



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D C., veintiséis (26) de marzo de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00562-01 (29577) Acumulado¹
Demandante: Codensa SA ESP
Demandada: DIAN

Temas: IVA (bimestres 1 a 5 de 2016). Notificación. Dirección procesal. Caducidad

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 26 de septiembre de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió²:

Primero: Declarar probada la excepción de caducidad propuesta por la apoderada de la DIAN de los siguientes actos administrativos:

- Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000014 expedida el 24 de febrero de 2020 por medio del cual la DIAN modificó la liquidación privada por el IVA del primer bimestre de 2016.
- Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000013 expedida el 24 de febrero de 2020 por medio del cual la DIAN modificó la liquidación privada por el IVA del segundo bimestre de 2016.
- Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000012 expedida el 24 de febrero de 2020 por medio del cual la DIAN modificó la liquidación privada del IVA por el tercer bimestre de 2016.
- Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000011 expedida el 24 de febrero de 2020 por medio del cual la DIAN modificó la liquidación privada del IVA por el cuarto bimestre de 2016.
- Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000005 expedida el 24 de febrero de 2020 por medio del cual la DIAN modificó la liquidación privada del IVA por el quinto bimestre de 2016.

Segundo: Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412020000025 del 18 de junio de 2020, por medio del cual la DIAN modificó la declaración privada del IVA del sexto bimestre de 2016 presentada por CODENSA S A ESP, ahora ENEL Colombia S.A E.S.P, por las razones expuestas en la parte considerativa.

Tercero: A título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas del sexto período del año 2016, conforme a las consideraciones expuestas en la providencia.

Cuarto: Notificar por correo electrónico la siguiente providencia.

Quinto: Sin condena en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Previos requerimientos especiales -de IVA bimestres 1 a 5, expedidos el 19 de septiembre de 2019

¹ Samai tribunal, índice 28. Mediante auto del 04 de julio de 2023, el tribunal decretó la acumulación del proceso 25000-23-37-000-2020-00481-00 al 25000-23-37-000-2020-00562-00.

² Samai tribunal, índice 54.



y notificados el 24 de septiembre del mismo año-, la DIAN profirió las resoluciones 312412020000014, 312412020000013, 312412020000012, 312412020000011 y 312412020000005 todas expedidas el 24 de febrero de 2020, y la resolución 312412020000025 -Iva bimestre 6- del 18 de junio de 2020³ -actos demandados-, mediante las cuales practicó liquidación oficial de revisión a la contribuyente Codensa SA ESP⁴, por concepto del impuesto sobre las ventas (en adelante, IVA) correspondiente a los seis bimestres del año 2016⁵, respectivamente. Se acudió *per saltum*.

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 pretensiones:

Expediente 2020-00562-00⁶ -IVA bimestres 1 a 5 de 2016-

1.1 Que declare la nulidad absoluta de los actos demandados, a saber:

1.1.1 Liquidación Oficial de Revisión No. 312412020000014 expedida el 24 de febrero de 2020 que determinó de forma oficial el IVA supuestamente adeudado por el primer bimestre de 2016, Exp. DD-2016-2019-000816.

1.1.2 Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000013 expedida el 24 de febrero de 2020 que determinó de forma oficial el IVA supuestamente adeudado por el segundo bimestre de 2016, Exp. DD-2016-2019-000817.

1.1.3 Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000012 expedida el 24 de febrero de 2020 que determinó de forma oficial el IVA supuestamente adeudado por el tercer bimestre de 2016, Exp DD-2016-2019-000818.

1.1.4 Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000011 expedida el 24 de febrero de 2020 que determinó de forma oficial el IVA supuestamente adeudado por el cuarto bimestre de 2016, Exp DD-2016-2019-000819.

1.1.5 Liquidación Oficial de Revisión No. 31241 2020 000005 expedida el 24 de febrero de 2020 que determinó de forma oficial el IVA supuestamente adeudado por el quinto bimestre de 2016, Exp DD-2016-2019-000820.

1.2 Como consecuencia de lo anterior, a modo de restablecimiento del derecho, solicito que se hagan las siguientes o similares declaraciones:

1.2.1 Que las siguientes declaraciones privadas de IVA se encuentran en firme:

Bimestre	Fecha Declaración	Formulario
2016-I	10-Mar-16	91000342223191
2016-II	13-May-16	91000357311209
2016-III	14-Jul-16	91000366515487
2016-IV	12-Sep-16	91000377130471
2016-V	11-Nov16	91000388172026

1.2.2. Que (i) no hay lugar a adicionar el renglón de ingresos por operaciones gravadas a la tarifa general de las declaraciones de IVA de Codensa de los bimestres primero a quinto de 2016, (ii) no hay lugar a adicionar el renglón de impuesto generado a la tarifa general, y (iii) no

³ Acto notificado el 25 de junio de 2020. Anulado por el tribunal en el fallo de primera instancia, decisión no apelada.

⁴ Samai tribunal, índice 46. En el proceso judicial, mediate auto del 15 de julio de 2024, el tribunal reconoció como sucesora procesal de la sociedad Codensa SA ESP a ENEL Colombia SA ESP.

⁵ Se modificaron las liquidaciones privadas, en concreto, el renglón 28 - ingresos por operaciones gravadas a la tarifa general, que se adicionó por la reclasificación de ingresos declarados como excluidos -servicios de reconexión y reinstalación de energía eléctrica-, los que a juicio de la DIAN no hacen parte de la prestación de ese servicio en los términos de la Ley 142 de 1992, que es en esencia el que se encuentra expresamente excluido del IVA (art. 476.4 ET); el renglón 37 - ingresos por operaciones excluidas; y el renglón 57 - impuesto generado a la tarifa general. Adicionalmente, se impuso sanción por inexactitud por la inclusión de ingresos excluidos pese a ser gravados, lo que derivó en un menor saldo a pagar, hecho sancionable.

⁶ Samail tribunal, índice 63 (proceso acumulado), expediente digital, archivo pdf. 04. CODENSA – IVA en reconexión – Demanda.



hay lugar a imponerle a mi representada una sanción por inexactitud, conforme a los valores que indico enseguida.

Bimestre	Liquidación Privada			Liquidación Oficial			
	Ingresos por operaciones gravadas a la tarifa general	IVA generado a la tarifa general	Ingresos por operaciones gravadas a la tarifa general	IVA generado a la tarifa general	Mayor impuesto	Sanción	Total por bimestre
2016-I	\$40.505.530.000	\$6.161.068.000	\$41.546.592.500	\$6.327.638.000	\$166.570.000	\$166.570.000	\$333.140.000
2016-II	\$42.885.314.000	\$6.507.543.000	\$43.958.795.250	\$6.679.300.000	\$171.757.000	\$171.757.000	\$343.514.000
2016-III	\$40.167.855.000	\$5.242.146.000	\$41.259.257.000	\$5.416.770.000	\$174.624.000	\$174.624.000	\$349.248.000
2016-IV	\$37.331.637.000	\$5.461.033.000	\$38.228.264.000	\$5.604.493.000	\$143.460.000	\$143.460.000	\$286.920.000
2016-V	\$42.932.198.000	\$6.433.212.000	\$43.998.930.000	\$6.603.889.000	\$170.677.000	\$170.677.000	\$341.354.000
				Total	\$827.088.000	\$827.088.000	\$1.654.176.000

2.1.3 Que mi representada no adeuda ninguna suma de dinero por concepto del IVA del primer, segundo, tercer, cuarto y quinto bimestre del 2016.

2.1.4 Que la DIAN es responsable del pago de la totalidad de las costas en las cuales ha incurrido o incurrirá la Compañía con relación a este proceso.

2.1.5 Que se debe archivar el expediente que por este particular se haya abierto en contra de mi representada.

Expediente 2020-00481-00⁷ -IVA bimestre 6 de 2016-

- a. Que declare la nulidad absoluta de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412020000025 del 18 de junio de 2020, notificada el 25 de junio de 2020, acto administrativo por medio del cual la DIAN modificó la declaración privada del IVA del sexto bimestre del año gravable 2016, presentada por la Compañía.
- b. Como consecuencia de lo anterior, a modo de restablecimiento del derecho solicito que se hagan las siguientes o similares declaraciones:
 - 1) Que la declaración de IVA del sexto bimestre del año gravable 2016 presentada por Codensa mediante formulario No. 3002608149861 el 17 de enero de 2017, se encuentra en firme.
 - 2) Que (i) no hay lugar a adicionar \$1.281.549.000 al renglón de ingresos por operaciones gravadas a la tarifa general de la declaración de IVA de Codensa, (ii) no hay lugar a adicionar \$205.048.000 al renglón de impuesto generado a la tarifa general, y (iii) no hay lugar a imponerle a mi representada una sanción por inexactitud \$205.048.000.
 - 3) Que mi representada no adeuda ninguna suma de dinero por concepto del IVA del sexto bimestre del año 2016.
 - 4) Que la DIAN es responsable del pago de la totalidad de las costas en las cuales ha incurrido o incurrirá la Compañía con relación a este proceso.
 - 5) Que se debe archivar el expediente que por este particular se haya abierto en contra de mi representada.

Invocó como vulnerados los artículos 23, 26, 29, 95, 365 y 367 de la CP (Constitución Política); 40 de la Ley 153 de 1887; 14.25 de la Ley 142 de 1994; 11 de la Ley 143 de 1994; 27 y 28 del CC (Código Civil); y 476.11, 564, 568 y 647 del ET (Estatuto Tributario), así como la Resolución CREG 225 de 1997, bajo el siguiente concepto de violación⁸.

En relación con el IVA de los bimestres 1 a 5 de 2016, expuso que los requerimientos especiales se notificaron el 24 de septiembre de 2019, cuando -a su juicio- las declaraciones privadas estarían en firme. Señaló que dichas declaraciones fueron presentadas entre el 10 de marzo y el 11 de noviembre de 2016, esto es, antes de la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016. Por tanto, en su entender, el término de firmeza aplicable a cada una sería de dos años, acorde con el artículo 714 del ET, y que la fecha

⁷ Samai tribunal, índice 34 (proceso acumulado), expediente digital, archivo pdf, 2_ED_EXPEDIENTE_02DEMANDA.

⁸ Se incluyen las normas invocadas como vulneradas y se resumen de manera conjunta los cargos de nulidad formulados en las demandas presentadas por Codensa dentro del proceso acumulado.



de presentación de la declaración determina el marco jurídico aplicable para estos efectos⁹.

Frente a los citados bimestres, adujo que, a su modo de ver, las liquidaciones oficiales de revisión se notificaron por conducta concluyente el 26 de octubre de 2020¹⁰, fecha en la que la administración respondió un derecho de petición con pedido de información sobre tales liquidaciones. Señaló que, aun en el evento de tenerse por devuelto el correo enviado a la carrera 11 # 82-76 -informada en la respuesta al requerimiento especial por el representante legal-, la DIAN contaba con varias alternativas para surtir la notificación personal antes de acudir a la notificación mediante aviso -subsidiaria-, tales como la dirección electrónica del representante -andres.amaya@enel.com-, también informada en la respuesta al requerimiento especial, así como las direcciones física -carrera 13A#93-66- y electrónica -asesoriafiscal@enel.com-, ambas reportadas en el RUT; incluso, la dirección física también figuraba en el membrete utilizado en la respuesta al acto previo. Indicó que dicha información reposaba en el expediente administrativo, por lo que intentar la notificación por esos medios no representaba para la DIAN erogación ni gestión adicional, y citó el artículo 566-1 del ET para destacar la obligatoriedad de la notificación electrónica informada. Agregó que la administración conocía y utilizaba de manera habitual las direcciones reportadas en el RUT; tan es así que la liquidación oficial correspondiente al bimestre 6 de 2016 -acto demandado en el proceso acumulado-, fue notificada tanto a la dirección procesal como a la dirección física reportada en el RUT. Por lo anterior, a su juicio, se desconocieron los principios de buena fe, lealtad procesal, confianza legítima e igualdad, y se incurrió en exceso ritual manifiesto al privilegiar las formas sobre la efectividad de la notificación. Añadió que la irregularidad en la notificación del acto definitivo incide en la firmeza de la declaración privada y en el cómputo del término de caducidad.

Respecto de los bimestres 1 a 6 de 2016, se plantea un debate común, en punto a que el servicio de reconexión hace parte del servicio público domiciliario de energía eléctrica y, por tanto, se encontraría excluido del IVA conforme al numeral 11 del artículo 478 del ET. Que la DIAN interpretó erróneamente la normativa sectorial, pues la Ley 142 de 1994 y la regulación de la CREG evidencian que la reconexión está vinculada a la conexión y a la prestación del servicio. Que esta interpretación ha sido respaldada por la CREG y la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, cuyas opiniones técnicas fueron desestimadas por la administración. Y que no había lugar a adicionar ingresos gravados ni a imponer sanción por inexactitud, pues su actuación se sustentó en una interpretación razonable de la normativa aplicable.

Contestación de la demandada

La DIAN se opuso a las pretensiones de las demandas¹¹. En relación con las liquidaciones oficiales de revisión del IVA correspondientes a los bimestres 1 a 5 de 2016, propuso la excepción de caducidad. Señaló que dichos actos fueron expedidos el 24 de febrero de 2020 y que el correo enviado para su notificación fue devuelto por la causal rehusado el 05 de marzo de 2020, razón por la cual se procedió a notificar por aviso el 12 de marzo siguiente. En ese contexto, sostuvo que la demandante tenía plazo hasta el 28 de octubre de 2020 para interponer la demanda, teniendo en cuenta la suspensión de términos prevista en el Decreto 564 de 2020, reanudados por el Consejo Superior de la Judicatura a partir del 01 de julio de 2020 -para el caso, 3 meses y 27 días-. En consecuencia,

⁹ Citó doctrina de la Dian y jurisprudencia. Se advierte que este aspecto no fue analizado por el *a quo* quien concluyó la caducidad del medio de control.

¹⁰ En los hechos de la demanda, se expuso que el 12 de noviembre se radicó un segundo derecho de petición, para obtener copia integral de los actos demandados.

¹¹ Samai tribunal, índices 34 y 63 (proceso acumulado)



cuando la demanda se interpuso el 17 de noviembre de ese año, ya había operado la caducidad¹².

Sostiene que los requerimientos especiales respecto de los primeros cinco bimestres de 2016 se expidieron y notificaron oportunamente, pues conforme al artículo 705-1 del ET, la firmeza de las declaraciones del IVA está ligada a la firmeza de la declaración de renta del mismo año gravable. Como esta fue presentada el 17 de abril de 2017 -día de su vencimiento-, en vigencia de la Ley 1819 de 2016, el término de firmeza aplicable es de tres años, por lo que los actos previos, todos notificados el 24 de septiembre de 2019, fueron oportunos.

Finalmente, en cuanto al cargo en común en los dos procesos acumulados, afirma que el servicio de reconexión de energía no hace parte del servicio público domiciliario excluido del IVA, sino que corresponde a un servicio complementario asociado a la conexión, no incluido en la exclusión del numeral 11 del artículo 476 del ET, razón por la cual está gravado con el impuesto y procedía tanto la modificación de las declaraciones de los seis bimestres de 2016, como la imposición de la sanción por inexactitud.

Sentencia apelada

El tribunal declaró probada la excepción de caducidad propuesta por la DIAN respecto de la pretensión de nulidad de las liquidaciones oficiales de revisión que modificaron las liquidaciones privadas del IVA correspondientes a los bimestres 1 a 5 de 2016. Así mismo, declaró la nulidad de la liquidación oficial de revisión del bimestre 6 del mismo año y, a título de restablecimiento del derecho, su firmeza, sin imponer condena en costas por no haberse causado¹³.

En relación con la caducidad, estableció que para la época de los hechos la contribuyente tenía registrada en el RUT como dirección de notificaciones la carrera 13 A 93-66 en Bogotá y el correo electrónico bernardo.gomez@enel.com. En esa dirección física fueron notificados los requerimientos especiales de los bimestres 1 a 5 de 2016. No obstante, al responder esos actos previos, el representante legal para asuntos judiciales y administrativos suministró como dirección para efectos de notificación la «carrera 11 No. 82 - 76 piso 4 de la ciudad de Bogotá o al correo andres.amaya@enel.com». Consideró que esa dirección procesal -física- prevalecía sobre la inscrita en el RUT, y que como los correos fueron devueltos por la causal rehusado, procedía la notificación por aviso en la página web de la entidad, el 12 de marzo de 2020. Señaló que la causal de devolución evidenciaba la voluntad de la actora de rechazar o no recibir los actos definitivos, circunstancia no imputable a la administración ni a la empresa de mensajería, por lo que no era exigible el reenvío ni la verificación de otras direcciones. Agregó que, aunque la liquidación oficial del bimestre 6 fue remitida tanto a la dirección procesal como a la registrada en el RUT, ello no obligada a la entidad a proceder de igual forma respecto de los demás actos. Finalmente, indicó que la notificación por correo electrónico no era procedente para la época de los hechos -entre el 5 y el 12 de marzo de 2020-, pues su implementación estaba condicionada y solo se materializó con la Resolución 38 del 30 de abril de 2020.

Por demás, sobre la alegada notificación por conducta concluyente, precisó que no estaba probado que la contribuyente hubiera conocido los actos con ocasión del oficio 131201241-000983 del 26 de octubre de 2020 de la DIAN -referido a los bimestres 1 a 3 de 2016-, dirigido a una persona natural cuya vinculación con la sociedad no se acreditó.

¹² Este argumento no aplica para la liquidación oficial de revisión del IVA bimestre 6 de 2016.

¹³ Samai tribunal, índice 54 (proceso acumulado).



Tampoco se aportó prueba del derecho de petición fechado el 12 de noviembre -sin año-, mediante el cual se habría solicitado copia de los actos demandados.

Con fundamento en que la notificación por aviso se surtió el 12 de marzo de 2020, que los términos estuvieron suspendidos entre el 16 de marzo y el 01 de julio de 2020 -por 107 días-¹⁴ y que el término de caducidad vencía el 28 de octubre de 2020, concluyó que la demanda radicada el 17 de noviembre de 2020, fue extemporánea respecto de las liquidaciones oficiales correspondientes a los cinco primeros bimestres de 2016¹⁵.

Por último, en cuanto a la liquidación oficial de revisión del bimestre 6 de 2016, declaró su nulidad al considerar que el transporte de energía desde las redes hasta el domicilio del usuario, así como su conexión y medición, se encuentran excluidos del IVA¹⁶, por lo que la sociedad podía llevar como ingresos excluidos del citado impuesto los valores relacionados con los conceptos de reconexión y reinstalación del servicio de energía eléctrica.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión de primera instancia, en particular el ordinal primero de la parte resolutive -que declaró probada la excepción de caducidad respecto de las liquidaciones oficiales de revisión del IVA correspondientes a los bimestres 1 a 5 de 2016-¹⁷. Sostuvo que, a su modo de ver, la notificación de dichos actos se surtió por conducta concluyente con ocasión de la respuesta del 23 de noviembre de 2020 a un derecho de petición -12 de noviembre de 2020-, mediante la cual se le entregó copia de los actos demandados, cuando las declaraciones privadas ya se encontraban en firme. Indicó que esta circunstancia fue informada al tribunal el 14 de enero de 2021¹⁸. Señaló que, al responder el requerimiento especial, informó dos direcciones para efectos de notificación: una física y otra electrónica. Y que en el RUT -correspondiente a los años 2019 y 2020- también tenía registradas dos direcciones: una física -distinta de la procesal informada- y una electrónica -asesoriafiscal@enel.com.

En ese contexto, cuestionó que el tribunal hubiera validado la notificación por aviso, que es subsidiaria, pues a su juicio ello vulnera el principio de publicidad, así como los derechos a la defensa y debido proceso. Destacó que la DIAN no intentó notificar los actos en las dos direcciones procesales informadas ni en las registradas en el RUT, pese a conocerlas; tanto es así que el 25 de junio de 2020 la administración notificó la liquidación oficial del bimestre 6 de 2016 en la dirección física registrada. Que entre febrero y marzo de 2020 la entidad también remitió varias actuaciones a esa misma dirección. A partir de lo anterior, sostuvo que la actuación administrativa desconoce los principios de buena fe, lealtad procesal y confianza legítima, y adicionó que la administración se habría aprovechado de las dificultades derivadas de la pandemia para acudir a una forma de notificación subsidiaria.

Así mismo, reprochó que el *a quo* hubiera inferido, a partir de la causal de devolución rehusado, la voluntad de la contribuyente de rechazar o no recibir los actos definitivos. A

¹⁴ Citó el Decreto 564 de 2020 y el Acuerdo PCSJA20-11567 del 05 de junio de 2020 del Consejo Superior de la Judicatura.

¹⁵ Sobre la liquidación oficial del IVA del bimestre 6 de 2016, se indicó que la demanda se presentó en término. El acto se notificó el 25 de junio de 2020, y la demanda se presentó el 27 de octubre de 2020. Se tuvo en cuenta que el plazo para presentar la demanda comenzó el 02 de julio de 2020, luego del levantamiento de términos, y se extendió hasta el 02 de noviembre del mismo año.

¹⁶ La DIAN reclasificó los ingresos por operaciones gravadas en la suma de \$1.281.549.000 correspondiente a los servicios de reconexión y reinstalación que habían sido declarados por Codensa como ingresos por operaciones excluidas. No se discutió el monto y origen de los ingresos.

¹⁷ Samai tribunal, índice 57 (proceso acumulado). Se advierte que frente al bimestre 6 de 2016, como la decisión del tribunal fue favorable a la demandante, no fue apelada.

¹⁸ Se pone de presente que esa respuesta al derecho de petición es *posterior* a la presentación de la demanda -17 de noviembre de 2020-. Ver nota al pie 10.



su juicio, dicha conclusión desconoce el principio de buena fe y resulta ilógica, pues no tendría sentido aceptar la notificación de un acto -la liquidación del bimestre 6- y rechazar la de los demás. Añadió que convalidar la actuación de la administración podría configurar un exceso ritual manifiesto y generar un enriquecimiento sin justa causa a favor del Estado, ya que el fondo del asunto debería resolverse en el mismo sentido respecto de la liquidación del IVA del bimestre 6 y reconocerse que el servicio de reconexión del servicio de energía eléctrica se encuentra excluido de ese tributo.

Finalmente, aseguró que a las declaraciones del IVA correspondientes a los bimestres 1 a 5 de 2016 -presentadas entre marzo y noviembre de ese año- les era aplicable el término de firmeza previsto en el artículo 714 del ET, en su versión anterior a la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016, cargo planteado en la demanda, que no fue resuelto. En consecuencia, dichas declaraciones habrían adquirido firmeza entre marzo y noviembre de 2018. Sin embargo, el requerimiento especial fue notificado el 24 de septiembre de 2019, cuando, en su criterio, la administración carecía de competencia para fiscalizarlas.

Pronunciamientos finales

La parte demandada y el ministerio público guardaron silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Corresponde a la Sala examinar la legalidad de los actos acusados a partir de los cargos de apelación formulados por la demandante -apelante única-, contra la sentencia de primera instancia que en el ordinal primero declaró probada la excepción de caducidad propuesta por la DIAN respecto de las liquidaciones oficiales de revisión del IVA de los bimestres 1 a 5 de 2016¹⁹. En concreto, se debe determinar: (i) si la administración, además de notificar en la dirección física procesal, debía intentar notificar tales liquidaciones a la dirección electrónica informada en la respuesta al requerimiento especial y en las direcciones -física y electrónica- reportadas en el RUT de la contribuyente, antes de acudir a notificar por aviso; y (ii) si dichos actos se entienden notificados por conducta concluyente, sin que en el caso operara la caducidad del medio de control.

Análisis de caso concreto

2- La demandante impugnó la sentencia de primera instancia. Sostuvo que el tribunal validó la notificación por aviso de las liquidaciones oficiales de revisión correspondientes a los bimestres 1 a 5 de 2016, pese a que dicho mecanismo tiene carácter subsidiario y la DIAN no intentó previamente su notificación también en la dirección electrónica procesal informada en las respuestas a los requerimientos especiales ni en las registradas en el RUT de la contribuyente, las cuales eran conocidas por la administración. Al efecto, hizo notar que el acto definitivo relativo al bimestre 6 del IVA del mismo año fue notificado en la dirección -física- reportada en el RUT²⁰. Y que la notificación de los actos se habría surtido por conducta concluyente con ocasión de la respuesta del 23 de noviembre de 2020 a un derecho de petición para obtener copia de los actos.

¹⁹ En relación con el bimestre 6 de ese año, el tribunal anuló el acto acusado y, a título de restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la declaración privada. Esa decisión no fue apelada, por lo que no será objeto de estudio en esta providencia.

²⁰ Acto demandado en el proceso acumulado 2020-00481-00, que no es objeto de estudio en esta providencia.



Del examen del expediente se advierte que, en las respuestas a los requerimientos especiales correspondientes a los bimestres 1 a 5 de 2016, el representante legal para asuntos judiciales y administrativos de la contribuyente manifestó que «*recibiré notificaciones en la Carrera 11 No. 82-76, piso 4, de la ciudad de Bogotá, o al correo andres.amaya@enel.com*» -hecho no discutido-.

Esta manifestación constituye la fijación de una dirección procesal dentro de la actuación administrativa, en los términos del artículo 564 del ET²¹, en tanto fue informada expresamente por quien actuaba en representación de la sociedad para efectos de recibir las comunicaciones del trámite. La Sala ha reconocido la prevalencia de dicha dirección frente a cualquier otra, incluso respecto de la consignada en el RUT, pues de la lectura armónica de los artículos 564 y 565 del ET se ha concluido que la administración no tiene la facultad de notificar sus actos en una dirección distinta a la indicada expresamente como dirección procesal por el administrado²², precisando que la sola indicación de una dirección, como la que aparece en el membrete de un documento, no constituye un señalamiento expreso que logre constituir una dirección procesal, en los términos del citado artículo 564²³.

Adicionalmente, la forma en que fue consignada la dirección procesal -mediante el uso de la conjunción «o»- evidencia que se trataba de direcciones alternativas para la práctica de las notificaciones, de modo que la administración podía efectuar la notificación de las liquidaciones oficiales demandadas de los bimestres 1 a 5 de 2016, en cualquiera de ellas. Sobre este punto, conviene precisar que, si bien el inciso final del artículo 564 del ET, modificado por el artículo 46 del Decreto Ley 2106 de 2019, prevé que la notificación a la dirección procesal electrónica se aplicará de manera preferente, dicha disposición estaba supeditada a su implementación por parte de la DIAN, lo que ocurrió con la Resolución 038 del 30 de abril de 2020²⁴, esto es, con posterioridad a la notificación por aviso del 12 de marzo de 2020 objeto de controversia. En consecuencia, esa regla de preferencia no resultaba aplicable al caso concreto.

Ahora bien, aunque la apelante sostiene que la administración se habría aprovechado de las dificultades derivadas de la pandemia para acudir a una forma de notificación subsidiaria, basta advertir que la Resolución 385 del 12 de marzo de 2020, mediante la cual el Ministerio de Salud y Protección Social declaró la emergencia sanitaria por causa del coronavirus COVID-19, fue expedida el mismo día en que se fijó el aviso de notificación de las liquidaciones oficiales. Por tal razón, tampoco resulta aplicable al caso el artículo 4 del Decreto Legislativo 491 del 28 de marzo de 2020²⁵, que estableció la notificación o comunicación de los actos administrativos por medios electrónicos. En esas condiciones, no se evidencia que, dadas las circunstancias alegadas por la apelante, la

²¹ Sobre el alcance del artículo 564 del ET, la Sección ha hecho dos precisiones: la primera, que la facultad contenida en la norma, se predica, en general, del procedimiento administrativo tributario, y la segunda, que constituye una disposición especial en el régimen de notificaciones en materia tributaria que «*[.] permite a los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes suministrar como dirección procesal otra diferente a la que figura en el RUT, a efectos de mantener el control de los procesos de determinación de impuestos. En esa medida, esa dirección podría corresponder a la dirección de los apoderados o a una dirección del contribuyente, responsable o agente retenedor que no coincida con la que obligatoriamente se debe suministrar en el RUT. Por eso, el citado artículo exige que se notifique a esa dirección si se la ha suministrado expresamente [..]*». Sentencia del 05 de mayo de 2022 (exp. 25741, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) reiterada en sentencia del 01 de junio de 2023 (exp. 26501, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello)

²² Sentencia del 05 de febrero de 2019 (exp. 22636, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), reiterada en la sentencia del 23 de julio de 2020 (exp. 24659, CP: Milton Chaves García)

²³ Sentencia del 01 de junio de 2023 (exp. 26501, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello)

²⁴ Por la cual se implementa la notificación electrónica en la DIAN, en cumplimiento de lo establecido en los artículos 563, 564, 565 y 566-1 del ET.

²⁵ En la sentencia del 17 de febrero de 2022 (exp. 25402, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello) la Sala precisó que las normas de notificación previstas en esa disposición operaban durante la vigencia de la emergencia sanitaria, en forma temporal, y que, esta no derogó la regulación de la notificación electrónica del Estatuto Tributario, por esto, la DIAN estaba habilitada para reglamentar los artículos 565 y siguientes de dicho cuerpo normativo, lo cual entraría a regir una vez finalizara la emergencia sanitaria.



administración estuviera obligada a proceder de manera distinta, pues su actuación se ajustó a la normativa vigente para la época de los hechos.

En efecto, está probado que, respecto de los bimestres analizados, la DIAN optó por remitir por correo las liquidaciones oficiales de revisión a la dirección física procesal informada por la contribuyente a través de su representante legal para asuntos judiciales y administrativos. El envío fue devuelto con la anotación rehusado²⁶ -así consta en las guías expedidas por el operador de mensajería, hecho no discutido-, lo que indica que el operador postal intentó la entrega en la dirección procesal indicada, pero el destinatario o la persona que se encontraba en el lugar se negó a recibir la comunicación. En consecuencia, no se trata de un error en la dirección ni de la imposibilidad de ubicar al destinatario, sino de la negativa a recibir su envío.

Si bien la apelante sostiene que esta circunstancia resultaría incoherente con lo ocurrido respecto del bimestre 6 del IVA de 2016, en el que la comunicación sí fue recibida²⁷, dicha situación, por sí sola, no desvirtúa la constancia de devolución registrada por el operador postal ni el intento de notificación de las liquidaciones oficiales demandadas. En tales condiciones, resultaba procedente acudir a la notificación por aviso, mecanismo supletorio previsto para los eventos como el presente, en que la notificación por correo no pudo realizarse por causas imputables al destinatario -art. 568 ET-, pues corresponde al contribuyente procurar que en la dirección informada para tal efecto se reciban las comunicaciones remitidas por la administración. En ese contexto, exigir el cumplimiento de las reglas legales sobre la notificación en la dirección procesal expresamente señalada por el administrado no constituye un exceso ritual manifiesto, sino la aplicación de las disposiciones que rigen el procedimiento administrativo tributario y garantizan la seguridad jurídica en las actuaciones de la administración.

En cuanto al argumento según el cual las liquidaciones de revisión expedidas el 24 de febrero de 2020 se habrían notificado por conducta concluyente con ocasión de la respuesta del 23 de noviembre de 2020 a un derecho de petición presentado ante la DIAN -fechado el 12 de noviembre-²⁸, mediante la cual afirma, se le entregó copia de los actos demandados, circunstancia que, además, fue informada al tribunal el 14 de enero de 2021, se advierte que dicha tesis no es de recibo. En efecto, como la demanda fue presentada el 17 de noviembre de 2020, esto es, con anterioridad a la aludida respuesta, no es posible considerar que la notificación se produjo en esa oportunidad. Lo anterior, porque de conformidad con el artículo 72 del CPACA, la notificación por conducta concluyente se configura cuando el interesado realiza actuaciones que evidencian de manera inequívoca el conocimiento del acto administrativo y, en ese sentido, la interposición de la demanda -17 de noviembre de 2020- demuestra dicho presupuesto, pues solo a partir del conocimiento del acto es posible promover su control de legalidad.

En consecuencia, se concluye que la notificación de las liquidaciones oficiales de revisión del IVA de los bimestres 1 a 5 de 2016 se surtió válidamente mediante aviso, el jueves 12 de marzo de 2020, por lo que el término de cuatro meses previsto en el artículo 164 del CPACA comenzó a correr el 13 de marzo de 2020. No obstante, como lo indicó el tribunal, estuvo suspendido por 107 días -lo que no se discute-, desde el 16 de marzo hasta

²⁶ De conformidad con la Resolución CRC 5050 del 10 de noviembre de 2016, por la cual se compilan las resoluciones de carácter general vigentes expedidas por la Comisión de Regulación Comunicaciones, el motivo de devolución rehusado corresponde a la situación en la que el usuario destinatario rechaza o se niega a recibir el objeto postal.

²⁷ La diferencia radica en que en las LOR de los bimestres 1 a 5 de 2016, se indicó que la notificación del acto se debería surtir a Codensa en la *dirección procesal* carrera 11 # 82-76, piso 4 de Bogotá, mientras que en la LOR del bimestre 6 del mismo año, se ordenó la notificación al representante legal para asuntos judiciales y administrativos de Codensa, en la carrera 11 #82-76, piso 4 de esta ciudad y a la sociedad en la Cra. 13A#93-66 de Bogotá.

²⁸ En los hechos de la demanda se expuso que el 12 de noviembre se radicó un segundo derecho de petición, para obtener copia de los actos demandados, cuya respuesta no ha sido proferida a la fecha de interposición.



el 30 de junio de 2020, con ocasión de las medidas adoptadas durante la emergencia sanitaria por el COVID-19. En consecuencia, venció el 28 de octubre de 2020, y como la demanda fue presentada hasta el 17 de noviembre de 2020, en línea con el tribunal, se concluye que operó la caducidad del medio de control, por lo que se confirmará la decisión de primera instancia.

Adicionalmente, respecto del argumento planteado por la demandante -tanto en la demanda como en el recurso de apelación-, en torno a la firmeza de las declaraciones privadas correspondientes a los bimestres analizados, la Sala se abstendrá de emitir pronunciamiento. Lo anterior, por cuanto se confirmará la decisión del tribunal que declaró la caducidad del medio de control, figura procesal de orden público que limita en el tiempo el ejercicio del derecho de acción ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, cuyo cumplimiento es obligatorio, que debe ser declarada siempre que el juez la encuentre probada. En consecuencia, no es posible abordar el estudio de dicho planteamiento, en tanto ello implicaría realizar un examen de fondo sobre la legalidad de los actos administrativos demandados, lo cual resulta incompatible con los efectos de la caducidad, que impide a la Sala emitir un pronunciamiento material sobre la controversia. En ese contexto, la aplicación de esta institución procesal no constituye exceso ritual manifiesto²⁹ ni comporta un enriquecimiento sin justa causa a favor de la administración³⁰, aun en la hipótesis de que, de haberse ejercido oportunamente el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, el análisis de fondo le resultara favorable a la demandante, pues la imposibilidad de realizar dicho examen deriva exclusivamente del ejercicio extemporáneo del derecho de acción.

Conclusión

3- Por lo razonado en precedencia se establece que, ante la manifestación expresa del representante legal de la contribuyente sobre la dirección procesal -física o electrónica- para recibir notificaciones, la administración actuó válidamente al remitir el correo a una de las direcciones informada -dirección física-, sin estar obligada a intentarlo en la dirección electrónica, dado que para la época de los hechos no aplicaba la regla de preferencia prevista en el artículo 564 del ET -modificado por el artículo 46 del Decreto Ley 2106 de 2019-. Tampoco era necesario intentar la notificación de las liquidaciones oficiales de revisión demandadas en las direcciones reportadas en el RUT, pues la dirección procesal tiene prevalencia sobre cualquier otra. Como la notificación por aviso fijado el 12 de marzo de 2020 fue válida, y no se configuró la notificación por conducta concluyente, al haberse presentado la demanda de manera extemporánea, operó la caducidad del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho. Así, se confirmará la sentencia apelada.

Costas

4- Con fundamento en los artículos 188 del CPACA y 361 ss. del CGP, se condenará en costas -agencias en derecho- en esta instancia a la parte demandante, en la medida en que se confirma la providencia apelada y se resuelve desfavorablemente la apelación -365.1 CGP-. Así, se fijará como agencias en derecho en esta instancia el equivalente a un smlmv

²⁹ La Corte Constitucional en la sentencia C-833/01 (MP: Rodrigo Escobar Gil), expuso que la justificación de la aplicación de la figura de la caducidad en las acciones contencioso administrativas, tiene como fundamento evitar la incertidumbre que podría generarse ya sea por la eventual anulación de un acto administrativo, o el deber que podría recaer sobre el Estado de reparar el patrimonio del particular afectado por una acción u omisión suya. Así, en esta materia, se han establecido plazos breves y perentorios para el ejercicio de estas acciones, transcurridos los cuales el derecho del particular no podrá reclamarse en consideración del interés general.

³⁰ Así como lo expresó la DIAN en la contestación de la demanda, conforme al artículo 705-1 del ET, la firmeza de las declaraciones del IVA está ligada a la firmeza de la declaración de renta del mismo año gravable. Como la misma fue presentada el 17 de abril de 2017 -día de su vencimiento-, en vigencia de la Ley 1819 de 2016, el término de firmeza aplicable es de tres años, por lo que los actos previos, todos notificados el 24 de septiembre de 2019, fueron oportunos. Lo anterior coincide con jurisprudencia reiterada de esta sección, entre otras, la sentencia del 05 de febrero de 2026 (exp. 28490, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello)



al momento de la ejecutoria de la providencia, de conformidad con el Acuerdo PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025³¹. Por lo tanto, se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación de la condena en costas, conforme con las reglas consagradas en el artículo 366 del CGP.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. **Reconocer personería** al abogado Michel Lozano Cuervo, como apoderado de la parte demandada, en los términos y para los efectos del poder conferido³².
3. **Condenar** en costas a la parte demandante en esta instancia. En consecuencia, ordenar al tribunal tramitar el respectivo incidente, acorde con lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclaro voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

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

³¹ Acorde con lo expresado en la sentencia del 23 de septiembre de 2025 (exp. 28292, CP: Wilson Ramos Girón)

³² Samai CE, índice 12.