



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

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de abril de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2020-00635-01 (28789)
Demandante	PARQUES Y FUNERARIAS S.A.S
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN
Temas	Notificación por conducta concluyente. Renta líquida por comparación patrimonial. Ajuste por diferencia en cambio. Método de participación. Corrección provocada.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 14 de marzo de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que resolvió lo siguiente:

PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda promovida por PARQUES Y FUNERARIAS S.A.S. respecto de la Liquidación Oficial No. 322412019000230 del 18 de julio de 2019, mediante la cual la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN determinó el impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2015, así como frente a la Resolución No. 9922320000124 del 9 de agosto de 2020, que resolvió el recurso de reconsideración, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: Por no haberse causado, no se condena en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 12 de abril de 2016, PARQUES Y FUNERARIAS S.A.S. (en adelante, PARQUES Y FUNERARIAS) presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2015, reportando un saldo a favor.

Previa notificación de requerimiento especial y su respuesta, a la cual la demandante adjuntó corrección de la declaración disminuyendo el saldo a favor, la DIAN emitió la liquidación oficial de revisión 322412019000230 del 18 de julio de 2019 para modificar la declaración de renta por el sistema especial de comparación patrimonial, ajustando renta líquida gravable, el saldo a pagar, y la sanción por inexactitud. La liquidación oficial fue confirmada mediante la resolución 9922320000124 del 9 de agosto de 2020, en la que la DIAN resolvió el recurso de reconsideración interpuesto.

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:¹

- A. Que se declare que operó el silencio positivo administrativo, respecto de la Resolución No. 992232020000124 del 09 de agosto de 2020 “por la cual se decide un recurso de reconsideración proferida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.
- B. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412019000230 del 18 de julio de 2019, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, en virtud de la cual, se modificó la declaración privada del Impuesto sobre la Renta correspondiente a la vigencia fiscal del año gravable 2015 presentada por PARQUES Y FUNERARIAS S.A.S.
- C. Que se declare la nulidad de la Resolución No. 992232020000124 del 09 de agosto de 2020 “por la cual se decide un recurso de reconsideración” proferida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.
- D. Que, a título de restablecimiento del derecho, se declare que PARQUES Y FUNERARIAS S.A.S., presentó en debida forma la declaración del Impuesto sobre la Renta del año gravable 2015; razón por la cual, la misma se encuentra en firme, no habiendo lugar a la determinación de un mayor impuesto, así como tampoco a la imposición de una sanción por inexactitud a su cargo.
- E. Que se condene en costas a la entidad demandada, de conformidad con el artículo 188 y 193 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y, en el evento de no acceder a las pretensiones de la presente demanda, no se condene en costas a la parte demandante; lo anterior, en virtud de los fundamentos contemplados en el acápite correspondientes de este medio de control.

Invocó la vulneración de los artículos 236, 563, 565, 566-1, 647, 683, 732 y 734 del Estatuto Tributario; los numerales 1, 4 y 9 del artículo 3 de la Ley 1437 de 2011; y los artículos 13, 29 y 83 de la Constitución Política con el siguiente concepto de violación:

Adujo que se configuró el **silencio administrativo positivo**, porque la DIAN no notificó debida y oportunamente la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Explicó que, teniendo en cuenta la suspensión de términos por la pandemia del COVID-19, la demandada no notificó la resolución dentro del plazo que tenía para ello.

Precisó que, ante la citación para notificación personal de dicha resolución, le pidió a la DIAN notificarla de manera electrónica, para acatar las directrices del Gobierno Nacional frente al COVID-19 y que el 14 de octubre de 2020 la demandada le remitió un correo electrónico con el acto administrativo adjunto, expresando que dicho correo era informativo, y que no tenía efectos de notificación.

Resaltó que, conforme al inciso 2° del artículo 565 del Estatuto Tributario, como no compareció dentro de los 10 días siguientes a la introducción al correo del aviso de citación para notificarse personalmente, procedía la notificación por edicto, sin perjuicio de la notificación electrónica. Señaló que como la citación fue introducida al correo el 14 de agosto de 2020, la DIAN debía fijar el edicto entre el 1° y el 14 de septiembre de 2020, lo cual no hizo; no publicó aviso en su página web, ni practicó notificación electrónica.

¹ Samai del Tribunal, índice 2. Reforma de la demanda en Samai del Tribunal, índice 14.



Añadió que la resolución del recurso debía notificarse al correo electrónico informado en el RUT, de conformidad con la Ley 2010 de 2019, el artículo 565 del Estatuto Tributario, y la Resolución 000038 del 30 de abril de 2020.

Afirmó que no es procedente la **renta líquida por comparación patrimonial**, pues la diferencia patrimonial hallada por la DIAN está justificada y obedece al reconocimiento de activos de inversión.

Explicó que la diferencia se deriva de dos rubros; el primero, corresponde al reconocimiento patrimonial de la valorización de acciones poseídas en sociedades extranjeras por diferencia en cambio, frente al cual no se generó un ingreso según el artículo 32-1 del Estatuto Tributario. Añadió que esta regla debe leerse de manera armónica con el artículo 269 *ibidem*, que ordenaba valorar los bienes en moneda extranjera el último día del año con la tasa representativa del mercado (TRM) oficial. Explicó que a 31 de diciembre del año podía producirse un incremento patrimonial de la inversión por diferencia en cambio, sin que ello generara un ingreso tributario, pues este solo se realizaba cuando la inversión se vendía o liquidaba.

Manifestó que la DIAN rechazó la justificación del incremento patrimonial por considerar insuficiente la certificación del revisor fiscal aportada, a pesar de detallar los valores registrados contablemente, y de que la contabilidad se llevaba en debida forma.

Respecto del segundo rubro, señaló que se originó en la aplicación del método de participación para valorar las acciones poseídas en una sociedad subordinada, lo cual derivó en un aumento en el valor de su inversión, sin que se debiera reconocer un ingreso gravado.

Explicó que, según el Decreto 2336 de 1995, vigente para el año en cuestión, y el artículo 27 del Estatuto Tributario, la valoración de las acciones por dicho método únicamente constituía ingreso fiscal para la matriz o controlante, cuando los dividendos o participaciones fueran abonados en cuenta en calidad de exigibles.

Señaló que la demandada rechazó la justificación del incremento patrimonial al considerar que el método utilizado no era aplicable como sistema de valoración fiscal para el año en cuestión. Sostuvo que aún si se aceptara que el método no estaba autorizado, ello no elimina su capacidad para explicar y justificar el incremento patrimonial.

Adujo que la **corrección de la declaración** fue provocada, porque se presentó con ocasión del requerimiento especial, manifestó el allanamiento parcial en la respuesta presentada y liquidó la sanción correspondiente. Sobre la corrección de los renglones no glosados (30, 35, 39 y 41), explicó que ello era consecuencia del allanamiento a las glosas formuladas en el requerimiento especial², pues se trataba de renglones interrelacionados y de resultado, cuya variación era indispensable para reflejar la realidad económica y la congruencia de la declaración.

² Se advierte que: i) en el requerimiento especial la DIAN propuso la modificación a la declaración privada por el sistema de comparación patrimonial y por el sistema ordinario, pero los valores que determinó como liquidación oficial del impuesto correspondieron a la determinación por el sistema de comparación patrimonial; ii) la corrección presentada por la demandante corresponde a los valores rechazados por la DIAN cuando efectuó el cálculo del impuesto por el sistema ordinario y iii) en la resolución que resolvió el recurso, la entidad advirtió que los renglones modificados por la demandante en la corrección de la declaración no obedecen a los que por el sistema de comparación patrimonial fueron objeto de señalamiento, por lo que no se tiene en cuenta.



Añadió que, según jurisprudencia del Consejo de Estado³ es procedente corregir renglones no cuestionados por la DIAN cuando estos guardan relación con las glosas aceptadas.

Pidió reconocer una **disminución de ingresos**, para lo cual explicó que, en la declaración inicial, reportó ingresos superiores a los efectivamente causados, sin corresponder a su realidad fiscal, porque si bien recibió el pago de lotes vendidos en 2015, aún no había otorgado la escritura pública de compraventa. Indicó que registró el ingreso en ese año sin haberse causado fiscalmente, por lo que procedía la disminución y que la DIAN violó el artículo 27 del Estatuto Tributario al rechazarla.

Argumentó que no procedía la **sanción de inexactitud**, porque no puede predicarse tal circunstancia de la declaración presentada y, si en gracia de discusión, se determinara un mayor impuesto a cargo, sería improcedente, por no existir conducta sancionable. Agregó que, si se determina alguna inexactitud, se trataría de una diferencia originada en una interpretación razonable del derecho, sin ánimo defraudatorio y que, en cualquier caso, se encontraría dentro de una causal eximente de responsabilidad punitiva, por tratarse de un error en la utilización de métodos para efectos fiscales.

Por último, pidió condenar en **costas** a la DIAN por actuar temerariamente, y anunció allegar con la demanda el soporte de los gastos incurridos en la defensa.

Oposición a la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda⁴ argumentando que **no se configuró el silencio administrativo positivo**, porque notificó debidamente la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, pues envió la citación para la notificación personal a la dirección procesal informada por la demandante en su escrito de reconsideración y ante la falta de comparecencia dentro de los 10 días siguientes a la introducción de la citación al correo, procedió a efectuar la notificación por edicto conforme al artículo 565 del Estatuto Tributario.

Frente a la notificación electrónica, refirió el Concepto 100208221-529 de 2020 y la Resolución 000038 de 2020, y señaló que cuando no puede surtirse por causas técnicas o atribuibles al contribuyente, debe aplicarse los mecanismos subsidiarios de los artículos 565 y 568 *ibidem*.

Precisó que no se realizó notificación electrónica, porque la demandante no informó ni autorizó una dirección electrónica para ello. Indicó que, aun en gracia de discusión, cualquier eventual irregularidad en la notificación quedó subsanada, porque PARQUES Y FUNERARIAS conoció el acto y demandó oportunamente ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo dentro del término legal, ejerciendo su derecho de defensa.

Afirmó que la **declaración de corrección** presentada por la demandante no cumplió los requisitos del artículo 709 *ídem*, porque modificó renglones que no habían glosados en el requerimiento especial. Precisó que el mayor impuesto y la base de la sanción por inexactitud liquidados por la DIAN se originaron en la determinación del impuesto por el sistema de comparación patrimonial, el cual no fue desvirtuado, ni tampoco las diferencias patrimoniales frente al año 2014.

³ No refirió la información de la sentencia.

⁴ Samai del tribunal, índices 13 y 19.



Estimó que era procedente determinar la **renta líquida gravable por el método de comparación patrimonial**, porque las pruebas aportadas por la demandante eran insuficientes y no eran idóneas para desvirtuar la aplicación de dicho método. Indicó que no se allegaron soportes que acreditaran el origen, existencia, valor y tratamiento tributario de las acciones en sociedades extranjeras ni la diferencia en cambio alegada, que el certificado de revisor fiscal carece de documentos de respaldo que permitan verificar las condiciones y características de esos activos, y que los nuevos documentos aportados están en idioma extranjero y no fueron apostillados, por lo que no tienen plena validez probatoria en Colombia.

Argumentó que la **sanción por inexactitud** es procedente, dado que la demandante incluyó en el denunció rentístico conceptos sin sustento en la realidad y que distorsionaron su base gravable.

Solicitó condenar en **costas** y agencias en derecho a la demandante. Agregó que PARQUES Y FUNERARIAS no demostró siquiera sumariamente la causación de las costas que solicitó.

Sentencia apelada

El Tribunal⁵ negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

Indicó que **no se configuró el silencio administrativo positivo** pues, conforme a la resolución 000038 de 2020, la notificación electrónica es preferente solo cuando el contribuyente informó una dirección procesal electrónica durante la etapa de determinación y discusión del tributo; de lo contrario, la DIAN debía notificar a la dirección procesal física informada y, en ausencia de ambas, a la registrada en el RUT. Afirmó que la demandante no informó un correo electrónico de notificaciones al interponer el recurso de reconsideración, ni antes de que se proferiera la resolución que resolvió este último y por ello, envió la citación para la notificación personal a la dirección física informada por la demandante.

Explicó que la DIAN debía darle 10 días a la demandante para que compareciera a la notificación personal, pero se anticipó a fijar el edicto por lo que la notificación fue irregular. Indicó que, no obstante, esa irregularidad quedó saneada por la conducta concluyente de la demandante, al recibir copia de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración el 14 de octubre del 2020. Añadió que la notificación de la resolución se realizó dentro del término legal, teniendo en cuenta la suspensión de plazos por el COVID-19, pues el plazo de un año para resolver el recurso vencía el 24 de noviembre de 2020, y la notificación por conducta concluyente ocurrió en una fecha anterior.

Consideró que la **corrección presentada por la demandante** con ocasión al requerimiento especial no puede ser aceptada, dado que modificó renglones que no tenían relación con los glosados por la administración por el sistema por comparación patrimonial sino por el sistema ordinario, por lo que no cumplió con los requisitos del artículo 709 del Estatuto Tributario; la DIAN instó a modificar los renglones 52 y 53 (gastos operacionales de administración y de ventas) pero la demandante modificó los renglones 30 (total costos y gastos de nómina), 35 (cuentas por cobrar), 39 (patrimonio bruto) y 41 (patrimonio líquido).

⁵ Samai del tribunal, índice 27.



Afirmó que PARQUES Y FUNERARIAS explicó que el renglón informativo denominado total costos y gastos de nómina fue modificado por el allanamiento a la glosa de los gastos de administración, pero la cuenta 510545 no tiene relación con la nómina y que la demandante relacionó los auxilios asociados a gastos de personal con cuentas de orden salarial, lo cual no fue mencionado por la DIAN y no tienen relación con el artículo 108 *ibidem*.

Añadió que la diferencia por la corrección de las cuentas por cobrar no coincide con la diferencia del saldo a favor entre la declaración inicial y la corregida, por lo que no es claro si la corrección es frente al saldo a favor de la declaración del período revisado o de uno anterior, y la demandante no allegó el detalle de las cuentas que reflejan los movimientos que intervienen en la operación. Concluyó que PARQUES Y FUNERARIAS no acreditó que el renglón 35 fue corregido por la disminución del saldo a favor, por lo que no hay certeza de que la modificación respondió a los mismos hechos cuestionados por la administración.

Respaldo la determinación de la **renta por el sistema de comparación patrimonial** pues rechazó la justificación del incremento patrimonial de la demandante. Explicó que, al tratarse de una diferencia patrimonial hallada por la DIAN, la carga de la prueba se traslada al contribuyente. Respecto de la diferencia en cambio en las acciones en la compañía extranjera, señaló que la única prueba que obra en el expediente es un certificado de revisor fiscal que se refiere a un documento en inglés sin traducción oficial denominado «Parques & Funerarias Account Summary», el cual no tiene valor probatorio según el artículo 251 del Código General del Proceso.

Resaltó que el certificado del revisor fiscal aportado no señala que el incremento discutido corresponda a una diferencia en cambio por la fluctuación del dólar frente al peso, pues solo indica el saldo de las cuentas 1245100501 y 1245100505, donde se encuentra la inversión en el «Fondo Raymond James». Indicó que se evidencian diferencias entre lo afirmado por la demandante y su contabilidad, sin aportar explicación aritmética frente al cálculo de la diferencia en cambio.

Respecto a la valorización de las acciones en una sociedad nacional por el método de participación, citó el artículo 272 *ibidem*, jurisprudencia del Consejo de Estado, el artículo 61 del Decreto 2649 de 1993, la Circular Externa 100 de 1995 de la Superintendencia Financiera, y la Circular 009 de 1996⁶ de la Superintendencia de Sociedades y la Superintendencia de Valores (ahora Superintendencia Financiera). A partir de ello, concluyó que la demandante es controlante de «Recordar Previsión Exequial SAS» y que hay una alta certeza de que la inversión es permanente, por lo que el sistema de valoración aplicable era el denominado «valores participativos» que comprende las inversiones en subsidiarias, filiales o asociadas, cuyo método de contabilización es el de participación patrimonial.

Tras elaborar un cuadro comparativo del valor de las inversiones de la demandante en la controlada a 31 de diciembre de los años 2014 y 2015, consideró que el incremento en la inversión de un año al otro no coincidía con el valor de la variación patrimonial por la valorización de la inversión, por lo que había una divergencia entre los registros contables y la cifra invocada en la demanda. Añadió que revisó las notas a los estados financieros de 2014 y 2015 con el fin de verificar si la variación patrimonial coincidía con el aumento en la valorización de la inversión, y no encontró explicación alguna sobre esa variación ni se identificaron las cuentas contables que intervinieron en su registro.

⁶ Derogada por la Circular Externa 011 de 2005.



Resaltó que la demandante tenía la carga probatoria y no aportó ninguna información o cálculos aritméticos que permitieran validar que la diferencia patrimonial estaba justificada.

Denegó la pretensión de **disminuir del renglón de ingresos la venta de un inmueble** que aún no se había realizado. Señaló que una vez notificado el requerimiento especial solo es posible corregir los valores derivados de este y los relacionados con la determinación del impuesto.

Consideró procedente la **sanción por inexactitud**, pues en la determinación de la renta por comparación patrimonial puede existir inexactitud en los datos incluidos en la declaración que inciden en el cálculo del impuesto, a pesar de no configurarse una omisión de ingresos. Indicó que no existió diferencia de criterios, porque si bien hubo una discrepancia entre las partes frente a la aplicación del método de participación, este no incidió en la justificación del aumento patrimonial, porque el rechazo del cargo se debió a una ausencia probatoria.

Negó la **condena en costas** por no estar acreditadas en el expediente.

Recurso de apelación

La **demandante**⁷ presentó recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, para lo cual expresó que el tribunal desconoció su derecho al debido proceso y defensa, al desconocer que la DIAN incurrió en indebida notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Indicó que la demandada desconoció el término de 10 días para notificarse personalmente, pues aquella publicó el edicto antes de cumplirse dicho plazo, con lo cual el acto es ineficaz e inoponible. Afirmó que no procedía la notificación por edicto, porque esta es subsidiaria y el intento de una debida notificación personal fue inexistente, al pretermitirse el término de los 10 días.

Destacó que la notificación por conducta concluyente se configuró cuando se presentó la demanda de nulidad y restablecimiento el 15 de diciembre de 2020, y no el 14 de octubre de 2020, cuando recibió el correo de la DIAN con copia del acto, porque esta indicó que no tenía efectos de notificación. Alegó que el tribunal omitió los requisitos del artículo 72 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, porque la compañía no realizó una manifestación que permitiera afirmar que conocía la resolución e insistió en que se configuró el silencio administrativo positivo, porque la notificación por conducta concluyente ocurrió después del 24 de noviembre de 2020, fecha límite para notificar el acto.

Argumentó que la demandada debía notificar la resolución al correo electrónico informado en el RUT, por ser un mecanismo de notificación preferente y haber sido emitida con posterioridad a la Ley 2010 de 2019 y a la Resolución 000038 de 2020. Se refirió al régimen de transición del artículo 11 de la Resolución 000038, para plantear que el acto administrativo debía notificarse al correo electrónico indicado en el RUT, en lugar de haber intentado la notificación personal. Adujo que no era válido notificar la resolución al correo electrónico donde recibió la copia del acto el 14 de octubre de 2020, porque si hubiera cambiado la dirección de notificación, ello habría surtido efecto el 28 de noviembre de 2020, pasados tres meses desde que tal solicitud.

⁷ Samai del tribunal, índice 30.



Adujo la indebida valoración de pruebas por parte del tribunal, porque no consideró debidamente un memorial de autorización otorgado por la compañía para, entre otros, solicitar copia del acto, ya que no bastaba con conocer la existencia del acto, sino que debía tener acceso a su contenido, siendo insuficiente una solicitud de copias para determinar que se configuró la notificación por conducta concluyente.

Expuso que el tribunal incurrió en falta de valoración probatoria e interpretación errada, porque se debía reconocer la corrección de la declaración presentada.

Insistió en que la declaración de corrección fue provocada porque se presentó dentro de un proceso de fiscalización y explicó que corrigió el renglón 30 -Total gastos nómina-, porque se allanó a la glosa respecto de la cuenta 510545 -auxilios otorgados a trabajadores-, lo que implicó la modificación del renglón 52, relativo al total de costos y deducciones. Señaló que, dicha modificación debía reflejarse en el renglón 30, al tratarse de partidas que integraban los gastos de nómina. Manifestó que el renglón 35 -cuentas por cobrar- debía corregirse por la disminución del saldo a favor resultante de la corrección de la declaración, y los renglones 39 y 41, dado que al ser renglones de resultado debían reflejar las modificaciones realizadas en los demás rubros.

Sostuvo que el tribunal desconoció su derecho al debido proceso, defensa y principio de libertad probatoria por no analizar debidamente las pruebas allegadas para soportar la diferencia patrimonial sobre las acciones poseídas en sociedades extranjeras. Adujo que el *a quo* omitió considerar la traducción de la certificación expedida por el administrador del portafolio (Raymond James), aportada con la reforma de la demanda, en donde se evidencia que el incremento del valor de las acciones obedeció a la variación de la TRM.

Reiteró que la diferencia en cambio generaba un aumento patrimonial sin producir un ingreso tributario y precisó que, aunque el certificado del revisor fiscal no indicó expresamente que el incremento patrimonial proviniera de la diferencia en cambio, su análisis, junto con la certificación del administrador del portafolio, permite evidenciar que la variación de la TRM incrementó el valor de las acciones. Indicó que el propio tribunal reconoció, al examinar los estados financieros de 2014 y 2015, que el incremento del precio del dólar generó un aumento en el valor de la inversión y una diferencia en cambio, cuestionando únicamente la equivalencia exacta entre las cifras de los estados financieros y las declaradas.

Sostuvo que el *a quo* profirió un fallo *extra petita* al presentar argumentos adicionales a los expuestos por la administración. Alegó que mientras la DIAN se limitó a señalar que el método de participación patrimonial no constituía un sistema fiscal válido para valorar las acciones, *el a quo*, efectuó un estudio autónomo de los estados financieros y concluyó que la variación patrimonial no estaba debidamente soportada, introduciendo fundamentos nuevos que no fueron objeto de contradicción, desconociendo el principio de congruencia y el derecho de defensa.

Reiteró los argumentos de la demanda sobre la aplicación del método de participación patrimonial y destacó que aportó un cálculo detallado de la valoración realizada, sin que fuera valorado por el *a quo*.

Insistió en que se debía reconocer la disminución de ingresos por la enajenación de lotes, porque declaró ingresos superiores a los fiscalmente realizados.



Adujo que no omitió ingresos ni incluyó datos falsos, inexistentes o desfigurados, por lo que no ocurrió la infracción que da lugar a la sanción por inexactitud. Añadió que el tribunal reconoció la existencia de una diferencia de criterios con la DIAN sobre la aplicación del método de participación patrimonial, y que esa discrepancia constituye una interpretación razonable del derecho aplicable.

Manifestó que cuando las cifras son reales y no se advierta un ánimo defraudatorio, no procede la sanción. Citó el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, y precisó que en materia sancionatoria no hay lugar a la responsabilidad objetiva, debiendo tenerse en cuenta el error como causal de exoneración.

Oposición a la apelación

La demandada no se opuso a la apelación.

Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sección resolver los cargos de apelación formulados por la demandante contra la sentencia de primera instancia, que denegó las pretensiones de la demanda.

En particular, corresponde decidir si: *i)* se configuró el silencio administrativo positivo ante la falta de notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración; *ii)* el aumento patrimonial advertido en la declaración de renta del año 2015 obedeció a causas justificadas por la demandante; *iii)* se debía tener en cuenta la corrección de la declaración de renta presentada por la apelante, por tratarse de una corrección provocada; *iv)* se debían disminuir los ingresos reportados en la declaración por la enajenación de lotes; y, *v)* es procedente la sanción por inexactitud.

Análisis del caso concreto

1. Configuración del silencio administrativo positivo

Para el tribunal, a pesar de haber ocurrido una irregularidad en la notificación por edicto de la resolución que resolvió el recurso, pues la DIAN se anticipó a fijarlo antes de que transcurrieran los 10 días que tenía la demandante para comparecer a la notificación personal, no se configuró el silencio administrativo positivo, porque la demandante se notificó por conducta concluyente. Lo anterior, al haber recibido copia del acto en cuestión por correo electrónico el 14 de octubre de 2020, antes de cumplirse el término que tenía la administración para notificarla.

Por su parte, la apelante refutó la notificación por conducta concluyente del 14 de octubre de 2020, porque el correo recibido indicaba que no podía considerarse como una notificación, y la primera manifestación inequívoca de conocimiento del acto solo ocurrió con la presentación de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho el 15 de diciembre de 2020. Alegó que lo anterior ocurrió vencido el plazo que tenía la demandada para notificar el acto, contando la extensión de este por la pandemia del COVID-19.



De conformidad con los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario, y la jurisprudencia de esta sección, habiéndose interpuesto el recurso de reconsideración oportuna y debidamente por el contribuyente, la administración cuenta con un año para resolverlo y notificar el acto respectivo, so pena de configurarse un acto administrativo ficto favorable al recurrente. No obstante, debido a la declaratoria de emergencia sanitaria por el COVID-19 en el año 2020, el Decreto Legislativo 417 de 2020 y la Resolución DIAN 22 de 2020 dispusieron la suspensión de términos a partir del 19 de marzo de 2020, la cual finalizó el 2 de junio de 2020 mediante la Resolución DIAN 55 de 2020.

En el caso concreto, se tiene que la demandante presentó el recurso de reconsideración el 18 de septiembre de 2019 con lo cual, en principio, el término que tenía la demandada para resolver y notificar la resolución respectiva vencía el 18 de septiembre de 2020. No obstante, tal y como lo indicó el tribunal, este término se amplió dada la suspensión de términos por la pandemia del COVID-19, lo cual lo llevó a concluir que *“a la fecha en que comenzó la suspensión de términos (19 de marzo de 2020) habían transcurrido seis meses, lo que quiere decir que faltaban 177 días para completar el año que deben contarse a partir del 2 de junio de 2020, por ser la fecha en que los términos se reanudaron. Así, el plazo se cumplió el martes 24 de noviembre de 2020, aspecto que no fue debatido por el recurrente, por lo cual no se analizará en esta instancia.*

No es discutido en esta instancia que: i) la DIAN emitió la Resolución 99223200000124 del 9 de agosto de 2020 resolviendo el recurso de reconsideración, ii) el 20 de agosto de la misma anualidad envió a la dirección física informada en el escrito de reconsideración, la citación para notificar personalmente a la demandante⁸, iii) en aplicación del artículo 565 del Estatuto Tributario, la demandante tenía 10 días para comparecer y notificarse personalmente, esto es, hasta el 3 de septiembre de 2020.

Así, al no producirse dicha comparecencia, la administración debía fijar el edicto a partir del 4 de septiembre de 2020; no obstante, se anticipó y lo fijó el 2 de ese mismo mes⁹. En consecuencia, la notificación por edicto fue irregular y no produjo efectos jurídicos. No obstante, como lo planteó el *a quo*, la irregularidad quedó saneada, al ocurrir la notificación por conducta concluyente, independientemente del análisis relativo a la notificación electrónica que plantea la apelante.

En efecto, se encuentra acreditado y tampoco es discutido que, previa solicitud de la demandante, la DIAN remitió el día 14 de octubre de 2020, copia de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración al correo electrónico informado por la misma, es decir, antes del término que tenía la demandada para resolver y notificar la resolución, lo cual habría impedido la ocurrencia del silencio administrativo positivo planteado por la apelante.

El artículo 74 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo dispone que para que se configure la notificación por conducta concluyente, se requiere que la parte revele que conoce el acto, consienta en la decisión o interponga los recursos legales. Al respecto, la Sección¹⁰ ha indicado que si se acredita que la parte interesada tuvo conocimiento del contenido de la decisión administrativa o ejerció su derecho de defensa, se entiende notificado el acto.

⁸ Fls. 1123-1124 Caa.

⁹ Fls. 1125-1126 Caa.

¹⁰ Sentencias del 28 de febrero de 2013, exp. 19606, M.P Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 5 de diciembre de 2018, exp. 21526, y del 16 de julio de 2020, exp. 24160, M.P Milton Chaves García; y del 13 de abril de 2023, exp. 26665, M.P Wilson Ramos Girón.



Si bien la apelante alega que solo manifestó su conocimiento del acto en cuestión con la presentación de la demanda el 15 de diciembre de 2020, lo cierto es que el 14 de octubre de ese año recibió vía correo electrónico copia de la resolución. El hecho de que en el cuerpo del correo se haya indicado que «la comunicación no tiene efectos de notificación» no desvirtúa el cumplimiento de los requisitos de la notificación por conducta concluyente, como lo es que la apelante con la presentación de la demanda haya revelado que recibió copia de la resolución mediante correo electrónico.

Así pues, se verifica la notificación por conducta concluyente de la resolución que resolvió el recurso, pues fue la propia parte quien manifestó conocerla desde ese momento, independientemente de que la comunicación indicara que no tenía los efectos de una notificación.

Adicionalmente, frente al reclamo de la apelante sobre la notificación en la dirección electrónica registrada en el RUT como mecanismo preferente a partir de la Ley 2010 de 2019, esta Sección¹¹ ha indicado que existen unas excepciones, para lo cual la administración debe acudir a otros mecanismos de notificación como sucede cuando no se informa la dirección electrónica, o cuando expresamente el contribuyente manifiesta su voluntad de ser notificado en una dirección procesal sea electrónica o física.

En el caso concreto, la demandante indicó en el recurso de reconsideración una dirección física para recibir notificaciones¹², que debía utilizarse de manera preferente por la administración para notificar sus actuaciones, como en efecto lo hizo, al enviar a esa dirección la citación para notificar personalmente la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Por lo expuesto no prospera el cargo.

2. Renta líquida por comparación patrimonial

En los actos demandados, como consecuencia de la comparación de los patrimonios líquidos declarados por las vigencias fiscales 2014 y 2015, la DIAN consideró que el incremento patrimonial de un año a otro no estuvo justificado, proponiendo la determinación de la renta por el sistema especial de comparación patrimonial.

Al efecto, manifestó que las pruebas aportadas por la demandante eran insuficientes para acreditar la inversión en sociedades extranjeras y el incremento patrimonial por diferencia en cambio. Al efecto, indicó que el certificado de revisor fiscal carece de documentos de respaldo para verificar las condiciones y características de dichos activos y de la diferencia en cambio alegada, y que los nuevos documentos aportados estaban en idioma extranjero y no fueron apostillados, por lo que carecen de validez probatoria.

Agregó que el incremento patrimonial por la aplicación del método de participación patrimonial, no estaba respaldado por las notas a los estados financieros de la demandante, además de que dicho método no estaba reconocido como un sistema para la valoración de inversiones bajo el artículo 272 del Estatuto Tributario. El tribunal confirmó el rechazo de la justificación del incremento patrimonial.

Por su parte, la apelante adujo que justificó debidamente el incremento patrimonial, generado por la diferencia en cambio por inversiones en sociedades extranjeras y por

¹¹ Sentencia del 27 de octubre de 2022, exp. 25650, M.P Milton Chaves García.

¹² Fl. 1066 Caa.



la aplicación del método de participación patrimonial utilizado para valorar su inversión en una subordinada.

Planteó que el *a quo* no consideró que en la reforma de la demanda allegó la certificación emitida por el administrador del portafolio (Raymond James) con su traducción, en la que se evidencia el incremento del valor de las acciones en sociedades extranjeras por la variación de la TRM. Alegó que la valoración conjunta de este documento con la certificación de revisor fiscal permite evidenciar que la variación de la TRM incrementó el valor de las acciones y que, así los estados financieros reflejen un valor mayor al declarado, la diferencia está debidamente probada con dichos estados y los certificados aportados.

Agregó que la aplicación del método de participación generó un mayor valor de su inversión, sin que se debiera reconocer un ingreso gravado y que, incluso si se aceptara que el método no estaba autorizado, ello no descartaba que fuera la justificación del incremento patrimonial.

Para resolver, se advierte, en primer lugar, que el artículo 236 del Estatuto Tributario, prevé que cuando la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta resulta 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. A su turno, el artículo 789 *ibidem* dispone que la justificación del aumento del patrimonio líquido de un año a otro estará en manos del contribuyente.

Respecto al valor patrimonial de activos poseídos en el exterior, el artículo 269 *idem*, vigente en la época de los hechos, establecía que el valor de los bienes poseídos en moneda extranjera se estimaba en moneda nacional en el último día del año o período gravable, de acuerdo con la tasa oficial de cambio.

Descendiendo al caso concreto, se observa que la demandante allegó los siguientes elementos probatorios:

- Información registrada en el detalle de la conciliación de la utilidad contable y fiscal¹³, en la que se puede constatar que la «DIFERENCIA EN CAMBIO NO GRAVADA -ACCIONES EN EL EXT CAUSADA», fue una de las partidas que disminuyeron la utilidad fiscal por valor de \$4.995.677.010¹⁴.

- Certificado de revisor fiscal¹⁵ donde se señala, de acuerdo con el balance a 31 de diciembre de 2015, que el saldo de las cuentas 1245100501(Fideicomiso Raymond James – Acciones), y 1245100505 (Raymond James – Otros Títulos), es \$ 20.415.782.482 y \$ 20.286.879.467, respectivamente, para un total de \$ 40.702.661.949.

También menciona que, según el documento Parques y Funerarias S.A. Account Summary al 31 de diciembre de 2015, emitido por el Fondo de Inversión Internacional Raymond James, a dicha fecha, el saldo de las inversiones ascendía a USD 12.923.654,44, que convertidos a la TRM de 3.149,47 equivale a COP \$ 40.702.661.949, detallado así: Conceptos: Deposits, Income, Withdrawals y Change in Value.

Certifica que la información se encuentra de acuerdo con los registros contables al 31 de diciembre de 2015 y con documentación soporte en poder de la Administración.

- Nota 3- Transacciones en moneda extranjera de los Estados Financieros¹⁶, donde se indica que las operaciones y saldos en moneda extranjera se convierten a la tasa de cambio representativa del mercado certificada por la Superintendencia Financiera, la cual fue utilizada

¹³ Fls. 111-112 Caa.

¹⁴ Fls. 77 y 105 Caa.

¹⁵ Fl 1000 y 1001 Caa.

¹⁶ Fl. 103 Caa.



para la preparación de los estados financieros al 31 de diciembre de 2015 y 2014. La tasa de cambio representativa del mercado al 31 de diciembre de 2015 fue de \$3.149,47 (2014 - \$2.392,46) por USD1:

	2015		2014	
	USD	Miles de \$	USD	Miles de \$
Raymond James	12,923,654	40,702,662	12,272,404	29,361,235
New Berger Berman	685,904	2,160,234	-	-
Total	13,609,558	42,862,896	12,272,404	29,361,235

- Certificado en inglés¹⁷ y su traducción oficial al español¹⁸ del administrador del portafolio identificado como Raymond James en el que se lee que: i) Parques y Funerarias S.A.S. creó un portafolio de inversión, el cual era administrado por Raymond James. ii) A 31 de diciembre de 2015, dentro de las inversiones del portafolio, el 10,83% estaba constituido por acciones poseídas en las siguientes compañías extranjeras que se relacionan en la Asignación de Activos adjunta a esta certificación. iii) El valor de la inversión en dichas sociedades extranjeras ascendía a USD \$12,923,654.44.
- Documento en inglés denominado «Parques y Funerarias S.A Account Summary» acompañado del movimiento de las inversiones de la cuenta en el exterior en ese idioma¹⁹, y la traducción oficial de estos documentos²⁰. En la traducción oficial del documento que corresponde al resumen de la cuenta No. 13829548, se observa un saldo inicial de inversiones en el exterior afectado por: depósitos, ingresos, retiros, gastos y cambio de valor, de lo que resulta un saldo final de USD 12.923.654.44. La cuenta es llevada por Raymond James & Associates Inc., miembro de la Bolsa de Valores de Nueva York.

De lo anterior, se encuentra acreditado que la apelante poseía a 31 de diciembre de 2015 inversiones en acciones en sociedades extranjeras, administradas por la compañía Raymond James & Associates Inc; que el valor de estas presentó un incremento entre el año 2014 (USD12,272,404: \$29.361.235.000) y el 2015 (USD12,923,654: \$40.702.662.000); y que, ese incremento obedeció a la variación de la TRM según certificado del revisor fiscal, que está debidamente soportado con los estados financieros y el certificado del administrador del portafolio y que el ajuste por diferencia en cambio no se incluyó en la conciliación del patrimonio contable y fiscal.

Así, de la valoración conjunta de las pruebas obrantes en el expediente, la Sección advierte que la apelante justificó el incremento patrimonial aducido por ella por \$2.859.498.822.

Respecto a la justificación del incremento patrimonial derivado de la aplicación del método de participación utilizado para valorar las acciones de la demandante en su subordinada Recordar Previsión Exequial Total S.A.S., los actos demandados no la aceptaron, por considerar que dicho método no es un sistema de valoración de inversiones para efectos del inciso segundo del artículo 272 del Estatuto Tributario. Por su parte, el tribunal, tras verificar los registros contables, las notas a los estados financieros y la cifra invocada por la demandante, consideró que existían divergencias en los montos que lo llevaron a concluir que la diferencia patrimonial no estaba justificada.

En primer lugar, la Sección considera que, contrario al reclamo de la apelante, el fallo recurrido no es incongruente con los hechos y pretensiones planteadas por la demandante y, por ende, no es *extra petita* como lo aduce. Al respecto, lo pretendido por la demandante era que, independientemente de si el método de participación

¹⁷ Samai de tribunal, índice 14, PDF reforma de la demanda, págs. 296-297

¹⁸ Ibidem Pág. 417

¹⁹ Ibidem Págs. 303-339

²⁰ Ibidem Págs. 373-413



patrimonial podía utilizarse o no para determinar el valor de las acciones, lo que se debía ponderar era si con su aplicación se justificaba el incremento patrimonial cuestionado por la DIAN, máxime si se tiene en cuenta que desde la sede administrativa, la demandante planteó que en el proceso de fiscalización no se cuestionaba el método de participación utilizado para determinar el valor patrimonial de las acciones sino el incremento patrimonial, que debe ser justificado.

Además, con las pruebas aportadas con la reforma de la demanda, precisamente lo que se buscaba era justificar dicho incremento. Por lo tanto, no puede hablarse de incongruencia cuando el *a quo* realizó los análisis que consideró necesarios para verificar el respaldo del incremento patrimonial con las mismas pruebas allegadas por la demandante y, a partir de ello, decidir su pretensión.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 272 *ibidem* las acciones y derechos sociales en cualquier clase de sociedades o entidades, deben ser declaradas por su costo fiscal. No obstante, para los contribuyentes obligados a utilizar sistemas especiales de valoración de inversiones, de acuerdo con las disposiciones expedidas al respecto por las entidades de control, el valor patrimonial será el que resulte de la aplicación de tales mecanismos de valoración.

Por su parte, el Decreto 2336 de 1995 prevé en su artículo 1 que de conformidad con los artículos 271 y 272 *ibidem*, para los contribuyentes obligados a utilizar sistemas especiales de valoración de inversiones, el valor patrimonial de las inversiones será aquel que resulte de la aplicación de tales mecanismos de valoración y sus efectos deben registrarse en el estado de pérdidas y ganancias. Para efectos tributarios este resultado sólo se realizará en cabeza de la sociedad de acuerdo con las reglas del artículo 27 y demás normas concordantes del Estatuto Tributario.

A su turno, el método de participación patrimonial es definido como el procedimiento contable por el cual una persona jurídica o sucursal de sociedad extranjera registra su inversión ordinaria en otra, constituida en su subordinada o controlada, inicialmente al costo ajustado por inflación, para posteriormente aumentar o disminuir su valor de acuerdo con los cambios en el patrimonio de la subordinada subsecuentes a su adquisición, en lo que le corresponda según su porcentaje de participación. Las contrapartidas de este ajuste en los estados financieros de la matriz o controlante deben registrarse en el estado de resultados y/o en la cuenta 3225 Superávit Método de Participación.²¹

Al efecto, la Sección ha precisado que se trata de un método esencialmente contable sin ninguna incidencia tributaria, por lo que no resulta aplicable el Decreto 2336 de 1995, que reglamenta expresamente el artículo 272. Por consiguiente, el reconocimiento de la inversión, los dividendos y las participaciones se someten a las normas generales que regulan la materia.²²

Así las cosas, el método de participación, siendo puramente contable, no debe tener efectos en la determinación del valor patrimonial de las acciones en la subordinada de la apelante para la declaración de renta del año 2015; sin embargo, al haberlo utilizado como método de valoración fiscal eventualmente podría justificar el incremento patrimonial si así lo hubiere acreditado.

²¹ Superintendencia de Sociedades y Superintendencia de Valores, Circular Conjunta No. 011 de 2005, artículo 1.

²² Sentencia del 4 de noviembre de 2021, exp. 24375, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



A este respecto, tanto en sede administrativa como judicial la demandante afirma que el método de participación patrimonial es un método válido para determinar el valor patrimonial de las acciones en la subordinada y que, ante un eventual error en el método de valoración utilizado, en todo caso justifica plenamente el aumento patrimonial, para lo cual dice allegar la trazabilidad contable del registro de la participación en la sociedad Recordar Previsión Exequial Total S.A.S (documento titulado «Actualización inversión por método de participación patrimonial»), sus estados financieros del año 2015, y copia de los estados financieros de la subordinada.

A pesar de que la demandante no explica ni respalda de manera consistente y coherente la totalidad del monto del incremento patrimonial, lo cierto es que utilizó el método de valoración patrimonial para reportar la variación patrimonial de sus acciones en la subordinada en su declaración de renta del año 2015, lo cual se extrae de la revisión de la información allegada al expediente, en los estados financieros de la demandante a 31 de diciembre de 2015 y diciembre de 2014, dictaminados por revisor fiscal, y evaluada esta información se logra justificar un incremento patrimonial en el monto de \$2.194.460.000.

En efecto, a partir de la información reportada en los estados financieros, en los estados de cambios²³, flujos de efectivo²⁴, y en el detalle de la conciliación de la utilidad contable y fiscal²⁵, se identifica que el monto precitado corresponde a la aplicación del método en cuestión y se constata que el ingreso que fue extraído de la utilidad fue de \$2.194.460.000, y que el ajuste por el método de participación no se incluyó en la conciliación del patrimonio contable y fiscal²⁶, con lo cual los valores contables fueron llevados al patrimonio fiscal y el ingreso fue rechazado, razón por la cual se encuentra que esa suma justifica parte de la diferencia patrimonial establecida por la DIAN.

Por otro lado, se evidencia que si bien la actora aduce allegar la trazabilidad contable del registro de la participación en la subordinada con la que pretende justificar la totalidad de la suma rechazada por la DIAN, los documentos titulados «Actualización inversión por método de participación patrimonial», fueron aportados en tres ejemplares, uno con el recurso de reconsideración²⁷ y dos más con la reforma a la demanda²⁸; corresponden a documentos de trabajo que no constan de certificación de revisor fiscal; y, registran cifras disímiles, a pesar de referirse al mismo hecho económico.

Por ello, se encuentra que la información allegada no ofrece una explicación de los movimientos del método de participación patrimonial que logre soportar el valor total de la diferencia, circunstancia que, al valorarse en conjunto con la ausencia del balance auditado de la subordinada a 31 de diciembre de 2014 para constatar a ese nivel la variación patrimonial cuestionada, impide verificar la totalidad de la diferencia patrimonial que se pretende justificar.

²³ Fl. 40 Caa.

²⁴ Fl. 41 Caa.

²⁵ Fls. 48 y 111 Caa.

²⁶ Fls. 77 y 105 Caa.

²⁷ Fl. 1092 Caa. En el documento allegado con el recurso de reconsideración, se reporta una variación patrimonial del patrimonio de la subordinada del 31/12/2014 al 31/12/2015 por **2.329.326.644**. Se registra un valor de **2.210.530.985** correspondiente a la participación del 94.90%. Se indica en ajuste inversión a valor intrínseco el saldo antes de método de participación por 3,593,043,032 (sumatoria de costo, método de participación y AXI), y la inversión a valor intrínseco por 3.114.785.159. En la siguiente columna, se reporta ajuste por método participación **2015** por 2.981.285.636. Se reporta inversión ajustada por **5.528.928.028**.

²⁸ Samai de tribunal, índice 14, PDF reforma de la demanda, págs. 337 y 338.



Según lo expuesto, a partir de la información extraída de los estados financieros auditados de la actora, la Sección encuentra justificado lo que corresponde el incremento patrimonial generado por la aplicación del método de valoración patrimonial en un monto de \$2.194.460.000.

Así las cosas, de la diferencia de \$5.906.864.000 determinada por el sistema de renta por comparación patrimonial, se encuentra justificado el incremento patrimonial por diferencia en cambio por inversiones en sociedades extranjeras en un monto de \$2.859.498.822, y por la aplicación del método de valoración patrimonial en un monto de \$2.194.460.000.

Prospera parcialmente el cargo de la demandante.

3. Declaración de corrección provocada

En el requerimiento especial se propuso la determinación del impuesto de renta por el sistema ordinario, en subsidio del sistema de comparación patrimonial, en caso de que la demandante desvirtuara la renta propuesta por el sistema de comparación patrimonial y esta llegase a ser inferior a la determinada por el sistema ordinario.

Bajo el sistema ordinario, la DIAN propuso modificar el renglón 52 (gastos operacionales de administración) para rechazar pagos a clubes sociales y deportivos, otros gastos por diversas celebraciones, y gastos por unidad canina y similares; y el renglón 53 (gastos operacionales de ventas) para desconocer cargos diferidos por mayor valor deducido por seguridad social y parafiscales. En la liquidación oficial de revisión, la administración explicó que no aceptó la justificación del incremento patrimonial presentada por la demandante, razón por la cual determinó el impuesto sobre la renta por el sistema de comparación patrimonial.

Por su parte, PARQUES Y FUNERARIAS corrigió la declaración con ocasión del requerimiento especial manifestando que aceptaba parcialmente las glosas propuestas. Modificó el renglón 30 (Total gastos nómina), al considerarse a la glosa respecto de la cuenta 510545 -auxilios otorgados a trabajadores-, lo que implicó la modificación del renglón 52 (Total de costos y deducciones). Manifestó que corrigió el renglón 35 (Cuentas por cobrar) por la disminución del saldo a favor resultante de la corrección de la declaración, y los renglones 39 y 41, dado que al ser renglones de resultado debían reflejar las modificaciones realizadas en los demás rubros.

El tribunal consideró que la declaración de corrección presentada por la demandante no podía ser aceptada, por modificar renglones que no fueron cuestionados, y por falta de prueba de que la corrección del renglón 35 (Cuentas por cobrar), hubiere sido consecuencia de la disminución del saldo a favor.

Para resolver, se precisa que según lo indicado en la jurisprudencia de esta Sección²⁹, la corrección provocada de la declaración privada de que tratan los artículos 709 y 713 del Estatuto Tributario debe contraerse a los hechos económicos cuestionados oficialmente, sin perjuicio de que esta involucre la modificación de renglones adicionales a los glosados, que estén relacionados íntimamente con dichos hechos, o cuántas diferentes a las determinadas por la administración. Adicionalmente, la administración y los jueces deben efectuar un análisis caso a caso cuando quiera que se modifiquen renglones diferentes a los cuestionados,

²⁹ Sentencia del 5 de junio de 2023, exp. 26648, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



para establecer si estos tienen relación o devienen del debate trabado desde el requerimiento especial y, en consecuencia, es viable aceptar la corrección e incorporar la misma al proceso.

En el caso concreto, se encuentra que en el requerimiento especial la demandada propuso la modificación de la declaración de renta aplicando el sistema especial de comparación patrimonial y, en subsidio, el ordinario, a partir de lo cual la apelante intentó justificar el incremento de su patrimonio y corrigió su declaración privada manifestando allanarse parcialmente a las glosas propuestas por la administración para lo cual modificó parcialmente los renglones glosados, y adicionalmente los renglones 30, 35, 39, 41 y 52.

Frente al renglón 30 (Total gastos nómina), la demandante entiende que procede su modificación como resultado del allanamiento parcial respecto de la cuenta 510545 (auxilios otorgados a trabajadores), porque se trata de gastos relacionados con sus empleados. A este respecto, si bien en sentido estricto la aceptación parcial de la glosa que rechazó gastos operativos de administración no implicaba la modificación del renglón 30, ello no incide en la discusión de determinación del impuesto, en la medida en que dicho renglón solo tiene una finalidad informativa respecto de salarios de demás pagos laborales. Adicionalmente, es razonable entender que la modificación del 52 (Total de costos y deducciones) se dio como consecuencia del allanamiento parcial al rechazo de gastos operaciones de administración y ventas.

Ahora bien, también era procedente realizar la modificación del renglón 35 (Cuentas por cobrar) ante la disminución del saldo a favor generada por la corrección de la declaración y, con ello, la modificación de los renglones 39 y 41, al ser renglones de resultado.

No obstante, el tribunal advirtió que existe una incongruencia entre los montos reportados en la declaración inicial³⁰ y la declaración de corrección³¹ respecto de las cuentas por cobrar y del saldo a favor³², aspecto que no fue objeto de oposición ni de explicación en el recurso de apelación en el que sólo se planteó que: *i)* la corrección fue provocada, *ii)* se cumplieron los requisitos (manifestación de allanamiento, presentación de la corrección con la liquidación de la sanción), y *iii)* la modificación de los renglones debía hacerse como consecuencia de los allanamientos.

Por ende, la Sección estima que no se logra determinar con certeza que la modificación de las cuentas por cobrar efectivamente proviene del reconocimiento de la disminución del saldo a favor, por lo que el dicho de la demandante no lleva al convencimiento de la Sección de que la corrección realizada por la actora corresponde o efectivamente está relacionado con los hechos económicos cuestionados por la demandada en el requerimiento especial.

Por lo tanto, no prospera el cargo.

4. Disminución de ingresos por venta de bien inmueble

Para la apelante, desde el proceso de determinación le solicitó a la administración disminuir sus ingresos en \$1.304.639.231, por considerar que había reportado un

³⁰ Fl. 929 Caa.

³¹ Fl. 1008 Caa.

³² La diferencia entre la declaración inicial y la declaración de corrección respecto de las cuentas por cobrar es de \$382.926.000, y la diferencia respecto del saldo a favor es \$478.657.000.



mayor ingreso al que debía, teniendo en cuenta la regla de realización prevista en el artículo 27 del Estatuto Tributario para los ingresos por venta de inmuebles.

A este respecto, la Sección considera que, independientemente de que la demandante eventualmente hubiera podido cometer un error al haber registrado en su declaración un mayor ingreso por la venta de lotes al no haberse otorgado la escritura pública en el año 2015, el mecanismo para subsanarlo era la corrección voluntaria de la declaración, antes de que se notificara un requerimiento especial.

Lo anterior, porque una vez notificado el acto preparatorio, las únicas correcciones que se pueden efectuar son aquellas relacionadas con las glosas planteadas en ese acto o en la liquidación oficial de revisión según los términos de los artículos 709 y 713 *ibidem*.

No prospera el cargo.

5. Sanción de inexactitud

La Sección advierte que la demandante incurrió en una inexactitud sancionable en la declaración de renta del año 2015, de conformidad con el artículo 647 del Estatuto Tributario, toda vez que, como se ha indicado a lo largo de esta providencia, declaró datos inexactos derivados del mayor valor patrimonial reportado por la aplicación del método de participación patrimonial, sin contar con una justificación clara y consistente.

Respecto del error sobre el derecho aplicable al que se refiere la apelante, esta Sección ha precisado que consiste en una equivocada comprensión o el falso conocimiento por parte del autor acerca de los elementos normativos que hacen parte de la descripción legal del tipo infractor, o del alcance de las normas que, por remisión, modulan el cumplimiento del deber formal de autoliquidar el tributo mediante una declaración. Dada esa situación, en el momento de realizar la conducta, el sujeto no tiene consciencia de estar infringiendo el ordenamiento jurídico.

En el caso concreto, no se aprecia una objetiva incertidumbre sobre la identificación, vigencia o contenido de la norma aplicable para que proceda la exculpación, como lo reclama la apelante al aducir una discrepancia sobre la aplicación del método de participación, sino que más bien se advierte la falta de una debida comprobación del incremento patrimonial.

A su vez, se aclara que, para imponer la sanción por inexactitud, no se requiere probar que el contribuyente actuó con ánimo defraudatorio o con intención dolosa, sino haber incurrido en una de las conductas sancionables en el artículo 647 *ibidem*, como ocurrió en el presente caso.

No obstante, la sanción se recalcula como se explica en líneas posteriores.

6. Decisión

En atención a la reliquidación de la renta líquida gravable a partir de la aceptación de la justificación de la variación patrimonial respecto de la diferencia en cambio por inversiones en sociedades extranjeras, la Sección explica la diferencia que se mantiene en cuanto a la comparación patrimonial y recalculará el impuesto a cargo y el saldo a favor como sigue:



Ajuste diferencia patrimonial

Concepto	DIAN/Tribunal	Consejo de Estado
Renta líquida gravable 2015 declarada	12.487.967.000	12.487.967.000
Más: Rentas Exentas	0	0
Más: Ingresos No Constitutivos de Renta ni Ganancia Ocasional	0	0
Más: Ganancias Ocasionales	0	0
Menos: Anticipo año 2015 declarado	0	0
Menos: Retenciones	1.071.337.000	1.071.337.000
Menos: Pago de impuesto Renta 2014	0	0
Total, Rentas Ajustadas	11.416.630.000	11.416.630.000
Diferencia Inicial Patrimonial Determinada	17.323.494.000	12.269.535.000
Valor diferencia no justificada	5.906.864.000	852.905.000

Cálculo del impuesto de renta

Concepto	Declaración privada	DIAN/Tribunal	Consejo de Estado
Total ingresos netos	58,621,631,000	58,621,631,000	58,621,631,000
Costos de venta	6,322,411,000	6,322,411,000	6,322,411,000
Total costos	6,322,411,000	6,322,411,000	6,322,411,000
Gastos operacionales de administración	28,838,972,000	28,838,972,000	28,838,972,000
Gastos operacionales de ventas	9,773,292,000	9,773,292,000	9,773,292,000
Otras deducciones	1,198,989,000	1,198,989,000	1,198,989,000
Total deducciones	39,811,253,000	39,811,253,000	39,811,253,000
Renta líquida del ejercicio	12,487,967,000	12,487,967,000	12,487,967,000
Compensaciones	12,487,957,000	12,487,957,000	12,487,957,000
Renta líquida	0	0	0
Renta presuntiva	0	0	0
Total rentas exentas	0	0	0
Rentas gravables	0	5,906,864,000	852,905,000
Renta líquida gravable	0	5,906,864,000	852,905,000
Impuesto sobre la renta gravable	0	1,476,716,000	213,226,000
Descuentos tributarios	0	0	0
Impuesto neto renta	0	1,476,716,000	213,226,000
Total impuesto a cargo	0	1,476,716,000	213,226,000
Anticipo del año gravable	0	0	0
Saldo a favor sin solicitud de devolución. o compensación	1,638,310,000	1,638,310,000	1,638,310,000
Autorretenciones		0	0
Otros conceptos	1,071,337,000	1,071,337,000	1,071,337,000
Total retenciones año gravable	1,071,337,000	1,071,337,000	1,071,337,000
Anticipo año gravable siguiente	0	0	0
Saldo a pagar por impuesto	0	0	0
Sanciones	0	1,476,716,000	213,226,000
Total saldo a pagar	0	243,785,000	0
Total saldo a favor	2,709,647,000	0	2,283,195,000

La sanción se recalcula así:

Reliquidación sanción por inexactitud	Valores
Saldo a favor declaración	2,709,647,000
Saldo a favor antes de sanción determinado por el Consejo de Estado ³³	2,496,421,000
Base sanción	213,226,000
Tarifa sanción	100%
Sanción por inexactitud	213,226,000

³³ Correspondientes al total impuesto a cargo determinado por el Consejo de Estado por valor de \$213.226.000 menos saldo a favor sin solicitud devolución o compensación y total retenciones año gravable, rubros que totalizan \$2.709.647.000.



Costas

La Sección no se pronunciará sobre la decisión sobre las costas en primera instancia dado que no fueron objeto de apelación.

En cuanto a la condena en costas en segunda instancia, conforme a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administración y de lo Contencioso Administrativo, y 365 (numeral 5) del Código General del Proceso, no habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) ante la nulidad parcial de los actos demandados.

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 Cundinamarca Sección Cuarta Subsección "B", en su lugar:
2. **DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL** de la liquidación oficial de revisión 322412019000230 del 18 de julio de 2019 y de la resolución 992232020000124 del 09 de agosto de 2020, proferidas por la División de Gestión de Liquidación y la Dirección de Gestión Jurídica, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, respectivamente, por las razones expuestas en la presente providencia.
3. A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como liquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2015 la efectuada en la parte motiva de esta sentencia.
4. Sin condena en costas.

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
Con aclaración de voto

Este documento fue firmado electrónicamente. Su validez e integridad se pueden comprobar a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>