



CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá D.C., diecisiete (17) de julio de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00335-01 (29220)  
Demandante: Cecilia Mariño Ucrós  
Demandado: DIAN  
Temas: Renta 2016. Comparación patrimonial

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 1° de febrero de 2024 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

ANTECEDENTES

El 16 de septiembre de 2017, la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2016, en la que registró una renta líquida gravable de \$20.522.000, sin impuesto a cargo.

Previo requerimiento especial y respuesta a este, la División de Gestión de Liquidación para Persona Naturales y Asimiladas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá expidió la Liquidación Oficial de Revisión 322412020000009 del 2 de marzo de 2020, en la cual modificó la anterior declaración para establecer una renta gravable de \$308.286.000, un impuesto a cargo de \$91.696.000, imponer sanción por inexactitud en el mismo valor (100 %) y establecer el total a cargo en \$183.392.000.

DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la demandante formuló las siguientes pretensiones:

*«Que se DECLARE la nulidad total de la liquidación oficial de revisión N° 322412020000009 del 02 de marzo de 2020, acto administrativo mediante el cual la U.A.E. DIAN liquidó de manera oficial el impuesto sobre la renta del año gravable 2016 a cargo de la señora Cecilia Mariño Ucrós.*

*Que se DECLARE que la señora Cecilia Mariño Ucrós no tiene obligación de pagar a la U.A.E. DIAN la suma de CIENTO OCHENTA Y TRES MILLONES TRESCIENTOS NOVENTA Y DOS MIL PESOS m/cte (\$183.392.000) por concepto de impuesto sobre la renta, sanción por inexactitud e intereses.*

*Que se DECLARE la firmeza de la declaración del impuesto de industria y comercio presentada el 18 de abril de 2017 mediante formulario 20171006574 por parte de Bodytech*



*S.A. en lo relativo a los ingresos percibidos por la Compañía en el año gravable 2016 en la Jurisdicción del Distrito de Cartagena (SIC) (...)*

*Que DECLARE la nulidad de la nulidad de la liquidación oficial de revisión N° 322412020000009 del 02 de marzo de 2020 en lo relativo a la imposición de la sanción por inexactitud, habida cuenta de que el mayor valor de impuesto fue liquidado por la DIAN en virtud de una diferencia de criterios con la demandante».*

Invocó como **disposiciones vulneradas** los artículos 72, 236, 237, 647 y 648 del Estatuto Tributario. El **concepto de la violación** se sintetiza, así:

La demandante, no obligada a llevar contabilidad, es propietaria del 15.25 % del predio denominado «El Hato de Córdoba», y para el año gravable 2015 reportó dicho activo por \$474.300.085, valor que liquidó del avalúo catastral en el equivalente a 84 hectáreas.

Para el 2016 liquidó su participación sobre el avalúo del predio correspondiente a 137.5 hectáreas, por la suma de \$795.936.845, teniendo en cuenta que «la Notaría indicó que la escritura de aporte debía realizarse por el valor catastral que estaba indicado en el recibo del impuesto predial para el año correspondiente».

Al efecto, mediante escritura pública 3708 de 09 de diciembre de 2016 transfirió su porcentaje del inmueble como aporte a la sociedad «El Hato de Córdoba SAS» con un valor nominal de \$795.936.845, con lo cual, para el 2016 su patrimonio correspondió a las «acciones y prima en colocación de acciones» de esa sociedad.

El «efecto tributario-patrimonial de lo comentado es que la señora Mariño Ucrós, en el año 2015 era propietaria del 15,25% de la Hacienda el Hato de Córdoba (\$3.110.164.495) y en el año 2016, producto de la capitalización, suscribió acciones y pagando prima por la colocación de las mismas con motivo del aporte del mismo ya referido, pero tomando como referencia el avalúo total del inmueble en cuantía de \$5.219.258.000»

Lo anterior implica que la actora nunca omitió ingresos, sin que la variación del patrimonio correspondió a un «ajuste nominal del valor de uno de los activos que componía su patrimonio en el año 2015 y que fue objeto de una capitalización en la sociedad El Hato de Córdoba SAS» para el 2016, atendiendo las reglas del artículo 72 del ET.

Aunado a esto, la DIAN desconoció las pruebas aportadas con la respuesta al requerimiento especial. En particular, insiste en que el avalúo catastral reflejado en la declaración de renta 2016 coincide con los valores contenidos en los recibos del impuesto predial y no fue producto de decisiones subjetivas o artificiales de los socios de la compañía receptora del inmueble

Finalmente, como los datos registrados en la declaración de renta del año 2016 son verídicos, no se configuraron los supuestos para imponer sanción por inexactitud. En todo caso, existe diferencia de criterios como eximente de responsabilidad.

## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda, así:

El incremento patrimonial no obedeció a un ajuste nominal del predio con base en su avalúo catastral, porque en el año 2015 la contribuyente efectuó un cálculo



inconsistente del avalúo del bien, y para el 2016 no acreditó el origen del aumento patrimonial reportado. En consecuencia, hay lugar a aplicar el artículo 236 del Estatuto Tributario e imputar la diferencia no justificada como renta gravable.

La contribuyente incurrió en los hechos sancionables del artículo 647 del ET, al omitir rentas susceptibles de capitalización en su declaración de renta del año gravable 2016.

### TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA

Mediante auto del 9 de diciembre de 2022, el *a quo* prescindió de las audiencias inicial y de pruebas, incorporó los elementos demostrativos aportados en la demanda y su contestación, fijó el litigio en determinar la legalidad de los actos acusados, y corrió traslado a las partes para alegar de conclusión.

### SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas, por las siguientes razones:

Si bien la DIAN desconoció que la actora solo era propietaria del 15,25 % del predio «*El Hato de Córdoba*», sin considerar las hectáreas correspondientes al predio «*Santa Bárbara*», tal error no tuvo incidencia sustancial en el resultado del proceso; por el contrario, su inclusión implicaría una diferencia patrimonial aún mayor por justificar.

La diferencia se originó porque los propietarios del 61% del «*Hato de Córdoba*», entre ellos la actora, al aportar el predio a la sociedad «*El Hato de Córdoba SAS*», desconocieron el avalúo catastral vigente en 2016 *-\$1.945.443.308-* y utilizaron un valor superior para determinar el costo fiscal del inmueble *-\$3.183.747.380-*.

En consecuencia, no era válido utilizar un autoavalúo para calcular el aporte societario, pues debía aplicarse el valor catastral conforme a los artículos 72, 277 y 319 del ET, las normas catastrales del IGAC y la Ley 14 de 1983 y, por tanto, no se justificó la diferencia patrimonial atribuida a la actora.

Aunque existieron divergencias en la operación de capitalización de la sociedad «*El Hato de Córdoba SAS*», la demandante registró la adquisición de acciones por \$795.936.845, sin demostrar que este valor correspondía al aporte efectivamente realizado, pues el valor atribuible al porcentaje del inmueble transferido ascendía únicamente a \$486.360.827, configurándose así una diferencia patrimonial injustificada conforme al mecanismo de renta por comparación patrimonial.

Así, ante la omisión de ingresos y la falta de justificación de la diferencia patrimonial, no se liquidó correctamente el impuesto a cargo, lo que constituye una conducta sancionable en los términos del artículo 647 del ET.

### RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación, por las siguientes razones:



El *a quo* erró al sostener que la variación patrimonial entre 2015 y 2016 obedeció a ingresos no reportados. El incremento *«corresponde a un ajuste nominal del valor de uno de los activos que componía su patrimonio en el año 2015 y que fue objeto de una capitalización en la sociedad El Hato de Córdoba S.A.S.»*, formalizado mediante escritura pública, sin que mediara pago en dinero u otra contraprestación adicional.

En este caso, no se probó la existencia de ingresos no declarados, pese a que la DIAN desarrolló todo el proceso de fiscalización. Además, el *a quo* *«desconoce que la demandante cumplió con su obligación de probar qué activo y en qué medida sufrió una valorización interanual nominal que justifica la diferencia patrimonial gravada por la DIAN en la LOR demandada»*.

De otra parte, se configuró una diferencia de criterio como causal eximente de la sanción por inexactitud, pues el debate se centró en la valoración del activo aportado y no en la omisión dolosa de información.

### TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

El recurso se admitió por auto de 16 de octubre de 2024<sup>1</sup>, sin pronunciamiento frente a este. Al ser innecesaria la práctica de pruebas en segunda instancia no se corrió traslado para alegar -*nums. 4 a 6, art 247 del CPACA*-. El Ministerio Público no conceptuó.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de la liquidación oficial que modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por Cecilia Mariño Ucrós, por el año gravable 2016.

En los términos del recurso interpuesto por la demandante y apelante única, corresponde establecer si: *i)* se justificó el aumento patrimonial de la contribuyente en la vigencia 2016, y si por tanto era improcedente la adición de renta gravable y, *ii)* hay lugar a imponer sanción por inexactitud.

La actora reportó un patrimonio líquido de \$726.822.000 en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015, y de \$1.079.852.000 en la vigencia 2016. Al efecto, la liquidación de revisión determinó una variación patrimonial inicial de \$353.030.000 y, una vez efectuados los ajustes y valorizaciones correspondientes, liquidó una diferencia no justificada de \$308.286.000, que adicionó como renta gravable por comparación patrimonial. Dicho acto precisó que la actora no declaró el valor de su participación en el inmueble acorde con el avalúo catastral vigente y soportado en las facturas del impuesto predial, como lo exigen los artículos 72 y 277 del ET.

Para el *a quo* el incremento patrimonial no estaba justificado, ya que la autoestimación del avalúo catastral del predio *«Hato de Córdoba»*, pretendida por la contribuyente, no se avaló por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC), autoridad catastral competente, conforme con lo previsto en los artículos 13 de la Ley 14 de 1983 y 141 de la Resolución 70 de 2011 del IGAC.

<sup>1</sup> Índice 4 de SAMAI



La demandante alega que el incremento patrimonial se origina en «*un ajuste nominal del valor de uno de los activos que componía su patrimonio en el año 2015 y que fue objeto de una capitalización en la sociedad El Hato de Córdoba S.A.S.<sup>2</sup>*», por lo que la sentencia de primera instancia desconoce la realidad material de las variaciones del patrimonio, en la medida que se probó la «*valorización interanual nominal*».

El artículo 26 del ET<sup>3</sup> dispone que la renta líquida se determina al restar de los ingresos netos los costos y las deducciones procedentes, y sobre esta, se aplica la tarifa del impuesto. No obstante, existen excepciones legales al sistema general establecido por la mencionada disposición, como lo es el sistema especial de renta por comparación patrimonial, que constituye una renta gravable determinada sobre la base de un incremento patrimonial no justificado entre dos períodos fiscales consecutivos.

Para determinar la renta por el sistema especial de comparación patrimonial, los artículos 236 y 327 del ET<sup>4</sup> y 91 del Decreto 187 de 1975, establecen que a la renta gravable se adiciona el valor de la ganancia ocasional neta, las rentas cedidas y las rentas exentas, y de esta suma se sustrae el valor de los impuestos de renta y complementarios, recargos y sanciones pagados durante el año gravable; «*Si este resultado es inferior a la diferencia entre los patrimonios líquidos declarados en el año gravable inmediatamente anterior, previos los ajustes por valorizaciones y desvalorizaciones nominales, incluyendo los reavalúos autorizados en los artículos 51 y 52 del Decreto 2247 de 1974, dicha diferencia se tomará como renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre las causas justificativas del incremento patrimonial*».

En línea con lo anterior, la Sala<sup>5</sup> precisó que, si el contribuyente incrementa su patrimonio en un valor superior al de las rentas y ganancias ocasionales declaradas, se presume la existencia de ingresos omitidos, salvo que justifique el incremento patrimonial. Con ello, la renta por comparación patrimonial permite gravar la renta originada en la variación del patrimonio líquido de un periodo a otro, para evitar la evasión del tributo por omisión de ingresos percibidos y no declarados.

Adicionalmente, al tratarse de una presunción legal en favor de la Administración, esta no está obligada a probar hechos distintos a la diferencia patrimonial, con lo cual la carga de la prueba se traslada a la contribuyente, quien debe acreditar las causas que justifican dicho incremento<sup>6</sup> y demostrar que no obedece a rentas gravables omitidas.

<sup>2</sup> Este último aspecto no fue propuesto en sede administrativa y, por tanto, no hizo parte de los argumentos desarrollados por la DIAN en la liquidación oficial.

<sup>3</sup> «ARTÍCULO 26. LOS INGRESOS SON BASE DE LA RENTA LIQUIDA. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley».

<sup>4</sup> «ARTÍCULO 236. RENTA POR COMPARACIÓN PATRIMONIAL. Cuando la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta, resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, dicha diferencia se considera renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas».

«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».

<sup>5</sup> Sentencia del 30 de agosto de 2024, Exp 28643, CP Milton Chaves García, que reitera sentencias del 9 de mayo de 2024, Exp 28240 CP Stella Jeannette Carvajal Basto; 23 de febrero de 2023, Exp 26272 CP Milton Chaves García; 10 de agosto de 2017, Exp 20721 CP Stella Jeannette Carvajal Basto; 17 de junio de 2010, Exp 16731 CP Martha Teresa Briceño de Valencia; 6 de marzo de 2003, Exp 13238 CP Ligia López Díaz.

<sup>6</sup> «ARTÍCULO 789. LOS HECHOS QUE JUSTIFICAN AUMENTO PATRIMONIAL. Los hechos que justifiquen los aumentos patrimoniales deben ser probados por el contribuyente, salvo cuando se consideren ciertos de conformidad con el artículo 746».





En el caso concreto, el *a quo* tomó como base los datos contenidos en los actos de liquidación del impuesto predial con registros catastrales 01-0000-0006-0201-000 y 01-0000-0006-0202-000 emitidos por el municipio, según los cuales la extensión del predio «Hacienda el Hato de Córdoba - Santa Barbara» es de 137.5 hectáreas y la actora era propietaria del 15.25 % de un total de 84.02 hectáreas de la Hacienda el Hato de Córdoba, aspecto no cuestionado por las partes.

Se observa entonces que el predio cuestionado tiene una extensión total de 137.5 hectáreas, subdividido en dos lotes: Santa Bárbara con 53.48 hectáreas (38.89 %) y Hato de Córdoba con 84.02 hectáreas (61.11 %). De este último lote, Cecilia Mariño Ucrós solo era dueña del 15.25 %, lo que equivale a 12.81 hectáreas. Esta distribución evidencia que la participación de la actora no abarcaba la totalidad del predio, sino un segmento específico y limitado de este.

Incluso, en la demanda se acepta que «la otra porción de terreno no vendido por parte de la sociedad Carrizosa Navas y CIA S. En C. Equivalente a 53,47 hectáreas, quedó representada en el folio de matrícula inmobiliaria 156- 2341 que fue cancelado por un englobe realizado por quienes hoy son propietarios del inmueble». Con esto, para el año 2015 la demandante era propietaria únicamente del 15.25 % del lote denominado Hacienda del Hato de Córdoba, cuyo avalúo debía realizarse teniendo en cuenta las particularidades de la porción de su propiedad.

Al respecto, el artículo 277 del ET dispone que el valor patrimonial de los inmuebles, para los no obligados a llevar contabilidad, corresponde al «mayor valor entre el costo de adquisición, el costo fiscal, el autoavalúo o el avalúo catastral actualizado al final del ejercicio, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 72 y 73 de este Estatuto». En concordancia, el artículo 72 *ibidem* señala que el avalúo declarado para los fines del impuesto predial unificado, así como los avalúos formados o actualizados por las autoridades catastrales, pueden ser tomados como costo fiscal.

En el caso, no se discute que el valor del inmueble declarado por la contribuyente se determinó con base en los avalúos reportados en las facturas del impuesto predial de cada vigencia. Por tanto, al realizar los cálculos sobre dichos avalúos, y con el fin de establecer el valor patrimonial del porcentaje de propiedad atribuible a la contribuyente, se obtiene la siguiente información:

| Lote               | Hectáreas | Porcentaje | Avalúo 2015      | Contribuyente<br>15,25% | Avalúo 2016      | Contribuyente<br>15,25% |
|--------------------|-----------|------------|------------------|-------------------------|------------------|-------------------------|
| Santa Barbara      | 53,48     | 38,89%     | \$ 1.204.315.161 |                         | \$ 1.240.444.806 |                         |
| El hato de Córdoba | 84,02     | 61,11%     | \$ 3.096.360.035 | \$ 472.194.905          | \$ 3.189.251.325 | \$ 486.360.827          |
| Total              | 137,5     | 100,00%    | \$ 5.067.240.000 |                         | \$ 5.219.258.000 |                         |

Esto pone en evidencia que el valor patrimonial del 15.25 % del inmueble «Hacienda el Hato de Córdoba», propiedad de la demandante, para el 2016 ascendía a \$486.360.827.

Ahora bien, mediante Escritura Pública 3708 del 9 de diciembre de 2016<sup>7</sup>, Cecilia Mariño, Magdalena Marino, Rafael Mariño e Ignacio Mariño transfirieron el dominio del 61 % -cada uno con un 15.25%- del predio denominado «Hacienda el Hato de Córdoba»<sup>8</sup>,

<sup>7</sup> Aclarada posteriormente por la Escritura 726 del 7 de abril de 2017, únicamente en el sentido de precisar los linderos del predio dado en aporte a la sociedad.

<sup>8</sup> Identificada con matrícula inmobiliaria 156-83-791 y códigos catastrales 01-0006-0201-000 y 01-0006-0202-00 correspondiente a un lote de terrero rural que forma parte de la hacienda, de aproximadamente de 84 hectáreas.



como aportes a la sociedad «El Hato de Córdoba S.A.S.». El valor total del aporte fue de \$3.183.747.380, correspondiendo a la demandante la suma de \$795.936.845.

Lo anterior supone que el aporte realizado -\$795.936.845-, es superior al valor patrimonial del porcentaje del inmueble que se transfirió a la sociedad para adquirir las acciones.

Según la demandante, dicho error devino de liquidar el 15.25 % de la totalidad de las hectáreas del predio «Hacienda el Hato de Córdoba -Santa Barbara» (137.5 hectáreas), pese a que debió liquidarse sobre 84.02 hectáreas, y que la diferencia debatida obedeció al valor reconocido en el proceso de capitalización de acciones, a título de prima en colocación.

Los argumentos presentados para justificar la diferencia patrimonial entre los años gravables 2015 y 2016, *que dio lugar a la renta por comparación patrimonial*, además de ser contradictorios, carecen de respaldo jurídico conforme al marco normativo aplicable, por lo siguiente:

En cuanto a la capitalización del activo en la sociedad El Hato de Córdoba SAS, se advierte que: i) se trata de un asunto de índole contable que corresponde exclusivamente a la sociedad, que no fue planteado en sede administrativa, y ii) no justifica, por sí solo, la variación del valor patrimonial declarado por la actora; pues para que dicha operación sea fiscalmente neutra, las acciones recibidas deberían tener el mismo costo fiscal de los activos aportados, conforme lo establece el artículo 319 del Estatuto Tributario.

Sobre el aporte a sociedades nacionales, la Sección<sup>9</sup> ha precisado que en esta operación no se reconoce un ingreso gravado, siempre que el aportante, para efectos fiscales, mantenga como costo fiscal de las acciones recibidas el mismo costo fiscal que tenía el bien inmueble aportado. Así, ha considerado que, *«en esta operación no se reconoce un ingreso gravado, porque el aportante tiene la posesión indirecta del bien, pues a cambio de este recibe acciones por el mismo valor fiscal, y por su parte, la sociedad receptora adquiere el activo con los mismos atributos fiscales que tenía en cabeza del aportante al momento del aporte»*.

Es decir, se trata de una operación fiscalmente neutra, al no configurarse una enajenación, bajo la condición que el aportante y la sociedad que recibe el bien mantengan el costo fiscal. Por tanto, no se alteran los atributos fiscales de los activos entregados y recibidos por la sociedad, y se traslada la causación del impuesto hasta la venta de los activos aportados o de las acciones recibidas por el aportante, independiente del efecto comercial acordado por las partes.

El artículo 319 del Estatuto Tributario, ha señalado que, para efectos de mantener la neutralidad fiscal de los aportes en especie a sociedades nacionales *-para el caso que no se considere una enajenación-* se deben cumplir las siguientes condiciones:

1. La sociedad receptora del aporte no realizará ingreso o pérdida como consecuencia del aporte, cuando a cambio de este se produzca emisión de acciones o cuotas sociales nuevas.

<sup>9</sup> Sentencia del 11 de octubre de 2023, Exp. 26652. CP Myriam Stella Gutiérrez Arguello.



2. Para la sociedad receptora del aporte, el costo fiscal de los bienes aportados será el mismo que tenía el aportante respecto de tales bienes, de lo cual se dejará constancia en el documento que contenga el acto jurídico del aporte.
3. El costo fiscal de las acciones recibidas por el aportante será **el mismo costo fiscal que tenían los bienes aportados al momento del aporte en cabeza del aportante.**
4. Los bienes aportados conservarán para efectos fiscales en la sociedad receptora, la misma naturaleza de activos fijos o movibles que tengan para el aportante en el momento del aporte.
5. En el documento que contenga el acto jurídico del aporte, **el aportante y la sociedad receptora declararán expresamente sujetarse a las disposiciones del presente artículo y la Administración Tributaria podrá solicitar de cada uno de ellos el cumplimiento de las condiciones aquí establecidas según le apliquen.**

En este contexto, Cecilia Mariño Ucrós y la sociedad El Hato de Córdoba S.A.S acordaron un aporte en especie de un bien inmueble que tenía un costo fiscal de \$486.360.827 y que fue acordado para efectos mercantiles en la suma \$795.936.845. Y, aunque en este documento expresamente se pactó que se acogían al tratamiento del artículo 319 del Estatuto Tributario<sup>10</sup>, la demandante, al presentar la declaración de renta del año 2016, declaró las acciones recibidas en la suma de \$795.936.845, arrojando entonces un incremento patrimonial sin incluir el ingreso que realiza; por ello al incumplir el requisito del numeral tercero del artículo 319 antes reseñado, la operación era gravada.

De otra parte, en lo que respecta al argumento que el incremento patrimonial obedeció a una variación en el valor del inmueble que integraba su patrimonio, atribuible a una actualización del valor nominal del bien, se observa que dicha afirmación no guarda relación con los hechos probados en el expediente, porque en el año en discusión la actora no poseía directamente el bien inmueble, sino las acciones que recibió producto del aporte en especie.

Tampoco es de recibo que la actora afirme que el incremento patrimonial obedeció a un error de cálculo derivado de tomar como base el 100 % del avalúo del inmueble «Hacienda El Hato de Córdoba - Santa Bárbara» con una cabida de 137.5 hectáreas, siendo que solo poseía el 15.25 % de 84.02 hectáreas, de esas 137.5, porque la escritura de aporte expresamente consagró los valores para efectos mercantiles y fiscales que no fueron acatados por la actora.

Y en gracia de discusión, el hecho de declarar como aporte en especie el 100 % del valor del bien, cuando en realidad la participación es menor, constituye una sobrevaloración injustificada del activo, y no una variación nominal<sup>11</sup> -no probada-, o un error involuntario; se trata de una omisión de los deberes de veracidad y exactitud en la declaración, a lo cual se suma la falta de acreditación técnica del avalúo, o de prueba

<sup>10</sup> Parágrafo segundo de la cláusula primera de la escritura 3708 de 2016.

<sup>11</sup> Sobre la variación nominal del activo, el artículo 91 del Decreto 187 de 1975 y la jurisprudencia distinguieron entre las valorizaciones reales, que se originan en erogaciones respaldadas por ingresos efectivamente obtenidos, y las valorizaciones nominales, que son ajustes teóricos o contables derivados de actualizaciones de valor, como ocurre con los avalúos catastrales, sin reflejo en el flujo económico del contribuyente, con lo cual no representan una causa cierta del incremento del patrimonio.





de la metodología para determinar el porcentaje valorizado, lo que impide considerar este argumento como una causa legítima del incremento patrimonial.

En ese contexto, ninguna de las hipótesis alegadas por la demandante justifica el incremento patrimonial detectado, lo que hace procedente la adición de renta líquida gravable por comparación patrimonial hecha por la Administración, con fundamento en el artículo 236 del ET. No procede el cargo de apelación.

Finalmente, la demandante estima que la sanción por inexactitud impuesta es improcedente, en la medida en que los datos declarados son ciertos y que se configuró una diferencia de criterios eximente de responsabilidad. Sin embargo, como la actora declaró datos inexactos y omitió ingresos derivados del mayor valor patrimonial reportado por el aporte de un bien inmueble a una sociedad, sin contar con sustento técnico, contable o jurídico suficiente, se configura una inexactitud sancionable conforme con el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Tampoco existe diferencia de criterios, porque dicha causal eximente solo es procedente cuando se demuestra que la actuación del contribuyente se basó en una interpretación jurídica razonable y diligente, lo cual no ocurrió.

En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

De conformidad con lo previsto en los numerales 1 y 8 del artículo 365 del CGP<sup>12</sup>, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA<sup>13</sup>, y teniendo en cuenta el criterio de la Sala, no se condenará en costas -gastos del proceso y agencias en derecho-, toda vez que no está probada su causación.

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.- CONFIRMAR** la sentencia del 1.º de febrero de 2024 proferida por el Tribunal Administrativo Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.

**2.- Sin condena en costas.**

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

**WILSON RAMOS GIRÓN**  
Presidente

(Firmado electrónicamente)

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

(Firmado electrónicamente)

**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

<sup>12</sup> Código General del Proceso «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».

<sup>13</sup> «Art. 188. Condena en costas. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil».