



IMPEDIMENTO DE CONSEJERA DE ESTADO POR HABER CONOCIDO DEL PROCESO O REALIZADO CUALQUIER ACTUACIÓN EN INSTANCIA ANTERIOR - Configuración / CONFIGURACIÓN DE IMPEDIMENTO DE CONSEJERO DE ESTADO POR HABER CONOCIDO DEL PROCESO O REALIZADO CUALQUIER ACTUACIÓN EN INSTANCIA ANTERIOR - Efectos jurídicos

[L]a Sala debe pronunciarse sobre el impedimento para conocer del proceso manifestado por la Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto (...), con fundamento en el numeral 2º del artículo 141 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012). Para la Sala, el impedimento manifestado es procedente porque la Consejera de Estado conoció del proceso en la primera instancia (...), en consecuencia, quedará separada de decidir sobre el presente asunto.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 141 NUMERAL 2

TÉRMINO GENERAL DE FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS - Casos específicos / CÓMPUTO DEL TÉRMINO GENERAL DE FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS - Casos específicos / TÉRMINO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN Y O COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR / CAUSALES DE RECHAZO E INADMISIÓN DE SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR / INCUMPLIMIENTO DE REQUISITOS FORMALES DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR - Efectos jurídicos. Da lugar al rechazo o a la inadmisión de la solicitud / INADMISIÓN DE SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR POR NO REUNIR LOS REQUISITOS FORMALES – Término para subsanar / TÉRMINO DE FIRMEZA DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS CON SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR RECHAZADA O DESISTIDA - Cómputo del término. Reiteración de jurisprudencia / TÉRMINO DE FIRMEZA DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS CON SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR RECHAZADA O DESISTIDA – Improcedencia de la ampliación del plazo para proferir el requerimiento especial. No tiene objeto ampliar los plazos para proferir el requerimiento especial, pues no se obtuvo la devolución o compensación y, por lo mismo, el fisco no requiere de términos adicionales para verificar la procedencia del saldo a favor y llegado el caso, para solicitar su reintegro / AMPLIACIÓN DEL TÉRMINO DE FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS CON SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR - Finalidad y alcance / INADMISIÓN SUCESIVA DE SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR DEL MISMO IMPUESTO Y PERIODO – Cómputo del término de firmeza de las declaraciones tributarias. Reiteración de jurisprudencia. El término de firmeza se cuenta desde la solicitud que concluyó con la orden de devolución del saldo a favor reclamado / EFECTOS DEL DESISTIMIENTO DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR EN LA FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS – Reiteración de jurisprudencia / TÉRMINO DE FIRMEZA DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS CON SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR - Cómputo del término a partir de la solicitud de devolución. Reiteración de jurisprudencia. Opera respecto de las solicitudes de devolución que han sido efectivas, dado que su propósito es ampliar el plazo de fiscalización para la Administración, lo que no se justificaría si no se ha desarrollado y concluido el trámite de devolución y/o compensación / PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DE LA DECLARACIÓN DE RENTA - Cómputo del término de firmeza / NOTIFICACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL - Extemporaneidad / PRESENTACIÓN ELECTRÓNICA DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS - Validez / VALIDEZ DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS PRESENTADAS POR MEDIOS DIFERENTES POR OBLIGADOS A UTILIZAR EL SISTEMA ELECTRÓNICO - La declaración se tiene como no presentada



[L]a Sala precisa que del examen conjunto de los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario se extraen tres casos específicos de firmeza de las declaraciones privadas, así: *i) Declaraciones presentadas oportunamente: 2 años siguientes a la fecha del vencimiento del término para declarar. ii) Declaraciones presentadas en forma extemporánea: 2 años siguientes a la fecha de presentación. iii) Declaraciones con saldo a favor: 2 años siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación.* En el tercero de dichos escenarios se ubica el debate aquí planteado, razón por la que es pertinente recordar que de conformidad con los artículos 854 y 857 del Estatuto Tributario, las solicitudes de devolución deben presentarse dentro de los 2 años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y en caso de presentarse sin el lleno de los requisitos formales exigidos por las normas pertinentes, procederá su inadmisión para que en el término de 1 mes se presente otra solicitud subsanando las causales de inadmisión. (...) El examen precedente de las pruebas que conforman el expediente, permiten a la Sala establecer que, si bien la actora radicó el 16 de noviembre de 2011 solicitud de devolución del saldo a favor de la declaración de renta del año gravable 2010, esta fue inadmitida el 24 de noviembre de 2011, porque la citada declaración debió presentarse en medios electrónicos y porque la relación de autorretenciones, era inconsistente en cuanto a la identificación de algunos agentes de retención. De manera pues, que de conformidad con el párrafo 1° del artículo 857 del Estatuto Tributario y tal como se indicó en la parte resolutive del respectivo auto inadmisorio, las deficiencias anotadas debían ser subsanadas por la actora a más tardar el 28 de diciembre de 2011, partiendo de la fecha en que se notificó el auto inadmisorio, esto es, 28 de noviembre de 2011 (f. 60 ca1), sin embargo, transcurrido ese plazo, fue hasta el 24 de enero de 2012 que esta radicó una nueva solicitud de devolución. No obstante la presentación de la nueva solicitud (24 de enero de 2012), el 10 de agosto de 2012 la actora radicó desistimiento a la misma y el 13 de agosto siguiente, la Administración por auto 900060 ordenó el archivo del expediente de la solicitud de devolución y posterior traslado a otro programa de entidad (...). En ese sentido, la Sala encuentra que la contribuyente respecto de la primera solicitud optó por no sanearla conforme con lo previsto en el inciso 2° del párrafo 1° del artículo 857 del Estatuto Tributario, sino que optó por radicar una nueva solicitud de devolución vencido el término para subsanar la primera y con relación a la segunda, presentó solicitud de desistimiento, lo que evidencia que ninguna de las dos solicitudes fue tramitada. Esta Sala se ha pronunciado respecto del término de firmeza de las declaraciones tributarias en aquellos casos en que estando frente a una solicitud de devolución opere sobre ella el rechazo o el desistimiento, como ocurre en el presente asunto, precisando que no se ampliarían los plazos para proferir el requerimiento especial, en los siguientes términos: *“De esta manera, cuando el contribuyente realiza varias solicitudes de devolución del mismo impuesto y período, por efecto de autos inadmisorios sucesivos, el término de firmeza se **contará desde la solicitud que concluyó con la orden de devolución, si se quiere, a partir de la última solicitud. Pero en aquellos casos en que la solicitud se rechaza o se desiste, no tiene objeto ampliar los plazos para proferir el requerimiento especial, pues no se obtuvo la devolución o compensación y por lo mismo el fisco no requiere de términos adicionales para verificar la procedencia del saldo a favor y llegado el caso, para solicitar su reintegro.**”* (...) Sentencia 24342 del 4 marzo 2021, CP Milton Chaves García. En el mismo sentido y con relación a los efectos del desistimiento de la solicitud de la devolución en la firmeza de las declaraciones se había pronunciado la Sala, así: *“En este entendido, no es posible argumentar extemporaneidad del requerimiento especial con fundamento en la norma citada, que se reitera, consagra un término perentorio de dos años contados a partir “de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva” y tomar como punto de partida la fecha de la solicitud que en virtud del desistimiento no surtió efecto jurídico alguno, pues como se anotó, el desistimiento fue aceptado y en consecuencia se ordenó el archivo de tal solicitud. Así las cosas, los términos de que tratan los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, se*



cuentan a partir “de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva”, es decir, de la solicitud que surtió el efecto jurídico que con la misma se pretendía, que no es otro que la devolución y/o compensación del saldo a favor reclamado. (...) Sentencia 16133 del 24 de julio de 2008, CP María Inés Ortiz Barbosa. De acuerdo con lo anterior el término de firmeza computado desde la solicitud de devolución opera respecto de aquellas solicitudes que han sido efectivas dado que su propósito es ampliar el plazo de fiscalización para la Administración, lo cual no se justificaría cuando no se ha desarrollado y concluido el trámite de devolución y/o compensación. En el caso concreto, si bien el 24 de enero de 2012, la demandante presentó solicitud de devolución del saldo a favor del impuesto sobre la renta del año 2010, el 10 de agosto de ese año 2012, desistió de la misma y el 13 de agosto de 2012 la DIAN profirió el auto de archivo número 900060. Si bien le asiste razón a la actora cuando señala que la declaración se encuentra en firme, esto ocurre, no porque se compute el término a partir de la segunda solicitud del saldo a favor, sino porque al desistirse esta aplicaba otro de los supuestos previstos tanto en el artículo 705 del E.T y artículo 714 ibídem, cuyo cómputo debía efectuarse desde la presentación extemporánea de la declaración. Lo anterior porque si bien la declaración fue presentada el 8 de abril de 2011, la misma se entendía como no presentada, en virtud de lo previsto con el inciso primero del artículo 579-2 del Estatuto Tributario, hecho que fue subsanado el 17 de noviembre de 2011, cuando GEMLSA presentó la declaración a través de los sistemas electrónicos de la DIAN. Por consiguiente, es a partir de esa fecha en la cual se entiende válidamente presentada la declaración y desde la cual se debe computar los dos (2) años de firmeza, es decir que la misma opero el 17 de noviembre de 2013. Dado que, el requerimiento especial Nro. 322402014000010 fechado el 17 de enero de 2014, fue notificado a la actora, el 20 de enero de 2014, el mismo fue extemporáneo toda vez que para esa fecha ya había ocurrido la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2010 según lo expuesto.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 579-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 705 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 714 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 854 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 857 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 857 PARÁGRAFO 1 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 857 PARÁGRAFO 1 INCISO 2 / RESOLUCIÓN DIAN 1336 DE 2010 – ARTÍCULO 1 NUMERAL 3 / DECRETO REGLAMENTARIO 1000 DE 1997 – ARTÍCULO 5

CONDENA EN COSTAS – Integración / CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA – Improcedencia. Falta de prueba de su causación

[S]e declarará que no hay lugar a condenar en costas (gastos del proceso y agencia en derecho) en esta instancia porque no se probó su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) – ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO



Bogotá, D.C., diecinueve (19) de agosto de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 25000-23-37-000-2016-00856-01 (25454)

Actor: GRUPO GEMLSA S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 28 de noviembre de 2019 (ff. 219 a 230), en la que la Subsección A de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, declaró la nulidad parcial de los actos demandados, sin condena en costas, así:

“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL la Liquidación Oficial De Revisión n.º 322412014000223 de 9 de octubre de 2014 y la Resolución n.º 010605 de 27 de octubre de 2015, respectivamente, mediante las cuales modificó la declaración de renta del año 2010, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho **DECLÁRESE** que la sanción por inexactitud a cargo de la sociedad demandante es la inserta en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

CUARTO: En firme esta providencia, archívese el expediente, previa devolución del remanente de lo consignado para gastos procesales al demandante y/o su apoderado, deberán cumplirse los requisitos contemplados en la Resolución 4179 de 22 de mayo de 2019 de la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial del Consejo Superior de la Judicatura. Déjense las constancias a que haya lugar.”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 8 de abril de 2011, GRUPO GEMLSA S.A., en adelante GEMLSA, presentó declaración litográfica del impuesto sobre la renta del año gravable de 2010 con un saldo a favor de \$140.709.000, el cual solicitó en devolución el 16 de noviembre del 2011.

Al día siguiente (17 de noviembre) la citada declaración fue corregida en el sentido de presentarla en medios virtuales sin modificar ningún dato de la versión inicial y sin aplicar sanción por extemporaneidad, por lo que se mantuvo el saldo a favor.

El 24 de noviembre de 2011 la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales expidió el Auto No. 2934, mediante el cual se inadmitió la solicitud de devolución con fundamento en que la declaración de renta del año 2010 debió presentarse de manera virtual y adicionalmente porque los agentes de retención estaban identificados incorrectamente.

La actora presentó una nueva solicitud de devolución del impuesto sobre la renta del año gravable de 2010, el 24 de enero de 2012.

Previa solicitud del contribuyente, el 14 de agosto de 2012, la Administración aceptó el desistimiento de la solicitud de devolución y ordenó el archivo del respectivo expediente.



El 20 de enero de 2014, la Oficina de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá notificó a la actora el Requerimiento Especial Nro. 322402014000010 del 17 de enero de 2014, en el que propuso la modificación de ingresos, costos, deducciones y sanción de inexactitud.

Previa respuesta al requerimiento especial, el 10 de octubre de 2014, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá notificó a la actora la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412014000223 del 9 de octubre de 2014, en el sentido de adicionar ingresos brutos operacionales y costos de ventas, desconocer gastos operacionales de administración, de ventas y otras deducciones, además, impuso la sanción por inexactitud.

La liquidación anterior fue recurrida el 12 de diciembre de 2014 y confirmada el 27 de octubre de 2015 por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica mediante Resolución Nro. 010605, para cuya notificación personal, se envió citación el 29 de octubre de 2015, surtiéndose, finalmente, la notificación por edicto el 26 de noviembre de 2015.

La Coordinación de Notificaciones de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá mediante el Oficio Nro. 100215362-15791 del 23 de diciembre de 2015, dio respuesta a la petición de la actora referente a enviarle copia de la Resolución No. 010605 del 27 de octubre de 2015 y el Edicto Notificatorio 302.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 33 y 34):

- a. *Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000223 del 9 de Octubre de 2.014, practicada por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, mediante la cual se fijó el monto de los Impuestos de Renta, Complementarios y Sanciones por el año gravable de 2.010, a cargo de la Sociedad GRUPO GEMLSA S.A., notificada el 14 de Octubre de 2.014, según guía de Servientrega No. 1105269108, cuya fotocopia se acompaña, y, por ende, la nulidad de la Resolución No. 010605 calendarada el 27 de Octubre de 2.015, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la misma entidad, que desató el Recurso de Reconsideración incoado en la Vía Gubernativa contra la ameritada Liquidación Oficial de Revisión, la cual fue notificada irregularmente, mediante Edicto No. 302 fijado el 12 de Noviembre de 2.015 hora 9:00:00 y desfijado el 26 del mismo mes y año, sin indicar la hora de su desfijación, por lo tanto resultó inconcluso dicho procedimiento.*
- b. *Que como consecuencia de la anterior declaración de Nulidad y a título de Restablecimiento del Derecho, se declare en firme la Liquidación Privada presentada por mi Poderdante distinguida con el No. 91000124208594 de fecha 17 de Noviembre de 2.011, que fue objeto de modificación, según lo expresado en la parte introductoria de la Liquidación Oficial de Revisión a que hace referencia el literal a.) precedente."*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas vulneradas los artículos 29 de la Constitución Política, 703, 705, 714, 730, 732 y 734 del Estatuto Tributario; 196 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), así como, 323 y 324 del Código de Procedimiento Civil (Decreto 1400 de 1970).

El concepto de la violación se resume así (ff. 16 a 33):

Es nula la liquidación oficial de revisión porque el requerimiento especial se profirió



vencido el término de 2 años siguientes a la solicitud de devolución del saldo a favor, establecido en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario para la oportuna expedición de esos actos.

Lo anterior, debido a que la devolución del saldo a favor de la declaración del impuesto sobre la Renta del año gravable 2010 fue radicada por la actora el 16 de noviembre de 2011 y el requerimiento especial se expidió de manera extemporánea el 17 de enero de 2014, notificado el 20 del mismo mes.

Señala que el defecto de haberse presentado litográfica en vez de virtual, fue subsanado el 17 de noviembre de 2011, sin modificar ningún valor, tal y como lo prevé el inciso 2° acápite 2° de la Circular DIAN 66 del 24 de julio de 2008; que no se profirió por parte de la Administración un acto declarativo que diera por no presentada la declaración inicial.

Siendo válida la solicitud de devolución presentada el 16 de noviembre de 2011, es a partir de esa fecha que deben contarse los 2 años que establecen los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario para proferir oportunamente el requerimiento especial, esto es, hasta el 16 de noviembre de 2013, sin embargo, ese acto previo se expidió extemporáneamente el 17 de enero de 2014. Lo que además vició de nulidad la liquidación oficial de revisión.

Aduce que, según lo establecido en los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario, también se configuró el silencio positivo de la Administración, por el hecho de haber transcurrido más de un año desde la interposición del recurso de reconsideración hasta la notificación efectiva del acto que lo decidió, del que tuvo conocimiento por la respuesta a la petición de información radicada el 23 de diciembre de 2015 ante la Coordinación de Notificaciones de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN, con la que se remitió copia auténtica de la Resolución 010605 del 27 de octubre de 2015 y del acto Notificatorio, Edicto Nro. 302 fijado el 12 de noviembre de 2015 y desfijado el 26 de noviembre de 2015.

Asevera que, si bien la DIAN intentó notificar por edicto el acto que decidió el recurso de reconsideración, esa actuación no surtió efectos jurídicos porque el edicto no contenía la hora de desfijación. Requisito establecido en los artículos 323 y 324 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por remisión del artículo 196 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, para suplir el vacío que a este respecto presenta en el artículo 565 del Estatuto Tributario.

Así, aunque el 27 de octubre de 2015 la DIAN profirió el acto que decidió el recurso de reconsideración interpuesto el 12 de diciembre de 2014, la notificación de este acto en realidad no se dio por la irregularidad que presentó el edicto, la que, además, ocasionó que la Administración transgrediera las normas referenciadas y el debido proceso de la actora (art. 29, Constitución).

Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la actora (ff. 135 a 146) argumentando que en este asunto el término de 2 años para notificar el requerimiento especial previsto en el artículo 705 del Estatuto Tributario, no debe contarse desde la radicación de la primera solicitud de devolución (16 de noviembre 2011) que fue inadmitida y en lugar de ser subsanada en el término concedido en el artículo 857 del ibídem, la demandante optó por radicar nuevamente la documentación pertinente el 24 de enero de 2012.

Por eso, desde la radicación de la nueva solicitud comenzó el conteo de los 2 años para notificar el requerimiento especial, término en el que en efecto ocurrió dicha notificación, dado que esta se surtió el 20 de enero de 2014.



Aduce que no es correcta la interpretación que el demandante hace de los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario porque para darle trámite a la solicitud de devolución era necesaria la acreditación de todos los requisitos que establecía el Decreto 1000 de 1997 -derogado por el Decreto 2277 de 2012-, especialmente el de presentación en debida forma de la declaración sustento de la petición. A estos efectos, señala que, que el solo hecho de presentar la declaración en forma virtual no era suficiente, sin que se debía acreditar la totalidad de la “subsanción”.

Afirma que, el requerimiento especial se expidió y notificó dentro del término legal, la liquidación oficial de revisión también se expidió en debida forma, al punto que el 12 de diciembre de 2014 la contribuyente presentó recurso de reconsideración, el cual se decidió confirmando en todas sus partes el acto liquidatorio y cuya notificación se dio por edicto el 26 de noviembre de 2015. Es así, que en toda la actuación administrativa, la entidad observó la garantía de los derechos procesales de publicidad, defensa y contradicción de la actora.

De otra parte, señala que, el artículo 565 del Estatuto Tributario no previó que el texto del edicto debía contener la hora de desfijación, ni que la ausencia de esa información constituyera causal de anulación de los actos administrativos o de invalidez de la notificación. Además, en este asunto, la notificación por edicto surtió los efectos esperados porque el acto fue conocido y demandado por la contribuyente.

Eso, porque la demandante para realizar el cómputo de términos y radicar en tiempo la respectiva demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo tuvo como notificada la resolución que resolvió el recurso de reconsideración con la fecha de publicación y desfijación del edicto -26 de noviembre de 2015-, no la fecha de recibo de la respuesta al derecho de petición -23 de diciembre de 2015-, para no correr el riesgo de que operará el fenómeno de la caducidad del medio de control.

Asimismo, la normativa invocada por el demandante respecto del Código de Procedimiento Civil no es aplicable en este asunto, no solo porque no se encuentra vigente, sino porque en materia tributaria existen normas especiales sobre notificación.

La demandante incurre en una indebida acumulación de pretensiones al pretender la nulidad de la liquidación oficial de revisión al mismo tiempo que la declaratoria del silencio administrativo positivo tratándose de dos temas totalmente diferentes. Eso porque de conformidad con el artículo 734 del Estatuto Tributario, lo demandable en el caso de la configuración del silencio administrativo positivo es el acto administrativo que niega el reconocimiento de ese silencio, no la liquidación oficial cuyo recurso no se falló o no se notificó oportunamente, en tanto eso se asimila a que simplemente el acto liquidatorio no nació a la vida jurídica.

Entonces, en cuanto al cargo relativo a la configuración del silencio administrativo positivo, la actora debió solicitar a la Administración su reconocimiento y en el evento de habersele negado, reclamar su declaratoria a la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Adicionalmente, el artículo 85 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo prevé que quien se hallare en las condiciones del silencio administrativo positivo, debe protocolizar la constancia de que trata el artículo 15 ibídem (presentación de la petición), junto con la declaración jurada de no habersele notificado la decisión, procedimiento que la actora no cumplió.

Los argumentos de la demandante carecen de veracidad porque incumplen los presupuestos procesales de la normativa mencionada y porque a lo largo de la

actuación administrativa se le respetaron los derechos constitucionales al debido proceso, de defensa, publicidad y contradicción, así como el principio de legalidad, brindándosele la oportunidad de contradecir los argumentos expuestos por la entidad desde el requerimiento especial. De ahí que los cargos de la demanda no están llamados a prosperar y se solicita la confirmación de los actos administrativos demandados.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados (ff. 219 a 230) porque encontró oportuno el requerimiento especial en la medida que se notificó a la actora el 20 de enero de 2014, es decir, dentro de los 2 años siguientes a la interposición en debida forma de la solicitud de devolución radicada el 24 de enero de 2012, pues la primera petición de devolución no se subsanó. Por la misma razón, halló que no había operado la firmeza de la declaración y se encontraba satisfecho el requisito de expedición y notificación del acto previo a la liquidación oficial de revisión.

También halló que, el acto administrativo que decidió el recurso de reconsideración se notificó en debida forma y no se configuró el silencio administrativo alegado por la demandante, toda vez que del artículo 565 del Estatuto Tributario como norma especial que regla la notificación por edicto en materia tributaria, no establece que para la práctica de dicha notificación sea necesaria la anotación en el edicto de la hora de su fijación o desfijación, aunado a que, en este asunto no son aplicables los artículos 196 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, 323 y 324 del Código de Procedimiento Civil, justamente, por la existencia de norma especial.

Debido a que ninguno de los cargos de la demanda prosperó, juzgó procedente la sanción por inexactitud sólo que recalculada de conformidad con el artículo 648 del Estatuto Tributario modificado por la Ley 1819 de 2016 en aplicación del principio de favorabilidad. Asimismo, decidió no condenar en costas debido a que en el proceso no estaba demostrada su causación.

Recurso de apelación

La demandante apeló la sentencia de primera instancia (ff. 247 a 265) argumentando que, el término de 2 años para notificar el requerimiento especial previsto en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, corrió en este caso, desde que se presentó la primera solicitud de devolución, pues las normas referenciadas no establecen ninguna condición, no distinguen si la solicitud es inadmitida o desistida, a partir del momento de la solicitud la Administración asume la competencia para auditar no solo la solicitud de devolución, sino que queda facultado para iniciar de inmediato el proceso de determinación.

Agregó que, *“es importante resaltar que el legislador en materia tributaria, al condicionar los términos sobre los cuales se debe efectuar el cómputo de los derechos y obligaciones a favor y/o a cargo del contribuyente, expresamente los consagra en las respectivas normaciones jurídicas como ocurre por ejemplo con los artículos 689-1 y 732 del Estatuto Tributario...”* los cuales seguidamente transcribió.

Adicional a lo discutido en primera instancia en cuanto a que el edicto notificadorio no contenía la hora de desfijación, manifestó que el edicto por el que se intentó la notificación de la resolución que decidió el recurso de reconsideración no contenía la parte resolutive del acto en mención como lo ordena el inciso 3° del artículo 565 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 135 de la Ley 1607 de 2012, razón por la que se presentó una indebida notificación del acto en mención y conforme a ello se configuró el silencio positivo de la administración.

Alegatos de conclusión



La demandante reiteró los argumentos de la apelación (actuación 17 SAMAI), mientras la demandada reiteró lo argumentado en la primera instancia (actuación 18 SAMAI).

Concepto del Ministerio Público

El Procurador Delegado ante esta Corporación, no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se deciden los cargos de apelación formulados por la demandante contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad parcial de los actos demandados. En concreto, la Sala debe establecer si operó la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2010, y en caso negativo, si se configuró el silencio administrativo positivo de la Administración con ocasión del recurso de reconsideración.

1. Previo a resolver el asunto de fondo, la Sala debe pronunciarse sobre el impedimento para conocer del proceso manifestado por la Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto (actuación 21 SAMAI), con fundamento en el numeral 2º del artículo 141 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012). Para la Sala, el impedimento manifestado es procedente porque la Consejera de Estado conoció del proceso en la primera instancia (ff. 120 y 121), en consecuencia, quedará separada de decidir sobre el presente asunto.
2. La demandante sostiene que la liquidación oficial de revisión es nula porque el requerimiento especial de 17 de enero de 2014 se expidió vencido el término de 2 años siguientes a la solicitud de devolución del saldo a favor, establecido en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario. Eso, porque el 16 de noviembre de 2011 radicó la solicitud de devolución del saldo a favor de la declaración del impuesto sobre la Renta del año gravable 2010.

Para la DIAN el término de firmeza de la declaración de Renta del año gravable 2010 inició el 24 de enero de 2012, fecha en la que la actora radicó en debida forma la solicitud de devolución del saldo a favor de dicha declaración, pues la primera solicitud de devolución una vez inadmitida el 16 de noviembre de 2011, no fue subsanada en el término concedido en el artículo 857 del Estatuto Tributario.

El Tribunal encontró oportuno el requerimiento especial en la medida que se notificó a la actora el 20 de enero de 2014, es decir, dentro de los 2 años siguientes a la interposición en debida forma de la solicitud de devolución radicada el 24 de enero de 2012 en vista que la primera petición de devolución no se subsanó.

A efectos de dirimir el debate propuesto, la Sala precisa que del examen conjunto de los artículos 705¹ y 714² del Estatuto Tributario se extraen tres

¹ **Artículo 705.** “El requerimiento de que trata el artículo 703, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.”

² **Artículo 714. “Firmeza de la liquidación privada.** La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial.

casos específicos de firmeza de las declaraciones privadas, así:

- i) Declaraciones presentadas oportunamente: 2 años siguientes a la fecha del vencimiento del término para declarar.
- ii) Declaraciones presentadas en forma extemporánea: 2 años siguientes a la fecha de presentación.
- iii) Declaraciones con saldo a favor: 2 años siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación.

En el tercero de dichos escenarios se ubica el debate aquí planteado, razón por la que es pertinente recordar que de conformidad con los artículos 854 y 857 del Estatuto Tributario, las solicitudes de devolución deben presentarse dentro de los 2 años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y en caso de presentarse sin el lleno de los requisitos formales exigidos por las normas pertinentes, procederá su inadmisión para que en el término de 1 mes se presente otra solicitud subsanando las causales de inadmisión.

Precisado lo anterior, en el caso concreto se verifica que:

- La actora presentó declaración litográfica del impuesto sobre la Renta del año gravable 2010 el 8 de abril de 2011, con saldo a favor en la suma de \$140.709.000 (f. 12 ca1), el cual solicitó en devolución el 16 de noviembre de 2011.
- La declaración anterior fue corregida el 17 de noviembre de 2011 sólo respecto del medio de presentación, que debía ser en medios electrónicos de conformidad con el artículo 1°, numeral 3° de la Resolución DIAN 1336 de 16 de febrero de 2010³.
- Mediante auto Nro. 105 de 24 de noviembre de 2011 (f. 59 vlto ca1), la Administración inadmitió la solicitud de devolución del saldo a favor de la declaración de Renta del año gravable 2010, por las siguientes razones:
 - “1. De conformidad con la resolución 001336 del 16 de febrero de 2010 que establece los contribuyentes, responsables, agentes de retención y usuarios aduaneros obligados a presentar en forma virtual y diligenciar los recibos de pago de los impuestos administrados por la DIAN a través de los servicios informáticos electrónicos la declaración de renta del año gravable 2010 se da por no presentada, art. 1 numeral 3 ‘Las personas naturales o jurídicas responsables del impuesto sobre la renta....cuyos ingresos brutos en el año gravable 2008 o años gravable siguientes sean iguales o superiores a \$500.000.000....’ en concordancia con el artículo 579-2 del Estatuto Tributario.
 2. De acuerdo con la consulta efectuada en el Registro Único Tributario los siguientes agentes de retención se encuentra mal identificados: LABORES DOTACIONES INDUSTRIALES; SEGURIDAD DE VALLEDUPAR; FUERZAS MILITARES DE COLOMBIA Y CENTRO MEDICO QUIRURGICO, por lo tanto, debe subsanar y adjuntar una relación únicamente con los agentes enunciados anteriormente cumpliendo con los requisitos establecidos en el Art. 5° del Decreto Reglamentario 1000 de 1.997.
- Transcurrido un mes desde la notificación del auto inadmisorio sin subsanar, la actora radicó el 24 de enero de 2012, su solicitud de

También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó.”

- ³ **Artículo 1. “Obligados a presentar declaraciones en forma virtual a través de los Servicios Informáticos Electrónicos.** Deben presentar declaraciones en forma virtual a través de los Servicios Informáticos Electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales los contribuyentes, responsables, agentes de retención y usuarios aduaneros señalados a continuación: (...)
3. Las personas naturales o jurídicas responsables del impuesto sobre la renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, cuyos ingresos brutos en el año gravable 2008 o años gravables siguientes, sean iguales o superiores a QUINIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE (\$500.000.000), y que hayan sido responsables del impuesto sobre las ventas o agentes de retención en el mismo año gravable. (...)”

devolución del saldo a favor de la declaración de Renta del año gravable 2010, a la que adjuntó la declaración ya presentada en medios virtuales el 17 de noviembre de 2011 con los mismos valores de la declaración inicial del 8 de abril de 2011, junto con la relación corregida de los agentes de retenedores firmada por el por el revisor fiscal junto con los correspondientes certificados de retención (ff. 1 vlto. 53 vlto ca1).

- Luego de proferir auto de apertura de investigación previa a la devolución⁴, auto de verificación⁵ y auto de archivo⁶ de la solicitud inicial de devolución, la Administración mediante auto Nro. 82 del 27 de marzo de 2012 (f. 877 ca5), suspendió por 90 días el trámite de la solicitud de devolución radicada el 24 de enero de 2012.
- El 23 de abril de 2012, la DIAN profirió auto de apertura de investigación previa respecto de la solicitud de devolución (f. 879 ca5). Posteriormente, el 2 de mayo de 2012, expidió auto de verificación y cruce dentro de la investigación preliminar (f. 880 ca5).
- El 10 de agosto de 2012 la actora radicó desistimiento de la solicitud de devolución de 24 de enero de 2012 (f. 1392 ca7).
- En atención al desistimiento anterior, el 13 de agosto de 2012, la Administración por auto 900060 ordenó el archivo del expediente de la solicitud de devolución y posterior traslado a otro programa de entidad (f. 1406 ca8).
- La Oficina de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, el 20 de enero de 2014 notificó a la actora Requerimiento Especial Nro. 322402014000010 del 17 de enero de 2014, en el que propuso la modificación de ingresos, costos, deducciones y sanción de inexactitud (ff. 3150 vlto a 3195 ca16).
- Previa respuesta al requerimiento especial de 16 a abril de 2014 (ff. 3258 a 3272 ca17), el 10 de octubre de 2014, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá notificó a la actora la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412014000223 del 9 de octubre de 2014 (ff. 3282 a 3311 ca17), por la que adicionó ingresos brutos operacionales y costos de ventas, desconoció gastos operacionales de administración, de ventas y otras deducciones, además, impuso la sanción por inexactitud.
- Recurrída el 12 de diciembre de 2014 la liquidación anterior (ff. 3312 a 3326 ca17), la Administración confirmó dicho acto mediante la Resolución 010605 del 27 de octubre de 2015 (ff. 3341 a 3351 ca17).

El examen precedente de las pruebas que conforman el expediente, permiten a la Sala establecer que, si bien la actora radicó el 16 de noviembre de 2011 solicitud de devolución del saldo a favor de la declaración de renta del año gravable 2010, esta fue inadmitida el 24 de noviembre de 2011, porque la citada declaración debió presentarse en medios electrónicos y porque la relación de autorretenciones, era inconsistente en cuanto a la identificación de algunos agentes de retención.

De manera pues, que de conformidad con el parágrafo 1° del artículo 857 del

⁴ Auto Nro. 32240212001167 del 17 de febrero de 2012 (f. 104 ca1)

⁵ Auto Nro. 32240212001265 del 20 de febrero de 2012 (f. 104 vlto. ca1)

⁶ Auto Nro. 322402012001244 del 23 de marzo de 2012 (f. 876 ca5)

Estatuto Tributario y tal como se indicó en la parte resolutive del respectivo auto inadmisorio, las deficiencias anotadas debían ser subsanadas por la actora a más tardar el 28 de diciembre de 2011, partiendo de la fecha en que se notificó el auto inadmisorio, esto es, 28 de noviembre de 2011 (f. 60 ca1), sin embargo, transcurrido ese plazo, fue hasta el 24 de enero de 2012 que esta radicó una nueva solicitud de devolución.

No obstante la presentación de la nueva solicitud (24 de enero de 2012), el 10 de agosto de 2012 la actora radicó desistimiento a la misma y el 13 de agosto siguiente, la Administración por auto 900060 ordenó el archivo del expediente de la solicitud de devolución y posterior traslado a otro programa de entidad (f. 1406 ca8).

En ese sentido, la Sala encuentra que la contribuyente respecto de la primera solicitud optó por no sanearla conforme con lo previsto en el inciso 2° del párrafo 1° del artículo 857 del Estatuto Tributario, sino que optó por radicar una nueva solicitud de devolución vencido el término para subsanar la primera y con relación a la segunda, presentó solicitud de desistimiento, lo que evidencia que ninguna de las dos solicitudes fue tramitada.

Esta Sala se ha pronunciado respecto del término de firmeza de las declaraciones tributarias en aquellos casos en que estando frente a una solicitud de devolución opere sobre ella el rechazo o el desistimiento, como ocurre en el presente asunto, precisando que no se ampliarían los plazos para proferir el requerimiento especial, en los siguientes términos:

“De esta manera, cuando el contribuyente realiza varias solicitudes de devolución del mismo impuesto y período, por efecto de autos inadmisorios sucesivos, el término de firmeza se contará desde la solicitud que concluyó con la orden de devolución, si se quiere, a partir de la última solicitud. Pero en aquellos casos en que la solicitud se rechaza o se desiste, no tiene objeto ampliar los plazos para proferir el requerimiento especial, pues no se obtuvo la devolución o compensación y por lo mismo el fisco no requiere de términos adicionales para verificar la procedencia del saldo a favor y llegado el caso, para solicitar su reintegro.” (énfasis de la Sala) Sentencia 24342 del 4 marzo 2021, CP Milton Chaves García.

En el mismo sentido y con relación a los efectos del desistimiento de la solicitud de la devolución en la firmeza de las declaraciones se había pronunciado la Sala, así:

“En este entendido, no es posible argumentar extemporaneidad del requerimiento especial con fundamento en la norma citada, que se reitera, consagra un término perentorio de dos años contados a partir “de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva” y tomar como punto de partida la fecha de la solicitud que en virtud del desistimiento no surtió efecto jurídico alguno, pues como se anotó, el desistimiento fue aceptado y en consecuencia se ordenó el archivo de tal solicitud.”

Así las cosas, los términos de que tratan los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, se cuentan a partir “de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva”, es decir, de la solicitud que surtió el efecto jurídico que con la misma se pretendía, que no es otro que la devolución y/o compensación del saldo a favor reclamado.” (énfasis de la Sala) Sentencia 16133 del 24 de julio de 2008, CP María Inés Ortíz Barbosa.

De acuerdo con lo anterior el término de firmeza computado desde la solicitud de devolución opera respecto de aquellas solicitudes que han sido efectivas dado que su propósito es ampliar el plazo de fiscalización para la Administración, lo cual no se justificaría cuando no se ha desarrollado y concluido el trámite de devolución y/o compensación.

En el caso concreto, si bien el 24 de enero de 2012, la demandante presentó solicitud de devolución del saldo a favor del impuesto sobre la renta del año

2010, el 10 de agosto de ese año 2012, desistió de la misma y el 13 de agosto de 2012 la DIAN profirió el auto de archivo número 900060.

Si bien le asiste razón a la actora cuando señala que la declaración se encuentra en firme, esto ocurre, no porque se compute el término a partir de la segunda solicitud del saldo a favor, sino porque al desistirse esta aplicaba otro de los supuestos previstos tanto en el artículo 705 del E.T y artículo 714 ibídem, cuyo cómputo debía efectuarse desde la presentación extemporánea de la declaración.

Lo anterior porque si bien la declaración fue presentada el 8 de abril de 2011, la misma se entendía como no presentada, en virtud de lo previsto con el inciso primero del artículo 579-2⁷ del Estatuto Tributario, hecho que fue subsanado el 17 de noviembre de 2011, cuando GEMLSA presentó la declaración a través de los sistemas electrónicos de la DIAN. Por consiguiente, es a partir de esa fecha en la cual se entiende válidamente presentada la declaración y desde la cual se debe computar los dos (2) años de firmeza, es decir que la misma opero el 17 de noviembre de 2013.

Dado que, el requerimiento especial Nro. 322402014000010 fechado el 17 de enero de 2014, fue notificado a la actora, el 20 de enero de 2014, el mismo fue extemporáneo toda vez que para esa fecha ya había ocurrido la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2010 según lo expuesto.

Por lo tanto, prospera la apelación.

La Sala encuentra que, ante la prosperidad del cargo anterior, no se pronunciara sobre los demás cargos materia del recurso.

3. Adicionalmente, se declarará que no hay lugar a condenar en costas (gastos del proceso y agencia en derecho) en esta instancia porque no se probó su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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. **Aceptar** el impedimento manifestado por la Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto. En consecuencia, se le separa del conocimiento del presente asunto.
2. **Revocar** la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección A, del 28 de noviembre de 2019. En su lugar, se dispone:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000223 del 9 de Octubre de 2.014 y la Resolución No. 010605 de 27 de octubre de 2015, mediante las cuales modificó la declaración de renta del año 2010, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, DECLARAR en firme la declaración de renta del año 2010 presentada por el contribuyente el 17 de noviembre de 2011.

⁷ Las declaraciones tributarias, presentadas por un medio diferente, por parte del obligado a utilizar el sistema electrónico, se tendrán como no presentadas.



Radicado: 25000-23-37-000-2016-00856-01 (25454)
Demandante: Grupo Gemlsa S.A.

3. Sin condena en constas en ambas instancias.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ