



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., once (11) de octubre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 25000-23-37-000-2020-00478-01 (27637)
Demandante LGAH
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas Impuesto sobre la renta año 2015. Alcance del recurso de apelación.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 7 de diciembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A¹, que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la **Liquidación Oficial de Revisión n.º 322412019000217 del 28 de mayo de 2019, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la DIAN, por medio de la cual se modificó la declaración de renta del año gravable 2015, presentada por el señor LGAH y Resolución n.º 992232020000071 del 7 de junio de 2020, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión n.º 322412019000217 del 28 de mayo de 2019.**

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **TENER como liquidación del Impuesto de Renta y Complementarios del señor LGAH para el año gravable 2015, la efectuada por esta Corporación y que obra en la parte motiva de esta providencia.**

TERCERO: No se condena en costas a la parte vencida, conforme lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

(...)”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

LGAH presentó la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2015, el 22 de septiembre de 2016, en la que registró un saldo a pagar. Además, presentó, el 10 de mayo de 2017, la declaración del impuesto a la riqueza y complementario de normalización tributaria, en la cual registró un activo omitido.

Previa expedición del requerimiento especial y su respuesta, la Administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412019000217 del 28 de mayo de 2019, mediante la cual desconoció parcialmente los pasivos, rechazó costos y deducciones, adicionó un activo omitido como renta líquida gravable, determinó un mayor impuesto a cargo e impuso sanción por inexactitud.

¹ Samai Tribunal, índice 22, página 30.



El contribuyente interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto el 7 de junio de 2020 con la Resolución Nro. 992232020000071, que confirmó la liquidación oficial.

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), el demandante formuló las siguientes pretensiones en la subsanación de la demanda²:

“1.1 PRINCIPALES

PRIMERA: Que es NULA la Liquidación Oficial de Revisión Liquidación Oficial Nro. 322412019000217 del 28 de mayo de 2019 proferida por la DIVISION GESTION DE LIQUIDACIÓN de la DIRECCION SECCIONAL DE IMPUESTOS DE BOGOTA D.C. DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES mediante la cual se modificó la Declaración de Renta del año gravable 2015 presentada con formulario 2111600318721 y radicado 91000381361641 de fecha 22 de septiembre de 2016.

SEGUNDA: Que es NULA la resolución número 992232020000071 del día 07 de junio de 2020 mediante el cual se resolvió desfavorablemente el recurso de reconsideración interpuesto por mi poderdante y se confirmó la liquidación oficial de revisión señalada en la primera declaración.

TERCERA: Que como consecuencia de las anteriores declaraciones y para restablecer el derecho, esa Honorable Corporación declare que la declaración de renta del año gravable 2015 presentada con formulario 2111600318721 y radicado 91000381361641 de fecha 22 de septiembre de 2016 queda en firme por encontrarse ajustada a derecho y por cumplir con la normatividad tributaria y la jurisprudencia.

CUARTA: Condenar en costas a la entidad demandada de conformidad con el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

QUINTA: Sin perjuicio de la pretensión anterior, es un hecho notorio que cualquier contribuyente que adelante un proceso ante la justicia contenciosa administrativa requiere la intervención de un profesional del derecho y por lo tanto sus servicios generan honorarios (agencias en derecho) por lo que es necesario el reconocimiento de estas agencias. Por lo anterior, en caso de que las pretensiones sean acogidas total o parcialmente en la sentencia que ponga fin al proceso, solicito el reconocimiento y la tasación de las agencias en derecho.”

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 6 y 29 de la Constitución Política; 26, 239-1, 596, 647, 702, 746, 750, 771 del Estatuto Tributario; 197 de la Ley 1607 de 2012; y 39 de la Ley 1739 de 2014.

El concepto de la violación se resume así:

1. Violación al debido proceso y al principio de correspondencia

Sostuvo que el requerimiento especial planteó la modificación a la declaración a través de dos sistemas de depuración en forma simultánea: el de comparación patrimonial y el ordinario. No obstante, adujo que los renglones de otros costos y deducciones no fueron objeto de cuestionamiento por parte de la Administración en dicho acto de trámite y que la liquidación oficial de revisión debió continuar aplicando la renta por comparación patrimonial.

² Samai Tribunal, índice 6, página 2.



Planteó que la propuesta numérica del requerimiento especial no previó emplear el sistema ordinario de depuración, lo cual sí ocurrió en el anexo explicativo, que lo mezcló con el de renta por comparación patrimonial, lo cual vulnera el artículo 702 del Estatuto Tributario dado que para aplicar ambos sistemas deberían proferirse dos requerimientos especiales, lo cual está prohibido.

Insistió en que la liquidación oficial de revisión, a partir de la sentencia del 10 de octubre de 2007 (exp. no identificado, C.P. María Inés Ortiz Barbosa), optó por continuar con el sistema ordinario, pese a que debió mantener las glosas por la comparación patrimonial, lo cual viola el debido proceso, el derecho de defensa, la seguridad jurídica, la certeza tributaria y la correspondencia regulada en el artículo 711 del Estatuto Tributario. Subrayó que el uso de ambos sistemas de depuración viola el principio del *non bis in ídem*.

Se opuso al argumento de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración referente a que la correspondencia se limita a la congruencia entre los hechos glosados. Hizo hincapié en que el anexo explicativo del requerimiento especial debe sustentar las cifras y el contenido numérico de la propuesta de modificación.

2. Falsa motivación – las deudas no deben constituirse en el año auditado – prueba supletoria de pasivos

Explicó que, pese a que el impuesto de renta es de periodicidad anual, los hechos económicos reportados no necesariamente deben realizarse en ese período, como en el caso de las deudas que pueden adquirirse años atrás, pero no haberse extinguido.

Clarificó que lo anterior implica que, aunque el préstamo se haya realizado en un período anterior, el pasivo se mantiene y no se obliga al contribuyente a demostrar que en el año fiscalizado se recibió el dinero. Expuso que lo anterior desvirtúa los argumentos de la DIAN referentes a que el hecho de que el préstamo se hubiese recibido en 2013 deriva en el rechazo del pasivo, pues, para 2015, este no se había pagado aún.

Indicó que los pasivos se pueden demostrar por otros documentos idóneos, fuera de aquellos con fecha cierta. Advirtió que la DIAN no cuestionó la declaración de renta de 2015 del acreedor, Fernando Medina, que incluyó como activo cuentas por cobrar equivalentes al valor del pasivo objeto de controversia. Resaltó que la declaración de renta del acreedor demuestra que la deuda se declaró oportunamente.

Acotó que la DIAN debió verificar el contenido de la declaración del acreedor, aportada por el demandante, lo cual no hizo y, por tanto, ante la presunción de veracidad del denunciado y la ausencia de cuestionamiento de la demandada, este tiene valor probatorio como testimonio, el cual no fue contradicho. Anunció que aportaba los cheques emitidos en favor del acreedor, como soporte del pasivo, los cuales relacionó. Mencionó que algunos de los cheques fueron pagados en 2015 y que la Administración no cuestionó la salida de dinero de las cuentas del deudor.

Argumentó que nadie entrega un título valor en garantía, salvo que exista una obligación que se quiera honrar. Relacionó como pruebas supletorias del pasivo: la declaración del acreedor y las copias de los cheques y de los extractos bancarios.



3. Rentas gravables- infracción de las normas en que debían fundarse

Calificó de insuficiente el argumento de la liquidación oficial de revisión referente a la obligatoriedad de los conceptos de la DIAN para los funcionarios, pese a que pueden estar errados, pues los funcionarios deben acatar prevalentemente a la Constitución y la ley.

Explicó que el Concepto 053404 de 2014 da un alcance equivocado al artículo 239-1 del Estatuto Tributario. Reprodujo la definición de activo omitido del impuesto complementario de normalización tributaria expuesta en la página web de la DIAN para indicar que hay omisión cuando el activo no se declara, más no cuando se reporta por un menor valor, como ocurrió en este caso.

Concluyó que no era aplicable el artículo 239-1 del Estatuto Tributario y se refirió al tipo penal de omisión de activos para recalcar que dicha conducta es distinta a la inexactitud en la declaración. Agregó que la ley no previó la aplicación del artículo 239-1 referido cuando se declaran activos por valores inferiores, con lo cual la DIAN aplicó una interpretación extensiva que deriva en falsa motivación.

Relató que el contribuyente se acogió al impuesto complementario de normalización tributaria vigente entre el 2015 y el 2017, hecho que reconoce la demandada, y que uno de los beneficios de este es que la DIAN no podía incluir los activos allí declarados como renta líquida gravable en años anteriores. Mencionó que, si la Administración consideraba que existía inexactitud, debió cuestionar la declaración del impuesto a la riqueza y su complementario de normalización tributaria.

4. Sanciones

Estimó improcedente la sanción por inexactitud. Dijo que la demandada debía demostrar la antijuricidad, lesividad, proporcionalidad y gradualidad de la conducta, lo cual no probó. Añadió que no se justificó la imposición de la sanción ni se comprobó el daño.

Oposición de la demanda

La DIAN controvertió las pretensiones de la demanda, para los cual descartó la falta de **correspondencia** al estimar que, si bien es cierto que en el requerimiento especial se estableció una determinación por el sistema ordinario, también lo es que en un acápite aparte se propone la comparación patrimonial. Indicó que la liquidación oficial de revisión se decantó por el sistema ordinario, a partir de la jurisprudencia del Consejo de Estado que convalida que en el requerimiento se puedan proponer varios sistemas, pero exige que el acto de determinación seleccione uno solo.

Expuso, frente al **pasivo**, que se cuestionó la falta de documentos idóneos para su prueba, debido a que los aportados por el contribuyente no ostentan fecha cierta para el año en discusión, pues esta figura desde el 6 de diciembre de 2018. Aclaró que en la declaración del acreedor, allegada como prueba supletoria, no se puede evidenciar la inclusión del valor del préstamo ni los intereses percibidos.

Añadió que existen indicios de la inexistencia del pasivo para 2015 y que la DIAN no está determinando si la deuda que se generó en años anteriores puede registrarse en un año gravable posterior al persistir a través de los años, sino que se cuestiona su soporte legal.



En relación con la **renta líquida gravable**, argumentó que, a partir del Oficio Nro. 34535 de 2008, es dable concluir que, si un contribuyente declara un activo omitido en período no revisable por un menor valor al que realmente le corresponde, no puede adicionarlo en otro periodo, teniendo en cuenta que la norma prevé la opción de declarar el activo omitido en un solo periodo por su valor total. Anotó que declarar erradamente el activo implica que la normalización no fue válida y el contribuyente persiste en la omisión.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, declaró la nulidad parcial de los actos acusados y no condenó en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Relacionó los hechos que encontró probados. Luego, se refirió a los artículos 702 y 711 del Estatuto Tributario ³ para advertir que el principio de **correspondencia** implica la homogeneidad entre las glosas del requerimiento especial y la liquidación oficial, y que está vetada la utilización simultánea de los sistemas ordinario y de comparación patrimonial para el cálculo del impuesto sobre la renta.

Aclaró que la Administración puede corregir el yerro derivado de la utilización del sistema mixto de depuración, incluso en el acto de definitivo, y que las partes, en este caso, aceptan que en la liquidación se optó exclusivamente el sistema ordinario de depuración, con lo cual la actuación se ajustó a derecho.

Resaltó que los renglones 50 y 52 (sobre otros costos y deducciones) sí se cuestionaron desde el requerimiento especial y que en la liquidación oficial de revisión se robustecieron los argumentos del rechazo, lo cual no supone una violación al principio de correspondencia.

Frente a los **pasivos**, reseñó que el desconocimiento obedeció a que los documentos aportados carecían de fecha cierta, característica que solo adquirieron con posterioridad al periodo fiscalizado, y a que la declaración del acreedor era insuficiente para constatar la existencia de la deuda.

A partir del artículo 767 del Estatuto Tributario, concluyó que los pagarés allegados por el contribuyente no fueron aceptados por el acreedor y que solo se presentaron ante notario el 6 de diciembre de 2018, siendo que el año investigado era 2015, con lo cual no procedía su aceptación como prueba.

Se refirió a la prueba supletoria del pasivo contenida en el artículo 771 del Estatuto Tributario⁴ para subrayar que la declaración del acreedor, aportada por la actora, no era suficiente para demostrar el pasivo, pues era necesario acreditar el efectivo registro de este y de sus rendimientos.

Verificó los cheques allegados por el demandante y sostuvo que no era posible establecer con certeza la fecha de giro de parte de ellos y, respecto de los demás, no era dable concluir que fueron entregados al beneficiario, desembolsados efectivamente o que su objetivo fuera el pago de la deuda.

³ Trajo a colación las sentencias del 15 de julio de 2021, exp. 23964, del 12 de agosto de 2021, exp. 25033, C.P. Milton Chaves García y del 3 de septiembre de 2020, exp. 21156, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez del Consejo de Estado

⁴ Al respecto citó el artículo 238 del mismo Estatuto y la sentencia del 09 de diciembre de 2020, exp. 24053, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez del Consejo de Estado.



Con relación a los extractos bancarios, dijo que no especificaban cuales de los movimientos se referían al pasivo alegado, ni de ellos se podía verificar los beneficiarios de las operaciones y que, en todo caso, en las operaciones de diciembre de 2013 no existía débito por los valores presuntamente pagados.

Agregó que las certificaciones de entrega de chequeras no eran relevantes para verificar la causación del pasivo y que los extractos de 2015 no cruzan con los cheques aportados, pues los únicos fechados eran de 2013 y no se advertía en ellos los beneficiarios de las operaciones.

En lo que respecta a la **renta líquida gravable**, se refirió a la exposición de motivos del impuesto de normalización tributaria creado con la Ley 1739 de 2014 para resaltar que los activos normalizados no podían incluirse como renta líquida gravable para las vigencias anteriores.

Encontró probado que el actor normalizó un inmueble el 10 de mayo de 2017, que la fiscalización inició el 27 de septiembre del mismo año, y que los actos acusados consideraron que el actor declaró el activo omitido por un valor inferior al avalúo catastral del periodo fiscalizado (2015), de lo cual surgía una diferencia de \$134.707.000.

Afirmó que, dado que la DIAN no determinó anomalía ni fiscalizó la declaración de normalización, no podía incluir como renta líquida el valor la diferencia del valor del inmueble en la liquidación del impuesto de renta de 2015.

Consideró procedente la **sanción por inexactitud** como consecuencia del desconocimiento de los pasivos, pero ajustada en proporción a las glosas aceptadas.

En consecuencia, declaró la nulidad parcial de los actos acusados, reliquidó el tributo y la sanción a cargo de la actora y no impuso condena en costas porque no fueron demostradas.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión de primera instancia en lo que le fue desfavorable, para lo cual indicó que el inmueble fue adquirido por el actor en el año 2013, que dicho activo fue omitido en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del periodo 2015, que en el 2017 lo incluyó en la declaración del impuesto a la riqueza, por lo que lo normalizó conforme la Ley 1739 de 2014, y que la fiscalización inició en el año 2018.

A partir del artículo 39 de la Ley 1739 de 2014 precisó que los activos normalizados no pueden ser objeto de comparación patrimonial ni renta líquida gravable. Aclaró que el Consejo de Estado en varias oportunidades (no identifica alguna) ha manifestado que la declaración de un inmueble por menor valor no es una omisión de activos a la luz del artículo 239-1 del Estatuto Tributario, entendiendo que este razonamiento aplica al valor de adquisición más no a la valorización y las mejoras que son anexas y hacen parte del costo fiscal del bien.

Señaló que la renta líquida gravable adicionada derivó de la diferencia de valor del inmueble normalizado en 2017 y el avalúo catastral de 2015, la cual está probada con el certificado catastral correspondiente, de tal forma que no se contradice el artículo 39 de la Ley 1739 de 2014.



Manifestó que, contablemente, un activo es aquel bien que se tiene con la intención de que genere un beneficio futuro, sea económico o no, por lo que el activo omitido en este caso es del valor de \$134.707.000, que corresponde a la valorización del predio, y no el total del inmueble.

Sostuvo que la base gravable de los activos omitidos en la normalización es el costo fiscal que, para los inmuebles y conforme el artículo 67 del Estatuto Tributario, se determina con el valor de la adquisición más los costos incurridos, las mejoras, valorización, etc. Así, consideró que el valor de \$134.707.000 del predio corresponde a un concepto que no tiene relación directa con la adquisición y, por tanto, es un activo alterno que se adiciona para establecer el costo fiscal.

Insistió en que está probada la diferencia entre el valor declarado en normalización en 2017 y el avalúo catastral de 2015, por lo que se cumple el supuesto de activo omitido del artículo 239-1 del Estatuto Tributario, y no se trata de la declaración de un activo por un valor inferior.

Afirmó que el hecho de no haber fiscalizado la declaración de normalización en nada incide la conclusión de los actos acusados, toda vez que se trata de períodos distintos e independientes y la omisión de en 2015 es independiente al activo normalizado en 2017, de modo que consideró inaplicable a este caso el artículo 39 de la Ley 1739 de 2014.

Oposición a la apelación

La demandante presentó oposición al recurso resaltando que el apelante erró en la cronología de los hechos, pues el proceso inició en 2017 y no en 2018, y que se equivoca al fraccionar el beneficio del impuesto de normalización tributaria, el cual no distingue la adquisición de la valorización del inmueble. Acotó que la segmentación del activo no tiene asidero físico ni jurídico, pues ello implicaría que cada componente tendría su propia representación contable y jurídica. Agregó que, con la interpretación de la DIAN, nunca habría inexactitud sino omisión y que una interpretación lógica y contable de la norma impide compartir los argumentos de la DIAN. Insistió en que la demandada debió fiscalizar la declaración de normalización.

Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos acusados, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015, presentada por LGAH.

De forma previa al estudio de fondo de los cargos de la apelación, la Sala debe reiterar el criterio expuesto en la sentencia del 9 de mayo de 2024, exp. 28297, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, frente al alcance del recurso de apelación.

En dicha providencia, se indicó que, según el artículo 320 del Código General del Proceso, 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. Esto es concordante con el artículo 328 *ibidem*, conforme con el cual la



competencia del juez de segunda instancia se limita a los argumentos expuestos por el recurrente.

Lo anterior, en la medida en que los argumentos con los que se pretende censurar la sentencia apelada deben estar acordes con lo planteado en el concepto de violación de la demanda (en el caso del demandante), con lo expuesto en la oposición a la demanda (en el caso del demandando) y, en cualquier caso, con lo razonado por el juez de primera instancia⁵. En esa medida, está prohibido que el apelante exponga en el recurso de apelación hechos, cargos y pretensiones nuevas que no presentó en la demanda o en la contestación de ese escrito, según el caso.

Un entendimiento contrario, vulneraría el derecho de contradicción de las partes, el principio de congruencia y la lealtad procesal y, además, implicaría que el recurso de apelación pueda fundamentarse en hechos o argumentos que no pudo tener en cuenta el juez de primera instancia por no haber sido puestos a su consideración en la etapa procesal oportuna que, en este caso, era el escrito de oposición a la demanda. Por esa razón, esta Sección ha señalado que «*Invalidar una providencia con base en hechos y/o argumentos completamente ajenos al debate procesal suscitado, que dio lugar a la decisión judicial impugnada, escapa a la lógica procesal del recurso de apelación*»⁶.

La Sala precisa que, en virtud del principio a la igualdad y de equilibrio procesal, la carga procesal consistente en sustentar el recurso de apelación en concordancia con lo expuesto en la sentencia impugnada y con los hechos, argumentos, pretensiones y excepciones expuestas en primera instancia, no sólo recae en la parte demandante, sino también en la parte demandada⁷.

En el caso bajo examen, la discusión en primera instancia versó, entre otros, sobre la posibilidad de que la DIAN adicionara como renta líquida gravable, para el periodo 2015, la diferencia entre el valor catastral de un inmueble y el valor por el que fue normalizado en 2017, a través de la declaración del impuesto a la riqueza.

A estos efectos, se evidencia que la liquidación oficial de revisión adicionó la renta líquida gravable en \$134.707.000, que corresponde a la diferencia entre el avalúo catastral del predio en 2015 y el valor normalizado en 2017⁸. Esta conclusión fue confirmada por el acto que decidió el recurso de reconsideración, pues señaló que, según indicó el Oficio Nro. 034535 de 2008, la normalización tributaria no admite la inclusión parcial o fraccionada del activo⁹.

En la oposición a la demanda, resumida en los antecedentes de esta providencia, la DIAN aseguró que declarar un activo por menor valor al correspondiente afectaba la validez de la normalización y activaba la facultad de adicionarlo como renta líquida, también en atención al Oficio Nro. 34535 de 2008.

La sentencia de primera instancia encontró que, a partir del artículo 39 de la Ley 1739 de 2014, la Administración no podía adicionar la renta líquida gravable por

⁵ Ver sentencia del 16 de noviembre de 2023, exp. 27886, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 9 de mayo de 2013, Exp. 18847, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, reiterada en la sentencia del 28 de abril de 2022, Exp. 25687. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁷ Al respecto ver, Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Sentencia del 7 de diciembre de 2017. Exp. 08001-23-31-000-2009-01122-01. C.P. Hernando Sánchez Sánchez.

⁸ Samái del Tribunal, índice 2, pdf de la demanda y anexos, página 63.

⁹ *Ibidem*, página 118.



omisión de activos, dado que el inmueble fue incluido en el impuesto complementario de normalización, cuya declaración no fue cuestionada.

En la apelación, la DIAN alega que no se incorporó la totalidad del activo como renta líquida gravable, sino únicamente lo que corresponde a la valorización omitida del inmueble, excluyendo el costo de su adquisición, pues constituye un activo independiente al bien. De igual modo, sostuvo que la diferencia entre el valor normalizado en 2017 y el avalúo catastral de 2015 está probado con el correspondiente certificado catastral y que no era necesario fiscalizar la declaración de normalización porque corresponde a un periodo diferente e independiente al fiscalizado de renta.

La Sala advierte que el primer punto de la apelación, que se refiere a la adición como renta líquida gravable de la valorización del predio, no fue propuesto en sede administrativa ni en todo el trámite de la primera instancia de este proceso. De igual modo, no está relacionado con algunos de los argumentos por los que el *a quo* encontró probado este cargo de nulidad, los cuales versaron sobre el alcance del artículo 39 de la Ley 1739 de 2014, la normalización del activo antes del inicio del procedimiento de determinación, y la omisión en la fiscalización de la declaración de normalización del 10 de mayo de 2017.

En cuanto a que está probada la diferencia entre el valor normalizado en 2017 y el avalúo catastral de 2015, la Sala evidencia que esto no constituye un verdadero reparo contra la sentencia de primera instancia. Esto es así por cuanto que el Tribunal no afirmó que estuviera probado lo contrario, sino que, pese estar acreditado ese hecho, el artículo 39 de la Ley 1739 de 2014 impedía que se adicionara como renta líquida gravable el activo omitido en vigencias anteriores a la normalización, independientemente de que se haya declarado un valor menor al correcto.

En cuanto a que no era necesario fiscalizar la declaración de normalización porque corresponde a un periodo diferente e independiente al fiscalizado de renta, la Sala tampoco advierte una verdadera inconformidad con la sentencia de primera instancia, pues esto no desacredita de modo alguno la interpretación que el *a quo* expuso del artículo 39 de la Ley 1739 de 2014. Es decir, el hecho de que las declaraciones de renta y de normalización sean independientes y correspondan a periodos diferentes en nada cambia que la norma referida prohíbe, precisamente, que se adicione como renta líquida gravable el activo normalizado en los periodos previos, es decir frente a años gravables anteriores a 2017.

En este orden, los argumentos propuestos por la DIAN no solo resultan novedosos, sino también inconsistentes con la estrategia de defensa asumida por la Administración en primera instancia.

Al respecto, debe recordarse que ha sido constante la jurisprudencia en señalar que no le es permitido a las partes la inclusión en sede de apelación de cargos ausentes a lo largo del debate judicial, pues ello supone el planteamiento de asuntos que no han sido objeto de controversia, siendo este un requisito de las normas que regulan el derecho procesal administrativo y las garantías del debido proceso¹⁰, razón por la cual no se examinarán los aspectos propuestos en la apelación.

¹⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 22 de abril y 23 de septiembre de 2021, exp.25427 y 24987 respectivamente, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello



Nótese que si, en gracia de discusión, se entrara a analizar de fondo apelación (lo cual no se acepta), el juez de segunda instancia se estaría pronunciando sobre fundamentos completamente ajenos al debate planteado por las partes en primera instancia, vulnerando las garantías del debido proceso y el derecho de defensa del demandante, con lo cual la Sala confirmará la sentencia de primera instancia.

Conforme a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso, no habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, por no encontrarse probadas en el expediente.

En mérito de lo expuesto, el **Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley.

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia de primera instancia, proferida el 7 de diciembre de 2022 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.
2. No condenar 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)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Aclara Voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>