

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Bogotá, D.C., veintiséis (26) de julio dos mil veintitrés (2023)
Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 25000-23-37-000-2019-00821-01 (27211)
Demandante CORPORACIÓN INTEGRAL DEL MEDIO AMBIENTE CIMA
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas Impuesto sobre la renta. Año 2014. Restitución de términos.
Oportunidad para notificar la liquidación oficial de revisión.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 7 de septiembre de 2022 expedida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió¹:

«**PRIMERO. DECLÁRESE** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412018000071 del 12 de marzo de 2018, Resolución No. 005220 del 13 de agosto de 2018 y de la Resolución No. 992232019000109 del 16 de agosto del 2019, proferidas por la U.A.E. DIAN, mediante las cuales se modificó la declaración de impuesto sobre la renta de la CORPORACIÓN INTEGRAL DEL MEDIO AMBIENTE – CIMA por el año gravable 2014, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia

SEGUNDO. En consecuencia, de lo anterior y a título de **restablecimiento del derecho, DECLÁRESE** la firmeza de la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2014 presentado por la parte actora en fecha del 22 de abril de 2015, con formulario No. 1110602454558 y adhesivo No. 91000289782829.

TERCERO. Sin condena en costas. (...)».

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 22 de abril de 2015, la Corporación Integral del Medio Ambiente (en adelante CIMA) presentó la declaración de renta del año gravable 2014, en la que registró costos de venta y de prestación de servicios por \$1.734.823.000, una renta líquida de \$60.017.000, una renta exenta por el mismo valor y un impuesto a cargo de \$0.

Previo requerimiento especial, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412018000071 del 12 de marzo de 2018, mediante la cual desconoció costos de venta por \$1.325.056.000 y la totalidad de la renta exenta declarada, lo que derivó en un mayor impuesto neto de \$277.015.000 y en la imposición de una sanción por inexactitud por el mismo valor, todo lo cual generó un total saldo a pagar de \$554.030.000.

El 10 de julio de 2018, mediante derecho de petición, la actora solicitó la restitución de los términos del artículo 567 del Estatuto Tributario ante la Administración. La demandada, mediante la Resolución Nro. 005220 del 13 de agosto de 2018, reconoció que haber cometido un error en la notificación de la liquidación oficial de revisión, por lo que aceptó la restitución de términos del artículo 720 del Estatuto Tributario y ordenó la notificación del acto en la dirección correcta.

El 16 de octubre de 2018, CIMA formuló recurso de reconsideración en contra del acto de determinación oficial, pero la Administración confirmó su decisión mediante la Resolución Nro. 992232019000109 del 16 de agosto de 2019.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones²:

«1. Que se declare la nulidad TOTAL de los siguientes actos administrativos:

a.- LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 322412018000071 del 12 de marzo de 20182, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, que modificó la declaración privada en (sic) renta y complementario (sic) año gravable 2014 presentada por la contribuyente y hoy demandante; y,

b.- Resolución No. 992232019000109 del 16 de agosto de 2019 notificada el 12 de septiembre de 2019, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN NIVEL CENTRAL, que confirmó la anterior al desatar el recurso de reconsideración.

c.- Resolución No. 005220 del 13 de agosto de 2018 de la División de Gestión de Liquidación que dispuso la restitución de términos, una vez remitida la actuación oficial (L.O.R.) a la **dirección correcta** de la contribuyente.

2.- Que como consecuencia de la anterior declaratoria y a título de restablecimiento del derecho, se DECLARE que el contribuyente no está obligado a pagar suma alguna a favor del erario público (sic) de aquellas que fueron determinadas en los actos anulados; por ende, que la privada presentada por el contribuyente en el impuesto sobre la renta presentada el 27 de diciembre de 2016, en el medio electrónico con formulario No. 1110602454558 y radicado No. 91000289782829, por el año gravable 2014 se halla ajustada a derecho.

3.- Dado el evento que la DIAN haya practicado medidas cautelares en contra del actor, sírvase ORDENAR al accionado el correspondiente levantamiento de las mismas;

4.- Sírvase CONDENAR en costas y agencias en derecho, al demandado en cumplimiento de la normatividad vigente».

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas violadas el preámbulo y los artículos 1, 2, 6, 25, 29, 83, 209, 230 y 363 de la Constitución Política; los artículos 107, 565, 567, 569, 683, 702, 703, 705, 706, 710, 714, 730, 732, 742 al 771, 771-2, 772,

773 al 777 del Estatuto Tributario; 27 y 28 del Código Civil; 165, 167, 174 y 240 del Código General del Proceso; el Decreto Ley 019 de 2012; y los artículos 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993.

El concepto de la violación se resume así³:

1. Firmeza de la declaración.

Narró que la Administración le notificó un requerimiento especial expedido respecto de su declaración de renta y que el término para responderlo vencía el 19 de octubre de 2017, de ahí que la DIAN tuviera hasta el 19 de abril de 2018 para notificar la liquidación oficial de revisión, conforme lo establece el artículo 710 del Estatuto Tributario. Sin embargo, precisó que ello no ocurrió, de manera que su declaración de renta quedó en firme en esa fecha.

Al respecto, indicó que, en la «*CARA PRINCIPAL DE GESTOR, documento electrónico de la LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN en contienda, el funcionario inscribió (sic): CARRERA 32 No. 8 – 93 BARRIO CIUDAD MONTES*». Sin embargo, enfatizó en que, en el anexo explicativo de la liquidación oficial de revisión, se precisó que el acto debía ser notificado personalmente a la Carrera 32 No. 8-93 SUR – BARRIO CIUDAD MONTES. En ese sentido, manifestó que la empresa de mensajería dio cumplimiento a lo ordenado en la «*cara principal del gestor*», cuando la realidad jurídica y procesal del contribuyente es otra, pues se ubica en la dirección de su domicilio indicada en el acto de determinación oficial.

Relató que, mediante el «*Oficio Nro. 053547 del 27 de julio de 2018*», la DIAN reconoció que existió un error al momento de surtir la notificación de la liquidación oficial de revisión, que corregiría el error y que expediría un acto administrativo en el que reconocería la inconsistencia. En esa medida, adujo que la demandada expidió la Resolución Nro. 005220 del 13 de agosto de 2018, por la cual, *motu proprio*, dispuso una restitución de términos y ordenó surtir nuevamente la notificación del acto de determinación oficial.

Esgrimió que, en derecho, las cosas se deshacen como se hacen, por lo que interpuso el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial para dar «*a conocer las inconsistencias graves que evidencia la actuación oficial*». Empero, manifestó que, de forma amañada y haciendo caso de la arbitraria actuación de la DIAN, se resolvió el recurso declarando la legalidad del acto recurrido, lo cual vulneró los artículos 564, 565, 568, 703 y 704 del Estatuto Tributario.

Precisó que los artículos 564, 565 y 568 *ibidem* permiten hacer uso de un mecanismo de notificación supletorio, única y exclusivamente «*cuando la DIAN ha enviado a DIRECCIÓN CORRECTA la notificación*», lo cual no ocurrió en este caso concreto. Así las cosas, sostuvo que la ausencia de notificación en debida forma y en la oportunidad legal no puede ser subsanada, por lo que la liquidación oficial cuestionada es inoponible y no tiene la condición de acto ejecutorio o ejecutable. Todo lo anterior, porque una vez vencido el término para notificar la liquidación oficial, opera la firmeza de la declaración privada, sin que la Administración, por sí misma, pueda prorrogar, teniendo en cuenta que perdió competencia.

Consideró contrario a derecho que la DIAN haya argumentado que se prorrogó la competencia por la solicitud que elevó la actora. Esto, porque de la lectura detenida de esa solicitud se

desprende que en ningún momento se manifestó tácita o expresamente que se estuviera renunciando a la firmeza. Agregó que la entrega de la liquidación oficial en el domicilio de la actora el 16 de agosto de 2018 no puede ser tenida como una notificación, ya que se hizo en una oportunidad muy posterior al vencimiento del término legal dispuesto para ello. Expresó que esta circunstancia impide hablar de restitución de términos, puesto que no existe una prórroga de competencia, en la medida en que *«ha operado la caducidad de la facultad sancionadora prevista en los artículos artículo (sic) 703 y 710 del E.T (sic), norma que es superada por los términos de firmeza de la declaración privada dispuestos en el artículo 714 de la misma obra»*. Explicó que este tema está ampliamente ilustrado en el Concepto Nro. 15796 de 2016 de la DIAN, así como en la jurisprudencia del Consejo de Estado y del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Añadió que cuando se acude a la Administración para solicitar la revisión de la oportunidad y destino de la correspondencia tendiente a surtir la notificación personal del acto de determinación oficial, «el Estado se halla en la obligatoriedad constitucional de declarar oficiosamente la FIRMEZA de la privada y archivar las diligencias pues allí ya operó la PERDIDA (sic) DE COMPETENCIA del ente fiscalizador, al materializarse el artículo 714 del E.T.». De ahí que en la demanda se pida *«no solo la nulidad de los actos propios de contenido fiscal sino los intermedios que crearon una situación adversa al particular»*, porque configuran una vía de hecho y están viciados de nulidad por falta de competencia.

2. Las glosas propias de la actuación oficial

Respecto al desconocimiento de los costos efectuado en los actos acusados, sostuvo que se omitió la valoración de la prueba documental (facturas) que, en virtud del artículo 617 del Estatuto Tributario, se aportó con la respuesta al requerimiento especial, lo cual genera que se configure la causal de nulidad por omisión probatoria, falsa motivación y vulneración del debido proceso y del principio de contradicción que le asiste a la demandante.

Manifestó que en el expediente administrativo consta todos los documentos sobre la actividad adelantada por CIMA, los cuales documentan la realidad económica y dan certeza de la procedencia, oportunidad y necesidad de realizar las compras y gastos declarados, pues se cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Señaló que la investigación en contra de la actora se nutrió de documentos que hacen parte de un expediente iniciado en contra de otro contribuyente. En efecto, dijo que la Administración «optó por anteponer a la demandante, documentos que corresponden a una investigación particular y propia de FEMEXA en los que no ha sido parte CIMA, en contravía de los principios de seguridad jurídica, equidad, igualdad y certeza tributaria (...)».

Expresó que existe una omisión de pruebas y de la carga probatoria, puesto que la DIAN se basó en presunciones para desconocer los costos derivados de las compras efectuadas a Femexa S.A.S., *«sin el aporte del elemento fáctico sobre el cual se erija el cargo»*, esto es, sin que exista prueba alguna en contra de la demandante que permita que se desconozcan sus operaciones de compra con un tercero. Preciso que, durante la investigación fiscal la actora aportó su contabilidad junto con los documentos de orden externo e interno. No obstante, en los actos

demandados se desconocieron los costos, no con fundamento en la ausencia de soportes, sino bajo la tesis de que la actora no pudo haber comprado los bienes al tercero Femexa S.A.S. porque a ese tercero, en un proceso independiente al presente, se le desconocieron sus compras con sus proveedores. Destacó que solamente la prueba obtenida dentro de la actuación de auditoría y de la revisión de la actividad del contribuyente puede dar lugar al desconocimiento de deducciones, costos o gastos. Esta situación, según la demandante, desconoce los artículos 6, 29, y 83 de la Constitución y 742, 745 y 771-2 del Estatuto Tributario.

Consideró que el hecho de que en los actos acusados la DIAN haya transcrito los motivos expuestos en el proceso de fiscalización iniciado en contra de Femexa S.A.S. *constituye una omisión probatoria y una falsa motivación, «debido a la omisión de prueba soporte del dicho al cual han (sic) acudido la accionada para fundamentar el desconocimiento con el sacrificio de las normas legales aquí señaladas».*

Manifestó que, en este caso concreto, se trasladaron pruebas sin que mediara la petición, participación o intervención de la actora, sino acudiendo a los llamados autos de organización, de ahí que la consecuencia sea que las pruebas trasladadas se castiguen con la inexistencia. Añadió que ni siquiera *«la notificación debida del requerimiento especial, permite validar el elemento de prueba porque el contribuyente NO participó en su producción; de ahí que la DIAN ataque la lealtad procesal, por la vulneración de las formas propias estatuidas para la generación de la prueba».*

Planteó que la DIAN no tiene elemento edificador de inferencia para construir el indicio del cual se habla en los actos acusados. Esto, *«porque acudió supuestamente a la declaratoria de proveedor ficticio para adelantar el desconocimiento, cuando lo cierto es que para 2014 FEMEXA no contaba con declaratoria de proveedor ficticio y, tampoco tiene otros medios de prueba que lleven al fallador de instancia a construir la inferencia que reclama la DIAN sobre inexistencia de operación».* Sobre este particular, añadió que, contrario a lo establecido por la DIAN, la demandante acreditó el ejercicio de una actividad económica, tener músculo económico para el ejercicio de las labores legales, así como una sede física, soporte contable y mercantil, el funcionamiento ante autoridades competentes, facturación autorizada por la DIAN y estar inscrita en el RUT, existencias, inventarios, actividad de compra y venta, personal a cargo, nómina, *«prestación de servicios y parafiscalidad».*

Indicó que la contabilidad de la actora no fue respetada, pese a que cumple con lo previsto en el Decreto 2649 de 1993, el Código de Comercio y con los artículos 773 y siguientes del Estatuto Tributario. Precisó que esta situación, junto con la omisión probatoria en la que incurrió la DIAN, configura la vulneración de los principios de buena fe, confianza legítima y justicia, así como de los artículos 684, 684-1 y 742 del Estatuto Tributario. Adicionalmente, dijo que, en este asunto *«las únicas pruebas legales son las que ha aportado la demandante, las mismas hablan a favor del mismo y así debe ser reconocido en sentencia».*

Aseveró que, con la expedición de los actos demandados, se desconoció el criterio objetivo y razonado de interpretación jurisprudencial acerca del indicio como medio de prueba indirecto e imperfecto al cual acudió la Administración.

Finalmente, se opuso a la aplicación de la sanción por inexactitud, puesto que aportó la totalidad de las pruebas sobre los rubros y renglones cuestionados en la auditoría fiscal y, en todo caso, porque existe omisión probatoria por parte de la demandada, puesto que la actividad de la actora *«no fue demeritada con prueba de ninguna naturaleza porque las pocas pruebas a las cuales acudió la entidad accionada no son legales, luego no se pueden imponer al actor»*.

Oposición de la demanda

La DIAN controvertió las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes planteamientos:

1. Sobre la firmeza de la declaración.

En lo que respecta al cargo de nulidad por indebida notificación de la liquidación oficial de revisión, indicó que para la fecha de expedición y de notificación de ese acto administrativo (que indica son el 12 y 14 de marzo de 2018, respectivamente), la actora tenía como domicilio fiscal la CR 32 8 93 SUR BRR CIUDAD MONTES en Bogotá. Y, comoquiera que el correo fue devuelto, la Administración realizó la notificación en el portal web de la entidad el *«12 de marzo de 2018»*, de ahí que con esta actuación se entienda notificada en debida forma el acto de determinación oficial.

Precisó que, con ocasión de la solicitud de restitución de términos radicada por la contribuyente, se revisaron los antecedentes administrativos y se evidenció que, por error de digitación, la notificación de la liquidación oficial fue enviada por correo a la dirección CR 32 8 93 BRR CIUDAD MONTES, esto es, a una dirección diferente a la indicada en el RUT de la actora.

Dijo que la restitución de términos opera tanto en beneficio del contribuyente como de la Administración y que así lo ha sostenido el Consejo de Estado. En efecto, sostuvo que la jurisprudencia ha señalado que la Administración tiene la oportunidad de enmendar los errores en que ha incurrido en la notificación de los actos administrativos y que, a su vez, el contribuyente queda facultado para ejercer su derecho de defensa, *«bajo el supuesto de que no ha transcurrido tiempo o término alguno»*. En ese sentido, indicó que esta actuación se puede realizar siempre y cuando el acto administrativo se haya expedido del término legal para ello *«y la corrección de la notificación hecha fuera de este plazo se haga a petición de quien se beneficia, de conformidad con lo previsto en el artículo 567 del Estatuto Tributario»*.

Destacó que la expedición y la notificación de la liquidación oficial se hicieron dentro del plazo legal, de manera que no puede hablarse de la firmeza de la declaración de renta de la actora. Puso de presente que, debido a que el término de firmeza de la declaración fue suspendido por tres meses con la notificación del auto que ordenó la inspección tributaria, no había operado esta figura para el momento en que fue notificado el requerimiento especial, el 19 de julio de 2017. Luego, precisó que la Administración tenía plazo hasta el 19 de abril de 2018 para expedir y notificar el acto de determinación oficial, que se intentó la notificación por correo, pero que éste fue devuelto, por lo que se publicó un aviso en la página web de la DIAN, de manera que el acto se entendió notificado el 22 de marzo de 2018.

A la luz del artículo 567 del Estatuto Tributario, esgrimió que comoquiera que la contribuyente solicitó la restitución del término para notificar en debida forma la liquidación oficial, la Administración la aceptó mediante la Resolución Nro. 005220 del 13 de agosto de 2018 y, en consecuencia, notificó en debida forma dicho acto. Precisó que esta actuación se realizó ya que se evidenció un error involuntario al momento de la notificación.

Con fundamento en el Concepto Nro. 32542 del 26 de mayo de 2004 y en el Oficio Nro. 004056 del 13 de febrero de 2015, argumentó que la actora no puede pretender la firmeza de la declaración de renta, en la medida en que fue ella misma la que solicitó la sustitución de términos, por lo que *«se retrotrajeron los términos para que el demandante pudiera ejercer el derecho de defensa, situación que prueban los antecedentes que hizo uso de este, por cuanto radicó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión»*.

Sobre este particular, agregó que la contribuyente no puede solicitar la restitución de términos y, posteriormente, solicitar la declaratoria de nulidad de los actos, puesto que la Administración actuó conforme a derecho, sin que se pueda evidenciar la firmeza de la declaración de renta del año 2014.

2. Sobre las glosas propias de la actuación oficial.

En lo que tiene que ver con el cargo de nulidad relacionado con el desconocimiento de los costos, señaló que la actora no presentó ningún motivo de inconformidad sobre este asunto en el procedimiento administrativo, de manera que no es posible estudiar este cargo en sede judicial, teniendo en cuenta que la DIAN no tuvo la oportunidad de ejercer una debida defensa de los actos demandados.

3. Sobre la condena en costas.

Finalmente, se opuso a la condena en costas, puesto que no existe prueba dentro del expediente sobre su causación. Agregó que la demandada actuó conforme a derecho, de manera que se debe reconocer a su favor las costas y agencias en derecho causados durante el presente proceso.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, declaró la nulidad de los actos administrativos acusados y, como restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la declaración de renta de la actora, correspondiente al año gravable 2014.

El *a quo* enunció los hechos que encontró probados en el expediente, realizó consideraciones generales sobre la notificación y su relación con el derecho al debido proceso, y expuso las normas que regulan la notificación por correo del Estatuto Tributario.

Con fundamento en la sentencia del 6 de marzo de 2003 (Exp. 13185, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié) del Consejo de Estado, señaló que, conforme con el artículo 567 del Estatuto Tributario, la restitución de los términos de las actuaciones administrativas opera en beneficio

de los contribuyentes y de la Administración, puesto que esta puede corregir los errores en los que incurrió en el trámite de la notificación y aquellos quedan facultados para ejercer su derecho de defensa, todo *«bajo el supuesto de que no ha transcurrido tiempo o término alguno»*. Precisó, en todo caso, que esto es así siempre y cuando el acto haya sido expedido dentro del plazo legal dispuesto para ello, en la medida en que la posibilidad que tiene la DIAN para corregir *«en cualquier tiempo»* las notificaciones efectuadas a la dirección errada, no significa que se pueda extender el término de firmeza de las declaraciones tributarias, de ahí que el error deba enmendarse dentro del término legal para modificar la liquidación privada. De lo contrario, dijo que se estarían modificando los términos legales y, además, que *«equivaldría a aceptar como válida la notificación efectuada a la dirección errada, cuando en realidad ésta solo produce efectos jurídicos cuando se realiza en debida forma»*.

Con base en lo expuesto, precisó que la DIAN tenía hasta el 19 de abril de 2018 para notificar la liquidación oficial de revisión, en la medida en que la contribuyente tuvo hasta el 19 de octubre de 2017 para responder el requerimiento especial. Sin embargo, como la notificación del acto de determinación oficial fue notificado en forma irregular, pues fue enviado por correo a una dirección distinta a la informada por la actora en el procedimiento administrativo, según lo aceptó la propia Administración en el Oficio Nro. 1-32-241-431-740 del 27 de julio de 2018 y en la Resolución Nro. 005220 del 13 de agosto de 2018, y comoquiera que se aceptó la restitución de términos, de manera que la notificación en debida forma sólo se dio el 16 de agosto de 2018, *«se sobreentiende que la corrección de la notificación del acto liquidatorio fue hecho por fuera del término legal para ello»*. Por lo tanto, adujo que la declaración privada de la demandante adquirió firmeza, puesto que la liquidación oficial de revisión no se notificó dentro de los 6 meses siguientes a la fecha del vencimiento del término para responder el requerimiento especial.

En ese orden de ideas, declaró la nulidad de los actos acusados, por la indebida notificación de la liquidación oficial de revisión, a la luz del numeral 3 del artículo 730 del Estatuto Tributario, y se abstuvo de estudiar los demás cargos de la demanda.

Finalmente, no condenó en costas a la parte demandada comoquiera que su contraparte no demostró sumariamente su causación.

Recursos de apelación

La **demandante** apeló el fallo de primera instancia para que se revoque el ordinal tercero y, en su lugar, se condene en costas a la entidad demandada.

Sostuvo que no son aplicables a este caso concreto las sentencias del Consejo de Estado que el Tribunal utilizó para fundamentar su decisión de no condenar en costas a la DIAN (del 21 de junio de 2018, Exp. 21898, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 6 de julio de 2016, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez). Esto, porque «es potestativo y discrecional que el magistrado sustanciador fije e incluya el valor de las agencias en derecho (mis honorarios) por el apoderamiento dentro del proceso a favor de la parte vencedora atendiendo los criterios del artículo 366 del Código General del Proceso y del artículo 188 del CPACA, además en el proceso de la referencia se prueba que no se ventila una discusión de interés público sino de un interés exclusivo "Inter partes"».

Recalcó que la condena en costas es procedente y necesaria, porque la actora tuvo que incurrir en el pago de los honorarios de la abogada y de los gastos administrativos derivados de su gestión. Que con los documentos obrantes en el expediente se evidencia que, en el procedimiento administrativo, la apoderada defendió los intereses de la actora. Agregó que la prueba de la causación de las costas se encuentra en la página 18 de la demanda, así como en los recursos y memoriales radicados a lo largo del proceso de fiscalización y, en adición, que las agencias en derecho se demuestran con el contrato de prestación de servicios suscrito entre las partes, *«anexo al presente recurso de apelación»*. Destacó que, en este caso, la condena en costas es procedente porque la DIAN basó el litigio en meras probabilidades que significaron un desgaste para el aparato judicial.

La **demandada** también apeló la sentencia de primera instancia con el fin de se revoque y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda.

Reiteró que la restitución de los términos de las actuaciones administrativas, prevista en el artículo 567 del Estatuto Tributario, opera en beneficio tanto de la DIAN como del contribuyente. En ese sentido, afirmó que, con la restitución de los términos, la DIAN adquiere la oportunidad de enmendar los errores en los que ha incurrido al momento de notificar los actos administrativos y, por su parte, el administrado queda facultado para ejercer el derecho de defensa, *«bajo el supuesto de que no ha trascurrido el término legal para que opere la firmeza de las declaraciones privadas»*.

Precisó que el anterior presupuesto se da siempre y cuando el acto administrativo se haya proferido dentro del plazo legal *«y la corrección de la notificación se haya realizado a instancias de quien se beneficia, sin que para el efecto deban tenerse en cuenta los términos de firmeza establecidos por la normatividad procedimental tributaria»*. Sobre este particular, citó las sentencias del 12 de julio de 2000 (Exp. 10146), reiterada en la sentencia del 2 de agosto de 2002 (Exp. 12177), del 1 de febrero de 2002 (Exp. 12548, C.P. Ligia López Díaz), del 9 de diciembre de 2010 (Exp. 17722, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), del 2 de marzo de 2017 (Exp. 21650, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y del 23 de julio de 2015 (Exp. 20439, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) del Consejo de Estado.

En esas condiciones, manifestó que, en este caso, la liquidación oficial acusada se expidió dentro del término legal (12 de marzo de 2018) y, por un error involuntario, su notificación se intentó en una dirección errada. En consecuencia, dijo que, para garantizar el debido proceso de la demandante y ante la solicitud expresa de esta, se profirió la resolución de restitución de términos.

A la luz de lo anterior, y con base en lo expuesto en el Oficio Nro. 004056 del 13 de febrero de 2015 de la DIAN, dijo que se atendió a la solicitud de la actora y, por lo tanto, la notificación se realizó en debida forma, lo cual produjo que se revivieran los términos para controvertir el acto de determinación oficial y, por lo mismo, no se puede hablar de la firmeza de la declaración privada. Lo anterior, porque la restitución de términos solicitada por la contribuyente no sólo tiene la virtualidad de extender el término para ejercer el derecho de contradicción, sino que, adicionalmente, *«se extiende el término de firmeza de la declaración privada, por lo cual la*

actuación de la Administración se encuentra amparada por la aplicación de esta figura procedimental tributaria».

Oposición a los recursos de apelación

Las partes de este proceso no se pronunciaron sobre los recursos de apelación.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sección Cuarta del Consejo de Estado resolver los recursos de apelación formulados por las partes demandante y demandada en contra de la sentencia de primera instancia, que declaró la nulidad de los actos administrativos enjuiciados mediante los cuales la DIAN modificó la declaración de renta de CIMA del año gravable 2014 y restituyó el término previsto en el artículo 720 del Estatuto Tributario, sin condenar en costas a la entidad demandada.

1. Cuestión previa: la Resolución Nro. 005220 del 13 de agosto de 2018 no es objeto de control judicial

La Sala advierte que la Resolución Nro. 005220 del 13 de agosto de 2018, por medio del cual la DIAN reconoció que había cometido un error en la notificación de la liquidación oficial de revisión, por lo que aceptó «restituir» el término previsto en el artículo 720 del Estatuto Tributario y ordenó la notificación del acto en la dirección correcta, no es un acto administrativo pasible de control judicial. Lo anterior, en tanto que constituye un mero acto de trámite, que no creó, modificó o extinguió una situación jurídica en cabeza de la demandante, sino que simplemente impulsó la actuación administrativa al disponer la notificación correcta de la liquidación oficial de revisión.

Por lo tanto, a pesar de que el *a quo* declaró su nulidad en la sentencia impugnada y que este aspecto no fue objeto de apelación, la Sala declarará de oficio la excepción de inepta demanda frente a la pretensión de nulidad de la Resolución Nro. 005220 del 13 de agosto de 2018 proferida por la DIAN, pues el inciso segundo del artículo 187 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo ordena decretar todas las excepciones que el fallador encuentre probadas.

2. Notificación de la liquidación oficial de revisión. Alcance del artículo 567 del Estatuto Tributario.

La entidad demandada, en su apelación, afirma que la restitución de términos no sólo opera en beneficio de los contribuyentes sino también de la Administración, puesto que ese procedimiento tiene la virtualidad de extender el plazo para presentar recursos, así como el de firmeza de las declaraciones, como si no hubiese corrido término legal alguno. Máxime cuando

la liquidación oficial acusada ha sido expedida dentro del término legal y la restitución de los términos se produce a instancia de quien se beneficia con ella, condiciones que se encuentran cumplidas en este caso concreto, afirmación que sustentó en jurisprudencia de esta Sección.

En contraste, la actora en la demanda, asegura que la restitución de los términos para recurrir la liquidación oficial efectuada por la DIAN, al haber reconocido que cometió un error en el trámite de la notificación por correo de ese acto, no puede generar la ampliación de la competencia de la demandada para comunicar sus decisiones, ni el correlativo desconocimiento del término de firmeza de las declaraciones tributarias. Lo anterior, más aún cuando en la solicitud de restitución de términos que presentó ante la Administración, no renunció, de manera tácita o expresa, al término de firmeza de su declaración de renta del año 2014.

Para resolver el objeto de la controversia entre las partes, es necesario remitirse a lo dispuesto en el artículo 567 del Estatuto Tributario, que señala:

«Artículo 567. Corrección de las actuaciones enviadas a dirección errada. Cuando la liquidación de impuestos se hubiere enviado a una dirección distinta de la registrada o de la posteriormente informada por el contribuyente habrá lugar a corregir el error en cualquier tiempo enviándola a la dirección correcta.

En este último caso, los términos legales sólo comenzarán a correr a partir de la notificación hecha en debida forma.

La misma regla se aplicará en lo relativo al envío de citaciones, requerimientos y otros comunicados».

Con el fin de determinar la adecuada interpretación de la norma transcrita, la Sala pone de presente que, como lo indicó la DIAN, la jurisprudencia de esta Sección⁴ manifestó que el efecto procesal del artículo 567 del Estatuto Tributario, esto es, que *«los términos legales sólo comenzarán a correr a partir de la notificación hecha en debida forma»*, resulta aplicable tanto para la Administración como para el contribuyente, cuando este último es quien pone de presente el error cometido por la DIAN al intentar comunicar por correo el acto de determinación oficial y, en consecuencia, solicita que se le notifique nuevamente para así interponer el recurso de reconsideración.

*Además, esta Sección consideró que cuando media solicitud del contribuyente, la restitución de términos debe ser para ambas partes «puesto que el efecto obvio de tal restitución de términos es retrotraer la notificación correcta que se haga, al momento de la notificación incorrecta, con el fin de garantizar el derecho de defensa del contribuyente»⁵. Todo lo anterior, «**bajo el supuesto de que no ha transcurrido el tiempo o término alguno, siempre que el acto haya sido expedido dentro del plazo legal y la corrección de la notificación hecha fuera de este plazo se haga a instancias de quien se beneficia con la equivocación**»⁶ (énfasis del texto original). De manera que, «la labor de la Administración no precluye, al ser habilitados los términos para las partes (...)»⁷.*

Por lo anterior la Sala respecto al alcance del artículo 567 del Estatuto Tributario, realiza el siguiente análisis, la norma referida regula las situaciones en las que la DIAN ha enviado citaciones, requerimientos o liquidaciones oficiales a una dirección errada. Es decir, a una distinta a la informada por el contribuyente en el RUT o en el desarrollo del procedimiento de determinación oficial. Ante esta circunstancia, la norma en comento obliga a la DIAN a corregir el error, enviando «*en cualquier tiempo*» sus decisiones a la dirección correcta. Y, además, precisa que «*los términos legales sólo comenzarán a correr a partir de la notificación hecha en debida forma*».

De esta forma, el supuesto de hecho del artículo 567 del ET parte de una indebida notificación al contribuyente por error de la DIAN, de tal modo que no puede operar una restitución de términos en favor de la Administración, pues la entidad se beneficiaría de su propia culpa. Entonces, si bien es cierto que la norma bajo análisis no señala expresamente cuáles son los términos legales que comienzan a correr a partir de la notificación realizada en debida forma, para la Sala es evidente que sólo puede tratarse de los dispuestos para que los contribuyentes respondan las citaciones o requerimientos e interpongan el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, en la medida que el administrado sólo conoce el contenido del acto administrativo a partir de su notificación en la dirección correcta.

Lo anterior se refuerza en que los términos dispuestos para que la DIAN notifique sus decisiones y, con ello, modifique las declaraciones privadas, son de carácter preclusivo y, por regla general, improrrogables. En otras palabras, el término de firmeza de la declaración opera por ministerio de la ley y, por lo tanto, su cumplimiento no puede estar sometido a ningún acuerdo entre partes ni a que el contribuyente haya solicitado la correcta notificación del acto administrativo. De manera que, al vencimiento del respectivo término, la Administración pierde competencia para manifestar su voluntad y, por ende, el acto administrativo deviene nulo por falta de competencia temporal.

Así las cosas, el hecho de que el artículo 567 del Estatuto Tributario habilite a la DIAN para enmendar «*en cualquier tiempo*» el error de la notificación de sus decisiones de ninguna manera significa que se entiendan suspendidos los términos legales aplicables a la Administración, ni que se «*restituyan los términos*» a favor de la autoridad tributaria, ni que se entienda como válida la primera notificación que, precisamente, se dirigió a una dirección equivocada. Tales efectos no están previstos en el artículo 567 del Estatuto Tributario ni en ninguna otra disposición legal, ni siquiera cuando la DIAN corrige la notificación errada por solicitud del contribuyente.

Reitera esta posición, el artículo 568 del Estatuto Tributario que señala expresamente que, si la devolución del correo se produce por haberse dirigido a una dirección distinta a la informada por el contribuyente, la Administración deberá notificar su decisión a la dirección correcta «*dentro del término legal*». Esto refuerza el hecho de que la DIAN debe dar a conocer sus actuaciones dentro del término dispuesto por el legislador, sin que pueda entenderse que tal plazo se entiende «*restituido*» cuando la Administración corrige la notificación errada por solicitud de parte.

La Sala precisa que lo dispuesto en el artículo 567 es un mecanismo de saneamiento del procedimiento de determinación oficial, que materializa los principios de eficiencia, economía y

publicidad que rigen la función administrativa, así como el debido proceso de los administrados, quienes no han podido conocer el contenido del acto administrativo debido al error de la Administración. Lo anterior, en tanto que le permite a la DIAN notificar a la dirección correcta las actuaciones enviadas a direcciones equivocadas. Pero, de ninguna forma, constituye una «*restitución de términos*» para que la Administración pueda dar a conocer sus decisiones, pues tal efecto, se reitera, no está previsto en la ley.

De hecho, la disposición en comento no puede entenderse ni siquiera como una «*restitución de términos*» a favor de los administrados, pues el plazo para que estos puedan contestar los requerimientos o citaciones o presentar el recurso de reconsideración sólo comienzan a correr a partir de la notificación en debida forma, lo cual supone que el acto se haya enviado por correo a la dirección correcta. De ahí que no pueda entenderse «*restituido*» un término que nunca comenzó a correr como consecuencia del envío del correo a una dirección errónea.

La Sala destaca que el criterio jurisprudencial que aquí se propone protege los derechos al debido proceso y de defensa de los contribuyentes, pues aceptar que existe una restitución de términos a favor de la administración por el solo hecho de que el administrado solicitó su correcta notificación, se insiste, implicaría considerar válida la notificación efectuada a la dirección errada. Y, se reitera que, por demás, equivaldría a aceptar que los términos de firmeza de las declaraciones tributarias pueden extenderse y dejarse al arbitrio de las partes, cuando lo cierto es que estos operan por ministerio de la ley, ante el vencimiento de los plazos preclusivos para que la DIAN notifique sus decisiones en debida forma y, con ello, modifique oficialmente las declaraciones tributarias de los contribuyentes.

*Finalmente el criterio sobre la exigencia de la racionalidad, cumplimiento y buena fe en los trámites administrativos, ha sido objeto de pronunciamiento por esta Sala que en sentencia del 16 de febrero de 2023, preciso que "En el marco de la relación jurídico-tributaria, la doble faceta de la moralidad administrativa como principio de la función pública y como derecho juega un papel fundamental en el análisis de las actuaciones de la Autoridad Tributaria, pues no basta con la sujeción estricta a los procedimientos regulados por la Ley sino que los funcionarios del fisco deben buscar la plena garantía de los derechos del contribuyente, obrando diligentemente para evitar disfuncionalidades y la causación de perjuicios derivados de sus propias actuaciones"*⁸

Con base en lo expuesto, para la Sala, en los eventos en los que la DIAN envía por correo la liquidación oficial a una dirección errada, distinta a la informada por el contribuyente, debe corregir el error, enviando nuevamente el acto de determinación a la dirección correcta, según lo establece el artículo 567 del Estatuto Tributario. En caso de que la notificación a la dirección correcta se haya realizado fuera del término legal previsto en el artículo 710 *ibidem*, el contribuyente podrá alegar la nulidad de ese acto por falta de competencia temporal, debido a que operó la firmeza de la declaración, incluso si la corrección de la notificación se llevó a cabo por petición suya.

Descendiendo al caso concreto, se tiene que no existe controversia entre las partes respecto a los siguientes hechos que aparecen probados en el expediente:

- El requerimiento especial expedido en relación con la declaración de renta de la actora del año gravable 2014, le fue notificado oportunamente y en debida forma el 19 de julio de 2017⁹. Por lo tanto, la DIAN tenía hasta el 19 de abril de 2018 para notificar la liquidación oficial de revisión, a la luz del artículo 710 del Estatuto Tributario.
- La liquidación oficial acusada fue expedida el 12 de marzo de 2018. En el anexo explicativo de ese acto, la Administración ordenó notificarla por correo a la dirección «*CARRERA 32 No. 8 – 93 SUR BARRIO CIUDAD MONTES de la ciudad de Bogotá D.C., dirección informada el 19 de octubre de 2017 en la respuesta al requerimiento especial*»¹⁰, de conformidad con lo establecido en los artículos 564, 565 y 568 del Estatuto Tributario.
- No obstante, el 13 de marzo de 2018, la Administración envió por correo certificado la liquidación oficial de revisión a la dirección «*Carrera 32 8-93 BRR CIUDAD MONTES*». Esto es, a una dirección distinta a la informada por la contribuyente y a la que, incluso, la propia DIAN había ordenado comunicar dicho acto de determinación oficial. Como consecuencia de lo anterior, el 14 de marzo de 2018, el correo fue devuelto por la causal «*dirección errada*». De todo lo anterior da cuenta la guía expedida por la empresa de correo certificado Nro. 13000526918-1¹¹.
- El 9 de julio de 2018, la corporación demandante radicó un derecho de petición ante la DIAN en el que solicitó la restitución de los términos de la liquidación oficial de revisión objeto de demanda, con fundamento en el artículo 567 del Estatuto Tributario y en el hecho de que la Administración había cometido un error al intentar notificar por correo el acto de determinación oficial en una dirección diferente a la informada, situación que le había impedido presentar el recurso de reconsideración y, en consecuencia, ejercer su derecho de defensa. Se destaca que, en este documento, CIMA solicitó que «*Se ordene la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión a la dirección procesal registrada, para ejercicio de los derechos de contradicción y defensa y el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables*»¹².
- La DIAN respondió la petición mediante el Oficio Nro. 1-32-241-431-740 del 27 de julio de 2018, en el que reconoció que envió la notificación por correo de la liquidación oficial de revisión a una dirección errada. En consecuencia, para que CIMA pudiera ejercer su derecho de defensa, anunció que procedería a proferir la actuación administrativa correspondiente para ordenar la correcta notificación del acto y la restitución de términos prevista en el artículo 567 del Estatuto Tributario¹³.

- En cumplimiento de lo anterior, mediante la Resolución Nro. 005220 del 13 de agosto de 2018¹⁴, la entidad demandada reconoció el yerro que cometió al intentar comunicar por correo la liquidación oficial y, en consecuencia, aceptó y ordenó restituir los términos de que trata el artículo 720 del Estatuto Tributario, una vez la liquidación oficial de revisión fuese notificada en debida forma, con el fin de que la actora pudiese presentar el recurso de reconsideración.
- En cumplimiento de la orden impartida en la Resolución Nro. 005220, el 15 de agosto de 2018, la DIAN nuevamente notificó por correo la liquidación oficial de revisión a la dirección «CR 32 8 93 SUR BRR CIUDAD MONTES», el cual fue recibido por la parte actora el 16 de agosto de 2018. De todo lo anterior da cuenta la guía expedida por la empresa de correo certificado Nro. 130005756966¹⁵.
- El 16 de octubre de 2018, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial¹⁶, aduciendo que ese acto administrativo se había notificado en forma indebida y, por ende, extemporánea, por lo que procedía su revocatoria y la declaración de la firmeza de su declaración de renta del año 2014.
- La DIAN resolvió el recurso de reconsideración presentado por la demandante, mediante la Resolución Nro. 992232019000109 del 16 de agosto de 2019¹⁷, en el sentido de negar los motivos de inconformidad presentados por la actora y, en consecuencia, confirmar las modificaciones realizadas a la declaración de renta de la actora en el acto recurrido.

Con fundamento en lo anterior, está probado que la DIAN tenía hasta el 19 de abril de 2018 para notificar en debida forma la liquidación oficial de revisión, de conformidad con el artículo 710 del Estatuto Tributario. Sin embargo, la actora sólo se enteró del contenido de dicho acto de determinación oficial el 16 de agosto de 2018, cuando la DIAN enmendó el error cometido en el primer intento para notificarlo por correo, situación que, incluso, es aceptada por la entidad demandada.

En esas condiciones, los actos administrativos de determinación demandados están viciados de nulidad por falta de competencia temporal, de ahí que proceda declarar su nulidad, en tanto que la liquidación oficial de revisión fue notificada en forma extemporánea, es decir fuera del término preclusivo previsto en el artículo 710 del Estatuto Tributario. Esta conclusión no cambia por el hecho de que la DIAN haya corregido la notificación errada de la liquidación oficial por petición de la demandante y en virtud del artículo 567 del Estatuto Tributario, en tanto que, según se

explicó a profundidad, tal situación no configura la «*restitución de los términos*» establecidos en la ley para que la Administración notifique en debida forma las actuaciones que expida en ejercicio de la facultad de fiscalización.

No prospera el cargo de apelación formulado por la DIAN.

3. Condena en costas

La Sala evidencia que la demandante apeló la sentencia de primera instancia, única y exclusivamente, en cuanto no condenó en costas (gastos procesales y agencias en derecho) a la entidad demandada. En opinión de la actora, contrario a lo señalado por el Tribunal, sí existe prueba de la causación de las costas, puesto que en la demanda se hizo relación a todas las actuaciones llevadas a cabo por la apoderada y, adicionalmente, en la fijación de la cuantía del proceso, se mencionó el monto de los honorarios pactados a favor de su apoderada, situación que se demuestra a partir del contrato de prestación de servicios anexo al recurso de apelación.

Para resolver, la Sala manifiesta que con ocasión a la demanda no fueron suministrados documentos o pruebas adicionales respecto de la causación de las costas y el contrato de prestación de servicios aportado con el recurso de apelación no puede ser valorado dada su extemporaneidad.

Aclarado lo anterior, la Sala confirmará la decisión de primera instancia, y tampoco se condenará en costas en esta instancia.

4. Decisión del caso bajo examen

Según fue expuesto, ninguna de las apelaciones prosperó. No obstante, comoquiera que se declarará probada de oficio la excepción de inepta demanda con relación a la pretensión de nulidad de la Resolución Nro. 005220 de 2015, la Sala modificará el ordinal primero de la parte resolutive de la sentencia apelada para dar claridad sobre los actos administrativos definitivos efectivamente anulados.

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. Declarar probada de oficio la excepción de inepta demanda frente a la pretensión de nulidad contra la Resolución Nro. 005220 del 13 de agosto de 2018, proferida por la DIAN.

2. Modificar el ordinal primero de la parte resolutive de la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, el cual quedará así:

«**PRIMERO. DECLARAR** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412018000071 del 12 de marzo de 2018 y de la Resolución Nro. 992232019000109 del 16 de agosto del 2019, proferidas por la DIAN, mediante las cuales se modificó la declaración de impuesto sobre la renta de la CORPORACIÓN INTEGRAL DEL MEDIO AMBIENTE – CIMA por el año gravable 2014»

3. Confirmar en los demás la sentencia impugnada, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

4. 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 sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

Aclaró voto

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Aclaró voto

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

**Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00821-01 (27211)
Demandante CORPORACIÓN INTEGRAL DEL MEDIO AMBIENTE CIMA
Demandado: DIAN**

ACLARACIÓN DE VOTO DE LOS CONSEJEROS MILTON CHAVES GARCÍA Y WILSON RAMOS GIRÓN A LA SENTENCIA DEL 26 DE JULIO DE 2023, C.P. MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Debemos aclarar nuestros votos en la providencia de la referencia, en relación con la oportunidad para demostrar las costas causadas a ser reconocidas a favor de las partes.

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 1.º del artículo 365 del Código General del Proceso para la procedencia de la condena en costas en contra de la DIAN, pues fue la parte vencida en el proceso; sin embargo, como lo ha precisado la Sala¹⁸ siguiendo los precedentes con el criterio tradicional de la jurisprudencia de la Sección, esta circunstancia debe analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que *“Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”*.

Junto con el recurso de apelación, la sociedad demandante allegó copia del contrato de prestación de servicios por medio del cual prueba la causación de las costas para adelantar el trámite de la segunda instancia.

A nuestro juicio, si bien la demandante tenía la oportunidad de demostrar las costas que se causaron en el trámite de la primera instancia (lo cual no efectuó) y aún en el trámite del incidente de liquidación, lo cierto es que tal situación fue diferente para el trámite de segunda instancia, en tanto al adjuntar al recurso de apelación el contrato de prestación de servicios, demostró la causación de agencias en derecho para el trámite de la segunda instancia en la oportunidad establecida para ello, de suerte que se debió condenar en costas en segunda instancia por encontrarse comprobadas.

En los anteriores términos dejamos expresadas las razones de nuestra aclaración de voto.

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN