



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., tres (3) de octubre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 27001-23-33-000-2017-00152-01 (28313)
Demandante: MONTOYA Y CEBALLOS SA
Demandado: DIAN
Temas: Notificación resolución recurso de reconsideración. Silencio administrativo positivo. CREE 2014.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 27 de abril de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Chocó, que resolvió¹:

«PRIMERO: DECLARAR la nulidad de la Resolución No. 0038 del 6 de marzo de 2018, que negó los efectos del silencio administrativo de que trata el artículo 734 del Estatuto Tributario.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, DECLARAR la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No.182412016900001 del 13 de junio de 2016 y de la Resolución No. 001 del 02 de agosto de 2017, por medio de las cuales se impuso sanción por inexactitud y se modificó la liquidación privada presentada por Montoya y Ceballos S.A., por concepto de impuesto sobre la renta para la equidad CREE, correspondiente al año gravable 2014 y se resolvió un recurso de reconsideración, respectivamente.

TERCERO: DECLARAR la firmeza de la declaración privada presentada por Montoya y Ceballos S.A., por concepto de impuesto sobre la renta para la equidad CREE, del año gravable 2014.

CUARTO: Sin condena en costas [...].»

ANTECEDENTES

El 11 de abril de 2015, MONTOYA Y CEBALLOS SA² presentó la declaración inicial del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2014³, corregida el 15 de diciembre de 2015⁴, en la que liquidó un saldo a favor, pedido en devolución.

El 13 de junio de 2016, previo requerimiento especial⁵ y respuesta a este⁶, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Quibdó expidió la Liquidación Oficial de Revisión 182412016900001⁷, la cual adicionó ingresos brutos e impuso sanción por inexactitud en el 160 %, para fijar un saldo a pagar.

¹ Documento 19 expediente digital

² Su actividad económica principal es el «comercio al por mayor de bebidas y tabaco».

³ Fl. 950 c.a.

⁴ Fl. 1.214 c.a.

⁵ Identificado con el número 900001 del 14 de enero de 2016. Fls. 1233 a 1239 c.a.

⁶ Fls. 1244 a 1248 c.a.

⁷ Fls. 1296 a 1302 c.a.



El 12 de agosto de 2016, se interpuso recurso de reconsideración⁸, resuelto por la División de Gestión Jurídica de mencionada dirección seccional mediante la Resolución 0001 de 2 agosto de 2017⁹, notificada de manera personal el 29 de agosto de 2017¹⁰, en el sentido de modificar el acto liquidatorio para fijar la sanción de inexactitud en el 100 %, en aplicación del principio de favorabilidad.

El 14 de diciembre de 2017¹¹, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la actora interpuso demanda contra los actos de determinación oficial del impuesto, admitida por auto del 25 de enero de 2018¹².

El 15 de febrero de 2018, la contribuyente le solicitó a la entidad demandada declarar el silencio administrativo positivo¹³, por no haber resuelto y notificado oportunamente la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, petición que fue negada por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Quibdó en la Resolución 0038 del 6 de marzo de 2018¹⁴, notificada por correo el 9 de marzo de 2018¹⁵.

El 2 de abril de 2018¹⁶, la demandante reformó oportunamente la demanda interpuesta para pedir, además, la nulidad de la Resolución 0038 del 6 de marzo de 2018 que negó el silencio administrativo positivo, reforma admitida por auto del 6 de junio de 2018¹⁷.

DEMANDA

MONTOYA Y CEBALLOS SA, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes¹⁸:

«PRETENSIONES PRINCIPALES:

1. *Que se declare la nulidad de la Resolución N° 0038 del 6 de marzo de 2018 “por medio de la cual se decide el derecho de petición que solicitó el silencio administrativo positivo”, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Quibdó, notificada el 9 de marzo de 2018*
2. *Que como consecuencia de dicha declaratoria, se restablezca el derecho de la demandante, declarando que se entendió fallada a favor de la demandante la resolución N° 001 del 02 de agosto de 2017, en virtud de la cual se resolvió el recurso de reconsideración presentado en contra de la liquidación oficial de revisión 182412016900001 del 13 de junio de 2016, reconociéndose la existencia del silencio administrativo positivo.*

PRETENSIONES SUBSIDIARIAS:

En caso de que no sean acogidas las pretensiones principales, le solicito respetuosamente al Tribunal acoger las siguientes pretensiones subsidiarias:

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

⁸ Fls. 1303 a 1308 c.a.

⁹ Fls. 1414 a 1423 c.a.

¹⁰ Fl. 1424 c.a.

¹¹ Fecha de presentación de la demanda, según sello impuesto por la oficina judicial de Quibdó. Fl. 1 c.p.

¹² Fl. 223 c.p.

¹³ Fls. 262 a 266 c.a.

¹⁴ Fls. 255 a 261 c.a.

¹⁵ Fl. 261 c.a.

¹⁶ Fecha de presentación de la reforma de la demanda, como consta en el sello de recibido impuesto por la oficina de apoyo judicial de Quibdó. Fl. 231 c.p.

¹⁷ Fl. 1.426 c.p.

¹⁸ Corresponden a las señaladas en la demanda, y su reforma. Fls. 1, 233 y 234 c.p.



- *Liquidación oficial de revisión N° 182412016900001 del 13 de junio de 2016, expedida por la dependencia de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Quibdó, en virtud de la cual se modificó la liquidación privada presentada por Montoya y Ceballos S.A., por concepto de impuesto CREE del año gravable 2014.*
 - *Resolución N° 001 del 02 de agosto de 2017, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Quibdó en virtud de la cual se resolvió el recurso de reconsideración, notificada el 29 de agosto de 2017.*
2. *Que como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se pretende que se declare la eficacia de la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE por el año gravable 2014, presentada por Montoya y Ceballos S.A., no estando obligada la demandante a pagar la suma de ciento cuarenta y nueve millones veintisiete mil pesos M/CTE (\$ 149.027.000).*
 3. *Que como consecuencia de la declaratoria de nulidad de las resoluciones indicadas en el numerales 1° y 2°, la DIAN pague a mi representada las costas y agencias en derecho en que ésta ha incurrido con ocasión de la presente demanda».*

Invocó como disposiciones violadas, las que se enuncian a continuación:

- Artículos 1, 29, y 95 [9] de la Constitución Política;
- Artículos 652, 683, 732, 733, 734, 742 y 777 del Estatuto Tributario y,
- Artículo 3 [9] del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

No es de recibo que la Administración afirme que el auto 001 de 15 de febrero de 2017 -en el que decretó pruebas por el término de 30 días-, suspendió el término para resolver el recurso de reconsideración, y con base en ello negar la ocurrencia del silencio administrativo positivo en la Resolución 0038 del 6 de marzo de 2018, porque solo la práctica de inspección tributaria lo permite, conforme al artículo 733 del ET. Además, dicho auto no se notificó, inobservando el principio de publicidad previsto en el artículo 3 [9] de la Ley 1437 de 2011.

Los actos acusados adolecen de falsa motivación, al aducir que la actora omitió ingresos, toda vez que la venta al público de los productos fabricados y distribuidos por Cervecería Unión no generó utilidad, pues esta se hace por el mismo valor de compra, como se prueba con el «Movimiento de Facturación MyC 2014» remitido por dicha compañía, y el juego de inventarios certificado por revisor fiscal en el mismo valor. La actividad comercial de la sociedad, solo se remuneró con el pago reconocido por la mencionada cervecería como «servicio de fletes», según lo pactado en el contrato de distribución, por lo que los ingresos declarados fueron los efectivamente percibidos.

Si bien se encontraron diferencias entre lo facturado y lo contabilizado, ello obedeció a que solo se reportaron las ventas a crédito de terceros, y no las de contado; desde esa perspectiva, la investigación debió seguirse por la expedición de facturas sin el lleno de requisitos legales, con la imposición de la sanción prevista en el artículo 652 del ET, aplicable por remisión del artículo 657 *ib.*, y no iniciarse un proceso por omisión de ingresos, por cuanto no existió mérito para ello.



Es improcedente la sanción por inexactitud, porque la actora declaró datos completos y verdaderos y denunció todos sus ingresos. Existe una diferencia de criterios, por cuanto la sociedad está convencida que sus ingresos fueron íntegramente declarados.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente¹⁹:

Como el 12 de septiembre de 2016 se profirió auto inadmisorio del recurso de reconsideración *-que incumplió el requisito previsto en el artículo 722 [c] del ET, siendo presentado nuevamente el 27 de octubre de 2016-*, la resolución que lo resolvió se expidió y notificó en el término previsto en el artículo 732 *ib.*

No hubo falsa motivación, porque los actos acusados expusieron los supuestos fácticos y jurídicos que dieron lugar a la modificación de la liquidación privada *-adición de ingresos brutos operacionales-*, estableciendo una incongruencia respecto a la distribución de los bienes, los registros contables y los valores de las operaciones entre Cervecería Unión y los clientes finales, sin discutir los ingresos por concepto de fletes.

Procede la sanción por inexactitud, porque se omitieron ingresos, lo que implicó un menor valor a pagar, sin que exista una diferencia de criterios con la Administración.

AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial del 3 de abril de 2019²⁰ el *a quo* precisó que no se presentaron irregularidades procesales o nulidades, no se solicitaron medidas cautelares, ni se propusieron excepciones previas, tuvo como pruebas las allegadas con la demanda y la contestación, negó la práctica de la inspección judicial solicitada por la actora y dio traslado para alegar de conclusión. Concretó el litigio en resolver: «1. [...] si los actos acusados fueron expedidos con falsa motivación. 2. [...] si la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN a la sociedad demandante era improcedente. 3. [...] si en el proceso administrativo tributario adelantado por la DIAN se respetaron los principios del derecho de justicia y equidad. 4. [...] si hay lugar a declarar la eficacia de la declaración privada del impuesto de renta y complementarios del año Gravable 2014 [...]. 5. Si operó el silencio administrativo [...]».

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Chocó anuló los actos acusados, declaró la firmeza de la liquidación privada y no condenó en costas, por lo siguiente²¹:

El Auto 001 del 15 de febrero de 2017, por el cual se decretó la práctica de pruebas, incumple los requisitos del artículo 779 del ET y la jurisprudencia del Consejo de Estado, según la cual, para que el auto que decreta la inspección tributaria suspenda el término para resolver el recurso de reconsideración, es necesario que durante su práctica se levante al menos una diligencia.

No obstante, el auto solo indicó que se verificarían las declaraciones de la contribuyente, sin que obre prueba de su notificación, por lo que el término de un año que tenía la entidad para resolver el recurso no se suspendió, teniendo en cuenta que,

¹⁹ Índice 9 en Samai

²⁰ Fls. 1.465 a 1.467 c.p.

²¹ Documento 19 expediente digital



conforme a la norma y a lo indicado en la misma providencia, el término de suspensión se contaba a partir de su notificación.

Como el recurso de reconsideración se presentó el 12 de agosto de 2016, debía resolverse y notificarse el 12 de agosto de 2017; no obstante, la Resolución 001 del 2 de agosto de 2017, que resolvió el recurso, se notificó el 29 de agosto de 2017, cuando el término para ello había fenecido, dando lugar al silencio administrativo positivo previsto en el artículo 734 del ET.

RECURSO DE APELACIÓN

La **DIAN** interpuso recurso de apelación y solicitó revocar la sentencia apelada²², así:

Para acceder a las pretensiones, «era necesario que la demandante solicitara la declaratoria de la presunta existencia del acto ficto que surge como consecuencia de la ocurrencia del presunto silencio administrativo positivo, de manera que posteriormente pudiera pedir la nulidad por falta de competencia de la Resolución 0038 del 6 de marzo 2018, que resolvió la solicitud del silencio administrativo positivo [...]».

No se configuró el silencio administrativo positivo, porque en el término para resolver el recurso de reconsideración la DIAN abrió el proceso a pruebas por 30 días hábiles, con lo cual el plazo para decidirlo se extendió hasta el 26 de septiembre de 2017, siendo oportuna la resolución notificada el 29 de agosto de ese año.

Estima que «comoquiera que el objeto del asunto es dilucidar la liquidación oficial de revisión se hace necesario pronunciamiento sobre la misma y en tal sentido se reiteran las manifestaciones realizadas en la contestación de la demanda y lo expuesto posteriormente en los alegatos de conclusión para lo cual no transcribiré, sino que respetuosamente solicito se considere lo allegado al expediente».

TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

Por auto del 20 de febrero de 2024²³ se admitió el recurso de apelación y se concedió el término establecido en el artículo 247 [4 a 6] del CPACA para que las partes se pronunciaran. La **demandante**²⁴ se opuso al recurso por considerar que incumplió lo previsto en los artículos 247 del CPACA, 320 y 328 del CGP, pues no planteó un verdadero cuestionamiento a la sentencia de primera instancia, la cual se debe confirmar, porque la DIAN no probó que el Auto 001 del 15 de febrero de 2017 reuniera los requisitos del artículo 779 del ET, para suspender el término para resolver el recurso, con lo cual no desvirtuó la existencia del silencio administrativo positivo.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta para equidad CREE del año 2014, y de aquel que negó la ocurrencia del silencio administrativo positivo a la sociedad Montoya Ceballos SA.

Previo a resolver, se pone de presente que la proposición jurídica se integró por los actos de determinación del impuesto y de aquel que negó el silencio administrativo

²² Documento 22 expediente digital

²³ Índice 6 en Samai.

²⁴ Índice 4 en Samai



positivo, y que frente a estos la demanda se interpuso en el término previsto en el artículo 164 [2-d] del CPACA.

Así, en los términos el recurso de apelación corresponde a la Sala determinar si, el auto de pruebas decretado por la Administración, tuvo la virtualidad de suspender el término para resolver el recurso de reconsideración, para que no operara el silencio administrativo positivo.

No se hará un pronunciamiento sobre las apreciaciones hechas por la DIAN en el recurso de apelación, que no corresponden a reparos o cuestionamientos concretos frente a lo decidido por el *a quo* (*reiteración de manifestaciones de la contestación de la demanda*), o a argumentos que no se hubieran propuesto en las etapas procesales anteriores (*solicitar la declaratoria de la existencia de un acto ficto*).

Como lo ha precisado la Sala, de conformidad con el artículo 320 del CGP, el objeto del recurso de apelación consiste en que el superior examine la cuestión decidida, únicamente, respecto de los reparos concretos formulados por el apelante en su escrito de apelación. Dicha norma es concordante con el artículo 328 *ib.* que limita la competencia del juez de segunda instancia a los cuestionamientos planteados por la parte recurrente. Al respecto, la jurisprudencia de esta Corporación ha indicado que la competencia del fallador de segunda instancia tiene unos límites temporales y de fondo, pues solo puede estudiar la decisión que fue objeto de apelación.

En consecuencia, el estudio se limitará a determinar si, el auto de pruebas dictado por la Administración, tuvo la virtualidad de suspender el término para resolver el recurso de reconsideración, para que no operara el silencio administrativo positivo.

Para el *a quo*, el Auto 001 del 15 de febrero de 2017 -*por el cual se decretó la práctica de pruebas*-, incumple los requisitos del artículo 779 del ET para suspender el término para resolver el recurso de reconsideración, porque solo indicó que se verificarían las declaraciones de la contribuyente, sin que obre prueba de su notificación; por ello, el término de un año que tenía la entidad para resolver el recurso no se suspendió y, en consecuencia, el recurso se resolvió de manera extemporánea, operando el silencio administrativo positivo.

Para la recurrente, no se configuró el silencio administrativo positivo, porque dentro del término para resolver el recurso de reconsideración la DIAN abrió el proceso a pruebas por 30 días hábiles, lo cual implicó que el término para decidirlo se extendiera hasta el 26 de septiembre de 2017, siendo oportuna la resolución notificada el 29 de agosto de dicho año.

Contrario a lo afirmado por la Administración, el Auto 001 del 15 de febrero de 2017 «*POR MEDIO DEL CUAL SE DECRETAN LA PRÁCTICA DE PRUEBAS*»²⁵, no suspendió el término para resolver el recurso de reconsideración interpuesto por la actora contra la liquidación de revisión, toda vez que el mismo fue dictado «*dando cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 744 del Estatuto Tributario*», disposición que alude a la oportunidad para allegar pruebas al expediente, sin contemplar el efecto que pretende darle la entidad demandada.

²⁵ Fl. 1.362 c.a.



Asimismo, el contenido del auto, del que no obra constancia de notificación a la contribuyente, no corresponde al decreto de una inspección tributaria, prueba regulada en el artículo 779 del ET, en cuanto solo ordenó: «*PRIMERO: ABRIR a pruebas por el término de treinta (30) días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación del presente proveído. SEGUNDO: DECRETAR la práctica de las siguientes pruebas: Verificar las declaraciones de Renta para la equidad CREE año gravable 2013 y 2014, retenciones en la fuente de CREE, verificar información exógena, correspondiente a los periodos señalados con el fin de realizar cruces entre los valores declarados y los motivos de inconformidad expresados*». En ese contexto, no aplica tal disposición, para atribuirle a la anterior actuación administrativa el efecto suspensivo que esta norma consagra.

Ahora bien, el artículo 732 del ET establece como término preclusivo para resolver el recurso de reconsideración, un año contado a partir de su interposición en debida forma; precisándose que la expresión «*resolver*»²⁶ implica que la decisión debe preferirse y notificarse dentro del término legal de un año.

En el *sub examine* está demostrado que la demandante interpuso el recurso de reconsideración el 12 de agosto de 2016²⁷, con lo cual, conforme a lo dispuesto en el referido artículo 732, la Administración tenía hasta el 12 de agosto de 2017, para notificar en debida forma la resolución que resolvía el recurso.

Sobre la fecha de interposición del recurso de reconsideración, cabe anotar que, si bien la Administración lo inadmitió por auto del 12 de septiembre de 2016²⁸ por no reunir el requisito señalado en el artículo 722 [c] del ET, dicho auto fue recurrido en reposición²⁹, decidido por auto del 17 de noviembre de 2016³⁰ en el sentido de «*admitir el recurso de reposición*», al reconocer que «*[...] le asiste razón al recurrente, al hacer claridad de que el mandato se entiende aceptado cuando el mandatario realiza cualquier acto de ejecución del mismo, (en este caso la suscripción del recurso y presentación del memorial)*», lo que confirmó que el recurso fue interpuesto en debida forma el 12 de agosto de 2016.

Así, como la Administración contaba hasta el 12 de agosto de 2017 para expedir y notificar el acto que resolvió el recurso, se concluye que, para el 29 de agosto de 2017³¹, fecha en la que la contribuyente se notificó de manera personal de la Resolución 0001 de 2 de agosto de 2017, ya se había configurado el silencio administrativo positivo.

Por lo anterior, como la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue extemporánea, en cuanto no se practicó en el plazo previsto por el artículo 732 del ET, operó el silencio administrativo positivo en favor de la demandante. En esas condiciones, al no prosperar el recurso de apelación, la Sala confirmará la sentencia apelada.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, no se condenará en costas (*gastos del proceso y agencias en derecho*) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

²⁶ Sentencia del 13 de agosto de 2020, Exp. 22923 CP. Milton Chaves García. Sentencia de 10 de diciembre de 2015, Exp. 19415, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²⁷ Fls. 1.303 a 1.308 c.a.

²⁸ Fls. 1.332-1.333 c.a.

²⁹ Fls. 1.338 a 1.340 c.a.

³⁰ Fls. 1.359 a 1.361 c.a.

³¹ Fl. 1.424 c.a.



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

FALLA

1.- CONFIRMAR la sentencia del 27 de abril de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Chocó.

2.- Sin condena en costas.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN