyan *«valores inferiores al corriente en plaza»*, este debía fungir como el monto de la operación. Además, el avalúo presentado por la actora incumplió dicho presupuesto y era sustancialmente inferior al valor del inventario aceptado *«cuatro meses atrás»*, de ahí que no fuera idóneo para soportar la *«desvalorización del activo»*. En conclusión, el valor comercial de los bienes enajenados correspondía a \$11.816.891.461, porque *«sobre los mismos se aceptaron aspectos como lo establecido en los artículos 132 y 133 del C de Co, sus condiciones físicas y el valor comercial de los activos aportados»*. Asimismo, la actora tenía conocimiento del uso y obsolescencia del inventario, en virtud de aspectos como *«los valores contabilizados por la aportante en el 2011»*. Sobre ello, expuso las nociones fundamentales de los inventarios según el Decreto 2649 de 1993 así como la superación a la *«presunción de legalidad de la declaración de renta de la contribuyente»*.

Sobre la aptitud del precio comercial fijado de común acuerdo por la contribuyente y su contraparte (cliente) para la venta de los inventarios durante la vigencia investigada, la demandada expuso que dicha suma desconoció *«el valor real y comercial del aporte en especie efectuado por el accionista constituyente y aceptado por la naciente sociedad al momento de su constitución»*, teniendo en cuenta que, una vez aprobado el *«avalúo»* según los mandatos comerciales vigentes, la compañía reflejó *«un precio comercial actualizado y estimado que no podía desconocerse más adelante cuando el negocio no marchara bien, (...) para que los accionistas asumieran pérdidas de capital hasta el monto del avalúo»*. En ese orden de ideas, la *«modificación al valor del inventario y la adición de ingresos»* efectuada por la Administración resultaba procedente, toda vez que la *«desvalorización»* comercial alegada por la demandante fue desvirtuada en el marco del proceso de fiscalización.

Frente al *«descuento del costo de adquisición del inventario»* para la determinación del impuesto a cargo, destacó la imposibilidad de aplicar lo dispuesto en el artículo 90 del ET, porque la norma previó que la renta bruta o pérdida por la enajenación de activos correspondía a la diferencia entre el precio de enajenación y el costo de los bienes, no obstante, *«para el caso en cuestión era un activo convertido en inventario»*. Del mismo modo, este precepto facultaba a la entidad a rechazar el costo para *«efectos impositivos»*, además, en este caso no existió un *«promedio vigente»*, pues el valor comercial de los activos fue determinado *«al momento de conformar la sociedad»*, y, tratándose de valores en libros de acuerdo con la actora, aquellos representaban *«el costo inicial, actualizado,*



estimado y del avalúo», de ahí que era «el valor real del inventario». Además, dicha conclusión guardaba concordancia con la certificación expedida por la revisoría fiscal de la sociedad aportante y el movimiento contable de la contribuyente.

Respecto al avalúo técnico del inventario realizado por la demandante en el 2012, la Administración precisó que su contenido no podía considerarse para fijar el precio comercial de los activos, dado que, a manera de ejemplo, en la constitución de la sociedad, era conocido que algunos de los bienes aportados *«no estaban en uso y tampoco habían tenido mantenimiento»*, por lo que la postura de la actora implicaba que los activos tenían un mayor valor al momento de crear la compañía, *«pero para fines comerciales se desvalorizaron en menos de 3 meses»*. Asimismo, la adición de ingresos estuvo soportada por la inobservancia al mandato de no realizar transacciones *«por un valor mínimo al comercial o corriente en plaza»*. Por otra parte, el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993 determinó que el tiempo mínimo para los avalúos era de *«3 años»*. En última instancia, el fisco expuso que la demandante no desvirtuó sus hallazgos, de ahí que las súplicas de la demanda no tenían vocación de prosperidad.

En relación con el cálculo de un *«mayor anticipo»*, afirmó que la contribuyente tenía la obligación legal de liquidar y cancelar dicha glosa, teniendo en cuenta *«que se constituyó en el año 2011»* y el contenido de los artículos 811 y 812 del ET. Aunque la entidad reconoció la existencia de *«pronunciamientos legales y jurisprudenciales»* sobre la inviabilidad de determinar anticipos en las liquidaciones oficiales de revisión cuando el fisco *«modifica las bases gravables de la declaración de renta»*, y, como resultado, *«se genera un mayor impuesto a cargo»*, destacó que en el presente caso el denuncia rentístico del 2013 *«no había sido presentado»* al momento de notificar el acto demandado, por lo que era legalmente factible exigir tanto *«el pago del anticipo como los intereses moratorios»*, de acuerdo con la doctrina oficial expedida por el fisco.

Frente a la procedencia de la sanción por inexactitud, la demandada trajo a colación factores como la *«omisión de ingresos»*, inclusión de *«factores equivocados que derivó en un menor impuesto a cargo»* y la *«irregularidad en el valor otorgado a los activos aportados en el momento de creación de la sociedad»*, lo cual constituyó una conducta sancionable según lo dispuesto en el artículo 647 del ET. De modo accesorio, *«comprobó»* el elemento subjetivo de la multa en el hecho que la contribuyente *«consignó voluntariamente los datos en su declaración de renta (...) sin que estuviera demostrada una causal que viciara su consentimiento»*. Paralelamente, la demandada expuso que el proceso adelantado en contra de la actora *«garantizó sus derechos de defensa y contradicción, al igual que el principio de legalidad en materia de impuesto de renta»*, de ahí que no existieran motivos para el levantamiento de la sanción.

A manera de colofón, precisó que el contenido de los artículos 132 y 133 del C de Co justificó la determinación de un mayor precio comercial al fijado por la demandante en las operaciones efectuadas en el año 2012, pues el valor otorgado por el accionista constituyente a los bienes aportados en especie para la creación de la sociedad *«correspondía al correcto precio comercial de los bienes recibidos»*. Además, en el marco del proceso de fiscalización, la Administración observó la garantía fundamental al debido proceso que cobijaba a la actora y *«estudió los argumentos presentados en las diferentes oportunidades procesales»*, razón por la cual no ocurrió ninguna violación al prenotado derecho fundamental, ni sucedieron irregularidades en materia de *«recaudo de pruebas, inobservancia del procedimiento, desconocimiento al principio de publicidad y/o fallos en la adecuación típica de la sanción»*, por lo que los actos demandados observaron las normas en las cuales debían fundarse.



Sentencia apelada

El tribunal anuló la liquidación oficial de revisión (ff. 418 a 424 vto. cp2), bajo la premisa que la demandada «no determinó el valor comercial de los activos enajenados en la forma prevista por el artículo 90 del ET, por ende, debía mantenerse el precio acordado por las partes». A su entender, el rechazo del valor comercial acordado por los contratantes exigía la consideración de «un precio comercial que consultara la naturaleza, condiciones y estado de los activos». Adicionalmente, en caso de modificar el valor acordado por las partes para efectos tributarios, la demandada tenía la obligación legal de atender los datos estadísticos producidos por las entidades citadas en la norma para tal fin, así como discutir tal estimación en sede administrativa. No obstante, dicho procedimiento no fue aplicado por el fisco, quien únicamente determinó el valor comercial de los activos con base en la estimación efectuada al momento de su aporte en especie a la sociedad, lo cual no observa lo dispuesto en la norma.

En ese orden de ideas, el despacho concluyó que la Administración «no hizo ningún análisis sobre la naturaleza, condiciones, y estado de los activos» y omitió el análisis de las estadísticas necesarias para la aplicación de la prerrogativa conferida en el artículo 90 del ET, para lo cual trajo a colación lo dispuesto por la Sección Cuarta a través de la sentencia del 15 de julio de 2021 (exp. 24895, CP: Milton Chaves García). Como resultado, concluyó que la adición de ingresos era improcedente, así como el incremento del anticipo y la imposición de la sanción por inexactitud, por lo que declaró la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la actora y se abstuvo de condenar en costas a la demandada.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión de primera instancia (ff. 431 a 437 vto. cp2). cuestionó la conclusión del tribunal vinculada a la indebida aplicación del artículo 90 del ET, pues indicó que el valor comercial que fue tenido en cuenta por la Administración «no fue distinto al pactado por el accionista al momento de constituir la sociedad», la Administración no señaló un precio de enajenación acorde con el estado y naturaleza de los bienes, ni desconoció el valor pactado, solo atendió el valor que fue determinado por el propio accionista al momento de la constitución de la sociedad, en línea con los soportes y el estatuto mercantil. Precisó que la Administración acudió al valor real de las operaciones, respaldada en las pruebas documentales obrantes en el expediente, así como el registro del inventario por \$11.816.891.000, y que «figura como saldo inicial en el balance de comprobación a 31 de diciembre de 2012»;

Anotó que, como el aporte de bienes en especie no fue regulado para las sociedades por acciones simplificadas, procedía la aplicación de los artículos 126 y 132 del C de Co, en virtud de los cuales, los bienes deben «avaluarse» previamente por los interesados en junta preliminar; agregó que acorde con los artículos 126 y 127 ídem los aportes en especie pueden «realizarse por el género y cantidad con estimación de su valor comercial (...)», de ahí que, sin consideración a su denominación, es «obligatoria su sujeción al estatuto mercantil colombiano».

Adujo que acorde con el acta, la sociedad se constituyó con el aporte en especie de la sociedad Carvajal Soluciones de Comunicaciones S.A.S y que, siguiendo lo estipulado en el artículo 132 del C de Co, fueron evaluados los bienes aportados en especie, decisión que quedó plasmada en ese documento; agregó que el accionista pagó las acciones conforme con el artículo 398 *ibidem*, según el cual «si se trata de pagar en especie el pago en especie de acciones suscritas en el acto de constitución de la sociedad, el avalúo deberá



hacerse en una asamblea preliminar de los accionistas fundadores y ser aprobado por unanimidad», lo cual fue respaldado con soporte de contabilidad del 30 de noviembre de 2011. Aunado a esto, la certificación de la revisoría fiscal de la sociedad constituyente indicó que «el aporte fue por \$11.816.891.461, discriminando en el mismo documento la calidad de los bienes usados por un lapso superior a 10 años, de manera que el accionista conocía el estado de los activos desde la constitución, no pudiendo «asumir error o desconocimiento respecto del estado, valor o vida útil de los bienes». A modo de ejemplo, señaló que al momento de constitución, el accionista conocía que una impresora que no estaba en uso, ni tenía mantenimiento, no obstante, el avalúo inicial fue de \$1.794.008.201, mientras que en el peritaje se estimó por \$250.000.000, de manera que el valor de los bienes para la creación de la sociedad era muy superior, «pero para fines comerciales se devaluaron ostensiblemente». Así, el fallo desconoció la realidad financiera del contribuyente, en la medida que «tendió al decrecimiento desde su constitución». Sostuvo que el tribunal desconoció la información de los libros de contabilidad y demás pruebas documentales, que eran «plena prueba del valor de la enajenación para determinar un precio de venta diferente al acordado por las partes».

Siguiendo con lo anterior, y basándose en el Oficio DIAN nro. 061450, del 06 de septiembre de 2005, aseguró que, tratándose de aportes en especie, «el precio de enajenación del bien equivalía al valor que las partes le asignaran en el acto de constitución», lo cual daba certeza a la cuantía de la operación. Insistió en que no se desconoció el valor comercial de los aportes, sino que se acudió al valor registrado en los libros de la sociedad, porque era «el precio comercial y real del inventario, en la medida que corresponde al valor con que se registra cualquier propiedad o derecho». Resaltó la imposibilidad de aplicar el valor «promedio vigente» referido en el artículo 90 del ET, pues la DIAN no estableció, ni rechazó un valor, solo tomó el que «fue determinado por el accionista al momento de constituir la sociedad».

Igualmente señaló que el *a quo* desconoció «la base gravable mínima para determinar el impuesto de renta», a cuyos efectos citó los artículos 453 y 463 del ET, concluyendo que «la base gravable no podía ser inferior al valor comercial de los bienes en la fecha de la transacción», y en ese orden, manifestó que la «certificación técnica» allegada por la actora incumplió las citadas disposiciones, pues al momento de creación de la sociedad –cuatro meses atrás a la fecha del prenotado documento– «los bienes tenían un valor superior, estaban en uso y en el mismo estado inicial». Por último, llamó la atención sobre la correcta aplicación de las formas legales, en aras de evitar «prácticas elusivas».

Seguidamente, aseguró que «no transcurrió el tiempo suficiente para demostrar el deterioro invocado», y que fue bajo tal criterio que se adicionaron los ingresos, lo cual no desvirtuó la actora. Anotó que según los artículos 63 y 64 del Decreto 2649 de 1993, los avalúos técnicos debían realizarse mínimo cada 3 años, y su finalidad era determinar el valor comercial del activo, no su uso como «escudo cuando los negocios no marchen bien». Dijo también que, las disposiciones tributarias determinan que el valor del inventario declarado debe coincidir con el registrado en libros, y que los ajustes deben corresponder a faltantes equivalentes al 3% del valor del inventario inicial más las compras, para mercancía de fácil destrucción o pérdida.

Adujo la ausencia de pronunciamiento de fondo sobre el anticipo, aspecto sobre el cual, aseguró que su modificación era jurídicamente viable por cuanto la declaración de renta del año 2013 no había sido presentada cuando se notificó el acto definitivo. Agregó que su cálculo no implicó que la liquidación oficial abarcara dos periodos, solo se cumplió con el artículo 807 del ET. Finalizó defendiendo la sanción por inexactitud, dada la demostración de «los elementos objetivos(...) por no reportar el mayor valor de los activos e ingresos»,



para lo que referenció pronunciamientos de la Sección¹ según los cuales la conducta sancionable del artículo 647 del ET era la «*inclusión de factores equivocados, falsos o incompletos*», sin que fuera necesario probar «*la intención dolosa o culposa*», señalando que en el caso concreto, la actora había omitido reportar ingresos por \$11.418.391.000, vinculados a la venta de inventario durante la vigencia 2012.

Pronunciamientos finales

La Administración presentó escrito de pronunciamiento reiterando su postura de la apelación. El ministerio público no se pronunció (índice 14 de Samai).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de la liquidación oficial de revisión, atendiendo los cargos de impugnación planteados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que anuló el acto administrativo. Corresponde definir si era procedente la adición de ingresos, por no corresponder el precio de enajenación de los bienes vendidos por la actora, a su valor comercial, por cuanto los mismos habían sido recibidos por esta, como aporte en especie para su constitución por un valor muy superior. De ser concluirse afirmativamente, procedería la Sala a analizar la procedencia de modificar el anticipo de renta para el año gravable siguiente (2013), así como de la sanción por inexactitud.

2- En procura de condensar los principales reparos sobre los que debe versar el juicio en esta instancia, se observa que la apelante asegura que el valor comercial que fue tomado por la DIAN a efectos de adicionar los ingresos no fue otro que el señalado por el accionista al momento de constituir la sociedad, pues acorde con la correspondiente acta, la sociedad se constituyó con el aporte en especie de la sociedad Carvajal Soluciones de Comunicaciones S.A.S y que, siguiendo lo estipulado en el artículo 132 del C de Co, fueron evaluados los bienes aportados en especie. En línea con ello anotó que, como el aporte de bienes en especie no fue regulado para las sociedades por acciones simplificadas, lo procedente era aplicar los artículos 126 y 132 del C de Co, que determinan que estos deben evaluarse previamente por los interesados en junta preliminar, y que conforme con los artículos 126 y 127 ibidem, los aportes en especie pueden realizarse por el género y cantidad determinada, con la estimación de su valor comercial, siendo obligatoria su sujeción al estatuto mercantil colombiano.

Reparó también en la conclusión del tribunal respecto de la indebida aplicación del artículo 90 del ET, pues aclaró que la Administración no señaló un precio de enajenación acorde con el estado y naturaleza de los bienes, ni desconoció el valor pactado, solo tomó el valor que fue determinado por el propio accionista al momento del aporte de los bienes para la constitución de la sociedad, conforme con los soportes y el estatuto mercantil, no siendo posible aplicar el valor «*promedio vigente*» (a que alude la disposición), ya que se acudió al valor real de las operaciones, respaldado en las pruebas obrantes en el expediente, entre ellas el registro del inventario por \$11.816.891.000, y que «*figura como saldo inicial en el balance de comprobación a 31 de diciembre de 2012*».

Manifestó que el acta de constitución de la actora, plasmó la observancia de las disposiciones comerciales, y que la certificación suscrita por la revisoría fiscal de la

¹ Sentencia del 23 de junio de 2011, exp. 17369, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; Auto del 05 de mayo de 2011, exp. 17306, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



sociedad constituyente indicó que «*el aporte fue por \$11.816.891.461*». Resaltó que al momento del aporte, la accionista constituyente conocía «*el estado, valor o vida útil de los bienes*», lo que ejemplificó con una impresora que no estaba en uso ni tenía mantenimiento, cuyo avalúo inicial se tasó por un valor muy superior al que fue determinado en el avalúo practicado para la venta. Sostuvo que el tribunal omitió la información de los libros de contabilidad, que eran «*plena prueba del valor de la enajenación para determinar un precio de venta diferente*».

Resaltó la inexistencia de fundamentos legales que soportaran la modificación del «*costo fiscal*» de los activos, a solo cuatro meses de la fecha del acta de constitución de la actora, pues el accionista fue libre para valorar sus bienes sin someterse a ninguna tarifa legal. Así pues, trajo a colación el contenido de los artículos 453 y 463 del ET y concluyó que «*la base gravable no podía ser inferior al valor comercial de los bienes en la fecha de la transacción*», de ahí que la adición de ingresos era justificada. Dijo que la contribuyente tenía la carga probatoria de «*acreditar las causas para que el valor de los bienes en controversia disminuyera intempestivamente en menos de un año*», lo cual no fue acreditado.

Finalmente, defendió la legalidad de modificar el anticipo, pues la declaración de renta (2013) no había sido presentada al momento de notificación del acto demandado. Para finalizar, expuso que la demandante «*no reportó el mayor valor de los activos e ingresos*», lo cual implicó la inclusión de «*factores equivocados, falsos o incompletos*», por lo que la sanción por inexactitud era procedente.

Por su parte, la actora sostuvo que el valor comercial de los bienes enajenados, que se encontraban clasificados como inventarios, no correspondía al monto por el cual fueron aportados a la constitución de la sociedad [\$11.816.891.461], sino que se trataba del «*valor en los libros del aportante*», y no había prueba de que se hubiera realizado un avalúo comercial ni por ella aportante, ni por la sociedad constituida, ni tampoco por la Administración. Dijo que la referencia efectuada a los artículos 132 y 133 del C de Co, fue solo para manifestar que se asignó valor a los bienes aportados, pues de tales artículos no era posible que se desprendiera que el valor asignado a la especie, implicara la determinación del valor comercial. Adujo que tratándose de bienes usados por más de 10 años que estaban obsoletos o en mal estado, era imposible sostener que el valor en libros era el comercial, configurándose así una falsa motivación por no corresponder a la realidad, eran solo apreciaciones subjetivas de quienes revisaron, carentes de prueba; por el contrario, en el expediente constaba que la actora contrató un perito evaluador para que estableciera el valor comercial de los bienes recibidos, conforme con su *naturaleza, condición y estado*», avalúo que fue «*injustificadamente*» desestimado por la Administración.

Aseguró que el valor comercial fue el valor de enajenación, por ser el acordado por las partes, conforme con lo señalado en el artículo 90 del ET, pues la demandada no demostró que existiera en el mercado un valor comercial promedio para bienes de la misma naturaleza y condiciones de los vendidos. En el marco de la misma disposición, argumentó que si la demandada consideraba que el valor de venta difería del comercial, podía apartarse del mismo, señalando un precio acorde con la naturaleza y estado de los bienes, pero atendiendo los datos estadísticos de las entidades allí señaladas (DIAN, DANE, entre otras) lo que no hizo, ni tampoco demostró que el estado de los bienes fuese diferente al señalado desde el inicio del proceso de determinación, ni tampoco ninguna circunstancia que permitiera su venta en mejores condiciones económicas.

Por último, advirtió que sí la Administración aplicando indebidamente las normas que regulan el impuesto sobre la renta, desconocía el precio de venta establecido en el artículo



90, lo mínimo era que se descontara el «costo de adquisición de los activos para determinar correctamente la base para liquidar el impuesto», pues independientemente del valor de enajenación, se encontraba probado que tal costo fue de \$11.816.891.641, lo que se traduciría en una renta bruta de cero.

3- Partirá la Sala de señalar que ha sido el criterio de esta judicatura² que al sujeto pasivo le corresponde demostrar los aspectos negativos de la base imponible (costos, gastos, impuestos descontables, compras), por ser quien los invoca a su favor. A *contrario sensu*, cuando se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (adición de ingresos u operaciones sometidas a tributación), la carga recae en la autoridad, quien detenta la competencia para modificar la autoliquidación del administrado.

En ese orden de ideas, de acuerdo con la información que obra en el expediente y las manifestaciones de las partes, los principales antecedentes de la controversia pueden resumirse en los siguientes términos:

(i) Soluciones Integrales de Cali SAS en liquidación fue constituida mediante documento privado el 31 de octubre de 2011 y registrada en la Cámara de Comercio de Cali (ff. 18 a 38 caa). De acuerdo con los artículos sexto y séptimo del acta de constitución (f. 19 caa), el capital suscrito y pagado de la sociedad fue \$28.000.000 «*dividido en veintiocho millones de acciones nominativas ordinarias por valor nominal de \$1,00*».

(ii) El artículo quincuagésimo noveno del acta de constitución (f. 32 caa) da cuenta de que la sociedad Carvajal Soluciones de Comunicación SAS (accionista constituyente) pagó dicho monto mediante la transferencia de la «*propiedad plena a título de aporte*» de activos fijos por valor de \$11.816.891.461, así como acciones poseídas en una sociedad del exterior por \$16.803.319.881 (ambas por valor en libros) y una cuenta por pagar de \$28.592.211.342, lo que arrojó un «*neto a aportar*» de \$28.000.000.

(iii) Según el acta de constitución, la relación de los mencionados valores tenía como objetivo «*dar cumplimiento a lo regulado en el artículo 132 del C de Co en cuanto a la aprobación del avalúo y en el artículo 133 ídem frente a su inserción en el documento de constitución*».

(iv) Conforme con el contenido de la demanda, los activos fijos recibidos por la actora fueron registrados en su contabilidad como inventario (f. 268 cp1), sin que la Administración discutiera dicho tratamiento. Posteriormente, tales bienes fueron vendidos entre los meses de mayo a septiembre de 2012 por la suma de \$398.500.001, según las facturas nros. 004, 005 y 006 del 17 de mayo de 2012, 0007 del 08 de junio de 2012, 0008 del 25 de junio de 2012, 0010 del 27 de junio de 2012, 0011 y 0012 del 19 de julio de 2012, 0013 del 31 de agosto de 2012, 0014 del 10 de septiembre de 2022 y 0015 del 26 de septiembre de 2022. En este punto, debe destacarse que, en su mayoría, los activos fueron enajenados como «*desechos industriales por su peso en calidad de chatarra*».

(v) En su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2012 (f. 81 caa), la contribuyente reportó ingresos brutos operacionales por \$455.411.000, los cuales estuvieron vinculados principalmente a las citadas enajenaciones, así como a rentas obtenidas por arrendamiento de maquinaria, de acuerdo con la Factura nro. 0001 del 26 de febrero de 2012. En cuanto a los costos de ventas, la actora reportó el mismo valor de los ingresos brutos operacionales, por lo cual la renta líquida gravable fue de \$0, no se reflejó pérdida fiscal en el periodo. El denuncia rentístico arrojó un saldo a favor de \$72.581.000,

² Sentencia del 27 de agosto de 2020, exp. 21852, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez



que fue solicitado en devolución y/o compensación.

(vi) La Administración se abstuvo de acceder a la devolución, y en su lugar expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 052412014000009, del 09 de abril 2014, adicionando ingresos por la enajenación de los bienes, por considerar que el «*precio comercial*» de los activos, correspondía «*al reconocido al momento del aporte*». Este acto fue confirmado por la DIAN, al desatar el recurso interpuesto.

(vii) La actora aportó desde la sede administrativa dos avalúos “con propósitos comerciales” que soportaban el precio de enajenación del inventario, que fue pactado por la sociedad y sus compradores, y aportó en vía judicial, documentación que daba cuenta (entre otros aspectos) del estado de los activos, su proceso de desmonte y chatarrización, las diligencias efectuadas para su venta y las ofertas de compra remitidas por parte de terceros (ff. 79 a 251 cp1).

Los citados avalúos del 10 de febrero de 2012 (ff. 66 a 70 caa) y del 12 de junio de 2012 (ff. 40 a 45 caa), suscritos por un evaluador inscrito en el Registro Nacional de Avaluadores, dan cuenta de lo siguiente:

(a) Avalúo con propósito comercial del 10 de febrero de 2012 (ff. 66 a 70 caa): el evaluador concluyó que «*todos los bienes recibidos son inventarios y su nivel de obsolescencia tecnológica*» fue dividido en tres categorías, así: «*obsolescencia*» por la suma de \$4.518.078.543, «*afectados*» por valor de \$406.622.908 e «*ineficientes*» por \$5.098.181.809.

En relación con los inventarios con «*obsolescencia*», el informe resaltó que los activos «*presentan desgaste en sus piezas, su capacidad productiva por turno no es competitiva y por su sistema eléctrico el consumo de energía es alto*». De igual forma, su acondicionamiento requería «*una inversión bastante alta, lo cual implica realizar un cambio de todo el sistema eléctrico y sus motores*». Sobre los inventarios afectados, expuso que «*sus tarjetas lectoras y piezas mecánicas se oxidaron (...) por su permanencia en la Zona Franca en Bogotá, por lo cual su reparación es demasiado onerosa*». Para finalizar, el evaluador describió el «*inventario ineficiente*» como «*modelo 1990 que presentaba problemas de registro, técnicamente su capacidad era de 5 colores, solo se podía utilizar para un solo color (...) por lo que ya no era rentable para la compañía y su acondicionamiento para ser competitivo no era factible*».

(b) Avalúo con propósito comercial del 12 de junio de 2012 (ff. 40 a 45 caa): este dictamen únicamente versó sobre el estado de la «*impresora Komori Monocolor Modelo LS-140SP105 2007*», informando que «*el grado de comercialidad del equipo objeto del avalúo debe calificarse como malo (...), en consecuencia, el resultado del avalúo ascendió a \$250.000.000*».

Sobre el particular, el documento precisó que «*el estado del equipo se estimó a partir de la inspección física realizada, en la cual se verificó la operatividad del equipo y las condiciones de servicio de los mismos, con base en la información proporcionada por el personal técnico de la empresa*». De igual forma, el evaluador certificó que «*la impresora se encontraba en el sistema de mantenimiento normal que la empresa practica a todos sus equipos*».

4- A los efectos de efectuar la correspondiente valoración probatoria, cabe registrarse que, conforme con el artículo 126 del C de Co, en concordancia con el artículo 132 *ibidem*, a

nivel societario, es obligatorio estimar los aportes en especie por el valor comercial³. En línea con lo cual, el artículo 135 ídem establece que, tratándose de sociedades que no requieren «*permiso de funcionamiento*»⁴, los asociados responderán solidariamente por el valor atribuido a los aportes en especie, lo que sustentaba preliminarmente sustentaba la postura de la Administración en el sentido de que debía tenerse como valor comercial el del aporte efectuado, sobre todo, cuando el accionista constituyente aportante de los bienes, dejó constancia en el acta de constitución, respecto de que los valores allí consignados, tenían como objetivo «*dar cumplimiento a lo regulado en el artículo 132 del C de Co en cuanto a la aprobación del avalúo y en el artículo 133 ídem frente a su inserción en el documento de constitución*»; no obstante, la actora ejerció una carga probatoria tendente a acreditar que el valor comercial de los activos enajenados no correspondía al señalado en el momento del aporte, lo cual soportó en los avalúos, a los que se hizo referencia en el recuento probatorio, en los cuales se consideró la naturaleza, condiciones y estado de los activos, lo cual no fue desvirtuado por la demandada.

En efecto, se advierte que la desestimación de los avalúos por parte de la administración, se fundó en que tal «*certificación técnica*» no era un medio idóneo para soportar el valor comercial de los activos, porque cuatro meses antes de la venta se había fijado el valor comercial -con la constitución de la sociedad-, porque «*los bienes tenían un valor superior, estaban en uso y en el mismo estado inicial*», y por desconocer los artículos 453 y 463 del ET [disposiciones no pertinentes, por estar referidas al IVA], todo lo cual, carecía de entidad para enervar el estudio técnico sobre el valor comercial de los bienes.

En particular, sobre el valor probatorio de los avalúos, la Sala ha estimado su entidad demostrativa «*en cuanto fue proferido por un profesional idóneo y debido a que en ellos se explican las razones que fundamentan la referida valuación y sirvió de sustento a efectos de pactar el precio de enajenación de los bienes*» (sentencia del 13 de agosto de 2020, exp. 22524, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

Ahora bien, los medios probatorios aportados por la actora en la demanda exponen aspectos como el «*proceso de desmonte*» de los activos para su posterior chatarrización, así como las diligencias efectuadas por la sociedad para la venta de los inventarios y las ofertas de compra remitidas por parte de terceros, cuyo alcance e idoneidad, tampoco fue controvertido por la Administración en la contestación a la demanda y/o en el recurso de apelación; el principal argumento de la demandada se concretó en desestimar el precio de venta de la operación con base en el monto por el cual fueron aportados los bienes al momento de constitución de la sociedad. En cuanto al contenido de la certificación proferida por la revisoría fiscal de la sociedad constituyente (ff. 215 a 217 caa2), la Sala reitera que las partes no discuten que el aporte en especie de los activos fue efectuado por valor de \$11.816.891.461, sin embargo, los medios probatorios allegados, demostraron que dicho valor no correspondía a su valor comercial, atendida la naturaleza, condiciones y estado de los activos al momento de su enajenación.

Dado que se trataba de un aspecto positivo de la base gravable, la entidad demandada tenía a cargo una activa participación probatoria, la cual no desplegó, se limitó a insistir en

³ El cual deberá fundamentarse en un avalúo, tal y como reconoció la Superintendencia de Sociedades a través del Oficio nro. 220-072280, del 31 de mayo de 2021.

⁴ Sobre el término «*permiso de funcionamiento*» y la correcta interpretación del 135 del C de Co, es imperativo destacar que el artículo 84 de la Constitución prohibió requisitos adicionales (tales como permisos) cuando un derecho o actividad fue reglamentado de manera general. Sobre el particular, el artículo 1.º de la Ley 232 de 1995 – vigente al momento de los hechos, actualmente derogada por el artículo 242 de la Ley 1801 de 2016 – prohibió a las autoridades «*exigir licencia o permiso de funcionamiento para la apertura de los establecimientos comerciales definidos en el artículo 515 del C de Co, o para continuar su actividad si ya la estuvieren ejerciendo*», lo cual fue reiterado por el artículo 46 del Decreto 2150 de 1995.



el valor del aporte de los bienes al momento de la constitución de la sociedad actora, lo que si bien puso en evidencia la sobrevaloración de los activos a efectos de constituir la sociedad, lo cierto es que, ni los fines de tal proceder hicieron parte del debate, ni se desvirtuó el valor comercial que fue determinado por el experticio técnico, y que sustentó el valor de venta.

Ahora bien, el cuestionamiento de la apelante, en torno a que la «*depreciación*» debía determinarse «*sistemáticamente mediante métodos de reconocido valor técnico*», debe ser desestimado, en tanto los activos enajenados se encontraban reconocidos como inventario, calidad que no fue objeto de cuestionamiento. Con todo, como entiende la Sala, que tal razonamiento se orientaba a cuestionar la disminución del valor de los bienes entre el momento de su aporte en especie y su posterior enajenación, cabe reiterar que aunque se puso de presente la sobreestimación de los activos aportados, no puede omitirse que el valor comercial de los mismos que fue tenido en cuenta para efectos de su enajenación, fue acreditado con el correspondiente estudio técnico.

5- Conforme con lo analizado, encuentra la Sala que no procedía la adición de ingresos, y por ende tampoco, la modificación del anticipo para el año gravable 2013, ni la sanción por inexactitud. En consecuencia, será confirmada la sentencia de primera instancia.

6- Por no estar probado en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme al artículo 365.8 del CGP.

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. Sin condena en costas en esta 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)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Salvo voto

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN