



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

**MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., siete (7) de mayo de dos mil veintiséis (2026)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	66001-23-33-000-2020-00469-01 (28941)
<b>Demandante</b>	CENTRAL DE SACRIFICIO DE RISARALDA S.A. GUAYABITO CSR S.A. GUAYABITO
<b>Demandada</b>	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
<b>Temas</b>	Impuesto sobre la renta. Año gravable 2013. Renta por comparación patrimonial. Capitalizaciones. Aportes en especie. Sanción por inexactitud.

### **SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

---

La Sección decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 14 de marzo de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, Sala Cuarta de Decisión<sup>1</sup>, que resolvió lo siguiente:

**PRIMERO: Declarar** la nulidad de la liquidación oficial número 162412019000017 del 3 de julio de 2019, que modifica la declaración del impuesto renta y complementarios del año gravable 2013 de la sociedad Central de Sacrificio de Risaralda S.A. Guayabito C.S.R. S.A. GUAYABITO y Resolución número 16236202000001 del 6 febrero de 2020, que resuelve el recurso de reconsideración confirmando en todas sus partes el acto administrativo inicial, expedidos por la DIAN.

**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, se **declara** en firme la declaración del impuesto renta y complementarios correspondiente al año gravable 2013, presentada por la sociedad Central de Sacrificio de Risaralda S.A. Guayabito C.S.R. S.A. GUAYABITO.

**TERCERO: Negar** las demás pretensiones de la demanda. (...)

**QUINTO (sic): Sin costas** en esta instancia. (...)

### **ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 9 de abril de 2014, Central de Sacrificio de Risaralda S.A. Guayabito CSR S.A. GUAYABITO (CSR GUAYABITO) presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2013, liquidando una pérdida del ejercicio y registrando por tanto un saldo a favor<sup>2</sup>.

Previa emisión del requerimiento especial<sup>3</sup> y su respuesta<sup>4</sup>, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) emitió la liquidación oficial de revisión 162412019000017 del 03 de julio de 2019<sup>5</sup>, en la cual incluyó rentas gravables

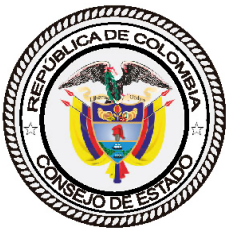
<sup>1</sup> Samai Tribunal, índice 56.

<sup>2</sup> Folio 11, Caa (Exp Parte 1 Central de Sacrificio).

<sup>3</sup> Folio 231, Caa (Exp Parte 5 Central de Sacrificio). La investigación fiscal inició como consecuencia del traslado de unos hallazgos que realizó la Contraloría General de la República. Inicialmente la DIAN encontró una diferencia entre los patrimonios líquidos de Guayabito registrados en las declaraciones de renta de 2012 y 2013 en cuantía de \$1.383.558.000, pero, con el aporte de la escritura pública 549 del 13 de marzo inscrita el 27 de noviembre de 2013 encontró justificada parcialmente la diferencia patrimonial (\$535.587.000 a capital y \$120.000.000 a prima en colocación de acciones). No obstante, expuso que la diferencia frente al valor inicialmente identificado (\$727.971.000) persistía.

<sup>4</sup> Folio 243, Caa (Exp Parte 5 Central de Sacrificio).

<sup>5</sup> Folio 293, Caa (Exp Parte 7 Central de Sacrificio).



derivadas de la aplicación del sistema de renta por comparación patrimonial, reliquidó el impuesto y el saldo a pagar, e impuso sanción por inexactitud. Previo recurso de reconsideración<sup>6</sup>, el acto fue confirmado mediante la resolución 16236202000001 del 06 de febrero de 2020<sup>7</sup>.

## ANTECEDENTES DEL PROCESO

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>8</sup>:

1. Que se DECLARE la procedencia de los cargos invocados en el acápite cuarto de esta acción.
2. Que se DECLARE la NULIDAD de los Actos Administrativos denominados: **“RESOLUCIÓN RECURSO RECONSIDERACIÓN QUE CONFIRMA” NO. 16236202000001 del 06 de febrero de 2020**, proferida por la División Gestión de Jurídica y la **“LIQUIDACIÓN OFICIAL RTA SOCIEDADES Y/O NATURALES OBLIGADOS CONTABILIDAD REVISIÓN” No. 162412019000017 del 03 de julio de 2019**, proferida por la División Gestión de Liquidación, ambos actos expedidos por la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**, Seccional Pereira, en el departamento de Risaralda.
3. Que OPERE el restablecimiento del derecho, al decretarse en firme la Declaración Privada de Renta y Complementarios, año gravable 2013, formulario No. 1104601035270 de fecha 2014-04-09 y sea reconocido el respectivo saldo a favor por valor de \$1.245.000.
4. Que se CONDENE a la DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-, a pagar a título de Restablecimiento del derecho, por concepto de daños y perjuicios económicos, en virtud de los costos incurridos en el pago de honorarios profesionales de abogado, una suma no inferior a TREINTA (50)(sic) SALARIOS MÍNIMOS MENSUALES LEGALES VIGENTES.

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 6, 23, 29, 209 de la Constitución Política; 12, 24, 28, 36, 178, 188, 236, 237, 239-1, 282, 647, 683, 745, 746 y 789 del Estatuto Tributario; 1.2.1.19.1. y 1.2.1.19.2. del Decreto 1625 de 2016, 38, 47, 48 y 91 del Decreto 2649 de 1993; 3, 87 y 88 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; Concepto 220-19619 del 24 de abril de 2002 de la Superintendencia de Sociedades y jurisprudencia de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado.<sup>9</sup>

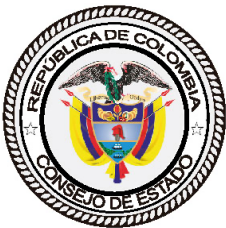
Considerando que la investigación tributaria inició con ocasión de un traslado de hallazgos que hizo la Contraloría a la DIAN sobre la demandante, esta, de manera preliminar, se pronunció sobre estos. Sugirió tener en cuenta el oficio de febrero de 2015 presentado por la Contraloría a la demandada, en el cual se estableció que la orientación, control y evaluación de las actividades de las sociedades de economía mixta correspondía a los alcaldes, y que, si bien la Contraloría es la que ejerce

<sup>6</sup> Folio 304, Caa (Exp Parte 7 Central de Sacrificio).

<sup>7</sup> Folio 377, Caa (Exp Parte 9 Central de Sacrificio).

<sup>8</sup> Samai, índice 10.

<sup>9</sup> Sentencias C-878 de 2011, T-204 de 2012, C-012 de 2013, del 17 de junio de 2010, exp. 16731, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 14 de abril de 2016, exp.19138, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 10 de febrero de 2003, exp. 13217, M.P. Ligia López Díaz, del 10 de agosto de 2017, exp. 20721, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 07 de abril de 1989, exp. 1645, M.P. Consuelo Sarria Olcos.



auditoría y control sobre la parte pública de estas, ello no quiere decir que la administración de esas sociedades la ejerza la Nación, la Gobernación o la Alcaldía.

Dijo que los hallazgos de la Contraloría se basaron en diferencias entre lo declarado y lo contabilizado en varios períodos, a diferencia de la investigación de la demandada, quien sólo fiscalizó el 2013. Agregó que la no deducibilidad en renta de ciertos gastos no representa defraudación fiscal, y recordó que, pese a que no se obtengan ingresos, se generan costos y gastos. Afirmó que la Contraloría desvió su atención sobre el verdadero problema, que era la no generación de ingresos, achacando el no flujo de dividendos para el municipio a una sobreestimación de las pérdidas. Concluyó que los hallazgos de la Contraloría no fueron fundamentales ni accesorios para el proceso de fiscalización de la demandada.

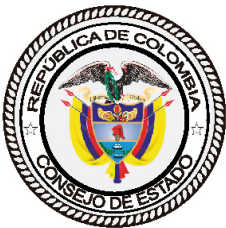
Afirmó que la investigación de la DIAN inicia con una **falsa motivación** pues consideró las razones de la Contraloría como válidas y suficientes, independientemente de tener otras alternativas de gestión más eficientes y omitió tener en cuenta hechos que fueron demostrados dentro del proceso de fiscalización

Indicó que la DIAN se basó en una diferencia patrimonial inexistente, que transforma a gravado el patrimonio social proveniente de capitalizaciones, lo cual genera un enriquecimiento ilícito para la Administración. Transcribió los renglones del instructivo del formulario 110 de declaración de renta de las personas jurídicas, y acotó que, como no tuvo ingresos, ni rentas gravables, exentas o ganancias ocasionales, pero sí gastos (fiscales de \$8.686.000, generándose una diferencia de \$38.771.421, versus los contables de \$47.457.421), se generó una pérdida líquida, según ella, único motivo que tenía la DIAN para iniciar una investigación, pero que no fue objeto de análisis por parte de esta. Indicó que se liquidó el impuesto por el sistema de renta presuntiva y explicó que el aumento del patrimonio se generó con ocasión de varias capitalizaciones.

Indicó que los actos son nulos por **violación formal y sustancial de varias normas**. Para soportar esto, resumió los hallazgos y pruebas recaudadas por la demandada sobre la composición y variación del capital autorizado, el suscrito y el pagado de 2008 hasta el 2013, señalando entre otros la información suministrada por la Cámara de Comercio de Santa Rosa de Cabal, las actas, la escritura de constitución, el certificado de revisor fiscal, el estado de cambios en el patrimonio y los documentos contables allegados. Indicó que la violación sustancial consistente en, primero, volver renta gravable \$729.791.000 de valor patrimonial representado en capitalizaciones, generando un impuesto indebido de \$180.748.000, lo cual supone un enriquecimiento ilícito por parte del Estado y, segundo, aplicar indebidamente el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Dijo que como los actos no consideraron las capitalizaciones efectuadas y autorizadas, se está limitando la capacidad del ente social de adoptar decisiones. Defendió que capitalizar una sociedad es un acto legal y real, que no constituye evasión de rentas pues, incluso, aumenta el patrimonio base de la renta presuntiva. Afirmó que, tributariamente, las capitalizaciones no tienen un procedimiento propio y estas se someten a la ley comercial, así que la DIAN no puede desconocerlas, tratándolas como rentas gravables por efectos de la renta por comparación patrimonial, pues esto implicaría una extralimitación de sus competencias.

Expuso que la demandada carece de competencia para determinar cómo o cuando se registra un hecho económico, lo cual corresponde solo al Decreto 2649 de 1993,



así como para desconocer una capitalización, esto a partir de su fecha de registro ante la Cámara de Comercio, la cual, además puede pagarse en cualquier tiempo.

Afirmó que resultaba curioso que se imputara \$729.971.000 a renta gravable no declarada, luego de que la DIAN ya había aceptado como un incremento justificado por capitalizaciones la suma de \$655.587.000. Indicó que sobre la primera cifra no existe información exógena que dé señal de ingresos por dicho monto, ni se soportó por otros medios de prueba.

Precisó que, cuando se realizan aportes en especie como construcciones en curso, los valores de la inversión deben determinarse mediante estudios técnicos, y se incorporan al patrimonio o se llevan como un pasivo hasta que se autorice la capitalización. Alegó que, en este caso, las acciones estaban suscritas previamente y su pago se realizó en especie, hecho este que se registró con corte a 31 de diciembre de 2013, bastando solo formalizar el informe en la reunión de Asamblea General.

Trajo a colación el análisis vertical-horizontal de las declaraciones 2012 y 2013 que realizó la Administración, y que consta en el expediente, para afirmar que en la diferencia patrimonial supuestamente hallada la demandada no tuvo en cuenta los gastos, que fueron en total de \$47.457.421, pero que solo se llevaron a la declaración \$8.686.000. Cuestionó que se sumaran las rentas presuntivas y las rentas gravables, siendo que estas son excluyentes y no se pueden aplicar en simultánea. Así mismo indicó que se violó el **debido proceso** al usar la renta presuntiva y la comparación patrimonial en simultáneo.

Mencionó que la capitalización genera un pasivo social, con efecto neutro tributario, toda vez que una capitalización aumenta el patrimonio, pero no es ingreso de fuente nacional ni genera obligaciones en el impuesto sobre la renta. Advirtió que la resolución que resolvió el recurso parece insinuar que una capitalización efectuada y no registrada en el mismo período, se castiga bajo el sistema de renta por comparación patrimonial y con sanción por inexactitud, lo cual se aleja de la realidad tributaria y razonabilidad jurídica, pues pone en desventaja a las S.A. frente a otros tipos societarios. Controvirtió que se estableciera que el incremento patrimonial afectaba la base gravable y originaba un mayor impuesto a cargo pues la base del impuesto sobre la renta son los ingresos.

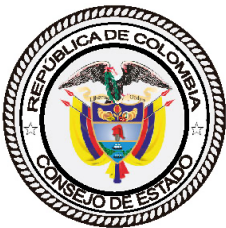
Sostuvo que se aplicó indebidamente la **sanción de inexactitud**, pues no se incurrió en los hechos sancionables.

### **Oposición de la demanda**

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda<sup>10</sup>. Descartó la **falsa motivación** dado que los elementos fácticos y pruebas fueron producto de la investigación, y constan en los actos administrativos. Relató que la demandante presentó la declaración de renta el 09 de abril de 2014, en forma oportuna y que, como esta registró pérdidas fiscales, el término de firmeza era de cinco años, el cual vencía el 09 de abril de 2019. Complementó que, como el requerimiento especial se comunicó el 10 de diciembre de 2018, este fue oportuno y suspendió el término de firmeza.

En cuanto a la **violación de las normas**, explicó que al comparar lo declarado por la demandante en 2012 y 2013 se identificó un incremento patrimonial, que en parte

<sup>10</sup> Samai Tribunal, índice 10.



fue justificado por ella durante la investigación, con la escritura pública 459 de 13 de marzo de 2013, que da cuenta de una capitalización, pero que quedó un remanente de \$720.000.000 sin soporte o explicación.

Dijo que no era válido soportar este último valor o incremento producido en el período 2013 en la escritura pública 2960 de 30 de diciembre de 2011, como lo pretendió CSR GUAYABITO, dado que ese documento refleja la decisión de la asamblea del 27 de octubre de 2011, de admitir un nuevo accionista y autorizar el reglamento de colocación y suscripción de acciones, incrementando el capital suscrito y pagado en ese año, el cual debió reflejarse así en la declaración de 2011, en las cuentas por cobrar o activos adquiridos, así como en la contabilidad.

Precisó que, la admisión de un nuevo socio y la autorización del reglamento de colocación y suscripción de acciones, producen efectos a partir de la fecha de suscripción de este, y que las variaciones del patrimonio deben registrarse en el período en que acontecen, según el Decreto 2649 de 1993, así que, con la escritura pública 2960 de 2011 han debido producirse los respectivos registros, desde ese año, y observarse en adelante. Sin embargo, expuso que en el 2011 no se registraron la capitalización, ni la prima en colocación de acciones, así como tampoco el correspondiente incremento se relacionó en los activos adquiridos ni en las cuentas por cobrar. Conceptualizó el principio de realidad económica.

Relacionó los documentos con los que CSR GUAYABITO pretendió demostrar que estaba en etapa de construcción y transformación, y dijo que estos acreditan las adecuaciones del matadero municipal en un frigorífico, pero no el incremento patrimonial del 2013, que constituyó renta gravable.

Anotó que la capitalización no fue el fundamento de **la sanción**, sino el incremento patrimonial injustificado. Aseveró que no se utilizaron dos sistemas de determinación del impuesto, en **violación del debido proceso**, como lo sostiene la demandante, pues la renta presuntiva no se modificó con la liquidación oficial y que, en todo caso, este argumento no se planteó en sede administrativa.

Concluyó que la investigación se efectuó, en ejercicio de las amplias facultades de la DIAN, y a partir del informe de la Contraloría. Solicitó que no se le condenara en costas.

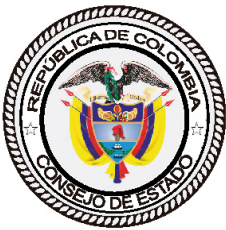
### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Risaralda, Sala Cuarta de Decisión declaró la nulidad de los actos y no condenó en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones<sup>11</sup>:

Preliminarmente, desestimó la tacha del testigo Jhon Delio Parra, contador de la CSR GUAYABITO, que propuso la DIAN, en la medida en que no se evidenció la intención de beneficiar a la demandante y la simple existencia de interés no descalifica el testimonio, el cual debe ser valorado en conjunto con las demás pruebas. Sostuvo que no debía pronunciarse sobre la firmeza de la declaración, al no ser un cargo propuesto en la demanda.

Conceptualizó la renta por comparación patrimonial y explicó que el capital y el patrimonio tienen una relación de género y especie y, que solo se pueden capitalizar

<sup>11</sup> Samai Tribunal, índice 56.



cuentas contables del patrimonio. Adujo que es posible, contable y financieramente, que un socio aporte inversión de obra y maquinaria, que signifiquen un activo fijo para la empresa y esto se capitalice. Dijo también que es factible capitalizar la cuenta de prima en colocación de acciones, sin que ello implique un incremento del patrimonio. Observó que, el aporte de inversión de obra y maquinaria, registrado en los activos fijos, no constituye renta ni ingreso operacional.

Definió el aporte en especie y la suscripción de acciones y explicó que la capitalización consiste en el aumento del capital social con nuevos aportes, que se realiza a partir de un reglamento de suscripción y que, en las sociedades anónimas, el aporte en especie implica la adquisición del bien por parte de la sociedad y la emisión de las acciones en favor de los accionistas. Estableció que la prima en colocación de acciones, como valor superior al nominal de las acciones inicialmente emitidas, no constituye renta ni ganancia ocasional si se contabiliza como superávit de capital no distribuible como dividendo.

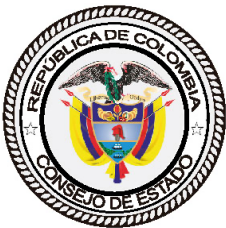
Transcribió los actos demandados y la justificación de la aplicación de la renta por comparación patrimonial, para, después establecer que CSR GUAYABITO allegó certificados de contador público y revisor fiscal que informan que la diferencia patrimonial encontrada por la DIAN correspondía a que, en 2013, hubo un aumento de las cuentas de activos en inversiones de obra y maquinaria, de la empresa Transa S.A. y por el pago de aportes de capital que se hicieron en 2011 y 2012, de acuerdo con acta de agosto de 2013 de la Junta Directiva.

Mencionó que, como soportes del certificado, se anexó balance y comparativos de 2012 que registran los diferentes componentes del valor patrimonial de los activos y que, con la respuesta al requerimiento, se allegaron cuadros comparativos del procedimiento y los registros contables utilizados, los cuales explican el aumento del patrimonio líquido a partir de una incorporación de activos fijos, reconocidos gracias a las capitalizaciones de 2011 y 2012. Así mismo, mencionó las notas 10 y 18 de los estados financieros y transcribió los certificados del revisor fiscal, del contador y representante legal.

Encontró probadas las diferencias halladas por la Administración respecto de los pagos realizados por Transa S.A. en especie, reflejados en inversiones de obra y maquinaria, los cuales dijo se respaldan en la contabilidad y en la declaración del contador de la sociedad. Acotó que las certificaciones tienen un nivel de detalle suficiente para llevar al convencimiento sobre el objeto de prueba. Precisó que la demandada reconoció que los certificados y registros contenían el valor de las construcciones y edificaciones, pero no expresó porqué los rechazó en sus actos.

Concluyó que la diferencia patrimonial sí estaba respaldada en documentos idóneos, que cumplen las formalidades y que permiten evidenciar la legalización y contabilización de las inversiones de los accionistas. Subrayó que la DIAN no desvirtuó los documentos aportados en sede administrativa, ni puso de presente que información se requería para que se probara el pago de Transa S.A., ni tampoco probó que el incremento patrimonial hubiese operado en vigencias anteriores, ni desvirtuó los registros contables. Dijo que el aumento patrimonial se dio cuando se materializó el aporte en especie, y no con las escrituras, y concluyó que el acto adolecía de expedición irregular.

Levantó la sanción por inexactitud, al no configurarse el hecho sancionable. Complementó que la actuación administrativa inició por los hallazgos de la



Contraloría, y que, por ende, no fue debatido la procedencia del saldo a favor, razón por lo cual el análisis jurídico de este escapa la competencia del Tribunal y, simplemente accedió al desembolso de este. No obstante, esto no fue incluido en la parte resolutive.

Desestimó la condena por concepto de daños y perjuicios, dado que no se probaron los gastos de honorarios profesionales. No condenó en costas al no encontrarlas acreditadas en el expediente.

### **Recurso de apelación**

La **demandada** apeló la decisión de primera instancia<sup>12</sup>. Indicó que los hechos económicos, tanto para efectos del impuesto sobre la renta, como para temas patrimoniales, deben registrarse contable y fiscalmente en el año en que se realizan o cuando nace el derecho a ser exigidos, según lo dispuesto en los artículos 261 del Estatuto Tributario y 48 del Decreto 2649 de 1993. A partir de esto resaltó que el proceso de capitalización de CSR GUAYABITO reflejado en la escritura de diciembre de 2011 no corresponde al 2013.

Citó los artículos 83 y 91 del Decreto 2946 de 1993 y subrayó las fechas de las escrituras públicas que registraron las modificaciones que autorizaron el incremento del capital societario para establecer que el instrumento 2960 del 30 de diciembre de 2011, que autorizó la suscripción de 700.000 acciones y permitió el pago del capital suscrito en especie, se protocolizó el 02 de febrero de 2012, fecha en la cual produjo efectos para terceros -incluyéndola a ella, como administración tributaria-, y, en consecuencia, debía ser registrado contable y fiscalmente en esa fecha.

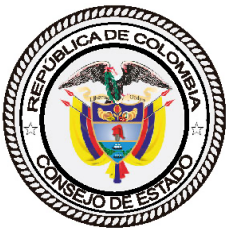
Aceptó que, pese a que el manejo contable dado por CSR GUAYABITO a las capitalizaciones fue el correcto, en el sentido de llevar el activo como capital suscrito por pagar, ese manejo no se dio en el 2012, fecha en la que se protocolizó la escritura 2960. Hizo referencia a las declaraciones de renta de 2011 y 2012 (folios 374 y 375 Caa), y precisó que la capitalización de 600.000 acciones y la prima en colocación de acciones nunca fue registrada fiscalmente, e insistió en que el registro de la escritura no concuerda con la declaración.

Se refirió al valor probatorio que el juez de primera instancia dio a varios de los documentos, cuestionando el hecho de que encontrara explicada la diferencia patrimonial en las pruebas aportadas por CSR GUAYABITO.

Afirmó que la falta de justificación del incremento patrimonial no se fundamentaba únicamente en que no hubiera un registro fiscal de la capitalización del 2011 (elevada a escritura en 2012), sino que, como se explicó en la liquidación oficial de revisión, en que hay inconsistencias entre los estados financieros, las certificaciones y las notas a los estados financieros. Señaló que estos últimos establecieron que a corte de 31 de diciembre de 2013 no se habían legalizado la totalidad de los aportes realizados por el accionista Transa S.A., lo cual contradice la certificación del revisor fiscal que el *a quo* tomó como prueba para justificar el incremento.

Agregó que los actos no discutieron la manera como fueron legalizados contablemente los pagos en especie, sino la omisión de la capitalización durante los años gravables en que ha debido realizarse. Mencionó que la diferencia entre lo declarado y lo contabilizado vulnera el principio de realidad económica, argumento que no fue objeto de pronunciamiento.

<sup>12</sup> Samai Tribunal, índice 60.



Estimó aplicable la sanción por inexactitud dado que no se justificó el incremento patrimonial entre 2012 y 2013, lo cual generó un mayor impuesto a cargo derivado del hecho de que la realidad económica difiere de la registrada en la declaración. Complementó que, al discutirse los actos demandados, se debate también la procedencia del saldo a favor y se requiere aguardar a la decisión de segunda instancia. Adujo que, en todo caso, de anularse los actos, CSR GUAYABITO debe solicitar la devolución, previo cumplimiento de los requisitos.

### **Oposición al recurso de apelación**

La **demandante** no se pronunció frente al recurso de apelación.

### **Intervención del Ministerio Público**

El **Ministerio Público** guardó silencio.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

### **1. Problema jurídico**

En los términos del recurso de apelación corresponde a la Sección determinar si: *i*) el contribuyente justificó y demostró debidamente el incremento patrimonial detectado por la Administración en aplicación de los artículos 236 y 237 del Estatuto Tributario, y, en consecuencia, no se debía adicionar renta gravable, *ii*) era dable imponer la sanción por inexactitud y *iii*) procedía ordenar la devolución del saldo a favor.

### **2. Renta por comparación patrimonial y capitalizaciones**

Para resolver se recuerda que el sistema de renta por comparación patrimonial comprendido en los artículos 236 y 237 del Estatuto Tributario, «constituye un sistema de determinación del impuesto de renta supletorio, previsto como una excepción al sistema de depuración ordinario del artículo 26 *ibidem*, para aquellos casos en los que la Administración determina un incremento injustificado de los patrimonios líquidos declarados por el contribuyente.»<sup>13</sup>

Así, a partir de dichas normas, se debe adicionar como renta gravable del periodo la cifra que resulte de la diferencia entre los patrimonios del contribuyente, de ese año gravable y del inmediatamente anterior, si esa diferencia positiva no logra ser justificada con el resultado de: (i) sumar la renta gravable, la renta exenta y la ganancia ocasional neta, y (ii) restarle a esa suma el valor del impuesto sobre la renta y complementarios pagados durante ese mismo año.

Es decir, si el resultado de la anterior operación aritmética resulta inferior a la diferencia positiva de los patrimonios, se adicionará como renta gravable el monto no justificado bajo esa operación, salvo que el contribuyente demuestre que ese aumento tiene otras causas.

En lo concerniente al patrimonio base del anterior cálculo, se harán previamente los ajustes por valorizaciones y desvalorizaciones nominales, los cuales, si bien no tienen efectos en materia de impuesto sobre la renta como ingreso o gasto, sí pueden justificar la diferencia patrimonial que se genera.

<sup>13</sup> Sentencia del 8 de septiembre de 2022, exp. 26212, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello



Nótese entonces que este sistema opera como una presunción, pues si el contribuyente incrementa su patrimonio en un valor superior al de la operación antes explicada, se presume la existencia de ingresos omitidos, salvo que el mismo exponga y soporte las causales que justifiquen el incremento. Y es que, como lo ha dicho la Sección reiteradamente, con este sistema se busca evitar la evasión del tributo por omisión de ingresos percibidos y no declarados<sup>14</sup>.

En consecuencia, como al aplicar los artículos 236 y 237 *ibidem* opera 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 y demostrar que no obedece a rentas gravables omitidas.»<sup>15</sup>

lo anterior, por cuanto, a voces del artículo 789 del Estatuto Tributario, los hechos que justifiquen los aumentos patrimoniales deben ser probados por el contribuyente, salvo cuando se consideren ciertos bajo el artículo 746 *ibidem*, que consagra la presunción de veracidad.

Así mismo, como en el caso concreto la demandante ha indicado que la variación patrimonial del 2012 al 2013 se debe a capitalizaciones, que serían pagadas en especie, y que la DIAN no puede desconocer las mismas con fundamento en la fecha de su registro contable y tributario, el cual puede efectuarse en cualquier tiempo, es importante precisar que los aportes en dinero o en especie que se realizan en favor de sociedades nacionales no generan un ingreso gravado con renta o ganancia ocasional para éstas<sup>16</sup>, pero sí pueden explicar el origen del aumento patrimonial, quedando en cabeza de la sociedad probar los aportes que recibió y devengo (artículo 28 del Estatuto Tributario), de conformidad con la legislación que le resulte aplicable a estos.

El artículo 158 del Código de Comercio establece que toda reforma del contrato de sociedad comercial<sup>17</sup> debe elevarse a escritura pública, la cual debe ser registrada en la cámara de comercio del domicilio social, al tiempo de la reforma, so pena de que esta no produzca efecto alguno respecto de terceros.

En línea con lo anterior, el artículo 83 del Decreto 2649 de 1993, vigente para la época de los hechos, establecía que el capital debía registrarse en la contabilidad en la fecha en la cual se otorgue el documento de constitución o reforma, o se perfeccione el compromiso de efectuar el aporte, lo cual, en concordancia con la norma anterior, corresponde, en un primer lugar, a la fecha en que se inscriba la escritura pública en la cámara de comercio respectiva<sup>18</sup>, pero si se trata del segundo caso obedecerá al momento en que se perfeccionen el aporte.

A la luz de las consideraciones expuestas, se tiene que, en el caso concreto, al

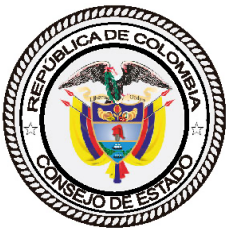
<sup>14</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 30 de agosto de 2024, Exp 28643, MP Milton Chaves García, que reitera sentencias del 10 de agosto de 2017 Exp 20721 MP Stella Jeannette Carvajal Basto; del 17 de junio de 2010, Exp 16731 MP Martha Teresa Briceño de Valencia; y del 6 de marzo de 2003, Exp 13238 MP Ligia López Díaz.

<sup>15</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 17 de julio de 2025. Exp. 29220. M.P. Luis Antonio Rodríguez Montaña.

<sup>16</sup> Artículo 319 del Estatuto Tributario, adicionado por la Ley 1607 de 2012

<sup>17</sup> De aquellas reguladas en el Código de Comercio, es decir no resulta aplicable a las Sociedades por Acciones Simplificadas.

<sup>18</sup> Sobre lo anterior, la Superintendencia de Sociedades en Concepto 115-098815 del 13 de julio de 2009 concluyó que «sólo hasta el momento en que se eleve a escritura pública y se registre en cámara de comercio la reforma estatutaria, consistente en el aumento del capital suscrito, es procedente el registro contable como parte del capital social.» Resáltese que esta interpretación es coherente con el hecho de que la emisión o liberación de las acciones está ligada a la inscripción.



comparar los patrimonios de los años gravables 2012 y 2013, la Administración encontró una diferencia patrimonial de \$1.383.558.000<sup>19</sup>, respecto de la cual solicitó a CSR GUAYABITO explicación y soporte. La demandante, a través de su representante legal, indicó que la diferencia obedecía al incremento de activos fijos, por cuanto se estaba transformando el matadero de Santa Rosa de Cabal en un frigorífico, y que esas inversiones en obras y equipos fueron realizadas por sus accionistas, las cuales se trasladaron en capitalizaciones hasta el año 2015<sup>20</sup>. Como se verá más adelante, el comportamiento de los activos fijos y del estado de cambios en el patrimonio detalla los años 2008, 2011, 2014 y 2015 y ninguna de las cifras allí contenidas coincide con los \$1.383.558.000 ni explica cómo llegar a ella y tampoco describe los accionistas que realizaron las inversiones.

Así mismo, entregó documentos durante la investigación, entre otros, la escritura pública 549 de 2013, gracias a la cual la DIAN consideró como debidamente justificado un valor de \$655.587.000 y no justificado el valor de \$727.971.000 (diferencia patrimonial inicial de \$1.383.558.000, menos \$600.000.000 en capital y \$120.000.000 a prima en colocación de acciones (justificados), más \$64.413.000 de capital suscrito por pagar).<sup>21</sup> Así, en los actos demandados se adicionó como renta gravable la cifra de \$727.971.000, que, después del análisis de la Administración, se consideró como no justificada.

Respecto de este último valor, la demandante afirma que el incremento corresponde a capitalizaciones de los años 2011 y 2012, cuyo pago fue en especie, y se legalizó en 2013 mediante la incorporación de activos fijos. Explicó que estos se incrementaron por la recuperación de una cuenta por cobrar de años anteriores con cargo a Transa S.A., que se pagó en especie y con la incorporación de obras y equipos para la transformación del matadero. Advirtió que lo explicado se reflejó en el estado de cambios en el patrimonio y se demuestra con las escrituras públicas 2960 de 2011 y 543 de 2013, y certificados del contador y del revisor fiscal que aportó.

El Tribunal consideró que las anteriores pruebas justificaban el incremento, a lo cual la DIAN se opuso en la apelación, poniendo de presente las inconsistencias del acervo probatorio, tales como, la falta de registro contable oportuno de las supuestas capitalizaciones, y lo registrado en los estados financieros y sus notas, en los cuales se menciona que a corte de 31 de diciembre de 2013 no se habían legalizado la totalidad de los aportes realizados por el accionista Transa S.A., en contradicción con la certificación del revisor fiscal.

En lo que interesa a la discusión, se analiza si en el acervo probatorio se encuentra debidamente soportado el incremento de \$727.971.000, en línea con las explicaciones dadas por la demandante, y supuestamente rechazadas por la Administración. Así, en el expediente obran las siguientes pruebas:

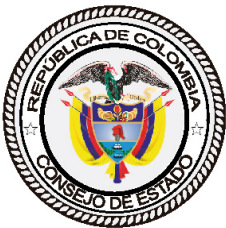
- De acuerdo con las declaraciones de renta de los años 2012 y 2013, así como del análisis realizado por la DIAN<sup>22</sup>, se observa que los activos fijos de CSR GUAYABITO a 2012 eran de \$2.350.419.000 y a 2013 de \$3.763.611.000. Con lo cual hubo un aumento de estos de \$1.413.192.000.
- Balance general a diciembre 31 del 2013 que registra activos fijos de \$3.763.610.881 y el balance general comparativo 2012-2013, en donde se advierte que los activos fijos correspondientes a (i) construcciones y edificaciones y (ii) maquinaria y equipo aumentaron

<sup>19</sup> Folio 31, Caa (Exp Parte 1 Central de Sacrificio).

<sup>20</sup> Fls. 216 a 219 Caa (Exp Parte 5 Central de Sacrificio).

<sup>21</sup> Explican en la liquidación oficial de revisión, a folio 297 y 298, Caa (Exp Parte 7 Central de Sacrificio).

<sup>22</sup> Folio 30 Caa (Exp Parte 1 Central de Sacrificio).



en una proporción de \$990.414.738 y \$1.651.701.661, respectivamente. En este también se observa que a diciembre 31 del 2013 la cuenta de Capital Autorizado y Suscrito era de \$3.600.000.000 y la de Capital Suscrito por Cobrar de \$64.413.000. En el detalle del balance general comparativo 2012-2013 el valor de la cuenta de Capital Suscrito y Pagado es el mismo para ambos años, pero se muestra que al 2012 el Capital Suscrito por Cobrar era de \$1.196.605.000, mientras que a 2013 esta quedó en \$64.413.000, con lo cual hubo una variación de \$1.312.192.000<sup>23</sup>

- El estado de cambios en la situación financiera registra un “*incremento de capital (pago de aportes)*” equivalente a \$1.392.192.000.<sup>24</sup>
- El estado de cambios en el patrimonio de enero 1 a diciembre 31 de 2013, en donde se lee que el capital autorizado permaneció inalterado durante el año gravable 2013, en cuantía de \$3.600.000.000, y que el capital suscrito por cobrar que a 1 de enero de 2013 ascendía a \$1.196.605.000 se redujo a \$64.413.000 a 31 de diciembre de 2013, dado el capital suscrito y pagado durante el año que fue de \$1.132.192.000. De esta última cifra, se registra un pago de \$1.081.160.000 por parte del accionista Transa S.A., y pagos de \$52.000.000 y 27.000.000 de los socios Héctor Zamora y Fernando Reyes.<sup>25</sup>
- Las notas a los estados financieros a diciembre de 2013 (nota 1) mencionan capitalizaciones efectuadas en mayo de 2010 y en 2012, esta última elevada a escritura pública en noviembre de 2013. En la nota 6 se evidencia que la cuenta por cobrar de \$3.616.800 corresponde al accionista Municipio de Santa Rosa de Cabal. Por su parte, la nota 10 sobre Propiedad, Planta y Equipo y Depreciación enlista el detalle de esas cuentas y muestra que estas ascendían a \$2.286.710.186 en 2012, y a \$3.765.297.186 en 2013, es decir tuvieron una variación de \$1.478.587.000. En el texto de la nota se describe un aumento de los activos fijos de edificaciones, maquinaria, equipos, cuartos fríos, plantas de tratamiento y redes, derivados del reconocimiento de obras y equipos instalados por Transa S.A. según utilización y pago de aportes de capital de los años 2011 y 2012, lo cual fue aprobado con acta de agosto de 2013 de la junta directiva de CSR GUAYABITO.

Adicionalmente, la nota 18 evidencia una reducción en el capital suscrito por cobrar a Transa S.A., Héctor Zamora y Fernando Reyes, por pagos realizados por estos y que corresponden a pagos ejecutados en obras ejecutadas por Transa que: «*Faltan por ser legalizados y entregados a la administración de la compañía, para contabilizar efectivamente los activos fijos que fueron construidos.*» Esta misma nota, advierte que había una prima por acción de \$200 en el año 2012, registrada como prima por cobrar en acciones por valor total de \$260.000.000 (Héctor Zamora por \$10.400.000, Municipio de Santa Rosa de Cabal por \$27.968.000, Fernando Reyes por \$5.400.000 y Transa S.A. por 216.000.000)<sup>26</sup>.

- El libro mayor y balances con corte a 31 de diciembre de 2013 muestra un movimiento débito de \$27.968.000 en el capital suscrito por cobrar, contra un saldo inicial de \$36.445.000 y un saldo final de \$64.413.000 y un movimiento crédito de \$27.968.000 en la cuenta prima en colocación de acciones, contra un saldo inicial de \$27.968.000 y un saldo final de \$0.<sup>27</sup> En la cuenta de activos se observa que el saldo final de la cuenta propiedad, planta y equipo es de \$3.763.610.881. También se observa que la cuenta de construcciones en curso tenía un saldo inicial de \$1.474.844.000, pero que durante el año hubo un movimiento crédito por ese mismo valor, mientras que hubo movimientos debito en las cuentas de edificaciones planta de sacrificio \$513.993.500, piso de corrales y muros de bovinos, \$130.263.800 acueductos de platas y redes de \$103.148.800 y maquinaria y equipo de \$727.437.900
- Certificado del contador de CSR GUAYABITO, Jhon Delio Parra, del 2 de febrero de 2015<sup>28</sup> que da cuenta de los aportes de capital con corte a diciembre 31 de 2013 e identifica; el capital autorizado en \$3.600.000.000, el capital suscrito por cobrar en \$64.413.000 y el capital suscrito y pagado en \$3.535.587.000, así como el valor del capital, la participación y la cantidad de acciones por accionista. Así mismo, enuncia el documento:

«Los aportes de capital suscritos y pagados por el señor Héctor José Zamora Bastos, fueron generados en tres etapas: la primera en la constitución de la sociedad, suscribió 92.000 acciones por valor de \$92'000.000, un segundo aporte o recapitalización realizada en el año 2011, suscribió 28.000 acciones por valor de \$33'600.000 y una tercera capitalización en el que suscribió 24.000 acciones, por valor de \$28'800.000; para una cantidad total de acciones

<sup>23</sup> Fls. 43 a 47 Caa (Exp Parte 2 Central de Sacrificio).

<sup>24</sup> Fl. 50 Caa (Exp Parte 2 Central de Sacrificio).

<sup>25</sup> Fl. 51 Caa (Exp Parte 2 Central de Sacrificio).

<sup>26</sup> Fls. 52 a 60 Caa (Exp Parte 2 Central de Sacrificio).

<sup>27</sup> Fl. 63 Caa (Exp Parte 2 Central de Sacrificio).

<sup>28</sup> Fls. 91 y 92 Caa (Exp Parte 3 Central de Sacrificio).



suscritas de 144.000 acciones por valor total de \$154 400.000. Las anteriores acciones fueron pagas en especie y legalizadas mediante acta de asamblea de accionistas de Marzo de 2014, se perfecciona el pago de las acciones suscritas, en especie, recursos destinados para obras de reestructuración de la planta de beneficio animal de Guayabito (Santa Rosa de Cabal).

NOTA: los valores consignados tienen incluidos una prima en colocación de acciones. Las acciones del señor William Bolaños Valencia, siguen a su nombre, pues no se perfeccionó el traspaso de las acciones al señor Julio Torres Salazar y modificación sucesiva de las escrituras públicas de la sociedad o asentamiento en el libro de accionistas.

Los registros y valores fueron tomados fielmente de las escrituras públicas No. 2353 del 11 de diciembre de 2008, expedido por la notaría única de Santa Rosa de Cabal y con modificación en escritura pública No. 2960 del 30 de diciembre de 2011 y adición de capital en Mayo de 2012; así como los registros del libro de accionistas de la sociedad y la información tomada fielmente de los libros y registros contables con corte a diciembre 31 de 2013.»

- Certificado del 31 de octubre de 2013, de la sociedad Auditores & Consultores Asociados Ltda., firmado por Fernando Robayo, como revisor fiscal<sup>29</sup>, que anuncia lo siguiente:

1. Que de acuerdo con el contenido de los registros contables reflejados en los Libros de Contabilidad, con corte a Septiembre 30 de 2013 la composición patrimonial de la Sociedad CENTRAL DE SACRIFICIO DE RISARALDA S.A. GUAYABITO, se encuentra conformada así:

#### COMPOSICION (SIC) DE CAPITAL DE LA SOCIEDAD

<b>Capital Autorizado</b>	\$3.600.000.000
<b>Capital Suscrito</b>	3.563.555.000
<b>Capital Pagado</b>	3.563.555.000
<b>Capital por Suscribir.</b>	36.445.000
<b>Valor nominal de la Acción</b>	1.000

2. Que desde la constitución de la sociedad en el año 2010 se han efectuado suscripciones sucesivas de acciones; las cuales arrojan en Septiembre 30 de 2013 un acumulado de operaciones de suscripción por cada accionista, el cual se detalla a continuación:

Accionista	Nro. Acciones	Valor Unitario	Aporte total	% Participación
Municipio Santa Rosa de Cabal	816.395	1000.00	816.395.000	22,9096%
Central Sacrificio Risaralda S.A.	1.380.000	1000.00	1.380.000.000	38,7254%
Transa S.A.	1.081.160	1000.00	1.081.160.000	30,3394%
Fernando Reyes Navarro	50.000	1000.00	50.000.000	1,4030%
Luis Fernando Marín Mejía	69.000	1000.00	69.000.000	1,9363%
William Bolaños Valencia	23.000	1000.00	23.000.000	0,6454%
Héctor José Zamora Bastos	144.000	1000.00	144.000.000	4,0409%
<b>TOTAL CAPITAL SUSCRITO</b>	<b>3.563.555</b>		<b>\$3.563.555.000</b>	<b>100%</b>

3. Que del total de capital suscrito, lo que efectivamente se ha pagado por cada uno de los accionistas a Septiembre 30 de 2013, es lo que se discrimina a continuación:

Accionista	Nro. Acciones	Valor Unitario	Aporte total	% Participación
Municipio Santa Rosa de Cabal	816.395	1000.00	816.395.000	22,9096%
Central Sacrificio Risaralda S.A.	1.380.000	1000.00	1.380.000.000	38,7254%
Transa S.A.	1.081.160	1000.00	1.081.160.000	30,3394%
Fernando Reyes Navarro	50.000	1000.00	50.000.000	1,4030%
Luis Fernando Marín Mejía	69.000	1000.00	69.000.000	1,9363%
William Bolaños Valencia	23.000	1000.00	23.000.000	0,6454%
Héctor José Zamora Bastos	144.000	1000.00	144.000.000	4,0409%
<b>TOTAL CAPITAL SUSCRITO</b>	<b>3.563.555</b>		<b>\$3.563.555.000</b>	<b>100%</b>

- Copia de la Escritura Pública 13 de noviembre de 2008<sup>30</sup>, por medio de la cual se constituyó la sociedad y señala que el capital autorizado es de \$3.000.000.000 (artículo 9), el suscrito de \$2.300.000.000 (artículo 10) y pagado de \$1.785.000.000 (artículo 11) y en la que se declara que la sociedad recibió de los accionistas fundadores a su entera satisfacción el pago. El 31% de las acciones son públicas, detenidas por el Municipio de Santa Rosa de Cabal, y el restante por particulares privados. De aquí la naturaleza de sociedad de economía mixta.
- Copia de la Escritura Pública 2960 del 30 de diciembre de 2011<sup>31</sup> y las actas de junta directiva que la soportan, documentos de los que se resalta: i) la intención de admitir como nuevo socio accionista de capital a Transa S.A., para lo cual se emitió reglamento de colocación y suscripción de 700.000 acciones en reserva; ii) la posibilidad del nuevo accionista de pagar las acciones en especie; iii) en el reglamento para emisión y colocación de acciones inicial se previó, inicialmente, que las acciones suscritas se pagarían en efectivo en tres momentos: a la fecha de suscribir las acciones, un mes después de este momento y dos meses después

<sup>29</sup> Fls. 113 a 115 Caa (Exp Parte 3 Central de Sacrificio).

<sup>30</sup> Fls. 141 a 168 Caa (Exp Parte 4 Central de Sacrificio).

<sup>31</sup> Fls. 257 a 273 Caa (Exp Parte 6 Central de Sacrificio)



del primer pago, respectivamente. En el documento, se autorizó el pago en especie de las acciones, y; iv) finalmente ingresan como accionistas Transa S.A. con 665.000 acciones por valor de \$665.000.000 y 22,17% de la participación y Héctor Zamora y Fernando Reyes.

En la escritura se lee lo siguiente:

NOTA IMPORTANTE: LOS APORTES DEL NUEVO SOCIO Y LAS SUSCRIPCIONES DE LOS SOCIOS FUNDADORES HÉCTOR ZAMORA Y FERNANDO REYES SOBRE LAS 700.000 ACCIONES DE CAPITAL LIBERADAS Y SUSCRITAS SE REGISTRARÁN COMO PAGADAS TAN PRONTO TRANSA S.A. HAGA LA PROTOCOLIZACIÓN DE LA ENTREGA DE LOS TRABAJOS Y LOS DINEROS PARA INGRESAR TALES BIENES Y VALORES AL SISTEMA CONTABLE-FINANCIERO DE LA SOCIEDAD, TENIENDO EN CUENTA QUE LA ASAMBLEA DE SOCIOS ACCIONISTAS DEL 27-10-2011 DECIDIÓ QUE TALES APORTES DE CAPITAL SOCIAL SE PODRÍAN HACER EN ESPECIE Y DINERO EN EFECTIVO.

- Copia de la Escritura Pública 549 de 2013 que consigna la capitalización aprobada en asamblea del 03 de mayo de 2012 por valor total \$720.000.000, junto con el acta de asamblea.<sup>32</sup> **La capitalización que se observa en este documento es el incremento que la DIAN encontró debidamente justificado** por CSR GUAYABITO, según lo indicado en la liquidación oficial de revisión.
- Copia de la Escritura Pública 2102 del 21 de agosto de 2013 y el acta correspondiente<sup>33</sup>. Mediante esta, se aclara la escritura pública 549 de 2013, en el sentido de establecer que el capital autorizado y suscrito ascendería a \$3.600.000.000, es decir se aumentó en \$600.000.000.
- Frente a la solicitud de la Administración del 30 de octubre de 2018<sup>34</sup>, que instaba a explicar la diferencia patrimonial, CSR GUAYABITO envió respuesta<sup>35</sup>, a través de su representante legal, así:

Respondiendo la inquietud generada por la diferencia de la comparación patrimonial de \$1.383.558.000 nos permitimos adjuntar cuadro explicativo de la evolución de los activos fijos de la compañía que generaron este cambio patrimonial así:

COMPORTAMIENTO DE LOS ACTIVOS FIJOS				
ACTIVOS FIJOS	2008	2011	2014	2015
Construcciones en curso	10.445.900	1.474.844.000	0	0
Construcciones y edificaciones	713.000.000	373.007.000	1.363.421.738	2.058.360.152
Total activos	747.849.030	2.366.533.147	3.795.384.041	4.843.810.424

COMPORTAMIENTO DEL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO				
PATRIMONIO	2008	2011	2014	2015
Capital Autorizado	2.300.000.000	3.000.000.000	3.600.000.000	3.600.000.000
Capital Suscrito por cobrar	1.587.000.000	700.000.000	64.413.000	0
Capital suscrito y pagado	713.000.000	2.300.000.000	3.535.587.000	3.600.000.000

De forma específica las inversiones realizadas para la transformación del Matadero de Santa Rosa de Cabal en un Frigorífico y que posteriormente fueron capitalizadas correspondieron hasta en 2015 a las siguientes:

(Listado de activos por los años 2008 a 2015)

Como se observa los cambios en el patrimonio obedecieron a inversiones en obras y equipos realizados con recursos de los socios de la Compañía, que se trasladaron a capitalizaciones en la Sociedad.

- En el certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio<sup>36</sup> figuran como fechas de registro de las escrituras 2960 y 549, el 02 de febrero de 2012 y 27 de noviembre de 2013, respectivamente.
- Con el recurso de reconsideración, se allegó copia del libro de accionistas.<sup>37</sup> En la hoja de Transa S.A. figura la adquisición de acciones de noviembre de 2011.
- En el trámite de primera instancia, se decretó como prueba el testimonio del contador<sup>38</sup> de la sociedad. En la práctica de la prueba, el contador mencionó las dos capitalizaciones realizadas en 2012 y 2011 y sostuvo que la sociedad Transa S.A. realizó aportes en especie, con fundamento en las capitalizaciones, mediante la entrega de dotación en obras e infraestructura para la empresa que fue legalizada contablemente hasta 2013. Adujo que el aporte fue de aproximadamente \$1.080.000.000 y que la capitalización inicialmente se llevó a la cuenta de

<sup>32</sup> Fls. 118 a 128 Caa (Exp Parte 3 Central de Sacrificio).

<sup>33</sup> Fls. 132 a 138 Caa (Exp Parte 4 Central de Sacrificio).

<sup>34</sup> Fl. 213 Caa (Exp Parte 5 Central de Sacrificio).

<sup>35</sup> Fls. 216 a 219 Caa (Exp Parte 5 Central de Sacrificio).

<sup>36</sup> Fl. 311 dorso Caa (Exp Parte 8 Central de Sacrificio).

<sup>37</sup> Fls. 314 a 324 Caa (Exp Parte 8 Central de Sacrificio).

<sup>38</sup> Samai, índice 10.



capital suscrito por cobrar, que no afectaba el patrimonio, la cual se canceló con los activos entregados. Manifestó que no se afectaron cuentas por cobrar.

A partir del recuento probatorio expuesto, y lo explicado líneas arriba, se evidencia que CSR GUAYABITO fue capitalizada en los años 2008, 2011 (registrada en Cámara en 2012) y 2013, que el capital autorizado al cierre de este último año era de \$3.600.000.000, y que varias de esas capitalizaciones se pagaron en especie en más de un período, así como que, la demandante incrementó durante el 2013 sus activos fijos, con ocasión de pasar construcciones en curso a, entre otros, edificaciones, equipos, maquinaria. Ahora bien, a pesar de que el material probatorio da cuenta de esos hechos, se resalta que del mismo no se obtiene certeza sobre el monto del aumento que estaría justificado para el año 2013, ni de cuánto fue pagado realmente en especie, a lo cual se suma que la demandante no hace una trazabilidad o explicación, ni en la demanda ni en la apelación de esos aspectos.

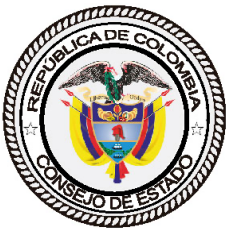
Como ya se dijo la DIAN encontró originalmente una diferencia patrimonial de \$1.383.558.000, encontrando probada con las explicaciones de CSR GUAYABITO la cifra de \$655.587.000 (producto de una capitalización y pago en la prima en colocación de acciones con base en la Escritura Pública de 2013), faltando explicación y pruebas de \$727.971.000, pero lo que se observa en el recuento es que hubo un aumento de los activos fijos por valores tales como \$1.413.192.000 (declaraciones de renta), \$1.478.587.000 (notas de los estados financieros) versus un cambio en las construcciones en curso de \$1.474.844.000. Cifras que no coinciden y de las cuales no se da una explicación de cómo conciliarlas ni de por qué se presentan las diferencias.

Así mismo, tal como se desprende de lo expuesto en la Escritura Pública 2960 del 30 de diciembre de 2011, la capitalización fue aprobada por el órgano social en 2011. Empero, esta fue objeto de registro ante la Cámara de Comercio el 02 de febrero de 2012, como se evidencia en el certificado de existencia y representación de la demandante. En ese sentido, asiste razón a la DIAN frente al hecho de que la capitalización debió registrarse, para efectos contables, en febrero de 2012, atendiendo a las particularidades de la transacción.

Nótese que en el acta obra constancia expresa de que los aportes de Transa S.A., Héctor Zamora y Fernando Reyes serían registrados como pagados en la medida en que se realizara la protocolización de la entrega de los trabajos y dineros pactados, lo cual indica que el aporte de los accionistas sería pagadero en momento posterior a la capitalización. En ese sentido, la demandante debía utilizar la cuenta de *“Capital suscrito por cobrar”*, para efectuar el registro correspondiente, como lo reconoce el contador de CSR GUAYABITO en la audiencia de pruebas de primera instancia, y posteriormente, cuando ocurrieran los pagos del aporte<sup>39</sup>, hacer el reconocimiento contable de esto, en vigencia distinta a la fecha de otorgamiento de la escritura y su registro.

Al respecto, examinadas las pruebas obrantes, se advierte que no hay evidencia de que esto tuviera lugar en la contabilidad de CSR GUAYABITO, toda vez que no figura el desglose de la cuenta 3 para el año 2012 y el estado de cambios en el patrimonio refleja un saldo inicial de \$1.196.605.000, correspondiente al capital suscrito por

<sup>39</sup> Esto sin perjuicio de que el artículo 387 del Código de Comercio establece que el plazo para el pago total de las cuotas pendientes no puede exceder de un año contado desde la fecha de suscripción, plazo que, de incumplirse, generaría las correspondientes acciones societarias.



cobrar, del que no hay trazabilidad con el valor total de las capitalizaciones y los pagos históricos de aportes.

Además, el libro mayor y balances de la demandante solo muestra un saldo inicial de \$36.445.000, sin que el documento identifique el período comprendido entre saldos, que aumentó para 2013 y sin que obren documentos adicionales sobre registros efectuados en vigencia anterior. En ese sentido, asiste razón a la demandada, en el sentido de que no hay prueba del registro fiscal y contable de la capitalización registrada ante la Cámara de Comercio en 2012 en los documentos aportados.

Frente a la documentación aportada por la demandante para justificar la diferencia patrimonial en el pago del aporte de activos en especie, posterior a la capitalización del 2012, la Sección encuentra que tanto el estado de cambios en la situación financiera como el de cambios en el patrimonio registran una disminución en el capital suscrito por cobrar de \$1.132.192.000, correspondiente en su mayoría al pago del accionista Transa S.A., con un incremento correlativo del capital, cuyo valor no cruza con el registro contable del aumento de los activos y tampoco es posible verificar a qué obedece ese último aumento, toda vez que, en las notas a los estados financieros se habla del incremento en los activos fijos, tales como, maquinaria, equipos, cuartos fríos, plantas de tratamiento y redes, derivados del reconocimiento de obras y equipos instalados por Transa S.A., lo cual fue supuestamente aprobado en acta de agosto de 2013 de la junta directiva de la compañía, cuya copia no obra en el expediente.

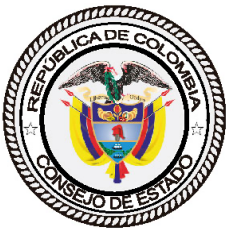
En este punto es importante advertir que, bajo la legislación mercantil, para aprobar el pago de acciones en especie, a la luz de los artículos 126, 132, 133 y 398 del Código de Comercio, debe estimarse el valor comercial determinado de la especie a través de un avalúo aprobado por la asamblea o junta de socios, requisito legal que debe constar en las actas, y por tanto en las escrituras de constitución o de reforma, hecho que acepta CSR GUAYABITO en la demanda, pero que tampoco figura en las pruebas aportadas, con lo cual no ha podido verificarse el valor de los aportes a los que la demandada hace referencia.

Adicionalmente, la nota 18 evidencia una reducción en el capital suscrito por cobrar a Transa S.A., Héctor Zamora y Fernando Reyes por pagos realizados por estos y que corresponden a pagos ejecutados en obras ejecutadas por Transa que «faltan por ser legalizados y entregados a la administración de la compañía, para contabilizar efectivamente los activos fijos que fueron construidos.» En consecuencia, los estados financieros reconocen que la contabilización de los activos fijos derivada de las capitalizaciones estaba pendiente de contabilización para el 31 de diciembre de 2013, tal como sugiere la DIAN en el recurso de apelación cuando señala los errores en la valoración probatoria por parte del Tribunal.

En lo que atañe a las certificaciones aportadas, esta Sección ha establecido que, para que este tipo de documentos funjan como plena prueba, se requiere el cumplimiento de una serie de requisitos, los cuales son<sup>40</sup>: «(i) expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales, (ii) si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio<sup>41</sup>, (iii) si reflejan la situación financiera del ente económico, (iv) debe tener algún grado de detalle en

<sup>40</sup> Entre otras, ver sentencias del 25 de septiembre de 2008, Exp. 15255 M.P. Héctor J. Romero Díaz, del 28 de febrero de 2013, Exp. 18420, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, del 22 de septiembre de 2016, Exp. 20490, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 14 de marzo de 2019, Exp. 22241, C.P. Milton Chaves García y del 15 de abril de 2021, exp. 22920 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>41</sup> A partir de la vigencia del Decreto 19 de 2012, de supresión de trámites, los libros de comercio no se inscriben en el registro mercantil (artículo 175).



cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que se pretenden demostrar y estar respaldados por comprobantes internos y externos y, (v) llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, con sujeción a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad<sup>42</sup>».

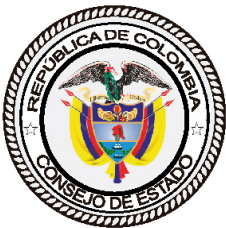
Como se observa en las certificaciones de contador del 02 de febrero de 2015 y de revisor fiscal del 31 de octubre de 2013, contrario a lo señalado en la sentencia de primera instancia, ninguna de ellas contiene grado de detalle, siquiera sucinto en cuanto a los libros; referencia a las cuentas o asientos correspondientes; ni se acompañaron por comprobantes internos y externos, o indicación sobre los mismos, de tal forma que no pueden fungir como plena prueba.

Más aún cuando, la primera de ellas menciona los aportes de capital de Héctor Zamora que, presuntamente, fueron pagados en especie en marzo de 2014, sin que obren documentos que soporten tal afirmación. Por su parte, la segunda da cuenta de la composición del capital, de la existencia de las capitalizaciones y los valores pagados a 30 de septiembre de 2013, sin documento soporte alguno. Y, además, al contrastarlas, la primera da cuenta de información a 31 de diciembre de 2013, mientras que la segunda lo hace a 30 de septiembre de ese mismo año, se observa que hay una diferencia entre el capital pagado que indican ambas, de un lado \$3.563.555.000 vs \$3.535.587.000). Si bien esto coincide con el movimiento débito de la cuenta de capital suscrito por cobrar que se observa en el libro mayor de 2013, correspondiente a \$27.968.000, no hay explicación para entender cómo se relaciona con el incremento de los activos y con el estado de cambios en donde se dijo que el incremento del capital por el pago de aportes fue de a \$1.392.192.000. Por ende, las certificaciones carecen de suficiente valor probatorio para acreditar el hecho que pretenden demostrar.

Aunado a lo expuesto, ante la ausencia de documentos soporte, las relaciones que aportó el demandante en respuesta al requerimiento ordinario sobre la evolución de los activos fijos tampoco permiten establecer la trazabilidad de que los presuntos aportes se hubiesen realizado efectivamente y tengan origen en las capitalizaciones, sin mencionar además que en ellas se omite información del año 2012 y 2013, indicándose cambios, tanto en los activos como el patrimonio, en los años 2008, 2011 y 2014. Lo anterior, sumado al hecho de que, en la respuesta al requerimiento especial, CSR GUAYABITO manifestó que el aumento de los activos se soportaba en diversos pagos en efectivo, cuyos registros contables en el tiempo nunca se demostró. Sobre el pago en maquinaria, tampoco figuran las actas que debieron aprobar el avalúo de ese aporte.

A partir de lo anterior, la Sección concluye que: i) no existe trazabilidad documental ni registro contable en el tiempo que permita establecer el valor o cuantía del aporte en especie que, presuntamente, justificó el incremento patrimonial que se dio de 2012 a 2013, ni el cruce de este con los valores pendientes de pago ni que dé cuenta de los valores que la dian consideró como no justificados respecto al incremento patrimonial; ii) existen inconsistencias entre los documentos aportados, dado que en los estados financieros se señaló que los activos no habían sido contabilizados a la espera de legalización, mientras que en la certificación de contador y revisor fiscal aparece un mayor valor de capital pagado, que, en todo caso deja dudas,

<sup>42</sup> Al respecto la Sala ha expuesto que no basta la simple afirmación «acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta, pues en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones». Cfr. las sentencias del 25 de noviembre de 2004, Exp. 14155, M. P. María Inés Ortiz Barbosa y del 30 de noviembre de 2006, Exp. 14846, M.P. Héctor Romero Díaz.



además porque; iii) estas carecen de eficacia probatoria, al no cumplir con las ritualidades exigidas para tal fin.

En virtud de lo anterior, le asiste razón a la Administración como apelante, en el sentido de que no podía tenerse probada la diferencia patrimonial, porque si bien las pruebas del expediente evidencian que hubo otras capitalizaciones diferentes a la aceptada por la DIAN (la de la Escritura Pública 549 de 2013) para fundamentar parte del incremento patrimonial que se dio de 2012 al 2013, bajo la valoración del acervo probatorio no es posible establecer el valor de esas otras capitalizaciones y así concluir si este es suficiente o no para justificar la diferencia hallada por la demandada en los actos acusados. Es decir, no sólo debía darse explicaciones del hecho que generó el incremento, sino que era necesario explicar la cuantía de este, en la medida en que, la Administración ya le había indicado a la demandante cuanto era lo que le restaba probar, y esta, debía estar en capacidad de dar explicaciones sobre los montos, más allá de solo señalar la causa jurídica.

En los anteriores términos, teniendo la carga probatoria, la demandante no desvirtuó la presunción de los artículos 236 y 237 del Estatuto Tributario, por lo que los cargos de apelación prosperan y la Sección se relevará de estudiar los argumentos relativos a la aplicación del principio de realidad económica y a la devolución del saldo a favor.

Frente a los demás cargos planteados en la demanda, se advierte que el oficio presentado por la Contraloría a la DIAN no limitaba la investigación a lo allí descrito, en la medida en que esta cuenta con amplias facultades de fiscalización para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales, de allí que podía solicitar información, decretar y practicar pruebas y, en general, realizar cualquier tipo de comprobación dentro de los límites de la Constitución y la Ley.

También se advierte que sobre la glosa propuesta deviene del aumento patrimonial detectado en el año 2013, sin que fuese pertinente la fiscalización de vigencias anteriores. Además, la fiscalización se centró en la inclusión de rentas gravables como consecuencia de una diferencia patrimonial no justificada, por lo que argumentos relativos a la no deducibilidad de costos y gastos, la no generación de ingresos o la liquidación de pérdidas fiscales no guardan pertinencia con lo planteado en los actos administrativos.

Contrario a lo señalado por la demandante, tampoco se propusieron dos sistemas de determinación del impuesto en simultánea, sino únicamente la renta por comparación patrimonial, con lo que se descarta una violación al debido proceso por esta causa. Así mismo, como operó una presunción en favor de la Administración, frente a la imposibilidad de la demandante de acreditar la diferencia patrimonial, a pesar de tener la carga de la prueba, la Sala considera que los actos no incurrir en falsa motivación.

En cuanto a la supuesta limitación de la capacidad de decisión de CSR GUAYABITO nótese que la demandada no cuestionó en ningún momento la decisión de capitalizar la sociedad, sino la ausencia de pruebas suficientes sobre los detalles de la operación para efectos de verificar aspectos meramente tributarios, sin que la Administración hubiese exigido un procedimiento registral ajeno o en violación de la ley mercantil. Vale la pena resaltar que la DIAN no está determinando cómo o cuando registrar los hechos económicos, sino que ha dado aplicación a la regulación contable y comercial para cuestionar la información suministrada sobre operación.



Por último, debe aclararse que no se está considerando la capitalización como ingreso gravado o que se desconozca su naturaleza o efecto, sino que la adición de la renta gravable se justifica en la no demostración de la diferencia patrimonial advertida por la DIAN, sin que se esté gravando el patrimonio o “castigando” la capitalización y sin que ello pueda ser entendido como un trato desventajoso con un tipo societario en específico. Así mismo, se descarta un enriquecimiento ilícito por parte del Estado, en la medida en que las glosas están sustentadas.

### 3. Sanción por inexactitud

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 647 del Estatuto Tributario, la Sala estima procedente la sanción por inexactitud en la medida en que la diferencia patrimonial no justificada en los términos de los artículos 236 y 237 *ibidem* suponen una omisión de ingresos que genera un mayor impuesto a cargo. En consecuencia, se configura el hecho sancionable y la sanción es procedente.

### 4. Costas

En cuanto a la condena en costas, de conformidad con lo previsto en el numeral 4 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y conforme al acuerdo PCSJA-12355 del 28 de noviembre de 2025, como se revocará la sentencia dictada en primera instancia y se negará la totalidad de las pretensiones formuladas, es procedente condenar en costas a la demandante en ambas instancias.

Para tal efecto, se tasan las agencias en derecho en un (1) SMMLV a cargo de la demandante en cada instancia. Por tanto, se ordenará al Tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del Código General del Proceso.

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. **REVOCAR** la sentencia del 14 de marzo de 2024 proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, Sala Cuarta de Decisión, En su lugar:
  - PRIMERO: NEGAR** las pretensiones de la demanda.
  - SEGUNDO:** No condenar en costas en primera instancia.
2. **CONDENAR** en costas a la demandante en ambas instancias según lo explicado en la parte motiva. En consecuencia, ordenar al Tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en esta sentencia.
3. **RECONOCER** personería a la abogada Viviana Patricia Salazar Gómez, identificada con cédula de ciudadanía No. 42.145.204 de Pereira y T.P. No. 197.576 del C.S. de la J., como apoderada de la DIAN, en los términos del poder obrante a índice 19 de Samai.



Radicado: 66001-23-33-000-2020-00469-01 (28941)  
Demandante: Central de Sacrificio de Risaralda S.A. Guayabito CSR S.A.

**Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase** el expediente al Tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**

*(Firmado electrónicamente)*  
**CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**

Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>