



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá D.C., dieciséis (16) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 25000-23-37-000-2018-00538-01 (27886)
Demandante GLOBAL SEGUROS & COMUNICACIONES INTEGRALES S.A.S.
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN
Temas: Impuesto a la renta. Año 2013. Alcance del recurso de apelación.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 20 de abril de 2023, en la que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, resolvió¹:

«**PRIMERO:** Se **NIEGAN** las pretensiones de la demanda, según lo expuesto en la parte motiva de este proveído.

SEGUNDO: Sin condena en costas (...).».

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 24 de abril de 2014, la sociedad Roberto Jiménez y CIA S.A.S. (hoy Global Seguros & Comunicaciones S.A.S.) presentó la declaración inicial del impuesto sobre la renta del año gravable 2013, en la que liquidó un saldo a favor². El 20 de septiembre de 2014, la actora corrigió su declaración privada en el sentido de disminuir el valor del saldo a favor declarado y, en consecuencia, liquidó una sanción por corrección³.

Previo requerimiento especial⁴, el 31 de marzo de 2017 la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412017000042⁵ mediante la cual modificó la declaración de renta de la actora en el sentido de adicionar ingresos brutos operacionales, disminuir los gastos operacionales de administración y los gastos operacionales de ventas. Estas modificaciones derivaron en un mayor impuesto a cargo, en la imposición de las sanciones por inexactitud y por irregularidades en la contabilidad y, consecuentemente, en el desconocimiento del saldo a favor declarado por la contribuyente.

La actora presentó recurso de reconsideración en contra del acto liquidatorio⁶, el cual fue decidido en la Resolución Nro. 992232018000014 del 20 de marzo de 2018⁷, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

¹ Índice 27 de Samai del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

² Fl. 8 de los antecedentes administrativos.

³ Fl. 10 de los antecedentes administrativos.

⁴ Fls. 28 a 70 de los antecedentes administrativos.

⁵ Fls. 26 a 57 vltto. del cuaderno de la reforma a la demanda.

⁶ Fls. 80 a 91 del cuaderno principal.

⁷ Fls. 92 a 127 de los antecedentes administrativos.



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 pretensiones⁸:

«**PRIMERA:** Solicito declarar la nulidad de los siguientes actos:

- Requerimiento especial No 322402016000166 del 26 de Octubre del 2016⁹.
- Liquidación oficial No 322412017000042 del 03 de Abril (sic) de 2017 (sic)¹⁰.
- La resolución Número 992232018000014, la cual decide un recurso de reconsideración de fecha 05 de abril de 2018.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior y a manera de restablecimiento del derecho solicito dejar en firme la Liquidación privada con radicado No 91000228135017 del 10/04/2014, concepto de Renta año gravable 2013».

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas violadas los artículos 29 y 83 de la Constitución Política; 565, 684, 688, 730, y 731 del Estatuto Tributario; y la Resolución Nro. 2132 de 2014. El concepto de violación de la demanda se resume así:

1. Vulneración del principio de buena fe

Cuestionó que la Administración considerara que la actora realizó transacciones simuladas, con fundamento en que la contabilidad de los terceros con los cuales llevó a cabo dichas operaciones no cumplía los requisitos legales, pese a que ello no era del resorte de la demandante. Indicó que la DIAN no aportó pruebas diferentes a las visitas al proveedor Osc Telecoms & Security Solutions S.A.S. y que, sólo con base en indicios, controvertió todas las transacciones. Es decir, que la DIAN presumió la mala fe, desconociendo el principio previsto en el artículo 83 de la Constitución Política.

2. Nulidad total del proceso por violación del debido proceso y falta de competencia

Dijo que el funcionario que expidió el requerimiento especial carecía de competencia. Esto es así, porque tal funcionario realmente ostentaba el cargo de jefe de Grupo Interno de Trabajo de Auditoría II, que no el de jefe de División de Gestión de Fiscalización Tributaria, según lo expuso la misma DIAN en el auto aclaratorio del requerimiento especial. Por consiguiente, afirmó que el funcionario no tenía competencia, máxime cuando esta estaba ligada a la cuantía prevista en la Resolución Nro. 2132 de 2014, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de la DIAN, mediante la cual delegó la competencia para la firma de requerimientos especiales cuya cuantía por el mayor impuesto determinado no superara los 16.630 UVT que, para el año gravable 2013, correspondían a \$446.365.830.

⁸ Fl. 23 del cuaderno principal.

⁹ Se pone de presente que mediante Auto del 4 de octubre de 2022, proferido en primera instancia, se determinó que el objeto del litigio se concreta en el estudio de legalidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Decisión que no fue recurrida por el demandante, y se encuentra en firme. Samai del Tribunal, índice 21.

¹⁰ Se advierte que la verdadera fecha de la liquidación oficial es 31 de marzo de 2017.



Agregó que, en este caso, el mayor impuesto determinado fue de \$470.487.000, de ahí que fuese claro que el funcionario que firmó el requerimiento especial no era competente, pues la excedió en \$24.121.170.

3. Nulidad por omisión de las bases gravables, el monto del tributo y la explicación de las modificaciones efectuadas respecto a la declaración de renta

Consideró desatinado que la DIAN hubiese aumentado el valor de sus ingresos brutos operacionales, pues el valor determinado oficialmente es contrario a la realidad, máxime cuando TELMEX es su único cliente, de ahí que toda la determinación del impuesto a cargo de la actora está afectada por este error.

Se refirió a las facultades de fiscalización de la Administración previstas en los artículos 684 y 688 del Estatuto Tributario y, a continuación, puntualizó que el certificado aportado por TELMEX, expedido el 4 de mayo de 2016, aclara los valores reales que la demandante obtuvo por concepto de ingresos operacionales. Al respecto, sostuvo que, en la información exógena dicho tercero indicó la suma de \$2.818.706.000, pero que en la certificación registró el valor de \$2.630.460.000, «luego la diferencia es a nuestro favor por valor de \$21.928.000, así como consecuencia no hay diferencias a favor de la administración tributaria puesto que el valor reportado contablemente es superior al que certificó la empresa Telmex – Colombia».

En ese orden de ideas, manifestó que no aceptaba la modificación de los ingresos operacionales por \$254.050.000, pues la información en la que se basó la DIAN es contraria a la realidad contable y económica de la empresa. De manera que los actos acusados están viciados de nulidad por falsa motivación.

Que, por lo anterior, «no compartimos los fundamentos de la administración tributaria para el rechazo de los ingresos y de los costos operacionales y administración, ni la propuesta porcentual dada a la Renta líquida ordinaria».

4. Nulidad por indebida notificación

Sostuvo que los actos administrativos se notificaron indebidamente porque no se enviaron a la dirección registrada por el apoderado de la actora en el RUT, según lo exige el artículo 565 del Estatuto Tributario. Todo lo cual vulneró su debido proceso.

De otra parte, discutió que la sociedad actora estaba siendo sancionada por una supuesta devolución improcedente, «cuando ni aún en sede Administrativa se había definido sobre la procedencia o no de la Liquidación Oficial de Revisión por el impuesto de renta del año gravable 2013», lo que constituye una violación al debido proceso.

Oposición de la demanda

La **demandada**¹¹ controvirtió las pretensiones de la demandante con fundamento en los siguientes argumentos.

Indicó que hacía un gran esfuerzo al contestar la demanda pues, por falta de técnica jurídica, en ella no se indicaron las normas que se consideran vulneradas, de ahí que se le dificultó identificar de manera clara el concepto de violación.

En lo que tiene que ver con el cargo de **falta de competencia**, relató que el requerimiento especial fue firmado por un funcionario en calidad de jefe de la

¹¹ Fls. 218 a 230 del cuaderno principal.



División de Gestión de Fiscalización para Personas Jurídicas y Asimiladas (A), de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá. Que antes de que finalizara el término de 3 meses para que la contribuyente respondiera el requerimiento especial, se expidió el auto aclaratorio del 15 de diciembre de 2016, en el cual, con fundamento en el artículo 866 del Estatuto Tributario, se corrigió y aclaró que el funcionario no actuó en calidad de jefe de División, sino de Jefe del Grupo Interno de Trabajo de Auditoría Tributaria II (A), de la División de Gestión de Fiscalización para Personas Jurídicas y Asimiladas, de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

Afirmó que el funcionario que suscribió el requerimiento especial era competente, pues conforme con los artículos 47 y 50 del Decreto 4048 de 2008, 74 de la Resolución 11 de 2008 de la DIAN, los empleados de la entidad designados como jefes pueden proferir las actuaciones necesarias dentro del proceso de fiscalización. Que, además, para el año 2016, cuando se expidió el acto preparatorio, la competencia en razón de la cuantía para el Jefe de Grupo Interno de Trabajo se limitaba a \$487.056.610 (16.370 UVT, que no 16.630 UVT como lo indicó de manera equivocada el actor), la cual no superaba el valor propuesto por la Administración de \$336.517.000.

En relación con el cargo por **la adición de ingresos** realizada en los actos demandados, indicó que la misma se sustenta en la diferencia entre los ingresos declarados, y «*el resultado del cálculo en el registro contable en la subcuenta 340515 denominada “DE RESERVAS”, la cual hace parte de la cuenta 3405 correspondiente a “Revalorización del Patrimonio”*», que de acuerdo con el PUC corresponde «*al ajuste por inflación del patrimonio del ente económico*».

Advirtió que, conforme con la Ley 1111 de 2006, a partir del año 2007, los ajustes por inflación fueron derogados, por lo que no era posible que, en el año 2013, la actora registrara un movimiento crédito de \$267.175.595, según se evidencia en el libro mayor y los balances de prueba. Precisó que no se podían contabilizar registros en la cuenta de «*Revalorización del Patrimonio*», puesto que, a partir del año 2007, los saldos de los ajustes por inflación (acumulados hasta el año 2006) sólo podían distribuirse como utilidad a los socios o accionistas con la liquidación del ente social o capitalizarlos en la misma sociedad, conforme lo dispone el artículo 6 del Decreto 1536 de 2007.

Por lo anterior, dijo que el saldo crédito por \$254.050.010, contabilizado erradamente en la cuenta contable 340515, fue adicionado como ingreso por la DIAN, en la medida en que representa un aumento neto del patrimonio de la sociedad contribuyente, de conformidad con lo establecido en el artículo 26 del Estatuto Tributario.

Planteó que, ante esta comprobación, se invirtió la carga de la prueba en cabeza de la actora para desvirtuar la glosa cuestionada, sin embargo, en la respuesta al requerimiento especial y en el recurso de reconsideración, esta se limitó a aportar una certificación de retención en la fuente expedida por la empresa TELMEX, sin tener en cuenta que la adición no se fundamentó en una inconsistencia con un tercero, sino en unos ingresos que fueron percibidos por la sociedad de conformidad con la nota contable NC 27, que evidenciaba un incremento patrimonial y que, en virtud del artículo 26 del Estatuto Tributario, corresponde a un ingreso gravado. Insistió que este hecho no fue desvirtuado, ni siquiera, con la presentación de la demanda.



Precisó que en la nota contable NC 27 aparece el registro de la cuenta 340515, la cual se compone de 179 registros, sobre los que la contribuyente no dio ninguna explicación y en los que se contabilizaron ajustes por reclasificación a las cuentas PUC: «11050501 Caja, 1110501 Bancos, 13 Deudores, 1592 Depreciación, 1625 Derechos Intangibles, 2105 Crédito Rotativo, 2335 Costos y Gastos por pagar, 2355 Socios, 2365-2366-2367-2368 Retenciones, 2370 Retenciones y Aportes de Nómina, 2380 Acreedores Varios, 24 Impuestos gravámenes y tasas, 25 Obligaciones Laborales, 34 Reservas, 5160 Depreciaciones, 5404 Impuesto de Renta». Todo lo anterior, sin que la actora demostrara las contrapartidas contables correspondientes a dichos ajustes ni su justificación.

Destacó que, en el desarrollo de la auditoría, quedó en descubierto el irregular manejo de la contabilidad por parte de la actora. Esto, porque el primer comprobante NC 27 que fue aportado con ocasión de la inspección tributaria, evidenciaba un registro débito por valor de \$1.681.805.730.61 y un registro crédito total por \$2.061.640.988.92. Sin embargo, con ocasión de la inspección contable, se entregó un segundo comprobante NC 27 en el que constaba un registro total débitos y créditos por \$2.198.016.918. Así las cosas, enfatizó en que los actos acusados se encuentran debidamente motivados.

Respecto al cargo por **indebida notificación**, solicitó que no se tuviera en cuenta, puesto que corresponde a un argumento nuevo que no fue expuesto en sede administrativa. Con todo, en aras de dar transparencia al proceso, expuso que las actuaciones administrativas fueron notificadas a la dirección procesal señalada por el mismo apoderado de la demandante en sus escritos y no en la dirección registrada en el RUT, conforme a lo establecido en el artículo 565 del Estatuto Tributario. Agregó que la dirección procesal, de que trata el artículo 564 del Estatuto Tributario, prevalece sobre la dirección registrada en el RUT. Por consiguiente, dijo que el cargo por indebida notificación no estaba llamado a prosperar.

Sentencia apelada

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas, con fundamento en lo siguiente:

En lo que tiene que ver con el cargo por **falta de competencia**, citó los artículos 560, 561 y 688 del Estatuto Tributario; 1, 5 y 47 del Decreto 4048 de 2008; 1 de la Resolución Nro. 008 de 2008, 74 de la Resolución Nro. 11 de 2008, 1 de la Resolución Nro. 7234 de 2009 y 1 de la Resolución Nro. 2132 de 2014, todas de la DIAN. Con fundamento en este recuento normativo, señaló que el jefe de la División de Fiscalización de la DIAN tiene competencia para expedir los actos preparatorios y, que éstos pueden delegarla, por razones de eficiencia y efectividad, a los jefes de los grupos de trabajo. Precisó que, aunque en el requerimiento especial se cometió un error en la mención del cargo del funcionario, este fue subsanado con el auto aclaratorio del 16 de diciembre de 2016.

Que el funcionario también era competente por razón de la cuantía. Esto, porque la Resolución Nro. 2132 de 2014 de la DIAN, estableció un tope de 16.370 UVT, que no de 16.630 UVT como erróneamente indicó la actora y, en todo caso, porque para el año 2016, cuando fue expedido el requerimiento especial, 16.370 UVT equivalían a \$487.056.610. Por lo tanto, comoquiera que el mayor valor del impuesto determinado en los actos acusados era de \$336.517.000, el funcionario que lo suscribió sí era competente.



En lo que tiene que ver con la **notificación de los actos acusados**, precisó que en los antecedentes administrativos estaba acreditado que la contribuyente respondió el requerimiento especial, mediante apoderado especial, quien indicó una dirección procesal, en la que fue notificada la liquidación oficial de revisión, lo cual permitió que la demandante presentara el recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante la Resolución del 20 de marzo de 2018. En esa medida, aseveró que la DIAN garantizó el debido proceso.

En lo que respecta a la **adición de ingresos brutos operacionales**, citó varios apartes de la liquidación oficial y de la resolución del recurso de reconsideración, en los que se evidencia que la adición de ingresos brutos operacionales por \$254.050.000, se sustentó en las inconsistencias que refleja el registro contable en la subcuenta 340515 denominada «DE RESERVAS», la cual hace parte de la cuenta 3405 correspondiente a «Revalorización del Patrimonio», cuenta que en virtud de la derogatoria de los ajustes integrales por inflación efectuada Ley 1111 de 2006, no debería tener variaciones. De ahí que no fuera posible registrar un movimiento crédito en la suma de \$267.175.595 y un movimiento débito de \$13.125.494, destacando que la revalorización del patrimonio solo podía distribuirse como utilidad a los socios o accionistas con la liquidación del ente social, o capitalizarlos en la misma sociedad, conforme con el artículo 6 del Decreto 1536 de 2007.

A partir de lo cual, en los actos se señaló que el saldo crédito por valor de \$254.050.010, contabilizado erradamente en la cuenta 340515, representaban un aumento neto del patrimonio de la sociedad, según el artículo 26 del Estatuto Tributario. Y, finalmente, que con este hallazgo se había invertido la carga de la prueba, de ahí que estaba en cabeza de la contribuyente soportar, justificar y desvirtuar la glosa cuestionada, para lo cual debía aportar pruebas pertinentes y conducentes, situación que no se presentó en este caso.

Luego, el Tribunal puso de presente que en la respuesta al requerimiento especial, el recurso de reconsideración y la demanda, la sociedad se ha limitado a señalar que los únicos ingresos que obtuvo fueron los derivados de las operaciones con la empresa TELMEX, pasando por alto que, en los actos acusados, la DIAN manifestó que «*está claro que la adición de ingresos no se debe a inconsistencia evidenciada con este tercero*».

En esas condiciones, aseveró que le asistía razón a la entidad demandada al señalar que, frente a este hallazgo, se invirtió la carga de la prueba en cabeza de la contribuyente, de manera que era ésta quien tenía la obligación de desvirtuar la modificación efectuada por la DIAN. No obstante, dijo que la actora, ni en sede administrativa ni judicial, presentó argumento o elemento probatorio que permitiera evidenciar la realidad del registro por \$254.050.101 de su propia contabilidad, la cual debe estar respaldada por comprobantes internos y externos, que no fueron aportados al proceso.

Finalmente, no condenó en costas por no encontrar prueba de su causación.

Recurso de apelación

La **demandante**¹² apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

¹² Índice 30 de Samai del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



Adujo que lo expuesto por el Tribunal en relación con la adición de ingresos brutos operacionales es contrario a la realidad, «*como quiera que dentro del expediente obra claramente el error de la DIAN, en cuanto a la tasación de los ingresos operacionales brutos, de hecho la propia sala lo menciona*». A continuación, transcribió un aparte de la sentencia impugnada (del acápite concepto de la violación) en el que se relató lo expuesto por la actora en la demanda, así: «*Por otra parte, sostiene que es desatinado de parte de la DIAN, determinar el total de los ingresos brutos en \$2.919.319.000, ya que este valor es contrario a la realidad, porque esa suma asciende es a \$2.665.379.000; esto en razón a que el único cliente de la demandante es TELMEX S.A, luego era fácil y lógico para la DIAN determinar el valor real tal y como se realizó en la liquidación privada; luego existe una discrepancia entre la base para tasar sanción, como quiera que los valores usados por la entidad no se ajustan a la realidad, y esto afecta toda liquidación propuesta por DIAN en el requerimiento especial y en la liquidación oficial*».

Oposición al recurso de apelación

La parte demandada no se pronunció sobre el recurso de apelación.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala resolver el recurso de apelación formulado por la parte demandante en contra de la sentencia de primera instancia que negó la nulidad de los actos administrativos demandados, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración de renta de la actora del año gravable 2013 y le impuso las sanciones por inexactitud y por irregularidades en la contabilidad.

Del análisis del recurso de apelación, se advierte que los motivos de inconformidad de la apelante se concretan en que resulta improcedente la adición de ingresos operacionales efectuada en los actos acusados, puesto que su único cliente fue el tercero TELMEX S.A., de ahí que fuese fácil para la entidad demandada determinar el valor real de sus ingresos, adicionalmente se observa que la actora no discutió el desconocimiento de los gastos por administración y de ventas ni la imposición de las sanciones por inexactitud e irregularidades en la contabilidad

Para resolver, se pone de presente, 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 en su escrito de apelación. Todo lo cual 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 apelante.

Con fundamento en estas normas, esta Sección ha señalado que «*la competencia del juez de segunda instancia se restringe a los aspectos formulados en la apelación; pero los cargos de apelación deben ser consonantes con lo decidido y razonado por el a quo*». Lo anterior, en la medida en que «*la presunción de legalidad que se pretende debatir en el marco de la segunda instancia debe ser objeto de discusión acorde con lo planteado en la demanda y lo decidido en primera instancia. De no ser así, se vulneraría el derecho de contradicción de las partes procesales, además de asumir competencias indebidas en sede de segunda instancia que a desconocerían el principio justicia rogada*»¹³.

¹³ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 29 de abril de 2020, Exp. 24222, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Ver también sentencias del 12 de septiembre de 2019,



Por su parte, la Corte Constitucional tiene establecido que, para que el recurso de apelación cumpla su finalidad, es necesario que existan y se expongan verdaderos motivos de discordia en contra de los planteamientos de la sentencia apelada, de tal forma que el superior pueda llevar a cabo un efectivo control de la decisión apelada y, con ello, preservar el principio de legalidad y la integridad en la aplicación del derecho. Al respecto, la Corte dijo:

«8.9. Particularmente, si la decisión inicial es correcta, la apelación no debe convertirse en el instrumento a través del cual se pretenda probar suerte ante el juez superior, sino que solo debería acudir a ella en aquellos supuestos en los que existan elementos sólidos que den cuenta de que el juzgador de primera instancia incurrió en una equivocación. Eso explica por qué se exige que la apelación deba ser sustentada. Porque para controvertir una decisión judicial y provocar la intervención del superior, con lo que eso implica en términos de desgaste del aparato judicial, y en merma de la seguridad jurídica, es preciso mostrar razones serias que generen en el fallador una cierta duda sobre el asunto recurrido, o, al menos, que se planteen de manera clara y argumentada las razones de la discrepancia»¹⁴. (Subrayado de la Sala).

Descendiendo al caso concreto, la Sala advierte que el recurso de apelación no discute el fundamento fáctico y jurídico expuesto en los actos demandados, que llevó al Tribunal a confirmar la adición de ingresos operacionales, de ahí que no tenga la entidad suficiente para revocar la sentencia de primera instancia.

Nótese que el argumento del apelante según el cual era errónea la determinación efectuada por la DIAN de los ingresos operacionales, porque estos únicamente provenían de su relación comercial con TELMEX S.A. fue descartado por el *a quo*, a partir de la motivación expuesta en los actos acusados, de la siguiente manera¹⁵:

«En ese orden de ideas, encuentra la Sala que en la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412017000042 del 31 de marzo de 2017 la DIAN consideró:

“El contribuyente GLOBAL SEGUROS & COMUNICACIONES INTEGRALES S.A.S. con NIT 830.124-620-0, antes ROBERTO JIMENEZ Y CIA S.A.S, declaró como Ingresos Brutos Operacionales, en el renglón 42 de su declaración de corrección del impuesto sobre la renta año gravable 2013, la suma de \$2.665.319.000 (Folio 10) y la División de Gestión de Fiscalización lo propuso en incrementar en el valor de \$254.050.101, para un total de \$2.989.369.000.

*Una vez verificada la información entregada por el contribuyente, entre las cuales se encuentra el Balance de Prueba correspondiente al Periodo comprendido entre 01/01/2013 y el 31/12/2013 (folios 66 al 134), el Libro mayor Y Balances de los meses de enero a diciembre de 2013 (folio 40 al 65), y el auxiliar de la cuenta 340515 "RESERVAS" (folio 691) **se estableció que mediante NC 27 (folio 410 al 411) la sociedad contabilizó en esta cuenta, un movimiento débito por \$13.125.494 y un movimiento crédito por \$267.175.595, resultando un saldo crédito de \$254.050.101.***

***Las inconsistencias que refleja el registro contable en la subcuenta 340515 “DE RESERVAS” la cual hace parte de la Cuenta 3405 “Revalorización del Patrimonio”, es que de acuerdo con la descripción del PUC - Decreto 2649 de 1993, en esta cuenta se debía registrar “EL AJUSTE POR INFLACION DEL PATRIMONIO DEL ENTE ECONOMICO, LOS ACTIVOS EN PERIODO IMPRODUCTIVO DE CONFORMIDAD CON LAS DISPOSICIONES LEGALES VIGENTES”.** Sin embargo, a partir del año gravable 2007, de acuerdo con la Ley 1111 de 2006, los ajustes por inflación fueron derogados, razón por la cual en esta cuenta (Revalorización del Patrimonio) no era posible registrar un movimiento crédito en la suma de \$267.175.595 registrado el 31/12/2013, tal como se evidencia en el auxiliar que obra a folio 691 y el Libro Mayor y Balances del 01/12/2013 y el 31/12/2013 (folio 62). (...)*

*En virtud de lo anterior, **entiende la Administración Tributaria que el saldo crédito de la cuenta 340515 “DE RESERVAS” correspondiente a \$254.050.101, (...) corresponde a ingresos recibidos por la empresa que no fueron registrados en la contabilidad de la misma, en la medida en que***

Exp. 22058, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; del 7 de mayo de 2020, Exp. 22498, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 9 de septiembre de 2021, Exp. 25008, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, del 3 de marzo de 2022, Exp. 25562, C.P. Milton Chaves García, entre otras.

¹⁴ Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia SU-418 de 2019. M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

¹⁵ Páginas 20 a 24 de la sentencia de primera instancia.



representan aumento del patrimonio neto de la sociedad contribuyente, tal como se observa en el valor del Patrimonio reflejado en los Estados Financieros (folio 35) y como tal pueden, a futuro ser repartidos como utilidades para los socios o capitalizados a través de acciones o cuotas partes de interés conforme al artículo 6° de la Decreto 1536 de 2007. (...)

Sin embargo, con ocasión a la respuesta al Requerimiento Especial, y en relación los ingresos adicionados con fundamento en los expuesto, **la sociedad contribuyente pese a tener la carga probatoria tendiente a desvirtuar la adición de ingresos, se limitó únicamente a enviar la certificación de retención en la fuente emitida por TELMEX, cuando está claro que la adición de ingresos no se debe a inconsistencia evidenciada con este tercero, sino a ingresos recibidos por la sociedad de acuerdo con el registro contable en la NC27, que incrementaron el patrimonio de la sociedad**, y que por aplicación del artículo 26 del Estatuto Tributario, corresponden a ingresos gravados para el ente social, hecho que no ha sido desvirtuado por el contribuyente, teniendo en cuenta que **no ha allegado explicación o justificación alguna en relación con dicho registro.** (...)

Igualmente, en la Resolución No 992232018000014 del 20 de marzo de 2018, la DIAN indicó:

“Se precisa que con ocasión del recurso de reconsideración no se aportan los documentos echados de menos en la liquidación oficial de revisión a que se refieren las normas legales dentro de la oportunidad que también le otorga el artículo 744 del E.T., cuando el contribuyente tiene la carga de la prueba desde la notificación del requerimiento especial como antes se explicó, puesto que nuevamente se remite al certificado de TELMEX S.A. sobre el cual no se desvirtúan los reparos indicados desde el acto impugnado (...).”

*De lo anterior es claro que para la DIAN, en aplicación de la Ley 1111 de 2006, a partir del año gravable 2007, los ajustes por inflación fueron derogados, por lo que no era posible que para el año gravable 2013, se registrara un movimiento crédito en la suma de \$267.175.595, pues a partir del año 2007 solo podían distribuirse como utilidad a los socios o accionistas con la liquidación del ente social, o capitalizarlos en la misma sociedad, conforme a lo establecido en el artículo 6° del Decreto 1536 del 7 de mayo de 2007, respecto a lo cual en la respuesta al Requerimiento Especial, en el recurso de reconsideración y en la presente demanda la demandante ha manifestado que el único ingreso que obtuvo fue el ocasionado con TELMEX, desconociendo que la misma Administración, en los actos demandados, manifestó que **“está claro que la adición de ingresos no se debe a inconsistencia evidenciada con este tercero”**.*

Es decir, le asiste razón a la DIAN cuando indica que frente a citado hallazgo se invirtió la carga de la prueba en cabeza de la contribuyente, y era esta quien tenía la obligación de desvirtuar el ajuste que efectuó la DIAN, sin embargo, ni en sede ni administrativa ni en sede judicial presentó ningún argumento o elemento probatorio que permitiera evidenciar la realidad del registro por \$254.050.101 de su propia contabilidad, la cual debe estar respaldada con comprobantes internos y externos, los cuales no fueron aportados al proceso.

Entonces, para la Sala es evidente que la demandante no desvirtuó la legalidad de los actos administrativos demandados, por lo que se negarán las pretensiones de la demanda». (Subrayado y negrilla de la Sala).

De lo anterior, es evidente entonces que el Tribunal explicó que la adición de ingresos operacionales nada tuvo que ver con las operaciones realizadas entre la actora y el tercero TELMEX S.A., tal y como también se dejó claro en los actos acusados. Por el contrario, adujo que la adición de ingresos se basó en que la actora reportó un ajuste por inflación en su contabilidad que, de conformidad con la Ley 1111 de 2006, representan un aumento de patrimonio de la sociedad, que debía ser llevado como un ingreso gravado en la declaración de renta del año 2013, objeto de fiscalización.

Sin embargo, la apelante no expuso reparos concretos que de manera directa y específica refutaran o cuestionaran estos razonamientos. La actora se limitó a insistir que los ingresos operacionales que obtuvo en el año 2013 se originaron de su relación con el tercero mencionado, y no planteó ninguna discusión frente a la inconsistencia encontrada por la DIAN en el registro contable que llevó a la adición de ingresos.



Esto, pese que desde la vía gubernativa, en específico, en el acto liquidatorio y en el que resolvió el recurso, se le indicó de manera expresa que las operaciones realizadas con la empresa Telmex no fueron la causa de la adición de ingresos. Hecho que también fue advertido por el Tribunal, y frente al cual, el apelante siguió guardando silencio.

Adicionalmente, se advierte que no es cierto lo manifestado en el recurso de apelación, en el sentido de que el Tribunal mencionó el supuesto error que cometió la DIAN en la determinación de los ingresos, pues la transcripción que realiza el apelante de la sentencia de primera instancia, no la extrae de la parte considerativa, sino del acápite de la síntesis de la demanda. Por el contrario, la Sala observa que el *a quo* dejó en evidencia que la sociedad se ha limitado a discutir la adición de ingresos, bajo un argumento que no guarda relación con el sustento de la glosa, lo cual también se verifica en esta providencia.

Por consiguiente, se reitera, la sentencia apelada deba ser confirmada, conforme a los artículos 320 y 328 del Código General del Proceso.

A la luz de los artículos 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 del 20 de abril de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN