



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., quince (15) de junio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 68001-23-33-000-2018-00303-01 (27075)
Demandante: Corciencia
Demandada: DIAN

Temas: Renta. 2013. Régimen tributario especial. Caducidad de la potestad de revisión. Notificación personal al representante legal suplente. Ingresos gravables.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 01 de julio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que resolvió (índice 2¹):

Primero: Negar las pretensiones de la demanda, conforme las razones expuestas en las consideraciones de la providencia.

Segundo: Condenar en costas a la parte demandante, las cuales serán liquidadas por la Secretaría de esta Corporación, conforme lo dispuesto en la parte motiva de esta decisión.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 08 de abril de 2014, la demandante autoliquidó el impuesto sobre la renta del año gravable 2013 (f. 15 caa), liquidación que corrigió el 27 de febrero de 2015 (f. 21 caa). Esa última declaración fue revisada por la demandada, en el marco de un procedimiento administrativo en el cual profirió el Requerimiento Especial nro. 042382016000028, del 31 de marzo de 2016 (ff. 430 a 444 caa), notificado el 01 de abril de 2016 (f. 446 caa), y la Liquidación Oficial de Revisión nro. 042412016000096, del 09 de noviembre de 2016 (ff. 541 a 551 caa), en la cual se clasificó a la actora como contribuyente del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y, por ende, se adicionó el excedente declarado como renta exenta en el año gravable 2012 a los ingresos brutos no operacionales, se determinó la renta presuntiva y se impuso sanción por inexactitud. Esta decisión fue modificada por Resolución nro. 992232017000001, del 26 de octubre de 2017 (ff. 714 a 738 caa), que disminuyó la multa impuesta a título de sanción por inexactitud en aplicación del principio de favorabilidad.

¹ Del repositorio informático SAMAI.



ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (índice 2):

1. Que se declare nula la Resolución nro. 992232017000001 del 26 de octubre de 2017, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Seccional de Bucaramanga, Subdirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN².
2. Se practique una nueva liquidación del impuesto, o se confirme la liquidación privada corregida dos veces, la última el 31 de marzo de 2016.
3. Lo anterior, sin perjuicio de que se declare y reconozca que el contribuyente Corciencia, por no cumplir los requisitos del párrafo 1.º del artículo 19 del ET, está obligada a determinar el impuesto sobre la renta a su cargo con el método de depuración del artículo 26 del ET como asimilada a una sociedad de responsabilidad limitada y, por tanto, la competencia que tenían las autoridades tributarias para practicar la liquidación oficial de revisión del impuesto del año gravable 2013, venció el 08 de abril de 2016. Por consiguiente, conforme al artículo 714 del ET, antes de la modificación del artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, quedó en firme y definitiva, como solicito se reconozca y declare, la liquidación privada del impuesto, corregida y presentada el 31 de marzo de 2016 electrónicamente y como registra el formulario respectivo con acuse de recibo de la fecha.
4. Que, además, ocurrió el silencio administrativo positivo y, por tanto, el recurso de reconsideración presentado el 10 de enero de 2016, según el artículo 734 del ET concordante con el artículo 732, se entiende fallado a favor del contribuyente Corciencia. Esto, como consecuencia de declarar previamente, que el procedimiento de notificación de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 042412016000096 del 09 de noviembre de 2016, es nulo, porque el funcionario notificador GIT de documentación de la DIAN Bucaramanga, el día 20 de noviembre de 2017, en vez de notificar al doctor [nombre], notificó al doctor, [nombre], conforme al formato de notificación personal nro. FT-FI-2106, del 20 de noviembre de 2017.
5. Para lo anterior, téngase en cuenta que mi poderdante no ha convalidado o aceptado expresamente, ni subsanado la falla en el servicio de notificación, y que tan solo en la fecha de presentación de esta demanda y del poder con el cual me confiere representación, se produce y tendría efectos la notificación por conducta concluyente, en los términos del artículo 301 del CGP.
6. Que se declare y reconozca la firmeza de la declaración privada, conforme al artículo 714 del ET; para lo cual previamente las autoridades tributarias deben reconocer que no hubo inspección tributaria ni inspección contable, pero sí Requerimiento Especial del 31 de julio de 2016, en el lapso de tiempo transcurrido era un año, 11 meses y 22 días, contados desde el 08 de abril de 2014; de forma que descontado el término de suspensión, se continuó y se completaron los ocho días pendientes, descontando los no laborales, dominicales y festivos; y como la liquidación oficial de revisión aparece con fecha 09 de noviembre de 2016, ella es extemporánea. Y debe ser declarada nula por la causal del ordinal 3.º del artículo 730 del ET.

En defecto de las anteriores pretensiones principales, se declare en subsidio que:

1. Hay indebida fundamentación, en los actos liquidatorios oficiales de revisión de la DIAN, esto es, la Liquidación Oficial de Revisión 042412016000096 del 09 de noviembre de 2016, por cuanto la Corporación contribuyente no fue sometida al procedimiento ordinario de depuración de la base gravable del artículo 26 del ET, por una parte; y por otra, en la determinación de la base gravable por concepto de otras rentas tributarias, las que corresponden a la vigencia gravable 2012 como

² En la audiencia inicial del 27 de febrero de 2020, el tribunal juzgó que las pretensiones de la demanda también incluían la solicitud de nulidad de la liquidación oficial de revisión y, en consecuencia, declaró no probada la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda formulada por la demandada.



rentas exentas o excedentes del año gravable anterior, por independencia de los periodos fiscales, no pueden ser gravados en el 2013 (periodo gravable subsiguiente).

2. Que hay desvío y abuso del poder, al desconocer la presunción de la veracidad del artículo 746 del ET y omisión de la presunción de favorabilidad del artículo 745 del ET.

3. Que la actuación de las autoridades tributarias viola el artículo 683 del ET y consiguientemente el artículo 95 de la Constitución Política, en concordancia con el artículo 779 y 783 del ET y por tanto el artículo 29 de la Carta.

4. Que la liquidación oficial de revisión y la resolución que la confirma, son nulos por estar incurridos en las causales del artículo 730 del ET, por haberse practicado por funcionario incompetente; haberse pretermitido la fase probatoria en la respuesta al requerimiento especial; por abuso y desvío del poder, y por haber concluido el procedimiento legal.

5. Por desconocimiento del derecho a probar y el principio de contradicción y publicidad, tanto de la liquidación oficial de Revisión y la resolución que resuelve el recurso de reconsideración son nulos, por violación del artículo 8.º del Decreto 1791 de 2007.

6. Hay falsa motivación e indebida aplicación de la sanción por inexactitud, conforme al inciso final del artículo 647 del ET.

7. Hay desconocimiento y omisión para el precedente jurisprudencial contenido en la Sentencia nro. 18884 del 28 de agosto de 2014, dictada por la sección cuarta del Consejo de Estado.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 y 95 de la Constitución; 19, 26, 647, 683, 714, 730, 732, 734, 745, 746, 779 y 783 del ET (Estatuto Tributario); y 8.º del Decreto 1791 de 2007, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 2 a 4):

Sostuvo que su contraparte perdió la potestad para fiscalizar la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013 al no haber notificado la «liquidación oficial de revisión» antes de que se cumpliera el plazo límite de dos años dispuestos en el artículo 714 del ET (i.e. el 08 de abril de 2016). También al omitir notificarle la resolución que resolvió el recurso de reconsideración al representante legal. Al respecto, recalcó que la notificación personal que se realizó al suplente carecía de validez y que, por ende, operó el silencio administrativo positivo. Además, afirmó que la demandada violó el debido proceso porque pretermitió la etapa probatoria en la respuesta al requerimiento especial. Por otra parte, planteó que para la determinación del impuesto sobre la renta a su cargo debía aplicarse el procedimiento ordinario de depuración dispuesto en el artículo 26 del ET, pues para el periodo de la litis no hacía parte del régimen tributario especial. Además, censuró que el excedente que se causó en el año 2012 se añadiera a la base gravable del periodo *sub lite*, porque con ello se desconocía la «independencia de los periodos fiscales». Finalmente, se opuso a la sanción por inexactitud.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 160 a 173), para lo cual sostuvo que el plazo de los dos años previsto en el artículo 714 del ET, para el ejercicio de la potestad de fiscalización de las liquidaciones privadas de los impuestos, regía para la notificación del requerimiento especial, y explicó que ese término se observó en el *sub examine* puesto que el acto preparatorio se notificó en debida forma, el 01 de abril de 2016, antes de que venciera el término con el que contaba para hacerlo, el cual corría hasta el 08 del mismo mes y año. También, alegó que no operó el silencio administrativo positivo, por cuanto la resolución que decidió el recurso reconsideración fue notificada oportunamente el 20 de noviembre de 2017. Explicó que notificó personalmente de ese acto al representante legal suplente de la actora, quien interpuso el respectivo recurso y,



además, acudió para su notificación acreditando su calidad con el certificado de existencia y representación legal emitido por la cámara de comercio. Adujo que respetó el debido proceso y los derechos de defensa y de contradicción de la actora, quien pudo oponerse a los actos con la respuesta al requerimiento especial y con el recurso de reconsideración. Por otro lado, sostuvo que añadió a la base gravable del impuesto sobre la renta el excedente que declaró la actora como renta exenta en el año gravable 2012, tras verificar que no los invirtió en proyectos de desarrollo social e interés general. Por último, aclaró que, conforme a lo dispuesto por el artículo 358 del ET, dado que ese hecho ocurrió en el año de la litis, el excedente debía gravarse en este periodo.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la actora (índice 2). Juzgó que fue oportuna la notificación del requerimiento especial acaecida el 01 de abril de 2016, toda vez que el plazo previsto en el artículo 714 del ET (entonces vigente) para tal efecto se cumplía el 08 de abril de 2016. Asimismo, negó la ocurrencia del silencio administrativo positivo tras considerar que era válida la notificación realizada al representante legal suplente el 20 de noviembre de 2017, toda vez que fue quien compareció para ser notificado de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración que él mismo había interpuesto. También negó la violación de las garantías constitucionales alegadas, debido a que los actos se habían proferido por los funcionarios competentes, ya que fue la demandante quien omitió aportar o solicitar pruebas con la respuesta al requerimiento especial. Para dirimir el fondo de la discusión, consideró que era procedente que, en el periodo gravable 2013, se añadiera a la base gravable del impuesto sobre la renta los beneficios netos que había declarado la actora como renta exenta en el año 2012, porque en aquel periodo incumplió con los requisitos previstos en el artículo 358 del ET para conservar su desgravación. Esto toda vez que omitió invertirlos en proyectos relacionados con su actividad meritoria, y así lo aceptó el representante legal, que en la respuesta al requerimiento especial manifestó estar de acuerdo con la glosa. Por último, avaló la sanción por inexactitud impuesta, puesto que la demandante incurrió en el hecho infractor previsto en el artículo 647 del ET, y aclaró que, en los actos demandados, se tasó la multa en aplicación del principio de favorabilidad.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del *a quo* (índice 2), para lo cual insistió en la pérdida de la potestad de fiscalización de la Administración porque omitió notificar la liquidación oficial de revisión antes del 08 de abril de 2016, fecha en la que se cumplió el plazo de dos años previsto en los artículos 705 y 714 del ET. Agregó que el tribunal erró al considerar que ese plazo se extendía por la notificación del requerimiento especial, pues ese efecto no estaba previsto en las referidas normas. Reiteró que operó el silencio administrativo positivo por la invalidez de la notificación personal de la resolución que decidió el recurso al representante legal suplente. De otra parte, sostuvo que el tribunal erró al considerar que era contribuyente del régimen ordinario del impuesto sobre la renta, pues continuaba siendo parte del régimen tributario especial y, por tanto, sus excedentes estaban gravados a la tarifa del 20%. Insistió en que los beneficios que obtuvo en 2012 no podían adicionarse a la base gravable del periodo de la litis porque se desconocía que cada año gravable era individual e independiente, y agregó que, si su contraparte estimaba que esos ingresos debían gravarse con el impuesto sobre la renta tendría que haber iniciado un procedimiento de aforo respecto del año 2012 pues, dada su calidad de no contribuyente, para ese periodo no había presentado declaración. Por lo expuesto, se opuso a la sanción por inexactitud porque no incurrió en el hecho infractor, y adujo que, si se juzgase que era procedente la sanción por inexactitud, debía revocarse porque



hubo doble reproche para la misma conducta, *i.e.* su exclusión del régimen especial y la multa. Prescindió de formular cargos contra la condena en costas.

Pronunciamientos sobre el recurso

La demandada (índice 12) insistió en los argumentos formulados en las anteriores etapas procesales, y pidió que no se resuelvan los cargos novedosos formulados por la actora en el recurso de apelación relativos a la omisión del procedimiento de aforo respecto del año gravable 2012 y a su calidad de no contribuyente del impuesto sobre la renta para ese mismo periodo. Al respecto, advirtió que, en ese año, la demandante declaró el impuesto sobre la renta clasificando como renta exenta sus excedentes, los cuales se añadieron a la base gravable del impuesto del periodo de la litis, porque no se invirtieron en las actividades sociales. Por su parte, el ministerio público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones y la condenó en costas. Por lo tanto, se debe decidir si la liquidación oficial de revisión se notificó intempestivamente y, por ende, la demandada perdió la potestad para modificar la declaración del impuesto sobre la renta de la litis. En seguida, corresponde establecer si carecía de validez la notificación personal de la resolución que decidió el recurso de reconsideración al representante legal suplente y, si ello, conllevó el silencio administrativo positivo respecto de dicho recurso. Si no fuera así, corresponde establecer si era improcedente añadir a la base gravable del impuesto sobre la renta del año 2013, los excedentes que declaró la actora como renta exenta en el año 2012. De ser el caso, se decidirá sobre la sanción por inexactitud.

Es de precisar, que en el trámite de esta instancia la Sala tiene vedado analizar los cargos de apelación encaminados a afirmar que, para el periodo de la litis, la demandante era contribuyente del régimen especial del impuesto sobre la renta, por lo cual los excedentes estarían gravados a la tarifa del 20%, en la medida en que ese cargo no fue planteado en la demanda y de hecho conlleva un cambio frente al debate inicialmente propuesto por la apelante, pues ya había admitido que era contribuyente del impuesto sobre la renta como una sociedad de responsabilidad limitada (ff. 457 a 461 y 467) y en el mismo escrito de demanda (índice 2). También se carece de habilitación para emitir pronunciamiento sobre los planteamientos relacionados con la omisión del procedimiento de aforo para exigir el impuesto sobre la renta del año gravable 2012 y con la imposición de dos sanciones respecto de la misma conducta. Esto porque esas alegaciones novedosas, son incongruentes con las planteadas en la demanda y no pueden ser abordadas por el tribunal de cierre, ya no solamente porque afectarían los derechos de contradicción y defensa de la contraparte, sino porque se violaría la prescripción del artículo 281 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012) en el sentido de que la sentencia tiene que ser consonante con lo aducido en la demanda.

2- Respecto del primer problema jurídico, la apelante única sostiene que la autoridad tributaria perdió la competencia para revisar la declaración del impuesto sobre la renta debatido, toda vez que omitió notificar la liquidación oficial de revisión antes del 08 de abril de 2016. Esto porque, en su criterio, el término de dos años previsto en el artículo 714 del ET constituye el plazo límite para modificar la autoliquidación del impuesto sobre la renta, el cual no se extiende con la notificación del requerimiento especial. En el otro

extremo, la demandada aduce que en ese plazo debía notificarse el requerimiento especial, y afirma que lo observó en el *sub examine* al notificar el acto preparatorio el 01 de abril de 2016. Tesis que avaló el tribunal. En esos términos, la Sala definirá si los dos años disciplinados en el artículo 714 *ibidem* corresponden al plazo límite para notificar la notificación de la liquidación oficial de revisión y, si así fuere, pasará a juzgar si en el caso su inobservancia conllevó a la firmeza de la declaración revisada.

Sobre la cuestión discutida, el artículo 714 del ET disciplina la oportunidad con la que cuenta la autoridad tributaria para ejercer válidamente la competencia de revisión de las declaraciones de la que está investida, so pena de que caduque el ejercicio de esa potestad para un caso concreto, y se torne inmodificable la liquidación privada. Para la época de los hechos que se juzgan, ese precepto dispone que las declaraciones tributarias quedan «*en firme*» en el evento de que la Administración no notifique un requerimiento especial «*dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar*»; *dies a quo* que, en los eventos de presentación de las declaraciones por fuera del plazo, pasa a ser la fecha de presentación de la declaración extemporánea. Además, asigna esa misma consecuencia jurídica (*i.e.* la firmeza de la declaración tributaria) para cuando «*vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó*».

De conformidad con la disposición citada, contrariamente a lo alegado por la apelante única, el referido plazo de dos años no rige la oportunidad para notificar la liquidación oficial de revisión, sino el requerimiento especial el cual, de acuerdo con el artículo 703 del ET, debe proferirse por la Administración antes de realizar la liquidación oficial de la obligación tributaria. Lo anterior es concordante con el artículo 705 del ET (entonces vigente), según el cual el requerimiento especial debe «*notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar*»; siendo que «*cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma*», y «*cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva*».

En cambio, el plazo para notificar la liquidación oficial de revisión, cuyo desconocimiento también acarrearía la firmeza de la declaración por disposición del artículo 714 del ET, está reglado en el artículo 710 *ibidem*, y corresponde a «*los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al Requerimiento Especial o a su ampliación, según el caso*». Entonces, si bien el artículo 714 del ET establece que la notificación extemporánea de la liquidación oficial de revisión también conlleva a la firmeza de la liquidación privada del impuesto, para ello deberá verificarse si se superó por la Administración el plazo señalado en el artículo 710 del ET, y no el término de dos años previsto en el artículo 714 *ibidem*, como equivocadamente lo entiende la apelante única. No prospera el cargo de apelación.

3- Adicionalmente, la apelante única plantea que operó el silencio administrativo positivo respecto del recurso de reconsideración, porque la notificación de la resolución que lo decidió debía hacerse personalmente a su representante legal o por edicto, pero no al suplente del representante legal. Pese al cargo de apelación, observa la Sala que los motivos por los cuales el tribunal avaló la notificación personal de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración al suplente, fueron que era la misma persona que presentó el recurso que estaba siendo resuelto, quien, además, acudió ante la autoridad tributaria para ser notificado de ese acto administrativo exhibiendo un certificado que daba cuenta de que podía actuar en representación de la actora (índice 2).



Consecuentemente, la apelación de la demandante omitió controvertir ese análisis realizado por el *a quo* en la sentencia recurrida acerca de la validez de esa notificación; a lo cual se añade que el alegato de la actora transgrede el mandato expreso de derecho positivo, conforme al cual, la representación legal de las personas jurídica en los procedimientos de revisión adelantados por la autoridad tributaria puede ser ejercida por el representante legal suplente, sin que se requiera comprobar la ausencia del principal (artículo 556 del ET). Esa disposición es concordante con lo previsto en los artículos 21 y 22 del Estatuto de la demandante (ff. 10 y 11 caa), que señalan entre las funciones del representante legal y de su suplente la de representar a la entidad judicial y extrajudicialmente. Asimismo, conforma al criterio de esta Sección expuesto, entre otras, en la providencia del 15 de noviembre de 2018, relativo a la posibilidad de notificar al suplente de los actos administrativos de liquidación de impuestos, de la misma forma en que *«puede adquirir derechos y contraer obligaciones en nombre y representación de la sociedad, al igual que comprometerla»* (exp. 23754, CP: Milton Chaves García). No procede el cargo de apelación.

4- Por otra parte, la apelante única sostiene que era improcedente que los excedentes que clasificó como una renta exenta del año gravable 2012 se añadieran a la declaración revisada, pues con ello se desconoce que cada periodo es *«individual e independiente»*. Por su parte, la demandada defiende que ese excedente debía ser gravado en el periodo de la litis, porque la demandante no lo invirtió en el desarrollo de su actividad social, con lo cual, en su criterio, incumplió los requisitos para conservar la exención tributaria. Tesis que avaló por el tribunal. Al tenor de esas alegaciones, la Sala verifica que la demandante acepta que no reinvertió los excedentes en las actividades meritorias que la harían acreedora de su desgravación, pero discute que esos beneficios pudieran gravarse en el periodo debatido, toda vez que se causaron en el año inmediatamente anterior. En consecuencia, el pronunciamiento de la Sala se ceñirá a solucionar el referido asunto, estableciendo si los excedentes que clasificó la demandante como una renta exenta en su autoliquidación del impuesto sobre la renta del 2012 podían añadirse a los ingresos gravados del periodo gravable 2013, que es el que aquí se revisa.

4.1- Al respecto, el artículo 358 del ET (antes de la modificación introducida por el artículo 150 de la Ley 1819 de 2016) dispone que el beneficio neto o excedente obtenido por las entidades pertenecientes al régimen tributario especial estaría exento del impuesto sobre la renta si se destinaba a programas que desarrollaran su objeto social, lo cual debía ocurrir en el año siguiente al cual se obtuvo, o en un periodo superior si así lo aprobaba el máximo órgano directivo de la entidad, cuando se trata de programas cuya ejecución requiera plazos adicionales al previsto en el artículo 358 o cuando se constituyen inversiones permanentes (artículo 360 *ibidem*). Al hilo de lo anterior, la norma en comento, en concordancia con el artículo 9.º del Decreto 4400 de 2004, consentía que los contribuyentes de este régimen cumplieran con el requisito descrito mediante la constitución de reservas de asignación permanente destinadas a ser invertidas en bienes o derechos cuyos rendimientos permitieran el desarrollo del objeto social del obligado. El máximo órgano de la entidad debía constituir la reserva antes de que se presentara la declaración del impuesto sobre la renta por el periodo correspondiente (letra a. del artículo 9.º del Decreto 4400 de 2004). Además, dispuso el artículo 358 del ET que el beneficio neto o excedente que no se invirtiera en los términos señalados tendría el carácter de renta gravable en el año en que ocurriera el incumplimiento.

Esto porque, como lo ha reconocido esta Sección, *«el Estado concede la exención del impuesto sobre la renta, renunciando al gravamen, con la condición de que el excedente sea efectivamente destinado a los fines del objeto social de la entidad sin ánimo de lucro*



o a las actividades de salud, educación, cultura que son de interés general y ameritan la exención», de manera que carecería de sentido que conservaran la desgravación aquellas entidades que destinen sus excedentes «a la realización de inversiones, y a fines distintos de los que pretende incentivar el legislador, o que no se ejecuten conforme al destino que en tal sentido se les dio»; y, es al servicio de ello, que el artículo 358 del ET prevé que en esos casos, la obligada «pierde el beneficio fiscal y el excedente no ejecutado es ingreso gravable en el año en que esto ocurra» (sentencia del 10 de marzo de 2022 (exp. 25520, CP: Milton Chaves García)³.

4.2- En el caso analizado, mediante el requerimiento especial la Administración propuso adicionar a los «ingresos brutos no operaciones» autoliquidados por la actora en la declaración revisada, la suma de \$1.104.518.000 que había sido clasificada como «renta exenta» en el año inmediatamente anterior al constatar, en los registros contables y soportes de las operaciones del año revisado, que la contribuyente no los invirtió en las actividades referidas en el artículo 359 del ET, con lo cual incumplió «las exigencias requeridas frente a la destinación del excedente declarado como exento en el año 2012» y, en esa medida, estaba justificada su adición «como ingreso gravable en el año 2013, de conformidad con lo indicado en el inciso final del artículo 358 del ET» (ff. 436 a 437 caa).

En la respuesta al acto preparatorio, la demandante aceptó que, en el año gravable fiscalizado, no cumplió con los requisitos establecidos en el ordinal 1.º del artículo 19 del ET para ser contribuyente del régimen tributario especial del impuesto sobre la renta y, en consecuencia, se sometió a las reglas ordinarias que rigen la determinación de ese impuesto. Por ende, aduce que «la DIAN no podía gravar el beneficio neto determinado en el año 2012 aplicando la norma en comento [se refiere al artículo 358 del ET], por cuanto es una regla perteneciente al régimen impositivo no aplicable al año investigado», en esa medida, entiende que en el régimen ordinario del impuesto sobre la renta, al que pertenece para el año gravable 2013, «los únicos ingresos que deben tenerse en cuenta son los causados en el año o periodo gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio en el momento de su percepción, siendo improcedente, aumentar la renta gravable con ingresos de un periodo diferente tal y como lo propone la DIAN en el requerimiento especial» (f. 458 a 461 caa).

Al respecto, en la liquidación oficial de revisión, la demandada aclaró que el motivo para gravar el excedente que se trató como una renta exenta en el año gravable anterior al revisado era que «no fue ejecutado de acuerdo a lo dispuesto en la ley», de manera que sería aplicable el reproche previsto por no reinvertir el excedente neto en la forma establecida, consistente en que «se convierte en un ingreso gravable para el año en el cual la DIAN lo detecte» (f. 547 vto. caa). Ese planteamiento se reiteró en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, precisando que como la «contribuyente no cumplió con las disposiciones legales para acceder al beneficio tributario para considerar el beneficio neto o excedente obtenido en el año gravable 2012 como renta exenta ... era procedente adicionarlo como ingreso gravable en el denunciado rentístico del año gravable 2013» (f. 725 caa).

Con la demanda con la que acudió ante esta judicatura, la demandante insiste que los excedentes que declaró como renta exenta en el año gravable 2012 no podían adicionarse como ingresos del 2013, porque con ello se desconocería la «independencia de los periodos fiscales» (ff. 2 a 4); planteamiento que reitera en el recurso de apelación

³ En la que se reiteran las sentencias del 07 de octubre de 2004 (exp. 13921. CP: Juan Ángel Palacio Hincapié) y del 28 de junio de 2007 (exp. 15404, CP: Ligia López Díaz).



(índice 2).

4.3- A partir de lo anterior, si bien la Sala reconoce que, en armonía con los artículos 26 y 574 ordinal 1.º del ET, que prescriben el principio de anualidad en la cuantificación del impuesto sobre la renta y con las disposiciones contables que prescriben el criterio de causación (hoy devengo), esto es, el criterio según el cual los hechos económicos se realizan cuando se comprueba que el ente económico «*tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico*» (artículos 12 y 48 del Decreto 2649 de 1993, vigentes para la época de los hechos debatidos). Lo cierto es que, contrariamente a lo alegado por la apelante, la autoridad tributaria no desconoció esa regla de realización de los ingresos ni el principio de anualidad del impuesto sobre la renta, sino que, añadió a la base gravable los beneficios netos que en el año anterior se habían clasificado como una renta exenta, tras verificar que en el año gravable revisado no fueron invertidos en las actividades meritorias que ordenan los artículos 19 y 358 del ET para mantener su desgravación. Esto en aplicación de lo dispuesto en inciso final del artículo 358 *ibidem* que expresamente dispone que el «*beneficio neto o excedente que no se invierta en los programas que desarrollen su objeto social, tendrá el carácter de gravable en el año en que esto ocurra*», con el fin de someter a imposición los recursos que en un periodo gravable se declararon como exentos del impuesto, pero frente a los cuales se incumple el supuesto normativo para su exención. Entonces, como quiera que la demandante acepta que gastó indebidamente el beneficio neto o excedente obtenido en el año anterior al revisado por cuanto no lo invirtió en los proyectos de que tratan las normas citadas, hay lugar a adicionarlo como ingreso gravable en la liquidación del impuesto debatido. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

5- Resta decidir sobre la sanción por inexactitud impuesta a la apelante única. Al respecto, precisa la Sala que el artículo 647 del ET, prevé como conducta punible la omisión de ingresos, a menos que concurra alguna circunstancia constitutiva de un error de apreciación sobre el derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso) que actúe como causal de exoneración punitiva en la medida en que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza). En el *sub lite*, quedó demostrada la configuración de la conducta sancionable tipificada en el artículo 647 del ET, sin que la infractora hubiera esgrimido ninguna causal exculpatoria. Por consiguiente, se avala la imposición de la sanción por inexactitud. No prospera el cargo de apelación.

6- En definitiva, dado que la apelación de la demandante no prosperó, corresponde confirmar la sentencia del tribunal.

7- Por no estar probadas en el expediente, no se condenará en costas en segunda instancia, conforme a lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.

2.- Sin condena en costas en esta instancia.



Notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente

(Ausente con permiso)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN