



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., ocho (08) de febrero de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00312-01 (27900)
Demandante: Importaciones Energía & Cía. Ltda.
Demandada: DIAN

Temas: Renta 2014. Notificación por aviso auto de inspección tributaria.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 05 de mayo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió lo siguiente¹:

Primero. Negar las súplicas de la demanda.

Segundo. Sin condena en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 322412018000059, del 04 de abril de 2018, la demandada determinó el impuesto sobre la renta del año gravable 2014, en el sentido de rechazar una parte de los pasivos, costos y gastos e imponer sanción por inexactitud equivalente al 100% del mayor tributo a cargo, así como sanción por libros de contabilidad (arts. 654 y 655 del ET). Este acto fue confirmado por la Resolución 992232019000021, del 12 de abril de 2019, que resolvió el recurso de reconsideración².

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones³:

Primero. Se declare la nulidad y restablecimiento del derecho de la Liquidación Oficial de Revisión 322412018000059, del 04 de abril de 2018, mediante la cual se modificó la declaración de renta del año 2014 presentada ... el 20 de abril de 2015, con número de aceptación 91000288148951 y la Resolución 992232019000021, del 12 de abril de 2019, por la cual se decide el recurso de reconsideración ...

¹ SAMAI Tribunal, índice 22, certificado B04B1F6C82D8D0C7 66B83905D562CA78 09979917C712175C E21562F33F57D9BB (pdf), p. 45.

² SAMAI CE, índice 2, certificado CB80645E01C1C706 056363DE432F4A12 104A5FF4F3CD94AF C87A41DABB12536F (zip).

³ Las pretensiones se reproducen conforme fueron precisadas por el tribunal, mediante auto del 11 de marzo de 2020 (SAMAI Tribunal, índices 7 y 14, certificado 8FD4EB918530DCEA 0A37C9F85139E4C0 E987056FE1EB189E 92458E7C34623DD6 (pdf), pp. 1 a 6).



Segundo. Se condene a la nación ... a pagar a [la demandante], a título de restablecimiento del derecho, por concepto de daño emergente, el valor de ... \$3.471.415.000, suma que corresponde al renglón 104 de la declaración de renta y complementario (sic) del año gravable 2014, modificada por el requerimiento especial 322402017000224, del 14 de julio de 2017, notificado por correo según y para la DIAN el 18 de julio de 2017, confirmada con la Liquidación Oficial de Revisión 322422018000059, del 04 de abril de 2018, ...

Tercero. Como consecuencia de la anterior petición, se condene a la nación ... a pagar la indexación a título de restablecimiento del derecho, por concepto de daño emergente, el valor correspondiente a la pérdida del poder adquisitivo del peso colombiano, entre la fecha que se hizo la modificación de la declaración de renta del año gravable 2014, esto es, a partir del 18 de julio de 2017, con la expedición del Requerimiento Especial 322402017000224.

Cuarto. Que también a título de restablecimiento del derecho, como reparación de lucro cesante se condene a la ... DIAN ... a pagar a mi mandante las cantidades que corresponden al valor de los intereses comerciales de las sumas a que se condene por concepto de daño emergente, desde la fecha en que se emitió el auto de inspección tributaria 322402017000067, del 03 de abril de 2017, esto es, el 04 de abril de 2017, fecha en la cual quedó notificado según y para la DIAN, a la tasa de interés certificada por la Superintendencia Financiera, vigente al momento del fallo.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas el preámbulo y los artículos 1, 2, 4, 6, 15, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 83, 85 y 90 de la Constitución; Ley 223 de 1992 (sic), concordante con el Decreto 4048 de 2008; 1, 2, 3 y 135 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011); 14, 77, 118 y 133 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012); 83, 566-1, 671, 683, 714, 730 y 742 del ET (Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989); Decreto Reglamentario 2650 de 1993; 135 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993. El concepto de violación planteado en la demanda⁴ se sintetiza así:

-Los datos consignados en la declaración de renta del año 2014 son verídicos por aplicación de los artículos 29 y 83 de la Constitución. La actora afirmó que la «verdad procesal» fue que hubo una relación comercial (compra) con el tercero proveedor Suministro y Acondicionamientos Ferpeji SAS, el cual no había sido declarado por la demandada como ficticio, por lo que no debieron ser desconocidos sus costos, ni imponérsele sanción por inexactitud. Señaló que tales valores estaban amparados por lo previsto en el Decreto 2649 de 1993. Sostuvo que se estaría ante una posible extralimitación de funciones y un posible abuso de autoridad por parte de la demandada, dado que la Administración presumió que el tercero proveedor era ficticio en la medida en que no reportó información en medios magnéticos; sin embargo, ello vulneraba sus derechos fundamentales, tales como la presunción de inocencia y el debido proceso. Además, agregó que la demandada no le concedió un plazo prudencial y razonable para reconstruir su contabilidad y así poder aportar los medios de prueba de las operaciones comerciales efectuadas con ese proveedor, conforme al artículo 135 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993. Por otra parte adujo que, de acuerdo con el CPACA, los actos de la Administración debían estar debidamente motivados para permitir a los administrados el adecuado ejercicio del derecho a la defensa [sin especificar en qué sentido este mandato fue incumplido por su contraparte].

-Explicación adicional sobre la violación específica de los demás artículos del Estatuto Tributario. Indicó que, teniendo en cuenta que la declaración de renta del año 2014 fue presentada oportunamente el 20 de abril de 2015, su autoliquidación quedó en firme, el 22 de abril de 2017 fecha que correspondió a la de notificación por conducta concluyente del auto de inspección tributaria, para lo cual aseguró que era equivocado por parte de

⁴ SAMAI CE, índice 2, certificados D4675F31A74BE5AE B217C3DF2D2AEC66 84AAE676D1E0A5B9 08C1B5A8AF6ADC94 (zip), (pdf), pp. 1 a 15 y 862F1A2F940FABAD 51D6E633DBC1AD39 7F470DB38475F711 B348BAB4F0067432 (zip), (pdf), pp. 1 a 3).



la demandada sostener que ese auto de inspección fue notificado el 04 de abril de 2017, pues en la visita de inspección contable del 22 de abril de 2017 se enteró de que se había proferido aquel acto administrativo de inspección tributaria. Anotó que esto tenía fundamento en que cuando la empresa de mensajería devolvió la notificación del auto de inspección, la demandada debió utilizar las formas subsidiarias de notificación del edicto o electrónica conforme con el artículo 566-1 del ET, como lo había hecho anteriormente y lo hizo con posterioridad, en aras de garantizarle el debido proceso, su derecho de defensa, contradicción y para actuar de forma transparente, eficazmente y con lealtad procesal.

Adujo igualmente que, la liquidación oficial de revisión fue notificada por fuera del término de los seis meses, dado que no hubo ampliación del requerimiento especial, de modo que la notificación de esta efectuada el 06 de abril de 2018 fue ocho meses y diecinueve días después del pazo para hacerlo, configurándose, a su juicio, una vía de hecho.

En suma, la demandante concluyó que la Administración cometió dos vías de hecho; la primera, al notificar la inspección tributaria por fuera de los dos años y dos días; y la segunda, al proferir la liquidación oficial de revisión ocho meses y diecinueve días después de la notificación del requerimiento especial, efectuada el 18 de julio de 2017, irregularidades violatorias de sus derechos fundamentales.

-Normas relacionadas con la contabilidad. Señaló que al momento de la verificación contable, según lo que manifestó en varias respuestas, al igual que su contadora, no se contaba con la contabilidad bien definida, ni con el movimiento del inventario, lo que, a su entender, daba lugar a la aplicación del artículo 135 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993, que confiere seis meses para reconstruir la contabilidad de una empresa objeto de visita, de ahí que sostuviera que respecto de su contabilidad era «*humanamente imposible que se tuvieran (sic) al día dentro del término previsto en el auto de inspección contable y antes del cierre del mismo*». Seguidamente, expuso que los funcionarios de la «*aduana de Bogotá*» omitieron cotejar las mercancías con las declaraciones, con lo cual vulneraron los principios del debido proceso, eficiencia, favorabilidad, justicia, tipicidad, prevalencia de lo sustancial, economía, celeridad, eficacia, imparcialidad, publicidad y contradicción. Adujo que la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, al confirmar la liquidación oficial de revisión vulneró múltiples disposiciones de la constitución, pues desconoce su primacía y que el Estado está instituido para proteger y garantizar la efectividad de los derechos, garantizando el debido proceso a los particulares.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la parte actora⁵. Afirmó que los actos administrativos fueron expedidos conforme a la Constitución y las demás normas vigentes a la fecha de su expedición. Asimismo, se opuso a la condena en costas del proceso y agencias en derecho, por cuanto no había actuado con temeridad o mala fe, debido a que no se encuentran probadas dentro del proceso.

En un primer contexto del debate, señaló que la demandante no presentó documentos internos y externos de la relación comercial que tuvo con dos sociedades; anotó que unas facturas de un proveedor no estaban contabilizadas en la cuenta de costos y el revisor fiscal únicamente explicó que ello era debido a fallas del programa contable que borraba algunas contabilizaciones. Adujo también que de otra proveedora se aportaron

⁵ SAMAI Tribunal, índice 12, certificado ECCCEA4B531EFD95 96B4B48D0D98ACE7 FDA1DBA54C64054A 165C632A3B100575 (zip), (pdf), pp. 1 a 22.



las facturas, pero el representante legal manifestó que no tenía los soportes internos solicitados.

Señaló que la actora no presentó libros de contabilidad, lo que constituía indicio grave en su contra, le impedía invocarlos a su favor y daba lugar al desconocimiento de costos, gastos y pasivos. Adujo que se dedicó a practicar las pruebas necesarias para verificar la realidad de las operaciones comerciales del contribuyente con sus proveedores, encontrando varias inconsistencias más allá de la formalidad de las facturas y de la contabilidad, encontrando indicios que sustentaban el rechazo de los costos, los que en conjunto configuraban plena prueba.

-La Administración notificó el auto de inspección tributaria dentro del término que señalan los artículos 705 y 706 del ET, con lo cual se amplió el término para notificar el requerimiento especial. Sostuvo que el correo de notificación del auto de que decretó la inspección tributaria fue introducido al correo el 04 de abril de 2017, por lo que el término para notificar el requerimiento especial se amplió hasta el 20 de julio de 2017, de manera que la notificación que de este acto se hizo el 18 de julio de 2017 fue oportuna. Concretamente, indicó que tras dos intentos fallidos para la entrega del correo de notificación del auto de inspección tributaria (06 y 07 de abril de 2017), el mismo fue devuelto, razón por la que debió publicarlo en la página web de la entidad el 11 de abril de 2017, conforme con los artículos 565 y 568 del ET.

Seguidamente precisó que, tras la notificación del requerimiento especial el 18 de julio de 2017, la actora tenía tres meses para contestarlo, luego de lo cual, la autoridad tenía seis meses para expedir la liquidación oficial, plazo que finalizaba el 18 de abril de 2018, de modo que fue oportuna su emisión el 04 de abril de 2018 y su notificación el 06 de abril siguiente.

Anotó que desde la notificación de ese acto administrativo se suspendió el término por tres meses para notificar el requerimiento especial (art. 706 del ET), pues agregó que, a la luz de la jurisprudencia, para que opere la suspensión, se requiere que se practique «al menos» una prueba relacionada con la inspección y que esta obre en el expediente, lo cual se cumplió en el caso concreto, razón por la que no operó la firmeza de la declaración de renta del año 2014.

*-Las pruebas obtenidas en sede administrativa y su valoración conjunta e integral resultan ser suficientes y contundentes para rechazar los pasivos y costos en la declaración de renta del año gravable 2014. Advirtió que la parte actora no aportó prueba sumaria alguna frente al rechazo de pasivos por valor de \$999.776.000. Anotó que las provisiones no eran deducibles por no corresponder a un gasto real, por lo que incumplían los requisitos del artículo 770 del ET, así como el relativo a la prueba supletoria de los pasivos (art. 771 *ibidem*). De esa manera, sostuvo que el asunto no obedecía a una diferencia de interpretación o de criterios entre las partes, sino a una ausencia probatoria.*

De igual forma, en relación con el desconocimiento de los costos, destacó que la investigación no se limitó a una simple disparidad de criterios, sino a la verificación con terceros y de todo el material probatorio aportado, a partir de lo cual, se concluyó que el contribuyente no demostró la realidad de las operaciones, pues no se requiere la declaratoria de proveedores ficticios de los terceros, o que la realidad de las operaciones se demostrara con factura. Adicionó que, en todo caso, la contabilidad no fue llevada en debida forma y presentó múltiples inconsistencias, como lo fue el hecho de que no existieron comprobantes internos o externos que acreditaran la realidad de las



operaciones económicas con el proveedor Suministro y Acondicionamiento Ferpeji SAS, quien informó que no registró operaciones con la actora.

Específicamente, destacó la relevancia de los indicios en el proceso de fiscalización tributaria, respaldado por la Ley 1564 de 2012. En armonía con ello expuso que en fallos de esta Corporación⁶ se concluyó que la declaración de proveedor ficticio no es un requisito previo para el rechazo de costos por compras, sino que la Administración puede utilizar medios de prueba, como los indicios, para constatar la autenticidad de las operaciones de venta.

Enfatizó que un conjunto de indicios contundentes puede ser determinante para demostrar la simulación de operaciones por parte de la contribuyente, lo que desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración. Al investigarse los presuntos proveedores de la sociedad demandante, se hicieron análisis de un acervo probatorio, entre esto: citaciones y requerimientos ordinarios, destacando los más relevantes hallazgos. Concluyó que, a través de la valoración conjunta e integral de los indicios que revelaron inconsistencias en cuanto a los pasivos y costos declarados, logró evidenciar la carencia de comprobantes internos o externos que respaldaran la realidad de las transacciones económicas con ciertos proveedores.

-La sanción por inexactitud es procedente porque la sociedad incluyó costos y pasivos inexistentes que derivaron en un saldo a favor. Planteó que la inclusión de costos que no fueron probados, que no son reales y que generaron un menor impuesto a pagar reviste de legalidad la imposición de la sanción por inexactitud, según lo establecido en el artículo 647 del ET. Puntualizó que la demandante no presentó los libros de contabilidad, comprobantes y demás documentos soporte que demostrarían los valores declarados como pasivos, costos y deducciones, con lo cual se determinó un menor impuesto pagado o mayor saldo a favor que daba lugar a la sanción por inexactitud.

-No es procedente la condena en costas a cargo de la demandada porque estas no están probadas en el proceso de conformidad con el artículo 188 del CPACA en concordancia con el numeral 8° del artículo 365 el CGP. Consideró que la solicitud de condena en costas era improcedente, dado que el artículo 188 del CPACA prohíbe que en asuntos de interés público se condene en costas y un juicio que versa sobre temas tributarios involucra un interés público, en tanto se trata de recursos necesarios para la realización de los fines del Estado. Asimismo, de conformidad con el ordinal 8 del artículo 365 el CGP, la condena en costas procede cuando en el expediente aparezca que se causaron y sean debidamente probadas, sin embargo, en el expediente no obran pruebas que demuestren las costas a favor de la actora.

-No son procedentes las pretensiones de reparación a título de lucro cesante y daño emergente. Citó sentencias del Consejo de Estado que sustentan que el daño antijurídico prescrito en el artículo 90 constitucional obliga al Estado a reparar las afecciones originadas en la acción y omisión de sus agentes que sean constitutivas de una detracción patrimonial que el afectado no debe soportar. Sin embargo, señaló que ni en sede administrativa ni en vía judicial se encuentra demostrado el daño antijurídico que pudiese habersele causado a la demandante.

⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 11 de octubre de 2004 (exp. 13601, CP: Ligia López Díaz) y del 26 de julio de 2018 (exp. 21903, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).



Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas⁷. Para resolver, analizó si la Administración había perdido competencia temporal para fiscalizar la declaración de renta del año 2014 por haber adquirido firmeza o por desconocer el término de ley para proferir la liquidación oficial de revisión.

Después de destacar la relevancia del derecho fundamental al debido proceso y el principio de legalidad, señaló que, al tenor del artículo 565 del ET, las actuaciones administrativas deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada. Asimismo, señaló que el artículo 568 *ibidem*, modificado por el artículo 58 del Decreto 19 de 2012 determina que cuando las notificaciones sean devueltas, por cualquier razón, serán notificadas mediante aviso, la cual se surtirá, a los efectos de los términos de la Administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso en el portal de la página web «o de la corrección de la notificación». Especificó que lo anterior no se aplicará cuando la devolución se produzca por notificación a una dirección distinta a la informada en el Rut, en cuyo caso se deberá notificar a la dirección correcta dentro del término legal.

En cuanto a la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del año 2014, la notificación del requerimiento especial y las actuaciones que suspenden el término para la notificación del requerimiento especial, aludió a los artículos 705, 706 y 714 del ET y a varias jurisprudencias del Consejo de Estado, a partir de las cuales sostuvo que, el término de firmeza de la declaración del impuesto de renta del año gravable 2014, presentada por la contribuyente, se contabilizaba a partir del vencimiento del plazo para declarar; para el caso, el 07 de mayo de 2015, lo que señaló no era objeto de discusión, de modo que el término de firmeza vencía el 07 de mayo de 2017, fecha en la cual, en principio debió notificarse el requerimiento especial. No obstante, de conformidad con el artículo 706 *ibidem*, el término de notificación del acto preparatorio fue suspendido hasta el 07 de agosto de 2017, debido a que el 11 de abril de 2017 la Administración a través de la publicación en la página web de la entidad notificó el auto de inspección tributaria, expedido el 03 de abril de 2017, notificación realizada en debida forma porque se encontraba probado que la demandada envió el correo a la dirección registrada en el RUT y que tras su devolución procedió a notificarlo mediante publicación en la página web de la entidad, operando la suspensión del término de firmeza y siendo en consecuencia tempestiva la notificación del acto preparatorio, surtida el 18 de julio de 2017.

Respecto de la notificación de la liquidación oficial de revisión, señaló que esta debía hacerse en los seis meses que señala el artículo 710 del ET, contados desde la fecha de vencimiento del término para responder el requerimiento especial, término que finalizaba el 18 de abril de 2018. Luego fue oportuna su notificación el 06 de abril de 2018. De esta forma, concluyó que los actos demandados fueron notificados dentro del término legal y antes de que la declaración privada adquiriera firmeza.

⁷ SAMAI Tribunal, índice 22, certificado B04B1F6C82D8D0C7 66B83905D562CA78 09979917C712175C E21562F33F57D9BB (pdf), pp. 1 a 46.



Sobre el asunto de fondo, indicó que la contribuyente en el escrito de demanda mencionó que la decisión administrativa se encontraba viciada por la imposibilidad de aportar los documentos contables y soportes que acreditarían la viabilidad de los pasivos, costos y gastos, ocasionado por la pérdida de estos documentos, en vista de que el antiguo contador de la compañía no entregó la contabilidad, además que la Administración no otorgó el tiempo suficiente para reconstruir la misma, respecto de lo cual, consideró que la no presentación de los libros de contabilidad solo se justificaba, conforme al artículo 781 ET, ante la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, lo que no se configuraba en el caso concreto. Específicamente señaló que, la no presentación de los libros y soportes contables al momento de ser exigidos por demandada constituía un indicio en contra de la actora, ya que las circunstancias eximentes invocadas en sede administrativa no demostraron la adopción de las medidas necesarias para la oportuna guarda, custodia y conservación de sus libros contables y sus soportes.

En el marco anterior, no encontró probada la falsa motivación de los actos demandados, pues encontró que la demandada acudiendo a los medios de prueba recaudados, estableció incongruencias en los valores declarados, los cuales no fueron desvirtuados por la actora, con una mejor tesis argumentativa o mediante mejores medios probatorios.

Por último, encontró procedente la sanción por inexactitud, dado el rechazo de los costos que derivaron en un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para la contribuyente y no condenó en costas por no demostrarse su causación.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión de primera instancia⁸, aduciendo que el tribunal expresó que los motivos para negar las súplicas de la demanda, se encuentran debidamente probados, toda vez que: (i) «*la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del ET y la no presentación de los libros y soportes contables*» configuraron un indicio grave en su contra, comoquiera que las circunstancias eximentes invocadas en sede administrativa no demostraron la adopción de medidas para la guarda y conservación de los libros y soportes contables, no encontrando viable la ocurrencia de la fuerza mayor o caso fortuito; y (ii) no se configuraba diferencia de criterios, por haberse desestimado las pretensiones ante la falta de comprobación de los costos, gastos y pasivos registrados en la declaración del impuesto sobre la renta del período 2014, mientras que la demandada había probado con pruebas directas que las cifras declaradas no eran reales.

Al respecto, aseveró que el tribunal erró en la interpretación del petitum de la demanda, pues la misma tuvo génesis en la indebida notificación del requerimiento especial, que según la DIAN fue notificado, el 18 de julio de 2017, pues lo cierto es que, mientras para la demandada, el auto de inspección tributaria fue notificado el 04 de abril de 2017, esto solo se surtió por conducta concluyente el 22 de abril de 2017 cuando se enteró de la visita contable; esto es, dos años y dos días después, momento para el cual ya había operado la firmeza de la declaración de renta del período 2014, teniendo en cuenta que esta fue presentada el 20 de abril de 2015.

Adujo que cuando se devolvió la notificación por correo del auto de inspección, la

⁸ SAMAI Tribunal, índice 25, certificado 29195CD4FD4232 74A2231A2FFFAA38 821EE6B4BA432040 E609E75071B99195 (pdf), pp. 1 a 4.



demandada debió intentar efectuar una notificación subsidiaria con el mecanismo más eficiente que sería el edicto o la notificación electrónica (art. 566-1 del ET), de acuerdo con el ordenamiento fiscal y concordante con el CPACA, como lo hizo con anterioridad y posteriormente mediante el envío de correos electrónicos cuyas fechas citó. Adujo también que el auto de inspección tributaria debió notificarse mediante aviso publicado en periódico de amplia circulación nacional y, actualmente, en el portal web de la entidad, lo que afirma no ocurrió.

Además, aseguró que el tribunal violó el principio de congruencia porque en ningún momento el objeto de debate fue la inexactitud, sino la pérdida de la facultad sancionadora por parte de la demandada respecto de los actos demandados. Alegó que, contrario a lo afirmado por la demandada, no había evidencia que demostrara que se publicó el auto en la cartelera de la DIAN el día 18 de julio de 2017. Ni prueba de la fijación o desfijación del edicto.

Seguidamente, reiteró que entre la fecha de notificación del requerimiento especial y de la liquidación oficial transcurrieron más de ocho meses y diecinueve días, superando el término de seis meses para proferir el acto definitivo, pretermitiéndose el término, lo que configuró la causal de nulidad del artículo 118 del CGP.

Agregó que según el artículo 779 del ET, la inspección tributaria inicia una vez notificado el auto que la ordena y por esto, se entiende suspendido el término de firmeza desde su notificación. Sin embargo, como la contribuyente fue notificada por conducta concluyente el 22 de abril de 2017, fecha para la cual ya había operado la firmeza de la declaración de renta del año 2014, no operó la suspensión del término.

Agregó que en la jurisprudencia horizontal del Tribunal Administrativo de Cundinamarca (sentencia del 24 de marzo de 2023, radicado 25000-23-37-000-2019-00294-00, emitido por la misma magistrada ponente del presente asunto en una controversia entre la sociedad CI Exporimpreex Ltda. contra la demandada, la cual adjuntó al recurso) se llegó a la conclusión de que, tras haber sido devuelta la notificación del auto, la demandada no realizó la notificación por edicto, como establece la norma, por lo cual se entendió que allí operó una notificación por conducta concluyente en un momento posterior, el cual señala corresponder al 22 de abril de 2017. A partir de ello, alega que no hay coherencia en que se hubieren desestimado las pretensiones, pues en ningún momento fue objeto de debate un tema diferente a la firmeza de la declaración o a la prescripción de la acción.

Pronunciamientos finales

No hubo pronunciamiento contra el recurso interpuesto. El Ministerio Público tampoco intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos administrativos acusados, mediante los cuales la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2014, atendiendo los cargos de apelación planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda.



En concreto, corresponde a la Sala determinar si (i) el requerimiento especial proferido en el procedimiento de revisión fue notificado en forma extemporánea, por no haber operado la ampliación del término de firmeza, con ocasión de la notificación por aviso del auto que decretó la inspección tributaria; y, en sintonía con el anterior problema, establecer si (ii) la liquidación oficial de revisión fue proferida y notificada por fuera del plazo de los seis meses de que trata el artículo 710 del ET.

De ser desestimado lo anterior, se advierte que la Sala no abordará el estudio de la procedencia de los pasivos y costos glosados, ni de la sanción por inexactitud, pues la contribuyente no apeló la decisión del *a quo* que avaló el rechazo de estos conceptos y la imposición de la sanción por inexactitud.

Análisis del caso concreto

2- Aduce la apelante que el tribunal erró al interpretar el *petitum* de la demanda, pues esta tuvo su génesis en la indebida notificación del requerimiento especial, que según la demandada, fue notificado el 18 de julio de 2017, puesto que la notificación del auto de inspección tributaria se surtió por conducta concluyente solo hasta el 22 de abril de 2017 cuando se enteró de la visita contable y no el 04 de abril de tal año, como lo señala la demandada, momento para el cual ya había operado la firmeza de la declaración de renta del período 2014, teniendo en cuenta que esta fue presentada el 20 de abril de 2015, pues habían transcurrido dos años y dos días. En la misma línea, adujo que cuando fue devuelta la notificación por correo del auto de inspección tributaria, la demandada debió intentar efectuar una notificación subsidiaria por edicto o electrónicamente.

Asimismo, reiteró que entre la fecha de notificación del requerimiento especial y la liquidación oficial transcurrieron más de ocho meses, superando el término de seis meses para proferir el acto definitivo, lo que configura la causal de nulidad del artículo 118 del CGP. Por último, planteó que el tribunal debió resolver su contienda en la misma forma del precedente horizontal de tal corporación, contenido en la sentencia del 24 de marzo de 2023, radicado 25000-23-37-000-2019-00294-00, la cual adjuntó a su escrito de impugnación.

En el otro extremo, su contraparte aseguró que el auto de inspección tributaria fue notificado según indican los artículos 705 y 706 del ET; por tanto, se amplió por tres meses el término para notificar el requerimiento especial, porque dentro de ella se acreditó la práctica de pruebas necesarias para la investigación sobre el impuesto a la renta del año gravable 2014.

Por su parte, el tribunal concluyó que la notificación del auto de inspección tributaria fue debidamente efectuada. A esos efectos señaló que, dada la devolución del correo de notificación de tal acto, la autoridad estaba habilitada para aplicar el artículo 568 del ET, según el cual, procede la notificación por aviso cuando las notificaciones enviadas por correo son devueltas. Precisó además que el plazo para declarar venció el 07 de mayo de 2015, por lo cual, en principio, la firmeza operaba el 07 de mayo de 2017; empero, dada la suspensión del término para notificar el requerimiento especial, este plazo se amplió hasta el 07 de agosto de 2017, así que fue tempestiva la notificación que del requerimiento especial se llevó a cabo el 18 de julio de 2017.



2.1- En torno al primer problema jurídico a resolver, es de observar que de conformidad con el artículo 565 del ET, vigente para la época de los hechos, los autos que ordenan inspecciones tributarias deben notificarse *«de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente»*.

Tratándose de la notificación mediante correo, dispone la norma que, se practicará con la entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el RUT. Ahora bien, de ser devuelta la notificación por una razón distinta al error en la dirección de notificación de su envío, el artículo 568 del ET prescribe que la notificación debe ser efectuada mediante aviso con transcripción de la parte resolutive del acto administrativo, en el portal web de la demandada que incluya mecanismos de búsqueda por número identificación personal y, en todo caso, en un lugar de acceso al público de la misma entidad. La notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la Administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se computará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso en el portal⁹.

3- Observa la Sala que en el proceso se encuentra acreditado que la notificación por correo del auto de inspección tributaria fue devuelta, luego de dos intentos fallidos de notificación el 06 y 07 de abril de 2017, y que dicho envío se hizo a la dirección informada en el RUT, además de que fue introducido al correo por primera vez el 04 de abril de 2017 (f. 110 caa). Sin embargo, no fue recibida por la demandante bajo la causal de devolución *«ausente»*, de acuerdo con la certificación de la empresa de mensajería (f. 104 vto. caa), circunstancia que habilitaba a la Administración para surtir la notificación por aviso, la cual se llevó a cabo el 11 de abril de 2017 (f. 105 caa), de manera que no se requería efectuar las notificaciones subsidiarias de edicto o electrónica, como equívocamente lo reclama la apelante.

Establecido lo anterior, esto es, que la notificación subsidiaria procedente del auto de inspección tributaria era el aviso en la página web de la demandada por expreso mandato legal, y que esta fue debidamente surtida, pasará la Sala a determinar si operó la ampliación del término para notificar el requerimiento especial. A tal efecto, partirá la Sección de precisar que, acorde con los plazos para presentar la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2014 fijado por el Decreto 2623 de 2014, modificado por el Decreto 427 de 2015, el vencimiento aplicable para la demandante, cuyos dos últimos dígitos del NIT terminaran en 85, era hasta el 07 de mayo de 2015, como acertadamente lo señaló el tribunal, por lo cual, en principio, la firmeza de la declaración operaba el 07 de mayo de 2017 (con prescindencia de la fecha de presentación de la declaración), sin embargo, al haberse surtido en debida forma la notificación del auto de inspección tributaria el 11 de abril de 2017, el plazo para la notificación del requerimiento especial se prorrogó por tres meses, conforme a lo previsto en el artículo 706 del ET, es decir, hasta el día 08 de agosto de 2017. Por tanto, habiéndose notificado el citado acto preparatorio el 18 de julio de 2017, el mismo fue tempestivo, en tanto la inspección fue practicada, pues en el expediente obran pruebas sobre las diligencias efectuadas por la autoridad en el marco de ese medio probatorio.

⁹ Sentencia del 18 de octubre de 2018 (exp. 22099, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 15 de octubre de 2020 y del 18 de marzo de 2021 (exps. 24761 y 22795, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez) y del 13 de julio de 2023 (exp. 27184, CP: Wilson Ramos Girón).



No prospera el cargo de apelación.

4- Frente al reparo de la indebida notificación de la liquidación oficial de revisión, atendiendo a lo resuelto en precedencia respecto de que el requerimiento especial fue notificado tempestivamente el 18 de julio de 2017, esta judicatura precisa que el plazo para contestar el mencionado acto administrativo vencía el 18 de octubre de 2017, de modo que el término de seis meses para notificar la liquidación oficial culminaba el 19 de abril de 2018. Luego, al haber sido notificado este acto el 06 de abril de 2018 mediante correo certificado (f. 1995 caa), el mismo fue tempestivo.

No prospera el cargo de apelación.

5- En relación con el planteamiento de la apelante relativo a que el tribunal debió resolver en la misma forma del precedente horizontal de tal corporación, contenido en la sentencia del 24 de marzo de 2023, identificada con el radicado 25000-23-37-000-2019-00294-00, se advierte que, el debate de la providencia invocada se concretaba en irregularidades de la notificación por aviso en los términos del artículo 568 del ET, lo que no corresponde al asunto sometido a análisis, en tanto, la cuestión gira en torno a si debió efectuarse la notificación subsidiaria mediante edicto o electrónicamente. Con todo, se hace imperativo señalar que la Sala ha precisado que *«el principio de precedente horizontal únicamente aplica para jueces de la misma jerarquía, de manera que ésta Corporación en su calidad de órgano de cierre no está sujeta a dichas decisiones»*¹⁰.

Por todo lo anterior, no prospera la apelación, y en consecuencia se confirmará la decisión de primera instancia.

Conclusión

De conformidad con el artículo 568 del ET, la notificación subsidiaria ante la devolución del correo por causal distinta a yerros en la identificación de la dirección de notificación corresponde al aviso de publicación que ritúa esa norma, por lo que resulta improcedente acudir a otros sistemas de notificación principal y subsidiario como la notificación electrónica del artículo 566-1 *ibidem* o la fijación de edicto.

Costas

6- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme al artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

¹⁰ Sentencia del 07 de mayo de 2020, exp. 24493, CP: Milton Chaves García.



Radicado: 25000-23-37-000-2019-00312-01 (27900)
Demandante: Importaciones Energía & Cía. Ltda.

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

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

(Firmado electrónicamente)
TELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>