



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., nueve (9) de septiembre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 66001-23-33-000-2020-00465-02 (27096)
Demandante: EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE PEREIRA SAS ESP
Demandado: DIAN
Temas: Renta 2015. Inspección tributaria. Término notificación requerimiento especial.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 19 de agosto de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas¹.

ANTECEDENTES

El 12 de abril de 2016, la EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE PEREIRA SA ESP, presentó la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2015, en la cual registró un saldo a favor de \$3.904.488.000².

El 5 de julio de 2018, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira expidió el Requerimiento Especial 162382018000013³, en el que propuso modificar la referida declaración para adicionar ingresos (\$18.649.814.000) e imponer sanción por inexactitud del 100 % (\$4.662.453.000), con lo cual fijó un saldo a pagar de \$5.420.418.000. Como glosa alternativa, propuso determinar el impuesto por el sistema especial de comparación patrimonial. La empresa dio respuesta a este acto⁴.

El 28 de febrero de 2019, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 162412019000006, la División de Gestión de Liquidación de la mencionada dirección seccional acogió las glosas propuestas en el requerimiento especial⁵, acto contra el cual se interpuso recurso de reconsideración⁶.

El 25 de febrero de 2020, mediante la Resolución 992232020000017, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN confirmó el acto liquidatorio⁷.

¹ Índice 37 en Samai. Primera instancia

² Fl. 13 c.a.

³ Fls. 379 a 393 c.a.

⁴ Fls. 401 a 415 c.a.

⁵ Fls. 424 a 435 c.a.

⁶ Fls. 439 a 452 c.a.

⁷ Fls. 465 a 472 c.a.



DEMANDA

La EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE PEREIRA SAS ESP, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

«1. La Nulidad de la resolución N. 992232020000017 del 25 de Febrero de 2020, que fue expedida por el Subdirector de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la entidad pública demandada, notificada personalmente el 03 de marzo de 2020 y de la liquidación oficial de revisión Nro. 162412019000006 del 28 de febrero de 2019, la cual se notificó por correo el 05 de marzo de 2019.

2. Como consecuencia de la anterior declaración de Nulidad se ordene Restablecimiento del Derecho consistente en que se tenga la declaración privada de renta y complementarios del año gravable 2015 presentada en el formulario 1111600915800 y número electrónico 91000346526341 y la cual registró un saldo a favor de \$3.904.488.000 [...]».

Invocó como normas violadas, las que se enuncian a continuación:

- Artículos 2, 29, 95 [9], 286, 300, 338, 363 y 365 de la Constitución Política;
- Artículo 137 del CPACA;
- Artículos 26, 27, 53, 57-1, 60, 103, 106, 147, 158-3, 188, 211, 236, 237, 240, 244, 264, 271, 280, 338, 351, 555-2, 579, 580, 588, 641, 647, 648, 653, 683, 702, 703, 705, 706, 707, 714, 730, 742, 743, 744, 745, 746 y 779 del Estatuto Tributario;
- Artículos 653, 655, 659 y 1530 del Código Civil;
- Artículos 5, 7, 8, 87 [87.7], 89.7 de la Ley 142 de 1994;
- Artículo 48 [1] de la Ley 270 de 1996;
- Artículos 2 y 3 del Decreto 1766 de 2004;
- Ley 1111 de 2006;
- Artículo 10 [parágrafo 2] de la Ley 1370 de 2009;
- Ley 1430 de 2010;
- Ley 1437 de 2011;
- Artículo 250 de la Ley 1450 de 2011;
- Artículo 130 de la Ley 1530 de 2012;
- Ley 1551 de 2012;
- Artículos 277 y 287 de la Ley 1819 de 2016 y,
- Artículo 113 de la Ley 1943 de 2018

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Se violó el debido proceso y el derecho de defensa y se inobservó que operó la firmeza de la declaración privada que, conforme al artículo 714 del ET *-vigente en el periodo discutido-*, era de dos años, dado que entre el 12 de abril de 2016 *-fecha de presentación de la declaración conforme al plazo fijado por el artículo 11 del Decreto 2243 de 2015-*, y el 12 de abril de 2018, no se expidieron actos que tuvieran el efecto de suspender términos, con lo cual, el denuncia privado era inmutable.

La notificación del auto de inspección tributaria no suspendió los términos, porque su objetivo probatorio fue inexistente; con la práctica en la actuación administrativa de los otros medios probatorios, ya se habían establecido los hechos objeto de investigación.

Así, como la finalidad de la inspección tributaria fue interrumpir los términos para evitar la firmeza de la declaración, el requerimiento especial y los actos acusados se



profirieron de manera irregular, esto es, extemporáneamente y sin competencia, con lo cual, están viciados de nulidad.

Los bienes incluidos por la empresa en su contabilidad y en la declaración de renta como activo patrimonial, son aportes de la Nación sujetos a la condición de destinarse a un fin social, como lo es el mejoramiento del servicio de acueducto del municipio de Pereira. Cumplida la condición, esto es, la ejecución de obras civiles para tal fin, el dinero de la Nación se convirtió en patrimonio sin que fuera posible declararlo como ingreso en el mismo periodo fiscal, pues ello conlleva una doble tributación y la vulneración de los principios de justicia y equidad.

La falta de aplicación de normas que regulan la satisfacción de necesidades comunes se advierte en el acto preparatorio y los actos de determinación, cuando la DIAN desconoció la vigencia y el efecto jurídico de los aspectos regulados en el artículo 53 del ET.

OPOSICIÓN

La **DIAN**⁸ propuso la «*excepción de ineptitud sustantiva de la demanda por falta de agotamiento de la sede administrativa*», toda vez que la actora no discutió en esa etapa la firmeza de la declaración, por lo que se trató de un hecho nuevo planteado en la demanda, que le impidió a la entidad ejercer su derecho de defensa y contradicción. Sobre las pretensiones de la demanda, se opuso a las mismas, y solicitó condenar en costas a la demandante, con fundamento en lo siguiente:

No es cierto que el término de firmeza de la declaración del año gravable 2015, presentada por la actora (12 de abril de 2016), fuera de dos años (al 12 de abril de 2018), pues la notificación del auto de inspección tributaria surtida el 9 de abril de 2018 suspendió el término por tres meses (12 de julio de 2018), conforme al artículo 706 del ET. Como la inspección tributaria se practicó en debida forma, lo cual consta en el acta respectiva, el requerimiento especial se notificó oportunamente (9 de julio de 2018), al igual que la liquidación de revisión (5 de marzo de 2019).

Los recursos percibidos por la actora como aportes interinstitucionales de la Nación, tendientes a proveer servicios públicos domiciliarios, son ingresos gravados por disposición del artículo 26 del ET, toda vez que se probó, conforme al análisis de los convenios interadministrativos, las actas de liquidación de los contratos y los testimonios de los funcionarios de las entidades con las cuales se celebraron, que son de propiedad de la demandante.

No es cierto que la empresa no obtenga un beneficio económico con la incorporación de los activos a su patrimonio, pues estos le generaron un crédito fiscal recuperado vía depreciación. En el año 2015 y siguientes, la actora llevó como deducción la depreciación de los activos, lo cual se materializa en una menor renta líquida, un menor impuesto sobre la renta y, contablemente, una mayor utilidad susceptible de redistribución.

⁸ Índice 21 en Samai. Primera instancia



En la demanda, solo se hizo una referencia insustancial al tema debatido, esto es, si los recursos percibidos por la actora en el año gravable 2015 correspondieron a ingresos omitidos y gravados en renta, al tenor de lo dispuesto en el artículo 26 del ET. Conforme al régimen de contabilidad pública de la Contraloría General de la Nación, y a lo dispuesto en el artículo 27 *ib.*, se verificó que la empresa causó los ingresos una vez terminadas las obras objeto de cada uno de los contratos; conforme a las actas de terminación y entrega, las liquidaciones se hicieron entre el 20 de noviembre y el 31 de diciembre de 2015.

Se detectó el incremento patrimonial de la empresa, a partir de la comparación entre los años gravables 2014 y 2015, y al evidenciarse que algunos ingresos derivados de los contratos que soportaron las donaciones efectuadas por las diferentes entidades nacionales *-no excluidas del impuesto sobre la renta-*, originaron una diferencia patrimonial por comparación conforme al artículo 236 del ET, se generaron ingresos gravados que la demandante omitió.

Procede la sanción por inexactitud, porque en la declaración se omitieron ingresos que constituían renta líquida gravable, derivándose un menor impuesto a cargo.

TRÁMITE EN PRIMERA INSTANCIA

Mediante auto del 23 de marzo de 2022⁹, en aplicación del artículo 42 de la Ley 2080 de 2021, se prescindió de la audiencia inicial, por tratarse de un asunto de puro derecho, no haberse propuesto ni encontrar probadas excepciones. Se tuvieron como pruebas las allegadas con la demanda y la contestación, y el litigio se concretó en establecer la legalidad de los actos acusados¹⁰.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Risaralda negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, con fundamento en lo siguiente¹¹:

Aunque la actora no recurrió el auto del 23 de marzo de 2022, que prescindió de la audiencia inicial sin resolver la excepción de «*inepta demanda por falta de agotamiento de la vía administrativa*» propuesta por la DIAN, se declara no probada.

No se violó el debido proceso ni los artículos 714, 730 y 743 del ET, y se probó que la inspección tributaria se practicó de manera efectiva y, por tanto, con la notificación del auto que la decretó del 9 de abril de 2018, operó la suspensión del término por tres meses para notificar el requerimiento especial.

No se demostró que las pruebas decretadas en el auto de inspección tributaria se ordenaran con la finalidad de dilatar el proceso, pues el acto previo y la liquidación de revisión tuvieron en cuenta los oficios allegados por Findeter, el Fondo de Adaptación y el municipio de Pereira, para determinar quién tiene la titularidad de las obras

⁹ Índice 24 en Samai. Primera instancia

¹⁰ Por auto del 25 de abril de 2022, se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. Índice 29 en Samai. Primera instancia.

¹¹ Índice 37 en Samai. Primera instancia.



ejecutadas por la demandante con recursos de la Nación, con el fin de establecer si hubo incremento del activo patrimonial de la empresa.

Por el tiempo transcurrido desde la notificación del acto que decretó la inspección tributaria hasta el acto que resolvió el recurso de reconsideración, los actos cuestionados –*requerimiento especial, liquidación de revisión y resolución que resolvió el recurso de reconsideración*- se profirieron en los términos legalmente establecidos y por funcionarios competentes.

No se comparten los argumentos de la actora para justificar la diferencia patrimonial generada en el año 2015, consistentes en haber recibido recursos de la Nación con una destinación específica, porque los recursos recibidos corresponden a un ingreso gravado con el impuesto sobre la renta, conforme al artículo 26 del ET.

Como se plasmó en el Convenio Interadministrativo de Cooperación Técnica y Apoyo Financiero 112 de 2013, celebrado entre el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, Findeter, el municipio de Pereira y la actora, así como en otros acuerdos y/o convenios, esta debía contabilizar y declarar en el activo los bienes en discusión, lo que indica que recibió recursos que incrementaron el activo y, por ende, se generó un aumento patrimonial que fiscalmente se considera un ingreso.

El argumento de la demandante, según el cual recibió bienes bajo condición, no impide concluir que contable y fiscalmente se presentó un incremento del patrimonio pues, consecuente con el registro e incorporación de los bienes construidos con recursos de la Nación, la actora aportó los libros auxiliares de activos por los años 2015 y 2016 - *incorporados al expediente por traslado de pruebas*-, donde se evidencia que, por cada bien recibido, se registró un gasto por depreciación.

En ese contexto, la contribuyente, al reconocer los bienes como parte de sus activos, reconoció su desgaste, y tuvo en cuenta el gasto por depreciación al utilizarlos en la actividad productora de renta, ratificando que dichos bienes hacen parte del patrimonio de la empresa como incremento neto del mismo, a partir de recursos considerados fiscalmente como ingresos gravables no exceptuados, conforme al artículo 26 del ET.

Las exenciones proceden por mandato legal y no por libre interpretación; se probó que el ingreso y la incorporación de activos al patrimonio de la demandante generó un crédito fiscal que se recuperó mediante la depreciación, como gasto en lo contable y deducción en lo fiscal. Para el año 2015, la actora dedujo un gasto por depreciación y la parte correspondiente en los años siguientes, lo cual se materializó en una menor renta líquida, un menor impuesto sobre la renta y, contablemente, una mayor utilidad susceptible de redistribución.

El ingreso discutido no tiene asociado un costo, porque los recursos no los generó la misma empresa sino terceros (*Nación*), y se los entregó a título gratuito, siendo improcedente corregir contable y fiscalmente el patrimonio disminuyendo el valor de los activos, teniendo en cuenta que la entrega de los aportes fue real, que los bienes existen y son de propiedad de la empresa, como se acreditó.



RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** solicitó revocar la sentencia de primera instancia, así¹²:

Dada la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, se violó el debido proceso, porque la sentencia apelada no desvirtuó que el requerimiento especial y los actos acusados se profirieron expirado el término de firmeza de la declaración de renta que, para el año 2015, era de dos años, con lo cual la Administración perdió competencia, generando la nulidad de los actos acusados.

Para la fecha en que se practicó la inspección tributaria había operado la firmeza de la declaración, porque con el material probatorio recaudado en la actuación administrativa ya estaban probados los hechos investigados, con lo cual no se produjo el efecto jurídico de suspender los términos, tratándose de una prueba nula de pleno derecho conforme al artículo 29 de la CP.

Se debe analizar la naturaleza jurídica de los aportes de la Nación que originaron el aumento del activo patrimonial, y por los que se le atribuyó a la actora la omisión de ingresos, para darles su connotación jurídica real. *«La vigencia y el efecto jurídico del derecho material que regula el Art. 53 del Estatuto Tributario, por el fenómeno de los apoyos interinstitucionales comprende a las Entidades Territoriales del Estado como lo son: La Nación - Departamentos – Municipios, desde luego que ello contribuye a materializar el ejercicio de la función pública nada distinto que los bienes regulados por su naturaleza especial en la obligación fiscal no es más que el desarrollo del fundamento del Art. 60 del Estatuto Tributario».*

TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

Por auto del 31 de octubre de 2022, se admitió el recurso de apelación y se concedió el término previsto en el artículo 247 [4 a 6] del CPACA, para que los sujetos procesales se pronuncien¹³. La **DIAN** pidió confirmar la sentencia apelada, para lo cual insistió en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda sobre la no ocurrencia de la firmeza de la declaración, y el carácter gravado de los ingresos por concepto de aportes interinstitucionales de la Nación.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015, presentada por la EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE PEREIRA SAS ESP.

En los términos del recurso de apelación, se debe establecer si la práctica de la inspección tributaria tuvo la entidad de suspender el término de notificación del requerimiento especial. Si se demuestra que el acto preparatorio fue oportuno y que no operó la firmeza de la declaración privada, se analizará la procedencia de la adición de ingresos.

¹² Índice 41 en Samai. Primera instancia.

¹³ Índice 4 en Samai.



Para el *a quo*, la inspección tributaria efectivamente se practicó, porque el acto previo y la liquidación oficial se informaron en las pruebas en esta decretadas (*respuestas aportadas por Findeter, el Fondo de Adaptación y el municipio de Pereira*), para efectos de determinar quién tiene la titularidad de las obras ejecutadas por la actora con recursos de la Nación, con el fin de establecer si hubo un incremento del activo patrimonial por parte de la empresa. Por ello, consideró que, con la notificación del auto que decretó la inspección tributaria realizada el 9 de abril de 2018, operó la suspensión del término para notificar el requerimiento especial.

La actora insiste en que para la fecha en que se practicó la inspección tributaria había operado la firmeza de la declaración, por cuanto con el material probatorio recaudado en la actuación administrativa ya estaban probados los hechos investigados, con lo cual no produjo el efecto jurídico de suspender los términos, tratándose de una prueba nula de pleno derecho conforme al artículo 29 de la CP.

Los artículos 705 y 714 del ET, vigentes durante el período fiscalizado¹⁴, establecen el término general de firmeza de las declaraciones tributarias, al señalar que el requerimiento especial se debe notificar «*dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado de forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma*», y que la declaración tributaria «*quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial*».

Por su parte, el artículo 706 *ib.* dispone que el término para notificar el requerimiento especial se suspende cuando: i) se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta; ii) se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección y, iii) durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir.

La inspección tributaria se define como «*un medio de prueba autónomo por medio del cual la administración puede constatar personalmente los hechos que se controvierten. Adicionalmente, es un medio para incorporar y recaudar otros medios de prueba*»¹⁵.

Así las cosas, la finalidad de la inspección tributaria no es otra que el recaudo de pruebas en el marco del ejercicio de las potestades de control y fiscalización con las que cuenta la Administración, por lo que debe predominar la inmediatez del funcionario encargado de su práctica, lo que implica el examen directo de los hechos que interesan al proceso.

Además, la Administración está en la libertad de practicar todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias.

¹⁴ Los artículos 705 y 714 del ET fueron modificados, en su orden, por los artículos 276 y 277 de la Ley 1819 de 2016, en el sentido de fijar, de forma general, el plazo en tres (3) años.

¹⁵ Sentencias del 31 de mayo de 2018, Exp. 20558, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 18 de julio de 2018, Exp. 21043, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



La Sección¹⁶ ha precisado que «*la simple notificación del auto de inspección tributaria no basta para suspender el término de notificación del requerimiento especial, sino que deben recaudarse pruebas de forma efectiva y real*».

De esta manera, el plazo para expedir el requerimiento especial se suspende cuando se ordena de oficio una inspección tributaria, siempre que, dentro de los tres (3) meses siguientes a la notificación del auto que la decreta, se adelante alguna diligencia en desarrollo de esta, lo que conlleva el recaudo de cualquier prueba autorizada en la legislación tributaria y otros ordenamientos legales.

Cabe mencionar que, «*mientras se hayan adelantado diligencias tendientes a materializar la inspección tributaria dentro de los tres meses siguientes a la notificación de su decreto, las actuaciones que de esa misma inspección se realicen luego del cumplimiento de esos meses, e incluso el levantamiento del acta de cierre definitivo de ese medio de prueba por fuera de ese tiempo, preservará la suspensión del plazo para notificar el requerimiento especial*»¹⁷. Es decir, el término de los tres (3) meses no se predica respecto de la duración de la inspección tributaria decretada de oficio y, por lo tanto, es viable que esta se prolongue, circunstancia que no afecta la suspensión del término para notificar el requerimiento especial¹⁸.

En el *sub examine* se encuentran probados los siguientes hechos:

El 12 de abril de 2016, la EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE PEREIRA SAS ESP, presentó la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2015¹⁹, atendiendo el plazo previsto en el artículo 11 del Decreto 2243 de 2015, con lo cual, el término notificar el requerimiento especial, vencía el 12 de abril de 2018, de acuerdo con el artículo 705 del ET, vigente para ese entonces.

No obstante, el 4 de abril de 2018, la DIAN profirió el auto de inspección tributaria 162382018000040²⁰, notificado el 9 de abril de 2018²¹, con el objeto de verificar «*la comparación patrimonial que fue evidenciada al confrontar las declaraciones de Renta de los años gravables 2014 y 2015 presentadas por la Empresa*»²². Con fundamento este auto, se profirieron los requerimientos ordinarios 162382018000234²³, 162382018000235²⁴ y 162382018000236²⁵ del 10 de abril de 2018, al Fondo de Adaptación, al Departamento Nacional de Planeación y a la Financiera de Desarrollo Territorial - *Findeter*-, respectivamente, terceros que giraron los aportes recibidos por la empresa, según los acuerdos y convenios interadministrativos suscritos. Para ello se les solicitó similar o igual información, así:

- «1.- Indicar en qué fecha se efectuó el desembolso de los recursos aprobado para el proyecto de acuerdo al plan financiero.
- 2.- Aportar copia del acta de iniciación y de entrega de las obras.

¹⁶ Sentencia del 26 de marzo de 2009, Exp. 16727, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en las sentencias del 21 de agosto de 2019, Exp. 21027 y del 23 de julio de 2020, Exp. 24009, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez y, del 29 de julio de 2021, Exp. 24507 y del 11 de noviembre de 2021, Exp. 24289, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁷ Sentencia del 10 de junio de 2021, Exp. 25141, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁸ Sentencias del 5 de mayo de 2011 y del 15 de septiembre de 2016, Exps. 17888 y 19531, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia, y del 13 de mayo de 2021, Exp. 24805, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁹ Fl. 13 c.a.

²⁰ Fl. 159 c.a.

²¹ Fl. 160 c.a.

²² Fl. 359 c.a.

²³ Fls. 168-169 c.a.

²⁴ Fls. 162-163 c.a.

²⁵ Fls. 165-166 c.a.



- 3.- *Relación de las actas de ejecución de las obras en las que se indique fecha, valor y labor ejecutada.*
- 4.- *Indicar la titularidad de las obras que fueron ejecutadas con estos recursos y aportar los documentos soporte respectivos.*
- 5.- *Aportar registros contables y presupuestales de los recursos girados en razón del Convenio. [...]».*

Asimismo, mediante el requerimiento 162382018000258²⁶ del 13 de abril de 2018, se le solicitó al municipio de Pereira, conforme a las obligaciones y la participación que ejerce la entidad en los Convenios Interadministrativos 044 y 112 de 2013, indicar:

- « 1.- *Indicar la titularidad de las obras que fueron ejecutadas con ocasión del convenio y aportar los documentos soporte respectivos.*
 - 2.- *Aportar registros contables y presupuestales de los recursos girados en razón del acuerdo, si el Municipio giró recursos para garantizar la terminación de los convenios.*
 - 3.- *Respecto al segundo convenio referido, indicar específicamente la función que ejecuta la Planta de Tratamiento la Nueva Aurora.*
- Nota: se anexa copia de los convenios arriba mencionados [...]»*

Con las respuestas dadas por cada una de las entidades requeridas, acompañadas de los respectivos soportes, y con las aportadas por la actora, quien también fue requerida para que detallara, de cada convenio, lo ejecutado por cada una de las partes, la DIAN analizó la información recopilada para sustentar la adición de ingresos o la glosa alternativa propuesta de determinar el impuesto por el sistema especial de comparación patrimonial.

Se precisa que la información requerida a las entidades descritas, con quienes se suscribieron los distintos convenios que dieron lugar a la entrega de los aportes, se solicitó a raíz de las respuestas dadas por la empresa en diferentes oportunidades - *visitas, reuniones en la DIAN, y requerimientos de información*-, en las que, si bien se tenía conocimiento de los acuerdos o convenios interadministrativos, no se tenía el detalle solicitado, que fue suministrado por cada uno de los terceros, y confrontado con la información de la empresa.

De lo anterior se advierte que, contrario a lo afirmado por la recurrente, en el sentido de que la inspección se practicó con la única finalidad de suspender los términos de firmeza, la DIAN expidió el auto que la decretó con el propósito de recaudar las pruebas necesarias para constatar de forma directa los hechos que le interesaban para adelantar el proceso de fiscalización, sin que la parte actora aduzca y menos aún demuestre que las pruebas practicadas fueran ajenas al tributo y periodo objeto de investigación, o que resultaran innecesarias o impertinentes.

Dado el cumplimiento efectivo de la inspección tributaria –*recaudo directo de pruebas*-, es claro que, en virtud de la notificación del auto que la decretó se suspendió por tres (3) meses el plazo para notificar el requerimiento especial, porque durante dicho término la DIAN adelantó las verificaciones y revisiones que consideró pertinentes y que fueron determinantes en la investigación adelantada.

Así las cosas, se concluye que la inspección tributaria decretada acreditó el propósito de la suspensión, cual es el recaudo de medios de prueba que sirven para constatar de forma directa los hechos que interesan al proceso, respecto de la declaración tributaria objeto de investigación.

²⁶ Fls. 171-172 c.a.



En consecuencia, la suspensión del término previsto en el artículo 706 del ET operó, por lo que el plazo para notificar el requerimiento especial por el año gravable 2015, que en principio fenecía el 12 de abril de 2018²⁷ -*hecho no cuestionado*-, se extendió hasta el 12 de julio de 2018 y, comoquiera que el acto previo a la liquidación oficial de revisión se notificó el 9 de julio del mismo año²⁸, es oportuno. No prospera el cargo de apelación.

Ahora bien, en cuanto a la adición de ingresos, se advierte que la demandante se limitó a manifestar en la apelación que era necesario analizar la naturaleza jurídica de los aportes provenientes de la Nación, que originaron el aumento del activo patrimonial para darles la connotación jurídica real, sin indicar las razones de hecho y de derecho, y las pruebas que sustentaran sus argumentaciones, o que controvirtieran los motivos expuestos por la Administración y por el Tribunal, y la valoración dada por estos a las pruebas del proceso.

En lo que respecta a la sentencia apelada, se echa de menos que la actora controvirtiera o desvirtuara los argumentos del *a quo* para confirmar la adición de ingresos debatida (\$18.649.814.000) (*i. e. recursos gravados conforme al art. 26 del ET; contenido de los acuerdos y convenios celebrados, según los cuales la actora debía contabilizar y declarar en el activo los bienes discutidos, lo que generó un ingreso gravado; el registro contable y recuperación de los gastos de depreciación en diferentes periodos, respecto de los bienes debatidos; la utilización de los bienes en su actividad productora y la falta de asociación de un costo a los ingresos, entre otros*), como era su carga probatoria conforme al artículo 167 del CGP.

En ese orden de ideas, como lo ha precisado la Sala²⁹, de conformidad con el artículo 320 del CGP, el objeto del recurso de apelación consiste en que el superior examine la cuestión decidida, únicamente respecto de los reparos concretos formulados por el apelante en su escrito de apelación. Dicha norma es concordante con el artículo 328 *ib.*, que limita la competencia del juez de segunda instancia a los reparos planteados por la parte recurrente.

Por esto, se ha dicho³⁰ que el marco de la decisión en la segunda instancia lo constituyen la sentencia y el recurso de apelación, en el que deben manifestarse los motivos de inconformidad contra la primera, de manera que el superior limite su examen a esos aspectos. Al respecto, la jurisprudencia de esta Corporación indicó que la competencia del fallador de segunda instancia tiene unos límites temporales y de fondo, pues solo puede estudiar la decisión que fue objeto de apelación.

En el caso, es claro que la apelante no expuso ningún reparo concreto para desvirtuar la decisión del *a quo*, lo que impone confirmar la sentencia apelada³¹.

²⁷ Como el NIT de la actora termina en 0, por disposición del artículo 11 del Decreto 2243 de 24 de noviembre de 2015, el término para presentar la declaración de renta del año gravable 2015 vencía el 12 de abril de 2016.

²⁸ Fl. 399 c.a.

²⁹ Sentencia del 12 de septiembre de 2019, exp. 22058, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez. Reiterada en las sentencias del 7 de mayo de 2020, exp. 22498, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto y exp. 21732, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, y del 9 de septiembre de 2021, exp. 25008, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

³⁰ Sentencia del 20 de mayo de 2010, radicación 25000-23-25-000-2002-12297-01, Sección Segunda, CP. Víctor Hernando Alvarado Ardila.

³¹ Sentencia del 22 de abril de 2021, exp. 25029, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, que reiteró las sentencias del 5 de abril de 2018, exp. 22755, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 7 de mayo de 2020, exp. 21732, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez



Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, no se condenará en costas (*gastos del proceso y agencias en derecho*), comoquiera que no se encuentran probadas en el 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.- **CONFIRMAR** la sentencia del 19 de agosto de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda.
- 2.- Sin condena en costas.
- 3.- Reconocer personería a la abogada Lina Marcela Galvis Marín como apoderada de la entidad demandada, en los términos del poder conferido que obra en el índice 11 en Samai.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN