



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

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veinte (20) de noviembre de dos mil veinticinco (2025)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2022-00001-01 (29425)
Demandante	SONY MUSIC ENTERTAINMENT COLOMBIA S.A.
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Notificación electrónica durante el estado de emergencia económica, social y ecológica declarado por el Gobierno. Reiteración de jurisprudencia. Firmeza de la declaración

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 23 de agosto de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió¹:

PRIMERO: NEGAR las pretensiones respecto del Auto nro. 001.600 de 28 de octubre de 2021, que inadmitió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial y el Auto nro. 001.839 de 25 de noviembre de 2021, confirmatorio de la inadmisión.

SEGUNDO: DECLARAR probada la excepción de inepta demanda frente a la Liquidación Oficial de Revisión nro. 3124120210000027 de 12 de mayo de 2021.

TERCERO: INHIBIRSE de hacer un pronunciamiento de fondo respecto de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 3124120210000027 de 12 de mayo de 2021.

CUARTO: Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas [...]

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 20 de abril de 2017 Sony Music Entertainment Colombia S.A., presentó su declaración de renta correspondiente al año gravable 2016, en la que liquidó saldo a favor. Dicho saldo fue solicitado en devolución y aprobado mediante resolución 62829001099208 del 14 de junio de 2018.

Previo expedición del requerimiento especial 312382020000060 del 23 de noviembre de 2020, la DIAN profirió la liquidación oficial de revisión 3124120210000027 del 12 de mayo de 2021, en la que desconoció una parte de los gastos operacionales de administración, lo que aumentó el impuesto a cargo y generó un saldo a pagar. También se impuso sanción por inexactitud del 100%.

El 24 de septiembre de 2021, la sociedad presentó recurso de reconsideración el cual fue inadmitido mediante el auto 001600 del 28 de octubre de 2021; el cual fue confirmado en auto 001839 del 25 de noviembre del mismo año, que resolvió el recurso de reposición interpuesto por la demandante².

¹ Samai del tribunal, índice 27.

² Los actos se pueden consultar en los antecedentes administrativos obrantes en el índice 9 del Samai del tribunal.



ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad, contemplado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la sociedad demandante formuló las siguientes pretensiones³:

1.1. Primera: Que se declare la nulidad del Auto Inadmisorio del Recurso de Reconsideración No. 001600 del 28 de octubre de 2021 proferido por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN (en adelante el "Auto Inadmisorio"), mediante el cual se inadmitió el recurso de reconsideración que presentó la Compañía contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 12412021000027 del 12 de mayo de 2021.

1.2. Segunda: Que se declare la nulidad del Auto Confirmatorio del Auto Inadmisorio No. 001839 del 25 de noviembre de 2021 proferido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN (en adelante el "Auto Confirmatorio").

1.3. Tercera: Que, como consecuencia de lo anterior y, a título de restablecimiento del derecho, se entienda como oportuno el recurso de reconsideración interpuesto por SME contra la Liquidación Oficial, y que, por lo tanto, procedía la admisión y el estudio de fondo de dicho recurso de reconsideración.

1.4. Cuarta: Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 3124120210000027 del 12 de mayo de 2021 proferida por la División de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes (en adelante la "Liquidación Oficial").

1.5. Quinta: Que, como consecuencia de lo anterior y, a título de restablecimiento del derecho, se declare que la declaración de renta de mi representada por el año gravable 2016 se encuentra en firme.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 565, 566-1, 638 y 670 del Estatuto Tributario; 67 del Decreto 187 de 1975; 2 del Decreto 591 de 1991, 12 de la Decisión 291 de 1974 de la Comunidad Andina (en adelante CAN); 1 de la Decisión 84 de 1974 de la CAN; y 1 de la Decisión 84 de 1978 de la CAN. El concepto de la violación se resume, así:

1. Indebida notificación de la liquidación oficial

Señaló que la finalidad de las notificaciones radica en que los administrados conozcan el contenido de las decisiones que se expiden en su contra, y de esa forma, efectivizar el principio de publicidad⁴. Resaltó que los términos para el contribuyente empiezan a correr transcurridos cinco días a partir del recibo del correo electrónico, lo que evidencia que su propósito es asegurar el acceso real y efectivo a los actos expedidos por la administración.

Destacó que era un hecho notorio⁵ que con la declaratoria de la emergencia sanitaria por la pandemia COVID-19 se expidió el Decreto Legislativo 491 de 2020, en el cual se tomaron varias medidas para garantizar la prestación de servicios por parte de las autoridades públicas; y en su artículo 4 adoptó el mecanismo de notificación electrónica, que se entendería surtida a partir de la fecha y hora en que el administrado acceda al acto, aspecto que debía certificar la administración; esta última circunstancia coincide con el inciso final del artículo 56 de la Ley 1437 de 2011.

³ Samai del Tribunal, índice 2.

⁴ Citó la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, del 29 de noviembre de 2017, exp 20803.

⁵ Citó el artículo 167 del Código General del Proceso.



Mencionó que una vez levantada la suspensión de términos decretada por la pandemia⁶, la DIAN expidió la resolución 58 de 2020 en cuyo artículo 2 señaló que se continuaría con la notificación de manera electrónica. Esta norma fue objeto de control inmediato de legalidad por el Consejo de Estado⁷, quien reiteró que los actos quedarían notificados a partir de la fecha y hora en que el administrado acceda al acto respectivo, según el Decreto Legislativo 491 de 2020.

Indicó que la Corte Constitucional se pronunció⁸ sobre el artículo 4 del Decreto Legislativo 491 de 2020 condicionando la efectividad de la notificación a la certificación de que los actos fueron conocidos por el administrado pues así se garantizaba su derecho de defensa.

Señaló que recibió una comunicación el 19 de agosto de 2021, en que se le invitó a realizar el pago por concepto del impuesto sobre la renta del año 2016, ante lo cual envió un correo solicitando información y recibió respuesta el 30 de agosto de 2021, en la cual se le indicó que la liquidación oficial se notificó por correo el 12 de mayo de ese mismo año. Empero, advirtió que nunca recibió el correo, para lo cual aportó una imagen de la bandeja de entrada y la declaración del director de su área tecnología quien afirmó, bajo la gravedad de juramento, que el correo no fue recibido.

Habiendo puesto de presente lo anterior en los recursos de reconsideración como de reposición contra el inadmisorio del recurso, la DIAN se limitó a señalar que existe una certificación en la que se acreditó el envío del mensaje de datos, la cual no da información sobre su apertura efectiva. Para este asunto no hay tarifa legal, y la demandante probó que en la bandeja de entrada de su correo electrónico no obraba la comunicación aludida con fecha del 12 de mayo de 2021.

Mencionó que en la «consulta de la liquidación» consta la fecha y la hora de la entrega del correo, pero no se advierte certificación sobre el acceso al acto por parte de la demandante como lo exige las normas aplicables, por lo que se incumplió con el propósito de la notificación y se vulneró su derecho al debido proceso⁹.

Comparó la notificación por correo físico¹⁰ con la electrónica y destacó que en las dos existen herramientas para determinar si el interesado tuvo acceso a los actos enviados (como las guías de envío, los sistemas de confirmación de entrega y lectura de los mensajes). Puso como ejemplo el caso del Municipio de Zarzal que contrató estos servicios con una empresa privada que emite constancias de esa naturaleza.

2. Firmeza de la declaración

En la liquidación oficial se indicó que el requerimiento especial se notificó por correo el 4 de diciembre de 2020, pero no hay evidencia del envío de la comunicación en la bandeja de entrada del correo de la empresa utilizado para dichos trámites, para lo cual aportó una imagen de dicha bandeja.

Señaló que el 17 de abril de 2018 presentó solicitud de devolución del saldo a favor de la declaración de renta de 2016, de modo que la DIAN tenía tres años a partir de esa fecha para notificar el requerimiento especial pero sólo hasta el 30 de agosto de

⁶ Citó la resolución 55 de 2020 de la DIAN.

⁷ Sentencia del 30 de octubre de 2020, M.P. Luis Alberto Álvarez Parra.

⁸ Citó la sentencia C-242 de 2020.

⁹ Puso como referencia la sentencia del 5 de julio de 2018, exp 23412, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez en la que se estudió la notificación realizada por la UGPP en los términos del artículo 56 de la Ley 1437 de 2011.

¹⁰ Citó la sentencia C-114 de 2003.



2021 fue informada de la existencia de dicho acto (fecha en la que recibió información sobre el proceso adelantado en su contra).

Señaló que, teniendo en cuenta que la DIAN tiene 3 años para notificar el requerimiento especial luego de presentada la solicitud de devolución del saldo a favor de renta del año gravable 2016, lo cual ocurrió el 17 de abril de 2018, la DIAN tenía plazo para notificar el requerimiento hasta el 17 de abril de 2021; no obstante, teniendo en cuenta la suspensión de términos, ese término se prorrogó hasta el 30 de junio de 2021. Sin embargo, el acto previo solo fue informado mas no conocido con la liquidación oficial de la que se tuvo conocimiento con la respuesta recibida por la compañía el 30 agosto de 2021. Por tanto, aún si se entendiera que tuvo conocimiento del requerimiento especial con la referencia que a este se hace en la liquidación oficial, dado que esta fue conocida el 30 de agosto de 2021, dicho requerimiento resultó extemporáneo y la declaración de renta del año gravable 2016 quedó en firme.

Señaló que el auto inadmisorio del recurso de reconsideración pasó por alto que se omitió la notificación efectiva del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión, lo cual contravino el derecho de defensa pues no tuvo acceso al acto ni contó con el plazo de 3 meses para responderlo ¹¹. Remató indicando que el auto inadmisorio, entendido como “norma”, no debía ser aplicado por contrariar directamente la constitución; citó el artículo 4 constitucional.

3. Indebida clasificación del contrato de prestación de servicios

Cuestionó que la DIAN hubiere negado la deducibilidad de los gastos incurridos en virtud del contrato suscrito con Sony BMG Music Entertainment, bajo el entendimiento de que tenía las características de un acuerdo de importación de tecnología y que, por lo tanto, debía registrarse según el artículo 66 del Decreto 187 de 1975.

Explicó que tal conclusión es errónea, pues en ese negocio jurídico no se presentó transmisión de tecnología¹², ni capacitación activa o adiestramiento de personal¹³, de modo que no era exigible el registro del contrato ante la DIAN como condición para la deducción. Citó varias decisiones de la Comunidad Andina de Naciones (CAN)¹⁴, que definen este tipo de transacciones como aquellas que, con independencia de la tipología contractual, implican cualquier tipo de modalidad de importación de tecnología, esto es que se adquieran conocimientos, productos o servicios. Señaló que es posible que se suscriban contratos de asistencia técnica, pero que no sean susceptibles de registro porque no suponen la transferencia de conocimientos científicos o sumamente especializados.

Para el caso debatido, el acuerdo suscrito consistió en servicios de apoyo, soporte o aporte de experiencia en las áreas de interpretación de los contratos de los artistas, coordinación de campañas, registro de contratos de promoción y distribución, mercadeo, producción de material de comercialización, formulación de políticas para el personal, entre otras¹⁵. Es decir, no hubo componentes tecnológicos o su transmisión, sino que las actividades estaban encaminadas al cumplimiento del objeto social de la demandante con estándares de calidad y eficiencia. Explicó que

¹¹ Citó la sentencia C-341 de 2014 de la Corte Constitucional.

¹² Citó el artículo 1 del Decreto 1189 de 1978.

¹³ Citó el artículo 2 del Decreto 2123 de 1975.

¹⁴ Decisión 84 de 1974 y 291 de 1991.

¹⁵ Realizo un cuadro en el que se refirió a cada una de las prestaciones establecidas en el contrato de servicios.



al tratarse de un proveedor de servicios desde el exterior no tiene el deber de expedir factura¹⁶, y en esa medida la prueba de la expensa corresponde al contrato¹⁷.

4. Inconstitucionalidad del fundamento legal de la liquidación oficial

Sostuvo que el artículo 67 del Decreto 187 de 1975, norma invocada por la DIAN para rechazar las deducciones, está viciada de inconstitucionalidad por violar el principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria. Preciso que, aunque es anterior a la Constitución Política, debe armonizarse con la misma, pero en su lugar, desconoce los artículos 338 y 150 (numeral 12).

Explicó que se trata de un decreto reglamentario ordinario, que no tiene fuerza de ley, pero que regula la base gravable del impuesto sobre la renta, que es uno de sus elementos esenciales, desconociendo que una limitación de esa naturaleza debe emanar directamente en la ley¹⁸. De modo que, se debía aceptar las expensas declaradas pues tal asunto solo se modificó con el artículo 75 de la Ley 1819 de 2016, el cual aplicaba a partir del 2017.

Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda con lo siguiente¹⁹.

Explicó que el ejercicio del derecho de acción se hizo de manera extemporánea, pues según el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 debe presentar la demanda dentro de los cuatro meses siguientes a la expedición del respectivo acto. En este caso la liquidación oficial de revisión se notificó por correo del 21 de mayo de 2021, con lo cual, la fecha máxima para la presentación de la demanda era el 21 de septiembre el mismo año. Sin embargo, consta que se otorgó poder el 9 de diciembre de 2021 y que la demanda se presentó hasta el 15 de diciembre de ese mismo año, por lo que operó la caducidad del medio de control.

Resaltó que no ocurrió lo mismo respecto del acto administrativo que inadmitió el recurso y el que lo confirmó, en los cuales se manifestó que el recurso de reconsideración presentado por la demandante en contra de la liquidación oficial de revisión no cumplió con la condición prevista en el literal b) del artículo 722 del Estatuto Tributario, de interponerse dentro de la oportunidad legal, esto es dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto de determinación oficial como lo consagra el artículo 720 *ibidem*.

Preciso que no es posible contabilizar los términos conforme al artículo 56 de la Ley 1437 ni al artículo 4 del Decreto Legislativo 491 de 2020, porque en este caso existe una norma especial que es el artículo 566-1 del Estatuto Tributario, la cual no fue modificada por los decretos de emergencia sanitaria y que dispone que el tiempo para impugnar el acto comienza a correr cinco días después de la entrega del correo electrónico.

Así, dado que el correo contentivo de la liquidación oficial fue enviado el 12 de mayo de 2021, el cómputo inició el 19 de ese mismo mes y finalizó el 24 de julio del mismo

¹⁶ Citó el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

¹⁷ Citó el artículo 5 del Decreto 5050 de 1997.

¹⁸ Citó la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 24 de mayo de 2018, exp 21555.

¹⁹ Samai del tribunal, índice 11.



año; pero el recurso de reconsideración se presentó el 24 de septiembre de 2021²⁰, con lo cual, fue extemporáneo. Sostuvo que durante toda la actuación hubo comunicación constante entre la DIAN y la demandante respecto del cuestionamiento de la declaración de renta de 2016, y que esta última debía hacer seguimiento diligente sobre el desarrollo de la actuación atendiendo a su calidad de gran contribuyente.

Sobre la naturaleza del contrato expresó que tenía las características de un contrato de importación de tecnología dados los servicios de asesoría y asistencia técnica que prestaba la vinculada de la demandante en el exterior, de modo que la deducción de las expensas incurridas exigía el registro del documento ante esa entidad. Indicó que mediante concepto del 05 de febrero de 2020 la Subdirección de Gestión de Fiscalización Internacional confirmó que la naturaleza de la transacción correspondía a un contrato de asistencia técnica, en cuanto implicaba la aplicación de conocimientos específicos y particulares.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B negó las pretensiones de la demanda, declaró probada la excepción de inepta demanda y se inhibió de pronunciarse de fondo sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión, conforme al siguiente análisis²¹:

Explicó que durante la emergencia sanitaria decretada por la pandemia del COVID-19, se adoptaron medidas de urgencia para garantizar la atención y prestación de los servicios de las autoridades, tales como la notificación electrónica regulada en el artículo 4 del Decreto Legislativo 491 de 2020, norma que estuvo vigente desde el 17 de marzo de 2020 hasta el 30 de abril de 2022²².

Precisó que para que se surtiera dicha notificación era necesario que se enviara un mensaje con la copia electrónica del acto administrativo, la indicación de los recursos que legalmente proceden, las autoridades ante las cuales debían interponerse y los plazos. Cumplido lo anterior, la notificación quedaría surtida a partir de la fecha y hora en que el administrado accediera al acto administrativo, circunstancia que debía certificar la administración.

Indicó que el acceso opera desde el momento en que el mensaje es remitido al destinatario y éste lo recibe en su correo electrónico, y no cuando el usuario abra su bandeja de entrada o de lectura al correo, una interpretación diferente supondría dejar al arbitrio del receptor la efectividad de la notificación.

Destacó que la liquidación oficial se remitió a la dirección electrónica registrada en el RUT de la demandante, aspecto que no es discutido por las partes. Además, en el certificado de notificación electrónica se indican las fechas de envío del correo que correspondió al 12 de mayo de 2021 a las 6:44 pm; de entrega el mismo día a las 6:45 pm, y la constancia de entrega exitosa del mensaje de datos. Por ello, concluyó que se cumplió con el artículo 4 del Decreto Legislativo 491 de 2020, de modo que a partir de esa fecha se debía contabilizar el término para la interposición del recurso de reconsideración, que a la luz del artículo 720 del Estatuto Tributario, debe hacerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación, esto es, hasta el 12 de julio de 2021.

²⁰ Respecto del conteo de términos citó el Código de Régimen Político y Municipal.

²¹ Samai del tribunal, Índice 27.

²² Citó las normas mediante las cuales se decretó y prorrogó el estado de emergencia económica, social y ecología.



No obstante, el recurso se presentó el 24 de septiembre de 2021, es decir, de manera extemporánea, por lo que la administración estaba habilitada para inadmitirlo pues no se cumplieron las condiciones previstas en el artículo 722 *ibidem*, como efectivamente lo hizo mediante los autos 001.600 del 28 de octubre de 2021 y 001.839 de 25 de noviembre de 2021.

Explicó que la demandante no cumplió con los presupuestos para la interposición del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, pues no agotó adecuadamente la discusión ante la administración. Preciso que tampoco era viable acceder a la jurisdicción *per saltum*²³, dado que la sociedad no respondió el requerimiento especial.

Por lo señalado, el *a quo* declaró probada la excepción de inepta demanda por falta de agotamiento de la vía administrativa, aspecto que calificó como un defecto insuperable que le impide al juez emitir un fallo de fondo. Añadió que el estudio sobre la caducidad implica revisar en primer lugar si la demanda se presentó en forma, esto es que se haya agotado el requisito de agotamiento de la vía administrativa, lo cual encontró ajustado respecto del auto inadmisorio y su confirmación, pero no frente a la liquidación oficial de revisión, respecto de la cual se inhibió de emitir pronunciamiento.

Se abstuvo de condenar en costas por no encontrarlas causadas ni demostradas.

Recurso de apelación

La demandante²⁴ solicitó revocar decisión del Tribunal por considerar que no se cumplió con la notificación adecuada de la liquidación oficial de revisión.

Destacó que no es un hecho discutido que la notificación electrónica del 12 de mayo de 2021 debía regirse por las normas especiales expedidas durante el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica. Sin embargo, resulta extraño que el juez de primera instancia no aplicara su precedente, concretamente, la sentencia del 23 de febrero de 2023²⁵, ni expuso las razones para apartarse.

Preciso que en esa providencia se analizó un caso similar entre los mismos sujetos, en el cual se encontró que la certificación de notificación electrónica de la DIAN no cumplió con el artículo 4 del Decreto Legislativo 491 de 2020, pues no se demostró que la demandante hubiere accedido al acto administrativo. Esta decisión fue confirmada por el Consejo de Estado en fallo del 22 de agosto de 2024, que aclaró que dicha norma exige la certificación por parte de la administración, de la fecha y hora en que el administrado accede al acto administrativo.

Así, la postura del Tribunal de no aplicar el precedente implica el desconocimiento de los derechos al debido proceso y a la igualdad.

Manifestó que en este caso la DIAN no cumplió con la carga de acreditar que la demandante accedió al correo electrónico que contenía la notificación de la liquidación oficial de revisión.

²³ Citó el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario.

²⁴ Samai del tribunal, índice 30.

²⁵ Radicado 25000-23-37-000-2021-00430-00



Insistió en que solo tuvo conocimiento de la liquidación oficial de revisión el 30 de agosto de 2021, fecha en la demandada le envió copia del acto y un documento denominado «Consulta Liquidación», en el que se refería la fecha y hora en que se había enviado el correo de notificación. Esto obedece a un correo enviado por la demandante como respuesta a una invitación para realizar el pago por concepto de renta de 2016 recibida el 19 de agosto del mismo año. En consecuencia, la interposición del recurso de reconsideración efectuada el 24 de septiembre de 2021 se hizo dentro de la oportunidad legal.

Insistió en que aún si se entendiera que tuvo conocimiento del requerimiento especial con la referencia que a este se hace en la liquidación oficial, la liquidación oficial solo fue conocida el 30 de agosto de 2021, por lo que dicho requerimiento resulta extemporáneo y la declaración de renta del año gravable 2016 quedó en firme.

Así, para la apelante no podían prosperar la excepción de inepta demanda, y pidió estudiar de fondo los cargos de violación desarrollados en la demanda.

Oposición a la apelación

La DIAN solicitó confirmar²⁶ la sentencia de primera instancia al considerar que el régimen de notificación electrónica previsto en el Decreto Legislativo 491 de 2020, no exige que la administración certifique el momento exacto en que el contribuyente abre el correo electrónico, pues ello supondría sujetar a la voluntad del receptor la efectividad del trámite de notificación.

Indicó que es obligatorio certificar el envío, con el detalle de la fecha y hora, las direcciones de correo electrónico del remitente y el destinatario, y el asunto; requisitos que se cumplieron cabalmente en el caso revisado.

Intervención del ministerio público

El agente del Ministerio Público pidió confirmar la sentencia de primera instancia²⁷ por considerar la liquidación oficial de revisión se notificó el 12 de mayo de 2021, y que, por ende, el recurso de reconsideración se presentó de manera extemporánea. Señaló que no se agotó adecuadamente la etapa de discusión ante la administración. Además, sostuvo que la declaración privada no adquirió firmeza, con lo cual la actuación desplegada por la demandada se ajustó a derecho.

Frente al contrato suscrito por la demandante con su vinculada del exterior, explicó que correspondía a la transmisión de conocimientos tecnológicos y, en esa medida, estaba sujeto al registro ante la DIAN, de modo que, al omitirse dicha formalidad, no era procedente el reconocimiento de las deducciones. Finalmente, señaló que se cumplieron las condiciones para la imposición de la sanción por inexactitud, y que no se configuró diferencia de criterios.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

De conformidad con el recurso de apelación presentado por la sociedad

²⁶ Samai, índice 11.

²⁷ Samai, índice 12.



demandante – apelante única -, le corresponde a la Sección²⁸ determinar si se configuró la excepción de inepta demanda frente a la liquidación oficial de revisión 312412021000027 del 12 de mayo de 2021, que modificó la declaración de renta del año gravable 2016.

En consecuencia, se estudiará la notificación del acto de determinación y si el recurso de reconsideración se presentó de manera oportuna. De prosperar este cargo de apelación se analizarán los demás argumentos de nulidad, como la firmeza de la declaración, y la procedencia de los gastos incurridos en el contrato suscrito con Sony BMG Music Entertainment.

Análisis del caso concreto

Se tiene que el Tribunal consideró que la notificación electrónica debía realizarse bajo los lineamientos del artículo 4 del Decreto Legislativo 491 de 2021, aspecto que fue no apelado por la demandada.

La recurrente sostuvo que la DIAN omitió certificar la adecuada notificación de la liquidación oficial de revisión, conforme lo exigía dicha norma, pues no se acreditó la fecha y la hora en que se accedió al contenido del acto administrativo; de modo que tuvo conocimiento de la actuación hasta el 30 de agosto de 2021, con lo cual concluyó que el recurso de reconsideración se presentó oportunamente.

Sobre la acreditación de la notificación señalada, cuestionó que, en la decisión de primera instancia, el Tribunal se apartara de su propio precedente, el cual fue confirmado por esta sección.

Para resolver el asunto, se debe atender al mandato contenido en el artículo 4 del Decreto Legislativo 491 de 2020, mediante el cual se adoptaron medidas para asegurar la prestación de los servicios por parte de las entidades y organismos de las ramas del poder, en el tiempo en que estuvo vigente la declaratoria de emergencia causada por la pandemia del COVID-19.

Sobre la aplicación de esta norma, se reitera en lo pertinente lo expresado por esta Sección en las sentencias del 17 de febrero de 2022²⁹ y del 22 de agosto de 2024³⁰, en las que se explicó que dicho decreto legislativo adoptó, entre otras medidas, la notificación electrónica cuya finalidad radicaba en garantizar el distanciamiento social recomendado por la Organización Mundial de la Salud (OMS), para proteger la salud pública.

Dicha norma fue objeto de revisión por parte de la Corte Constitucional en sentencia C-242 de 2020, en la que se avaló la implementación de medios tecnológicos para comunicar los actos de la administración, siempre y cuando se garantizaron los derechos fundamentales del administrado. Este mecanismo debía aplicarse durante la declaratoria de emergencia sanitaria por parte del Ministerio de Salud y Protección Social, la cual estuvo vigente hasta el 30 de junio de 2022.

Al verificar el contenido del artículo 4 del mencionado decreto, se evidencia que la notificación electrónica allí regulada requería que: *i)* el mensaje enviado al administrado indicara el acto administrativo a notificar o comunicar, *ii)* se remitiera

²⁸ Mediante auto del 25 de septiembre de 2025 se declaró fundado el impedimento presentado por el consejero Luis Antonio Rodríguez Montaña, índice 19 de Samai.

²⁹ Exp. 25402, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

³⁰ Exp. 27617, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

copia electrónica de la decisión, indicando los recursos que legalmente proceden, las autoridades ante quienes deben interponerse y los plazos para hacerlo, y *iii*) se entendía surtida desde la fecha y hora en que el administrado accediera al acto, lo cual debía ser certificada por la administración.

Nótese que la norma incluyó en forma expresa la obligación de la administración de certificar el acceso al acto administrativo, dada la imposibilidad de los administrados de acudir presencialmente a las sedes de la administración a notificarse por de la emergencia económica, social y ambiental decretada por el Gobierno Nacional, así como los obstáculos que presentó la pandemia a los servicios de mensajería por correo. El objetivo de dicha exigencia era garantizar el pleno conocimiento del acto por parte del ciudadano, tal como lo reconoció la Corte Constitucional en la sentencia ya indicada.

En la sentencia de constitucionalidad se indicó:

iv) Si bien establecen como directriz principal el uso de los medios electrónicos con el fin de poner en conocimiento de los interesados las decisiones de la administración y con ello pueden constituirse en barreras de acceso a la administración, lo cierto es que se dispuso que la notificación de las determinaciones: (a) **solo se entenderá realizada cuando exista certificación de que las mismas fueron conocidas por el administrado**, así como que (b) en caso de no ser posible el uso de las tecnologías para el efecto se debe seguir el procedimiento ordinario, es decir, el presencial. (Énfasis propio).

Se advierte, que es este y no otro el marco normativo que debe aplicarse teniendo en cuenta que se trató de una norma proferida en un estado de excepción y que esa norma debe interpretarse atendiendo los parámetros fijados en el examen de constitucionalidad aludido en donde, de manera expresa, se condicionó la efectividad de este mecanismo de notificación al conocimiento por parte del contribuyente de la decisión tomada por la administración, circunstancia que tenía que ser certificada, pues lo pretendido era garantizar de forma prevalente los derechos de los administrados ante la imposibilidad del desplazamiento del ciudadano y el fin último de preservación de la salud pública.

Por ende, si bien es cierto que el artículo 566-1 del Estatuto Tributario no fue derogado ni suspendido en el marco del estado de emergencia, también lo es que, por efecto de la emergencia sanitaria, este procedimiento solo podía aplicarse en condiciones de normalidad.

A partir de lo expuesto, procede la Sección a analizar si la notificación de la liquidación oficial cumplió los estándares del Decreto Legislativo 491 de 2020. En el expediente reposa lo siguiente:

- La demandante presentó la declaración de renta del año gravable 2016 el 20 de abril de 2017³¹.
- El 17 de abril de 2018, presentó solicitud de devolución del saldo a favor liquidado en la anterior declaración³², petición a la que se accedió mediante resolución 62829001099208 del 14 de junio de 2018³³.
- La DIAN expidió el requerimiento especial 312382020000060 del 23 de noviembre de 2020³⁴. En el expediente administrativo obra una constancia de notificación de ese acto³⁵, en la que se indica:

³¹ Samai del Tribunal, índice 9. Expediente digital. «1. FOLIOS 1-100.pdf». Pág. 7.

³² Ibidem, pág. 22 y 23.

³³ Ibidem, pág. 9 a 14

³⁴ Samai del Tribunal, índice 9. Expediente digital. «5. FOLIOS 401-500.pdf». Pág. 79 a 94.

³⁵ Ibidem, pág. 95.



Remitente EMAIL CERTIFICADO de notificaciones originado por notificaciones@dian.gov.co (...)

Email destino bernardo.londono@sonymusic.com

Identificación NIT 860007972

Nombre/ Razón Social SONY MUSIC ENTERTAINMENT COLOMBIA S.A.

Código Acto 401 - REQUERIMIENTO ESPECIAL

Fecha del Acto 23 de noviembre de 2020

Consecutivo del Acto 60

Fecha y hora de envío 04 de diciembre de 2020 (14:05 GMT-05:00)

Fecha y hora de entrega 04 de diciembre de 2020 (14:06 GMT-05:00)

- Las partes coinciden en que no se presentó respuesta al requerimiento especial.
 - La DIAN profirió la liquidación oficial de revisión 312412021000027 del 12 de mayo de 2021³⁶. También reposa un documento denominado «Consulta de Notificaciones Electrónicas»³⁷ en el que se expresó que el acto se envió por correo electrónico el día 12 de mayo de 2021 a las 6:44 pm, y se entregó ese mismo día a las 6:45 pm. Se dejó constancia del estado del correo como «entregado».
- Igualmente, obra una «Certificación Acto Administrativo» en la que se informa que la liquidación se notificó por correo electrónico el 12 de mayo de 2021.
- El 23 de agosto de 2021, la demandante le envió un correo electrónico a la DIAN³⁸ con el siguiente asunto: «RE: 20210820 – 100224371 – 24606 – Respuesta a su correo electrónico del día 20 de agosto de 2021 SONY MUSIC ENTERTAINMENT COLOMBIA S.A.»; y en el que se lee: «Estimada (...), en vista de que la compañía no ha recibido notificación alguna al respecto, agradezco tu ayuda para hacérsela llegar». Se aclara que no hay copia del correo del 20 de agosto que se refiere en la comunicación.
 - En correo del 30 de agosto de 2021, la funcionaria de la DIAN dio respuesta³⁹ así: «En atención a lo solicitado, me permito informar que en lo pertinente a la División de Gestión de Liquidación y consultados los sistemas de información internos, se identificó que se profirió la LOR 501_000027 de fecha 12/05/2021 (Anexa) y que es la que corresponde al formulario número 11120500112859 en la Obligación Financiera, Renta, año gravable 2016. Para su información adjunto en formato PDF la Liquidación Oficial de Revisión en mención y la constancia de notificación enviada por el GIT de Documentación».
 - La demandante presentó recurso de reconsideración el 24 de septiembre de 2021⁴⁰.
 - La demandada expidió el auto Nro. 001600 del 28 de octubre de 2021⁴¹ por medio del cual inadmitió el recurso de reconsideración.
 - La sociedad demandante interpuso recurso de reposición en contra del auto inadmisorio⁴², el cual fue confirmado en auto 001839 del 25 de noviembre de 2021⁴³.
 - Como anexos de la demanda⁴⁴, se aportó declaración juramentada con fines extraprocesales del 16 de noviembre de 2021, rendida por el señor Hugo Fernando Valenzuela Sabogal, jefe del Área de Tecnología de SONY Music Entertainment Colombia S.A., que da fe de lo siguiente: «procedí a revisar el equipo local que tiene asignado el buzón del correo electrónico bernardo.londono@sonymusic.com y se verificó que en las bandejas de entrada, de correo no deseado y de eliminados no se evidencia que el 12 de mayo de 2021 se haya recibido un correo electrónico del dominio notificaciones@dian.gov.co que contenga como archivo adjunto la Liquidación de Revisión No. 312412021000027 del 12 de mayo de 2021. Igualmente, verifiqué que el 04 de diciembre de 2020 no se recibió un correo electrónico del dominio notificaciones@dian.gov.co que contenga como archivo adjunto el Requerimiento Especial No. 312382020000060 del 12 de noviembre de 2020» y certificación de la gerente de recursos humanos de la actora que acredita que el señor Valenzuela es gerente del departamento de sistemas desde el 15 de octubre de 2015.

³⁶ Ibidem, pág. 104 a 125.

³⁷ Ibidem, pág. 128.

³⁸ Samai del Tribunal, índice 2. Pág. 87.

³⁹ Ibidem, pág. 88.

⁴⁰ Samai del Tribunal, índice 9. Expediente digital. «5. FOLIOS 401-500.pdf», pág. 130 a 135, y continúa en el archivo «6. FOLIOS 501-584.pdf», pág. 1 a 32.

⁴¹ Samai del Tribunal, índice 9. Expediente digital. «6. FOLIOS 501-584.pdf», pág. 94 a 97.

⁴² Ibidem, pág. 56 a 73.

⁴³ Ibidem, pág. 100 a 104.

⁴⁴ Samai del Tribunal, índice 2. Pág. 89 y 90



Al respecto, es importante precisar que los artículos 188 y 222 del Código General del Proceso regulan los requisitos de admisibilidad de los testimonios anticipados que pretenden utilizarse como prueba judicial, como lo sería en este caso la declaración juramentada rendida por el jefe de Tecnología de Sony. Dichas normas establecen que cuando el testimonio se rinde sin citación de la persona contra quien se aduce, en este caso la DIAN, este debe ratificarse en audiencia, siempre que la parte lo solicite, so pena de que pierda su valor probatorio.

En el expediente se observa, por un lado, que en la oposición a la demanda, la administración se opuso a la prueba por considerar que se trataba de «una afirmación notariada que en nada controvierte el hecho de existir en el expediente administrativo, prueba del envío al aplicativo de la demandante, de la LOR por renta 2016» y, por el otro, que en auto del 15 de diciembre de 2022, el Tribunal tuvo como prueba la declaración juramentada, sin que la parte interesada (la DIAN) solicitara su ratificación, razón por la cual dicho medio probatorio sí tiene validez.

También se pone de presente que en el escrito de la demanda se presentó un «pantallazo» que no ofrece plena certeza de que no se hubiese recibido el correo electrónico de notificación dado que no se puede observar que corresponde a la cuenta electrónica bernardo.londono@sonymusic.com, y se trata de una búsqueda parcial, sin identificar la bandeja en la que se efectuó ni los criterios precisos implementados, más allá de los términos «DIAN.GOV tienedatosajustos:sí»

Conforme a lo anterior, se observa que, si bien la administración indica que la liquidación oficial se envió mediante correo electrónico el 12 de mayo de 2021, en los documentos con los que se pretende demostrar este trámite, los cuales se denominaron «Consulta de Notificaciones Electrónicas» y «certificación Acto Administrativo», sólo se indica la fecha y hora del envío, así como de la recepción del mensaje por parte del destinatario, pero no se prueba el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 4 del Decreto Legislativo 491 de 2020, esto es, la certificación proferida por la DIAN que indique la fecha y hora en que la sociedad accedió al acto.

Por ende, se encuentra que la notificación no se practicó en debida forma, porque no se tiene constancia de que el acto fue de conocimiento de la demandante, lo que se ratifica con la declaración juramentada.

De hecho, de las pruebas obrantes en el expediente, se observa que la apelante tuvo conocimiento de la liquidación oficial de revisión hasta el 30 de agosto de 2021, fecha en la que la administración envió la información relativa al proceso de fiscalización que se había adelantado en su contra y en cuyo correo expresamente se indica que se adjuntó el acto de determinación, circunstancia que también es aceptada por la demandante. De allí que se verifique que se presentó una notificación por conducta concluyente en los términos del artículo 72 de la Ley 1437 de 2011.

En consecuencia, la sociedad contaba con dos meses para presentar el recurso de reconsideración de conformidad con lo dispuesto en el artículo 720 del Estatuto Tributario, el cual fue interpuesto el 24 de septiembre de 2021, es decir dentro del plazo.

Por lo anterior, no le asiste razón al Tribunal en cuanto a la declaratoria de la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de la vía administrativa,



comoquiera que la demandante si presentó oportunamente el recurso de reconsideración, razón que también da lugar a declarar la nulidad de los autos 001.600 del 28 de octubre de 2021 y 001.839 del 25 de noviembre del mismo año.

En consecuencia, al prosperar el cargo de apelación debe revocarse la sentencia de primera instancia y estudiarse los demás cargos de nulidad de propuestos en la demanda.

En este caso, la demandante invocó la firmeza de la declaración argumentando que presentó solicitud de devolución del saldo a favor el 17 de abril de 2018, fecha desde la cual iniciaba el conteo de los 3 años para que la DIAN notificara el requerimiento especial, término que, en se prorrogó, según lo que ella misma afirmó, dada la suspensión de términos por la emergencia sanitaria.

Sostuvo que el «acto previo solo fue informado mas no conocido hasta la fecha, con la Liquidación Oficial cuyo conocimiento se obtuvo con la respuesta recibida por la Compañía el **30 de agosto de 2021**», esto por cuanto no recibió ni tuvo acceso al requerimiento que presuntamente fue enviado por la DIAN el 4 de diciembre de 2020.

De la relación de hechos probados se observa que la demandante solicitó la devolución del saldo a favor el 17 de abril de 2018, fecha desde la cual, de conformidad con lo establecido en el artículo 711 del Estatuto Tributario, se cuenta el plazo que tiene la administración para adelantar sus funciones de fiscalización. Por ende, en principio, la DIAN tenía hasta el 17 de abril de 2021 para notificar el requerimiento especial, pero, considerando que los términos estuvieron suspendidos por 2 meses y 13 días por la emergencia sanitaria⁴⁵, los 3 años finalizaron el 30 de junio de 2021⁴⁶.

Así mismo, en los antecedentes administrativos obra una certificación de notificación electrónica que solo da cuenta de la fecha de envío y entrega del correo que contiene el requerimiento especial el 4 de diciembre de 2020, pero tal documento no cumple con los requisitos establecidos en el decreto legislativo, pues como quedó dicho anteriormente, no basta con la simple entrega del correo sino que es necesario que se indique la fecha y hora en que se accedió al acto, aspecto respecto del cual no se tiene conocimiento.

Por lo anterior, y siguiendo el criterio de la Sección en oportunidades anteriores, ante la falta de evidencia del acceso del administrado al acto no puede tomarse como fecha de notificación el envío de dicho correo electrónico.

Así, encontrándose que con el correo electrónico el 30 de agosto de 2021 a la demandante se le anexó copia de la liquidación oficial en la cual se hace mención del requerimiento especial, si en gracia de discusión se aceptara que en dicha actuación se configuró una notificación por conducta concluyente pues la demandante misma reconoció que fue informada de esa actuación, debe concluirse que para ese momento había transcurrido un término superior a los 3 años con los que contaba la DIAN para proferir y comunicar dicho acto.

Por lo expuesto, como no quedó acreditado que la administración hubiera notificado el requerimiento especial antes del 30 de junio de 2021, se encuentra que operó la

⁴⁵ La suspensión de términos se ordenó en las Resoluciones 000022, 000030 y 0050 de 2020, expedidas por el director general de la DIAN.

⁴⁶ Como el término se expresa en años, el mismo se cuenta según el calendario, pues así lo establece la Ley 4 de 1913 en su artículo 62. Un conteo similar se hizo en la sentencia del 22 de agosto de 2024, exp 27617, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, que en este proceso se reitera.



firmeza de la declaración y, en consecuencia, la DIAN no tenía competencia para modificar el denunciado privado. En consecuencia se declarará la nulidad de la liquidación oficial, sin que sea necesario pronunciarse sobre los demás cargos de la demanda.

Costas

En cuanto a la condena en costas, en virtud del numeral 4 el artículo 365 del Código General del Proceso y según el criterio mayoritario de la Sección contenido en la sentencia del 23 de septiembre de 2025⁴⁷, como la Sección revocó la sentencia dictada por el *a quo* para, en su lugar, declarar la nulidad de los actos demandados, procede la condena en costas a la demandada en ambas instancias.

Al efecto, se tasan las agencias en derecho un (1) salario mínimo mensual legal vigente por cada una de las instancias. Por tanto, se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación de la condena en costas, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del Código General del Proceso.

En cuanto a las expensas y gastos del proceso, atendiendo a ese mismo criterio, no procede la condena pues en el expediente no se verifica su causación ni comprobación⁴⁸.

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. **Revocar** la sentencia apelada, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, el 23 de agosto de 2024.
2. **Declarar** la nulidad de la liquidación oficial de revisión 312412021000027 del 12 de mayo de 2021, mediante la cual se modificó la declaración de renta del año gravable de la sociedad Sony Music Entertainment Colombia S.A., así como de los autos 001600 del 28 de octubre de 2021, que inadmitió el recurso de reconsideración y 001839 de 25 de noviembre de 2021, confirmatorio de la inadmisión.
3. Como consecuencia de lo anterior y, a título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2016 presentada por la sociedad demandante.
4. **Condenar en costas** en ambas instancias a la demandada, según lo explicado en la parte motiva. En consecuencia, ordenar al tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen.

Cúmplase.

⁴⁷ Exp. 28292, M.P. Wilson Ramos Girón.

⁴⁸ En igual sentido se pronunció la Sala en sentencia del 16 de octubre de 2025, exp 30252, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello



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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Con aclaración de voto

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ
Con aclaración de voto

Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>