CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Magistrado ponente: **Wilson Ramos Girón**

Bogotá, D.C., 29 de octubre de 2026

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001-23-33-000-2015-00079-01 (30706)
Demandante: XM Compañía de Expertos en Mercados S.A. ESP
Demandada: DIAN

Tema: Procedencia del efecto suspensivo de la inspección tributaria.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación[1] interpuesto por la demandada en contra de la sentencia del 29 de agosto de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Sexta de Oralidad, que resolvió[2]:

> Primero: Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 112412013000103, del 12 de julio de 2013, por medio de la cual la DIAN modificó [la] declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2009 presentada por [la actora] y de la Resolución No. 900.270 del 5 de agosto de 2014, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión …
>
> Segundo: A título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2009, presentada por XM …
>
> Tercero: Sin condena en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 112412013000103, del 12 de julio de 2013, la demandada modificó la declaración de renta del año gravable 2009 de la actora, para rechazar pasivos por valor de $16.455.177.000 y adicionar renta líquida gravable por el mismo valor; invocó para el efecto el artículo 239-1 del ET por considerar que los rubros que la demandante trataba como «*ingresos anticipados*» y, por ende, como cuentas por pagar, eran pasivos inexistentes; pues correspondían a un «*servicio realmente prestado y facturado*»; lo cual dio lugar a determinar un mayor impuesto y sanción por inexactitud. Esta decisión fue confirmada con la Resolución 900.270, del 5 de agosto de 2014[3] que resolvió el recurso de reconsideración.

Demanda[4]

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

[1] Samai CE, índice 3, certificado AB6DE57009DB409C AAD34CAD5B194359 35195985C8434332 00801E70996FE6EA (pdf), p. 1.
[2] Samai tribunal, índice 51, certificado EEBFBED920A8E27B DC62908D738E60C3 36A44BBE8734BEA1 BA0321214DCC01D4 (pdf), p. 15.
[3] Samai CE, índice 5, certificado BDEBD9C657A5129C 8DDEF026EF708991 3087C5BF218F4626 8867C71C90B84960 (pdf) pp. 105 a 151 y 153 a 197.
[4] La demandada fue reformada a través de un memorial presentado el 02 de julio de 2015 – Samai CE, índice 5, certificado 82545B7D2FDE4EB8 D464B4B79882146A DAD0EBB434053D65 00CE8A5F20B6ECAD (pdf) pp. 30 a 111.

Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones[5]:

A. Principal

1.1 Primera:

Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

1) La Liquidación Oficial de Revisión No. 112412013000103 del 12 de Julio de 2013, proferida por … la … [DIAN].

2) La Resolución No. 900.270 del 5 de agosto de 2014, proferida por la … [DIAN].

1.2 Segunda:

Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho a XM mediante la declaración de que la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2009 ha quedado en firme y no se tiene que realizar ningún pago a la DIAN por concepto de impuestos, sanciones o intereses moratorios.

B. Subsidiaria

1.3 Primera

Que se declare la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos:

3) La Liquidación Oficial de Revisión No. 112412013000103 del 12 de Julio de 2013, proferida por … la … [DIAN].

4) La Resolución No. 900.270 del 5 de agosto de 2014, proferida por la … [DIAN].

1.4 Segunda

Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho a XM mediante la declaración de que la suma de $11.217.158.342,47 debe ser retirada definitivamente de la discusión, porque corresponde a valores que XM percibió en el año en disputa (2009) por concepto del componente de inversión (INVm) y, por ello, no cumple con los requisitos previstos en el artículo 239-1 del E.T. para ser tratada como un pasivo inexistente. Del mismo modo, que sobre esta suma XM no tiene que realizar ningún pago a la DIAN por concepto de impuestos, sanciones o intereses moratorios. Frente a las sumas restantes … que se restablezca el derecho de XM en el sentido de que no es procedente la sanción por inexactitud por existir una verdadera diferencia de criterios a la luz del artículo 647 del E.T.

Invocó como vulnerados los artículos 6, 29, 334, 365 y 367 de la Constitución; 264 de la Ley 223 de 1995; 28, 34 y 84 del CCA (Código Contencioso Administrativo, Decreto 1 de 1984); y 27, 28, 239-1, 640, 647, 688, 705, 706, 710, 714, 730 y 779 del ET (Estatuto Tributario); así como la totalidad de las Leyes 142 y 143 de 1994 y los artículos 114 y 117 del Plan General de Contabilidad Pública, bajo el siguiente concepto de violación[6]:

-*En cuanto a la actuación administrativa*. Adujo que la DIAN incurrió en diversas conductas que transgredieron normas de carácter procedimental que determinaron la violación del debido proceso de la actora e igualmente la firmeza de la declaración privada de XM. Específicamente, señaló:

-*La DIAN nunca notificó a XM el auto de inspección tributaria No 1, como tampoco el emplazamiento para corregir; o al menos no exist[ía] prueba de que ello haya ocurrido dentro del término de firmeza de la declaración*. Al efecto, señaló que, aunque la Administración señalaba que había notificado tales actos el 14 de abril de 2012 (sábado), los correos habían sido entregados por Servientrega a la sociedad ISA, acorde con los sellos y la certificación entregada por dicha empresa; no obstante que, bajo la

[5] Samai CE, índice 5, certificado 82545B7D2FDE4EB8 D464B4B79882146A DAD0EBB434053D65 00CE8A5F20B6ECAD (pdf) pp. 31 a 32.
[6] Samai CE, índice 5, certificado 82545B7D2FDE4EB8 D464B4B79882146A DAD0EBB434053D65 00CE8A5F20B6ECAD (pdf) pp. 40 a 102.

normativa especial que regulaba las empresas de mensajería, estas debían entregar el envío a su destinatario, lo que no ocurrió, puesto que no identificó ningún funcionario de XM como receptor, sino que fue entregado a otra compañía [ISA]. En suma, no hubo una efectiva entrega al destinatario.

Aseveró que, aún en el evento de que la notificación del auto de la «*inspección (…) N° 1*» se hubiera realizado el 14 de abril, solo podría entenderse notificado el lunes 16 de abril de 2012, día hábil siguiente a la entrega del correo. En ese sentido, como acorde con el artículo 706 del ET el término para notificar el requerimiento especial, se suspende *«a partir»* de la notificación del auto que la decreta, dicha suspensión solo habría operado desde el día 17 de abril de esa anualidad, puesto que las notificaciones se entienden surtidas a la media noche del día en que ocurren, de modo que la suspensión se dio un día después de que la declaración de renta quedara en firme [16 de abril].

Agregó que, además, no se cumplieron los requisitos legales, pues, en el marco del artículo 779 del ET, esta debía ser practicada dentro de los tres meses, contados a partir del auto que la decretaba y, en este caso, la DIAN le había practicado visita a la actora el día 13 de abril de 2012, sin haber notificado el auto que ordenó la inspección, oportunidad en la cual entregó profusa información de la operación efectuada con EPM e Isagen. Seguidamente, censuró que con posterioridad a la fecha en que supuestamente se notificó el auto de inspección, la demandada solo realizó cruces de información a terceros, lo cual no podía sustentar una prueba tan sustancial como la inspección tributaria, además de no ser medios pertinentes, ni eficaces para definir el fondo el asunto, cuyo objeto no era otro que determinar si XM debió dar o no el tratamiento de ingreso diferido al componente de inversión de los cobros por la prestación de sus servicios a tales empresas. Igualmente, reprochó que el acta de «*inspección (…) N° 1*» fue emitida con posterioridad al requerimiento especial, con lo cual no se cumplió con la exigencia de integrarla al requerimiento especial. Asimismo, alegó la incompetencia de los funcionarios que adelantaron la fiscalización, pues estos solo tenían facultad para constatar aspectos relacionados con «*la deducción por inversión en activos fijos*».

-La inspección tributaria 2 no tuvo la virtualidad de suspender los términos procesales y sin duda se utilizó con el único fin de suspender los términos que tenía la DIAN para notificar la liquidación oficial de revisión. Adujo que, conforme lo ha señalado esta corporación y la demandada, para que la inspección tenga la virtualidad de suspender los términos procesales, la DIAN debe practicar pruebas que permitan realizar una constatación directa de los hechos del proceso y, en el presente caso, si bien la entidad decretó la práctica de una «*inspección (…) N° 2*» durante el término para proferir la liquidación oficial, todas las pruebas fueron innecesarias e inútiles para el proceso, porque recaudaron «*información que la DIAN tenía previamente*». En apoyo de ello, presentó una comparación de la información obtenida en la «*inspección (…) N° 2*» con «*las pruebas practicadas previamente*», a partir de lo cual, aseveró que las pruebas recaudadas en la señalada inspección se encaminaron a recolectar información que la Administración tenía con anterioridad, ya que Empresas Públicas de Medellín E.S.P. (en adelante, EPM) e Isagen S.A. ESP (en adelante, Isagen) se la habían entregado; es decir, que la demandada se dedicó a «*practicar pruebas relacionadas con hechos sobre los cuales ya tenía absoluta certeza y que (…) habían servido de sustento fáctico para proferir las glosas del requerimiento especial*».

Destacó que, acorde con las actas de visita realizadas a EPM e Isagen, con las pruebas recaudadas, durante la «*inspección (…) N° 2*» la DIAN pudo concluir que estos «*trataban como costos las facturas expedidas por XM*», de manera que *«los funcionarios de liquidación "concluyeron" lo mismo que los funcionarios de fiscalización habían verificado hacía casi un año, esto es que EPM e Isagen trataban como costos las facturas de XM».*

Así, resultaba claro que la «*inspección (…) N° 2*» solo le sirvió a la DIAN para suspender el término para «*notificar*» la liquidación de revisión y no para aclarar o tener certeza sobre

elementos que no lo estuvieran en el proceso, lo que trajo como consecuencia que dicha prueba no tuviera la virtualidad de suspender los términos para notificar el acto oficial.

En cuanto al asunto de fondo de la controversia, cuestionó que la DIAN hubiera hecho uso de un procedimiento que era inaplicable para el caso, pues no era procedente el artículo 239-1 del ET para rechazar el pasivo que reflejaba el «*ingreso diferido*» y que correspondía al «*componente de inversiones (INVm)*» incluido en el cobro de sus servicios. Al respecto, manifestó que la norma ídem «*solo tiene razón de ser en los casos en que (…) se discutan pasivos inexistentes (…) originados en periodos no revisables*» y, en este caso, la discusión giró en torno a los ingresos del periodo cuestionado (2009).

Al hilo de ello, censuró que la DIAN considerara que, como XM llevaba los ingresos del componente de inversión a la cuenta de diferidos —lo que correspondía a una cuenta del pasivo—, estaba legitimada para aplicar el artículo 239-1 ídem, por cuanto esta le permitía rechazar los pasivos *«inexistentes».* Si bien, cuando XM le puso de presente que la norma suponía que los pasivos se hubieran originado *«en períodos no revisables»,* la demandada *«simplemente contestó que este requisito solo es aplicable cuando el artículo 239-1 es aplicado de manera voluntaria por el contribuyente (inciso primero de la disposición), pero no cuando es la Administración quien lo hace en ejercicio de las facultades de fiscalización*».

Por último, defendió que, el componente de inversión (INVm) que cobraba XM a los usuarios de los servicios, era un pasivo real conforme a la ley, la regulación de la CREG, y el Plan General de Contabilidad Pública. Asimismo, se opuso a la sanción de inexactitud.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora[7]. Frente al segundo Auto de inspección tributaria 112412013000002, sostuvo que su propósito era «*verificar la exactitud y el cumplimiento de las obligaciones formales*». En ese sentido, comentó que las diligencias de verificación y cruce realizadas a la demandante y -en especial- a EPM aportaron «*nuevos elementos (…)*» para establecer «*la realidad de las operaciones y allegar los soportes respectivos*».

Respecto de los demás aspectos procedimentales, defendió la idoneidad de la notificación de la primera inspección, porque la decisión fue remitida a la dirección informada por la actora en el RUT, la cual era idéntica a la enunciada en dicho documento desde el inicio de las actividades de la sociedad -2005- y en actualizaciones posteriores -como la efectuada en mayo de 2015-. Por consiguiente, descartó que el requerimiento especial fuera extemporáneo, toda vez que el plazo para su expedición fue suspendido en virtud de la mencionada diligencia. Respecto de la realización efectiva de la primera inspección tributaria, explicó que el auto fue proferido el 12 de abril del año 2012 y, al día siguiente -13 de abril de 2012-, se levantó la correspondiente acta que contenía el análisis de las pruebas documentales y el relato de las actividades desplegadas. Igualmente, especificó que ese documento formó parte del requerimiento especial y destacó la materialización de las garantías necesarias para que la contribuyente ejerciera su derecho de contradicción. Por último, descartó la incompetencia de sus funcionarios para adelantar la investigación, en la medida que el auto de apertura concedió a los funcionarios amplias facultades de fiscalización -art. 684 del ET-. Adicionalmente, precisó que la referencia a la deducción por inversión activos fijos solo correspondía a una denominación interna o programa de control, de suerte que tal elemento no podía limitar sus facultades de investigación.

Tras lo anterior, defendió la aplicación del artículo 239-1 del ET, porque la desestimación del tratamiento fiscal como pasivo (ingreso diferido) que la demandante dio al «*componente*

[7] Samai tribunal, índice 51, certificados 42B9589A6AA85518 175E831B2F338322 B426C7FBCE898C87 5A6D4AC5CAF9C00F y F24F2001E1FA23B9 7EE3CC8B2F155F93 EE4309B5C40EC3ED 5C92DAC9D8201341 (pdf), pp. 13 a 35 y 1 a 23.

INVm» implicaba la adición de renta líquida gravable por pasivos inexistentes, en observancia de lo dispuesto en el inciso segundo ***ejusdem***. En adición, afirmó que del análisis a factores como la regulación especial aplicable a las actividades de la demandante, las normas tributarias sobre realización de ingresos y las operaciones entre la actora y los terceros -EPM e Isagen- pusieron de manifiesto que los clientes causaban el costo o gasto al recibir el servicio [2009], de manera que la demandante debía causar el ingreso correspondiente en el mismo período al tratarse de «*servicios ya prestados*» y, en consecuencia, los ingresos reportados como diferidos debieron tratarse como rentas corrientes en el indicado año.

Sentencia apelada

El tribunal declaró la nulidad de los actos[8]. Solo planteó como problema jurídico definir si la liquidación oficial había sido extemporánea y, en consecuencia, había quedado en firme la declaración privada, o si, por el contrario, la inspección tributaria había interrumpido el término para el efecto.

Al respecto, luego de listar las actuaciones surtidas con antelación al segundo auto de inspección tributaria, que fue notificado el 06 de abril de 2013, estableció que la información obtenida por la DIAN, con ocasión de esa inspección tributaria 2, y específicamente, con los autos de verificación o cruce (900006, 900007 y 900008 del 04 de junio de 2013), ya le había sido entregada con anterioridad por parte de las empresas -EPM e Isagen-. Seguidamente, se refirió a cada uno de los autos de verificación, así:

Puntualmente, indicó que, mediante el auto 900008, se visitó a la actora para conocer la aplicación contable y tributaria del componente de inversión y, en tal diligencia, la actora presentó sus apreciaciones sobre «*el tratamiento del ingreso*» y suministró copias de los reportes enviados a a la CREG, «*sobre la ejecución de proyectos y los ajustes al ingreso máximo regulado*»; al respecto, el ***a quo*** precisó que tal información ya le había sido aportada previamente a la DIAN, pues en lo que se refiere al tema contable del componente de inversiones, la actora ya le había entregado a la demandada -antes de la expedición del requerimiento especial la siguiente información: (i) detalle del «*ingreso del año 2009: (ii)* el del *ingreso diferido por inversiones, excedentes y gastos adicionales: y* (iii) *(…) la conciliación entre contabilidad e IVA (…)*», con base en lo cual, la demandada estructuró «*las glosas del requerimiento*». Adicionalmente, el 13 de abril de 2012, la demandante entregó una certificación escrita sobre el tratamiento contable del componente de inversiones. Agregó que, respecto del presupuesto autorizado, la ejecución de proyectos y los ajustes al ingreso máximo regulado, el 3 de abril de 2012 la actora le había enviado por correo electrónico a la demandada una explicación detallada, con soporte normativo y cifras, acerca de las inversiones aprobadas, su ejecución y el superávit.

Seguidamente, destacó que con ocasión del Auto de Verificación 900006 ídem, la Administración visitó a EPM para establecer la realidad de las operaciones con la actora durante 2009, solicitándole la siguiente información -que la empresa entregó-: (i) copia de la información registrada en el «*software contable*»; (ii) certificados del revisor fiscal sobre la contabilización de facturas [proferidas por la actora]; y (iii) copia de las facturas ASIC 1413, ASIC 1414 y TNFA 698. Sin embargo, subrayó que esa información le había sido entregada con anterioridad a la DIAN, pues el 12 de junio de 2012, EPM le había enviado a dicha entidad, por correo electrónico, «*la relación de los soportes de causación de las facturas registradas en su sistema contable*». Además, desde el requerimiento especial, la demandada conocía que «*EPM registraba esas facturas como costo en su contabilidad*», lo cual se evidenciaba en la documentación aportada. Por último, explicó que en la visita del 07 de mayo de 2012 la DIAN le había requerido a EPM información sobre sus operaciones con XM, incluyendo registros contables, pagos, y documentos soporte, en respuesta de lo cual

[8] Samai tribunal, índice 51, certificado EEBFBED920A8E27B DC62908D738E60C3 36A44BBE8734BEA1 BA0321214DCC01D4 (pdf), pp. 6 a 15.

dicha empresa entregó ocho facturas, entre las que se encontraban las ASIC 1413 y TNFA 698.

Por último, resaltó que, con el Auto de Verificación 900007 *ibidem*, la DIAN visitó a Isagen, para establecer la realidad de las operaciones con la actora en el 2009, solicitándole la siguiente información que la empresa entregó: (i) copia de la información de su «*software contable*»; (ii) certificados de revisor fiscal «*sobre el tratamiento contable de las facturas*» y las facturas ASIC 3081, ASIC 3677 y ASIC 3388; sin embargo, dicha información ya había sido recaudada con anterioridad, pues el 08 de junio de 2012, la DIAN visitó a Isagen y le solicitó copia de los registros contables y facturas relacionadas con XM, en respuesta de lo cual la compañía entregó «*pantallazos (…) del software contable que evidenciaban la forma en que se contabilizaban las cuentas por pagar a XM*». Asimismo, desde el requerimiento especial, la demandada conoció que «*ISAGEN registraba esas facturas como costos contables*», lo cual se evidenciaba en la documentación aportada. Finalmente, destacó que la Administración, en visita del 13 de abril de 2012 a la demandante, le solicitó entregar facturas y retenciones de los meses de septiembre y octubre de 2009, en respuesta de lo cual la actora suministró veintitrés facturas «*entre las que se encontraban ASIC 3081, ASIC 3388 y ASIC 3677*».

Con fundamento en lo anterior, concluyó que «*la DIAN (…) ya contaba con la información que pretendía obtener (…) al momento de* proferir» el segundo auto de inspección tributaria, pues las empresas involucradas habían entregado documentación detallada sobre el tratamiento contable de los ingresos por inversiones, los registros y soportes de facturación, así como la ejecución de proyectos y ajustes al ingreso máximo regulado. Incluso, ya obraban en el expediente certificaciones, registros contables, facturas específicas y reportes oficiales que sirvieron de base para estructurar las glosas del requerimiento especial. Así que la inspección careció de un propósito probatorio «*real y necesario*».

Puntualizó que «*las diligencias de verificación o cruce no tuvieron como finalidad recaudar nuevas pruebas, sino prolongar el término (…) para notificar la liquidación oficial (…), evitando así que la declaración de renta del contribuyente adquiriera firmeza.*»; a partir de lo cual, estimó que la actuación de la Administración no podía ser convalidada, pues constituía un claro ejemplo de lo que la jurisprudencia del Consejo de Estado, había denominado un *«mecanismo temerario»* proscrito por el ordenamiento, pues la facultad de decretar una inspección tributaria no era absoluta, sino dirigida a establecer los hechos y no la mera formalidad para dilatar los plazos procesales en perjuicio de la seguridad jurídica del contribuyente, pues esto, además, configuraría una desviación de poder al emplear una potestad legal para una finalidad distinta a la prevista por el legislador. Así, determinó que el auto de inspección careció de la virtualidad jurídica para producir el efecto suspensivo del artículo 710 del ET y, en consecuencia, el plazo de seis meses para notificar la liquidación oficial demandada finalizó el 13 de abril de 2013 y, como en el caso debatido, esta se notificó el 13 de julio de 2013, fue extemporánea, habiendo operado la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2009.

Recurso de apelación

La Administración recurrió la decisión del tribunal[9], para lo cual, expuso los argumentos que se resumen a continuación:

-Defecto fáctico por indebida valoración probatoria (…) A su juicio, no se verificó en debida forma el segundo auto de inspección tributaria del 05 de abril de 2013 y las diligencias de verificación o cruce efectuadas [900006, 900007 y 900008, del 04 de junio de 2013], pues, contrario a lo manifestado en la sentencia, tales pruebas tenían un propósito probatorio real y necesario y las mismas no obraban en el expediente administrativo antes de las diligencias, ni habían sido suministradas por el contribuyente

[9] Samai tribunal, índice 56, certificado 64200DC3E71E83E0 B0FACFBC3F371D82 66B015BC3D8AA6A4 34E19006C160A202 (pdf), pp. 2 a 11.

ni terceros, pues del cotejo de la prueba documental aportada al proceso judicial, se podía comprobar que las pruebas recaudadas e incorporadas mediante la segunda inspección tributaria del 05 de abril de 2013, eran diferentes a las recaudadas previamente y resultaban útiles, pertinentes y conducentes para la conclusión de la actuación administrativa y la expedición de la liquidación oficial.

Adujo que, para demostrar lo anterior, se precisaba comparar los documentos que presuntamente se encontraban incorporados en la actuación con los recaudados en la inspección. A tal efecto, señaló que el Auto 900008 incluyó como prueba nueva «*la ejecución real asociada a los ajustes anuales al ingreso máximo regulado para las vigencias 1 de junio de 2008 hasta el 31 de mayo de 2009 y 1 de junio de 2009 hasta el 31 de mayo de 2010*», informadas por XM a la CREG, lo cual «*no reposaba en las actuaciones efectuadas previamente*» y sirvió «*de fundamento para la expedición de la liquidación oficial»,* pues la documentación entregada previamente por la actora era la «*normatividad general*» expedida por la CREG que reguló «*la materia objeto de estudio*», pero que los oficios 006945-1 del 27 de julio de 2009 y 010153-1 del 27 de octubre de 2010, contenían información precisa que permitió generar un estudio más detallado de los ingresos de la demandante.

Acerca del Auto 900006, señaló que en la verificación del 04 de junio de 2013 al sistema de información registrada en el software contable de EPM y del cruce de información, se evidenció que en el correo electrónico del 12 de junio de 2012, al que aludió el tribunal, la mencionada empresa no relacionó la Factura ASIC 1414 del 13 de mayo de 2009, ni estaba dentro de las facturas que fueron entregadas en la actuación administrativa, «*pues se reitera que el objetivo de estas verificaciones era «establecer el tratamiento contable y fiscal del tercero y el cotejo con la información que previamente había efectuado el demandante con el cruce generado para tal fin*».

En lo atinente al Auto 900007, relacionado con la visita a Isagen, adujo que lo señalado por el tribunal había surgido de «*un referente jurisprudencial posterior a los hechos objeto de verificación*» [se refiere a la necesidad de que se practiquen nuevas pruebas], sin que ello implicara que los funcionarios que atendieron la inspección tributaria hubieran actuado de forma temeraria, pues todas las actuaciones adelantadas se ejecutaron bajo el principio de buena fe y «*las pruebas recaudadas fueron efectivas y reales*». Invocó dos pronunciamientos de la Sala —uno sobre la posibilidad de efectuar «*cruces de información*» en el marco de la inspección tributaria y otro que, en su criterio, concluyó que la efectiva realización de tal diligencia exigía «*el recaudo de cualquier prueba autorizada»*—, con base en los cuales informó que «*el objetivo de la visita era efectuar cruce de información de los registros contables para establecer causación del costo por parte de (…) Isagen*».

Tras lo expuesto, adujo que los funcionarios adelantaron los «*actos propios para recaudar pruebas efectivas y reales*», como la información sobre «*la ejecución real asociada a los ajustes anuales al ingreso máximo regulado*»; además, con los oficios 006945-1 del 27 de julio de 2009 y el 010153-1 del 27 de octubre de 2010 y «*el cruce de información contable y financiera*» con EPM e Isagen, permitieron «*un mejor … entendimiento para establecer el procedimiento contable efectuado por tales terceros respecto de los ingresos corrientes declarados por el demandante para la expedición de la liquidación oficial*».

Aseguró que «*la jurisprudencia aplicable para la época en que se adelantó la inspección*» no exigía la obtención de nuevo material probatorio, pues tal alcance solo tuvo lugar «*cuando ya habían transcurrido 10 años desde el momento de (…) los hechos*». Sin perjuicio de lo anterior, defendió que la segunda inspección tributaria incorporó «*pruebas nuevas*» que soportaban la suspensión del plazo para notificar la liquidación de revisión.

Finalmente, a modo de conclusión, afirmó que las actuaciones adelantadas mediante la inspección y los autos de verificación no fueron temerarias y se fundaron en la buena fe; insistió en la indebida valoración probatoria y en que el precedente aplicado por el *a quo* fue posterior a la fecha de ocurrencia de los hechos, así que la actuación de la

demandada se sujetó al cumplimiento de la normativa vigente, de modo que no era acertado indicar que la inspección careció de un propósito probatorio real y necesario; además, la actividad probatoria demostraba que no hubo desviación de poder ni vulneración de las normas que regulaban los términos de la actuación administrativa, todo lo cual avalaba que se produjo el efecto suspensivo para notificar la liquidación oficial.

Pronunciamientos finales

La demandante solicitó la confirmación de la sentencia de primera instancia[10]. En concreto, mencionó que el defecto fáctico invocado por la demandada no desvirtuó que los autos de verificación 900006, 900007 y 900008 no aportaron medios probatorios novedosos ni decisivos, toda vez que la información obtenida de la contribuyente, EPM y/o Isagen había sido «*sustancialmente*» recaudada con anterioridad o correspondía a elementos previamente conocidos por la Administración.

El ministerio público también pidió confirmar la decisión del *a quo*[11] por cuanto no hubo un defecto fáctico, porque «*el material probatorio fue debidamente valorado (…) y no se configura ninguno de los eventos relacionados en la Sentencia T-781 proferida por la (…) Corte Constitucional*». Además, la demandada excedió sus facultades de fiscalización y violó tanto la garantía al debido proceso como los principios de legalidad y publicidad de la actora.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo los cargos de apelación de la demandada contra la sentencia de primera instancia, que los anuló.

Problema jurídico

2- Corresponde a la Sala establecer si el segundo auto de inspección tributaria proferido por la demandada logró suspender el plazo para notificar la liquidación oficial de revisión. En caso de prosperar el cargo de apelación, se abordarán los demás reparos de la demanda.

Análisis del caso concreto

3- Para la demandada, el tribunal incurrió en un defecto fáctico porque no se verificó en debida forma el segundo auto de inspección tributaria del 05 de abril de 2013 y las diligencias de verificación o cruce [900006, 900007 y 900008, del 04 de junio de 2013], pues tales pruebas tenían un propósito probatorio real y necesario y no obraban en el expediente administrativo antes de las diligencias, ni habían sido suministradas por el contribuyente ni terceros y eran diferentes a las recaudadas previamente y resultaban útiles, pertinentes y conducentes para la conclusión de la actuación administrativa y la expedición de la liquidación oficial.

En ese sentido, adujo que con ocasión de la visita efectuada en virtud del Auto 900008, obtuvo como prueba nueva «*la ejecución real asociada a los ajustes anuales al ingreso máximo regulado para las vigencias 1 de junio de 2008 hasta el 31 de mayo de 2009 y 1 de junio de 2009 hasta el 31 de mayo de 2010*», informada por la demandante a la CREG; del mismo modo, con el Auto 900006 pudo verificar el sistema de información registrada en el software contable de EPM y del cruce de información, que faltaba en la relación la Factura ASIC 1414 del 13 de mayo de 2009, la cual no estaba en el correo electrónico del 12 de junio de 2012. Por su parte, el Auto 900007 tenía el propósito de visitar a Isagen para «*efectuar cruce de información de los registros contables para establecer causación del costo por parte de (…) Isagen*».

[10] Samai CE, índice 15, certificado FF5C763820C78568 2C824B682AE7A00E F275C598C99DEFD1 14E6F9D1A596A015 (pdf), pp. 2 a 10.
[11] Samai CE, índice 16, certificado 640EE91D7BA19F17 35AA678ADF90F3A2 541094CE87F54A9C 6966339C73BC34B4 (pdf), pp. 6 a 10.

Sobre el Auto 900006, señaló que en la verificación del 04 de junio de 2013 al sistema de información registrada en el software contable de EPM y del cruce de información, se evidenció que en el correo electrónico del 12 de junio de 2012, mencionado por el tribunal, dicha empresa no relacionó la Factura ASIC 1414 del 13 de mayo de 2009, ni estaba dentro de las facturas entregadas en la actuación administrativa.

Respecto del Auto 900007, correspondiente a la visita a Isagen, adujo que lo señalado por el tribunal había surgido de «*un referente jurisprudencial posterior a los hechos objeto de verificación*», sin que ello implicara que los funcionarios que atendieron la inspección tributaria hubieran actuado temerariamente, y afirmó que «*las pruebas recaudadas fueron efectivas y reales*». Seguidamente, invocó dos pronunciamientos de la Sala —uno sobre la posibilidad de efectuar «*cruces de información*» en el marco de la inspección tributaria y otro que, en su criterio, concluyó que la efectiva realización de tal diligencia exigía «*el recaudo de cualquier prueba autorizada*»—, con base en los cuales informó que «*el objetivo de la visita era efectuar cruce de información de los registros contables para establecer causación del costo por parte de (…) Isagen*».

Adujo que los funcionarios adelantaron los «*actos propios para recaudar pruebas efectivas y reales*», como la información sobre «*la ejecución real asociada a los ajustes anuales al ingreso máximo regulado*»; además, con los oficios 006945-1 del 27 de julio de 2009 y el 010153-1 del 27 de octubre de 2010 y «*el cruce de información contable y financiera*» con EPM e Isagen permitieron «*un mejor … entendimiento para establecer el procedimiento contable efectuado por tales terceros respecto de los ingresos corrientes declarados por el demandante para la expedición de la liquidación oficial*».

En oposición a lo anterior, la demandante adujo que el defecto fáctico invocado por el fisco no desvirtuó que las diligencias practicadas en ejecución de la segunda inspección tributaria no aportaron pruebas nuevas ni decisivas, ya que la información obtenida tanto de la actora, como de EPM y/o Isagen había sido «*sustancialmente*» recaudada con anterioridad o correspondía a elementos previamente conocidos por la Administración.

A su turno, el tribunal consideró que «*la DIAN (…) ya contaba con la información que pretendía obtener (…) al momento de proferir*» el segundo auto de inspección tributaria, de manera que la diligencia careció de un propósito probatorio «*real y necesario*» y, por el contrario, su objetivo fue «*prolongar el término (…) para notificar la liquidación oficial (…)*», lo cual materializó una actuación temeraria e impedía la configuración de cualquier efecto suspensivo.

3.1- Para resolver, se precisa tener en cuenta que la Sala[12] ha puntualizado que, por regla general, el efecto suspensivo de la inspección tributaria está supeditado a la notificación del auto que la decreta y a la práctica de, al menos, «*una actuación encaminada a la constatación directa de los hechos que interesan al proceso*»[13]. Ahora bien, esta corporación también advirtió que dicho instrumento no podía convertirse en «*un mecanismo temerario para suspender el término de notificación de los actos de determinación oficial, pues ello daría lugar a la nulidad de la actuación administrativa (…)*»[14], de manera que «*su utilización tiene un carácter reglado y debe apegarse a los preceptos que rigen su ejercicio, so pena de su ineficacia*»[15]. Más aún, la Sección precisó que «*la prueba no puede erigirse como un mecanismo para prorrogar el término de firmeza de la declaración investigada, por lo que (…) la suspensión del término con ocasión de la inspección no opera por ministerio de la ley ni de manera automática, sino bajo el cumplimiento de los supuestos anotados*»[16].

Bajo la anterior pauta jurisprudencial, resulta determinante que la inspección tributaria no tenga como propósito la suspensión del término para el ejercicio de la potestad de gestión, sino que en realidad se dirija a recaudar pruebas que se requieran para dilucidar,

[12] Sentencia del 02 de octubre de 2025 (exp. 28786, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).
[13] Sentencia del 07 de abril de 2022 (exp. 25587, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).
[14] Sentencia del 26 de junio de 2025 (exp. 27343, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).
[15] Sentencia del 23 de julio de 2026 (exp. 28285, CP: Wilson Ramos Girón).
[16] Sentencia del 02 de octubre de 2025 (exp. 28786, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

aclarar o precisar aspectos relevantes dentro del proceso de determinación, bien para expedir un acto administrativo con tal fin o para archivar el proceso; de ahí que el inciso 3 del artículo 779 del ET, exija que en el auto que la decreta se indiquen los hechos materia de la prueba. En dicho contexto, serían elementos indicativos de que la inspección tributaria solo tiene como propósito prorrogar el término para expedir el requerimiento especial o la liquidación oficial, cuando se requieran nuevamente elementos probatorios ya obtenidos con anterioridad o pruebas que, aunque formalmente sean distintas, recaigan sobre los mismos aspectos que ya estarían probados con otros medios de convicción previamente recaudados. Igualmente, lo sería el hecho de decretar más de una inspección tributaria dentro del mismo proceso, sin que el auto que lo ordene revele qué hecho es el que se pretende verificar o aclarar dentro de la investigación o si se requiere la obtención de una prueba especial-, sobre todo cuando la segunda inspección versa sobre un mismo aspecto cuestionado o sobre glosas que ya hubiere concretado la Administración.

3.2- Precisado lo anterior, en el caso bajo análisis, resultan relevantes los siguientes elementos fácticos y/o probatorios:

(i) Previo al requerimiento especial, la autoridad decretó la Inspección Tributaria 112382012000047, del 12 de abril de 2012, notificada el 14 de abril de dicha anualidad, con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados o no y verificar el cumplimiento de obligaciones formales (f. 365 caa2). Con ocasión de esta se practicó y se obtuvieron los siguientes medios de prueba, conforme se extrae del Acta de Inspección del 17 de julio de 2012 (ff. 491 y 492 caa):

(a) Visita del 13 de abril de 2012, a la actora, quien con ocasión de esta entregó 23 facturas, entre ellas, las Facturas ASIC 3615, ASIC 3325, ASIC 3613, ASIC 3325, ASIC 3018, ASIC 3020 -proferidas a EPM-, así como las Facturas ASIC 3677, ASIC 3388, ASIC 3081, ASIC 3679 y ASIC 3081 -expedidas a Isagen- (ff. 302, 303, 304, 315, 316, 317, 321, 332, 333 y 335 caa2), cuyos conceptos correspondían a la prestación de «[s]*ervicios de Despacho y Coordinación del CND y Servicios de Administrador del SIC*» por los meses de septiembre y octubre del 2009 [se advierte que, según la fecha de esta visita, esta fue practicada con antelación a que se notificara el auto de inspección tributaria].

(b) Visita a las instalaciones de EPM el 07 de mayo de 2012 para obtener «*una relación de <u>todas</u> las operaciones con XM (…)*». Al respecto, el tercero aportó (entre otras) las Facturas ASIC 1413, ASIC 1415 y TNFA 00698 (ff. 399 a 406 caa2). Igualmente, a través de un correo electrónico del 12 de julio de 2012, la sociedad entregó «*la relación de los Batch (soportes de causación)*» de las Facturas ASIC 652, ASIC 654, ASIC 880, TNFA 00349, ASIC 1413, ASIC 1415, TNFA 00698 y TNNC 00141 (ff. 442. vto. a 453 caa2), los cuales indicaron que las adquisiciones efectuadas a la contribuyente fueron registradas contablemente en la cuenta 7530 («*costo de bienes y servicios para la venta*»).

(c) Visita a Isagen el 08 de mayo de 2012, en la cual la Administración pidió «*fotocopia de los registros contables y facturas relacionadas con XM (…) por el (…) 2009*, en respuesta de lo cual, la compañía aportó las Facturas ASIC 2658, ASIC 3951, ASIC 716, ASIC 3678, ASIC 1473, capturas de pantalla del registro contable que pusieron de manifiesto el registro de las compras en bolsa efectuadas a XM en la «*cuenta mayor*» 75 y un cuadro denominado «*VALORES RETENIDOS*», el cual detalla las sumas retenidas en la fuente por concepto de IVA y la factura que amparaba cada una de las operaciones (ff. 409 a 421 caa2).

Con antelación a la inspección, la actora había enviado un correo el 03 de abril de 2012, en el cual explicó el programa quinquenal de inversiones para la Creg.

(ii) Tras el recaudo de las anteriores pruebas, la autoridad emitió el Requerimiento Especial 112382012000073, del 13 de julio de 2012, (ff. 456 a 470 caa2), notificado mediante correo certificado del 13 de julio de 2012 (f. 490 caa2). En dicho acto se indicó: «*(…) el cliente causa el costo o gasto en el momento de recibir la prestación del servicio, tal como quedó evidenciado en las verificaciones (…) en Empresas Públicas de Medellín e ISAGEN*», de manera que la contribuyente tenía la obligación de «*causar el ingreso por el servicio que ya prestó y sobre el cual es exigible el pago*». Además, el acto puntualizó que los conceptos enunciados en las facturas de la actora a sus clientes ponían de manifiesto «*un servicio que efectivamente se prestó durante el periodo objeto de facturación*», no obstante, XM «*difiere los ingresos por los servicios que ya prestó, tal como queda demostrado en la facturación*». A partir de lo anterior, el acto previo concluyó que «*todos los ingresos obtenidos por el contribuyente (…) deben ser declarados y deben estar debidamente contabilizados (…) en la cuenta 439027 (…). No se justifica desde el punto de vista normativo, ni teniendo en cuenta la realidad del negocio, la contabilización del componente del precio INVm, como ingreso diferido (…); pues (…) los servicios ya fueron prestados, ya se fijó un precio por su prestación y ya fueron facturados*», de ahí que para la DIAN el tratamiento fiscal dado a los ingresos recibidos configuró el registro de un «*pasivo inexistente*».

(iii) La autoridad tras el vencimiento del término de contestación del acto preparatorio y faltando solo siete días para el cumplimiento del plazo de los seis meses para notificar la liquidación oficial, emitió un segundo Auto de Inspección Tributaria 112412013000002, del 05 de abril de 2013 (f. 562 caa) –notificado a la actora por correo certificado del 06 de abril de 2013 (f. 562 vto. caa2)-; con posterioridad a lo cual, la demandada profirió los autos de verificación o cruce 900008, 900007 y 900006, del 04 de junio de 2013, mediante los cuales ordenó la realización de visitas a las instalaciones de XM, Isagen y EPM. En el marco de tales diligencias, la DIAN obtuvo:

> (a) de XM: los Oficios 006945-1 de 2009 y 6000-42 de 2010, que informaron a la Comisión de Regulación de Energía y Gas -CREG- la ejecución de «*los Ajustes Anuales al Ingreso Máximo Regulado*» entre 2008 – 2009 y 2009 – 2010 (ff. 565 a 567 y 568 caa2), a través de los cuales la actora explicó -en términos generales- el comportamiento anual de las inversiones ejecutadas e informó la cuantía de los gastos de administración, operación y mantenimiento -en comparación con los montos aprobados por la CREG-.
>
> (b) de Isagen: las Facturas ASIC 3388, 3677, 3081 y sus registros contables (ff. 596 a 599, 613, 615 y 622 caa2), y la certificación del contador acerca de que las facturas fueron registradas en la «*cuenta contable*» 7530 y de que los pagos asociados a tales documentos «*se realizaron durante el año gravable 2009*» (f. 595 caa2), registros a nombre de la demandante, los cuales reflejaban operaciones registradas en la cuenta 7530 (ff. 596 a 605 caa2).
>
> (c) de EPM: las Facturas de Venta ASIC 1413, ASIC 1415, TNFA00698 y ASIC 1414 (ff. 573 a 575 y 588 caa2), los comprobantes de pago PK 1370 y PK 1722 (ff. 576, 577 y 583 caa2), capturas de pantalla sobre el registro contable de las facturas ASIC 1413, ASIC 1414 -cuyo concepto también era la prestación de «[s]*ervicios de Despacho y Coordinación del CND y Servicios de Administrador del SIC*», asociados al mes de abril del año 2009-, ASIC 1415, ASIC 1586 y ASIC 1649 (ff. 579 a 581 y 584 caa2) y la certificación del contador acerca de que las Facturas ASIC 1413, ASIC 1414 y TNFA 00698 «*fueron registradas (…) como costo o gasto deducible*» en 2009 (f. 586 caa2).

De la diligencia de inspección, la demandada levantó acta de fecha 07 de junio de 2013, en la cual describió los medios de prueba practicados. Se advierte que, en relación con la visita efectuada a la demandante, no hizo mención alguna a los Oficios 006945-1 de 2009 y 6000-42 de 2010 que informaban a la CREG. En dicha acta se registró como conclusión que *«un punto importante y fundamental de la inspección realizada fue determinar la forma de contabilización utilizada por las empresas que le hicieron pagos a XM».*

(iv) Al igual que en el requerimiento especial, la liquidación de revisión fundó la glosa en que lo registrado como «*ingresos anticipados*» eran «*ingresos por un servicio realmente prestado y facturado*» (ff. 651 a 673 caa2). En dicho acto se observan las siguientes manifestaciones respecto de la segunda inspección tributaria:

> (a) Las certificaciones de los contadores de EPM e Isagen mostraron que estos registraron sus transacciones con la demandante «*como costo en el mismo periodo gravable (…)*» [2009]; de modo que no existía «*correlación*» entre los registros contables de la contribuyente y de los terceros, pues la actora trató los ingresos como diferidos, mientras que EPM e Isagen reportaron «*costos del año (…) 2009*».
>
> (b) Los conceptos de las facturas recopiladas -«*Servicios Despacho y Coordinación CND*», «*Servicios de Administración SIC*», «*compra de energía en bolsa (…)*» y/o «*periodo de carga máxima (…)*»- reflejaban «*un servicio que efectivamente se prestó durante el periodo objeto de facturación*».
>
> (c) Así, como los clientes causaron los costos con «*la prestación del servicio*» [2009], XM tenía el deber de «*causar el ingreso por el servicio que ya prestó y sobre el cual es exigible el pago*».

4- De conformidad con los hechos descritos, la Sala evidencia, a partir de un análisis integral de los elementos recaudados durante la actuación administrativa, que la autoridad conocía desde la expedición del requerimiento especial el tratamiento contable que Isagen y EPM habían dado a las erogaciones por concepto de los servicios contratados con la actora[17], pues la demandada pudo corroborarlo en las visitas que le efectuó a dichas compañías los días 07 y 08 de mayo de 2012 (punto probatorio i), oportunidades en las cuales estas aportaron los «*soportes de causación*». En específico, EPM, además de aportar algunas facturas, entregó *la relación de los Batch (soportes de causación)*, los cuales acreditaban que las adquisiciones efectuadas a la contribuyente fueron registradas contablemente en la cuenta 7530; e Isagen, por su parte, además de algunas facturas, entregó las capturas de pantalla del registro contable que acreditaba el registro en la «*cuenta mayor*» 75. Justamente, a partir de ello, la DIAN sostuvo que la contribuyente debió reconocer la totalidad de lo percibido por los servicios prestados a tales compañías como ingreso y no como anticipos -pasivos- lo cual incluyó en el acto previo como fundamento para desconocer el pasivo declarado por XM en cuantía de $16.445.177.000 y adicionar renta líquida gravable por el mismo valor. Es así como en el Requerimiento Especial 112382012000073, del 13 de julio de 2012, se dejó la constancia de que «*el cliente causa el costo o gasto en el momento de recibir la prestación del servicio*».

4.1- Además de la contabilización como costo de las expensas incurridas por EPM e Isagen con la demandante, los antecedentes dan cuenta de que, a la fecha de la notificación del requerimiento especial, la parte demandada ya conocía los servicios prestados por XM a EPM e Isagen en el año 2009 -los cuales pudo constatar en extenso con la copia de las facturas entregadas por XM (23 en total)- y las suministradas por sus clientes EPM e Isagen; justamente a partir de ello, puntualizó en el acto previo que era un «*servicio que efectivamente se prestó durante el periodo objeto de facturación*» -letra (d) del fundamento probatorio (ii)-; lo que por demás no fue negado ni controvertido por el demandante.

Asimismo, la Sección observa que el resto de la información que aduce la DIAN haber obtenido durante la segunda inspección tributaria, reposaba de manera previa en los antecedentes administrativos, entre ellos las facturas ASIC 3677, ASIC 3388, ASIC 3081, ASIC 1413, ASIC 1415 y TNFA 00698, así como las constancias documentales sobre el tratamiento de las erogaciones incurridas por EPM e Isagen con XM.

[17] Servicio de administración del sistema de intercambios comerciales del sector eléctrico (ASIC) o del centro nacional de despacho (CND) para programar la remisión de generación de energía.

Ahora, se advierte que las facturas obtenidas en la segunda inspección, únicamente fueron mencionadas por la demandada a los efectos de respaldar que los servicios prestados por la actora a sus clientes Isagen y EPM fueron efectivamente prestados, pues al respecto, la liquidación de revisión puntualizó que «[e]*n sus facturas de venta, la sociedad investigada describe el concepto de los servicios prestados a sus clientes dentro del mes objeto de facturación: "Servicios Despacho y Coordinación CND. Servicios de Administración SIC". Es decir, factura un servicio que efectivamente se prestó durante el periodo objeto de facturación»;* lo cierto es que esto no fue determinado a partir del recaudo de algunas facturas adicionales, como la Factura ASIC 1414, puesto que, como se señaló, eso ya estaba establecido desde el requerimiento especial, a partir de las múltiples facturas obtenidas tanto de la demandante como de sus dos clientes EPM e Isagen.

Resulta evidente que la obtención de facturas adicionales a las previamente obtenidas no revelaría una situación distinta a lo que ya había determinado la Administración acerca de que el servicio había sido efectivamente prestado y que, por ende, no podía diferir el ingreso. Además, como se señaló en apartes anteriores, esto no fue negado ni controvertido por el demandante.

4.2- En relación con los otros elementos probatorios novedosos a los que alude la apelante, que pudieron recaudarse con ocasión de la segunda inspección tributaria, esto es, las certificaciones de contadores de EPM e Isagen -letras (b) y (c) del fundamento probatorio (iii), se advierte que en estas solo reiteran aspectos previamente conocidos por la demandada, concerniente al tratamiento de costo que daban Isagen y EPM a los servicios contratados con la actora, lo cual pudo constatar la DIAN desde las visitas del 07 y 08 de mayo de 2012 con los registros contables de esas compañías. Aunado a lo anterior, la apelante señaló que uno de los propósitos del segundo auto de inspección tributaria era la comparación o «*cruce de información*» entre el tratamiento contable dado por la contribuyente y las sociedades EPM e Isagen a los servicios facturados por la primera durante el año gravable 2009; sin embargo, las pruebas enunciadas en el fundamento probatorio (i) evidencian que, antes de la realización de la segunda inspección tributaria, la Administración conocía que EPM e Isagen trataban la totalidad de las expensas con XM como «*costo o gasto*», mientras que la contribuyente difería «*los ingresos por los servicios que ya prestó, tal como queda demostrado en la facturación*», tal como lo puso de presente en el requerimiento especial (punto probatorio ii), de modo que en la liquidación oficial solo reiteró lo que ya conocía y tenía acreditado.

En relación con los Oficios 006945-1 de 2009 y 6000-42 de 2010, contentivos de explicaciones de la actora a la CREG sobre los balances anuales de las inversiones ejecutadas e información sobre la cuantía de los gastos de administración, operación y mantenimiento -(letra (a) del fundamento probatorio (iii)- y que fueron entregados por la demandante en la segunda inspección tributaria, la Sección destaca que la fundamentación y las conclusiones de la Administración en el acto oficial, no consideraron para ningún efecto tales documentos; prueba de ello, es que no hicieron parte del acervo probatorio que fue valorado en el acto definitivo; ni siquiera fueron mencionados en el acta de la inspección tributaria del 07 de junio de 2013, como pudo corroborarse; lo cual resulta explicable, por cuanto no afectaba la glosa determinada por la DIAN, pues se trata de una información para la CREG que involucra las inversiones a cargo de XM para la prestación del servicio, temática alineada el del documento que fue entregado por la actora en el correo del 03 de abril de 2012 con antelación al requerimiento especial, referida al programa quinquenal de inversiones aprobado por la CREG.

En suma, con las pruebas obtenidas en la primera inspección tributaria y con antelación a la expedición del acto previo, la demandada había determinado que XM difería «*los ingresos por los servicios que ya prestó, tal como qued[ó] demostrado en la facturación*», que los clientes Isagen y EPM le daban tratamiento de costo a lo pagado por los servicios contratados con la demandante; que el valor de los ingresos registrados por la actora

como pasivo (ingresos diferidos) era de $16.445.177.000, suma que fue la glosa propuesta en el requerimiento especial y que se mantuvo incólume en la liquidación oficial, de modo que no hubo ningún cambio entre la motivación de ese acto preparatorio y la liquidación oficial de revisión que hubiera justificado la práctica de la segunda inspección tributaria; el acto definitivo simplemente reiteró el fundamento fáctico, jurídico y probatorio que motivó el rechazo del pasivo y la adición de la renta líquida gravable en el requerimiento especial.

En dicho contexto, no resulta aceptable que la conclusión del acta de la segunda inspección hubiera sido que *«un punto importante y fundamental de la inspección realizada fue determinar la forma de contabilización utilizada por las empresas que le hicieron pagos a XM»,* cuando esta situación estaba más que determinada desde el requerimiento especial, como se constata con dicho acto, donde expresamente se consignó… «*(…) el cliente causa el costo o gasto en el momento de recibir la prestación del servicio, tal como quedó evidenciado en las verificaciones (…) en Empresas Públicas de Medellín e ISAGEN*».

4.3- Súmese a lo anterior que, al decretar la segunda inspección tributaria, la Administración no identificó los aspectos que pretendía verificar o clarificar -solo replicó de manera general lo señalado cuando ordenó la primera inspección, esto es, que era para verificar la exactitud de las declaraciones-, ni tampoco explicó las razones por las cuales los elementos probatorios previamente recaudados resultaban insuficientes para el análisis de la controversia.

Por último, resulta extraño que se hubiera decretado una segunda inspección cuando ya la Administración había establecido la glosa a partir de elementos probatorios suficientes, los que, por demás, le correspondía desvirtuar a la contribuyente; sin que se advierta una situación sobreviniente que ameritara nuevamente la práctica de esa prueba especial, a solo siete días del vencimiento del plazo para notificar la liquidación oficial de revisión.

4.4- De acuerdo con lo analizado, para la Sala, la segunda inspección no tuvo la entidad de suspender el término de notificación de la liquidación oficial; su propósito fue solo dilatorio, lo que contraviene la finalidad de ese instituto. En consecuencia, como el plazo de los seis meses para notificar la liquidación oficial vencía el 13 de abril de 2013 y la liquidación oficial fue notificada el 13 de julio de 2013, la declaración de renta del año gravable 2009 adquirió firmeza, conforme a lo previsto en el artículo 714 del ET.

No prospera el cargo de apelación.

5- Finalmente, la Sala desestimará los reclamos de la apelante acerca de que el tribunal acudió a precedentes que eran inaplicables para la época de los hechos, porque la jurisprudencia solo interpreta la ley, sin que tengan una regla de vigencia, como lo pretende la apelante.

No prospera el cargo de apelación.

En consecuencia, la Sala confirmará la sentencia apelada.

Conclusión

6- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de la presente sentencia que el auto de inspección tributaria no suspende términos, cuando se demuestre su carácter dilatorio y no probatorio como corresponde.

Costas

7- Acorde con lo señalado por la posición mayoritaria de la Sala[18], los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP y el Acuerdo PCSJA25-12355, del 28 de noviembre de 2025, se condenará en costas a la demandada en esta instancia, por haber sido la parte vencida en el juicio. A tal efecto, se tasan las agencias en derecho en un salario mínimo a la ejecutoria de esta providencia, para lo cual se ordenará al tribunal tramitar el correspondiente incidente de liquidación, de conformidad con lo previsto en el artículo 366 del CGP.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.

2. **Condenar** en costas a la demandada en esta instancia y fijar las agencias en derecho en el equivalente a un salario mínimo. En consecuencia, ordenar al tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

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

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

(*Firmado electrónicamente*)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente
Salvo Voto

(*Firmado electrónicamente*)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salvo voto

(*Firmado electrónicamente*)
WILSON RAMOS GIRÓN

(*Firmado electrónicamente*)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

(*Firmado electrónicamente*)
JESÚS ORLANDO CORREDOR ALEJO
Conjuez
Aclaro voto

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse con el «validador de documentos» *disponible en:*
https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evalidador

[18] Sentencia del 23 de septiembre de 2025 (exp. 28292, CP: Wilson Ramos Girón).