



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

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

**Bogotá D.C., veintidós (22) de febrero de dos mil dieciocho
(2018)**

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 68001-23-33-000-2014-00183-01 (21678)
Demandante: JORGE ORTIZ DÍAZ E.U. EMPRESA UNIPERSONAL
Demandado: DIAN

Temas: Término para proferir el requerimiento especial cuando existe liquidación oficial de corrección.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 16 de septiembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que accedió a las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

1. Hechos

1.1.-El 14 de abril de 2009, la empresa unipersonal Jorge Ortiz E.U. presentó la declaración de renta correspondiente al año gravable 2008.

Esta fue objeto de modificación mediante la Liquidación Oficial de Corrección No. 042412009000105 de julio 30 de 2009, proferida a solicitud de la demandante.

1.2.- Mediante auto de apertura No. 042382010000226 del 3 de marzo de 2010, la Dian inició un proceso de fiscalización en relación con el año gravable 2008, con el fin de verificar la exactitud de los datos declarados.

1.3- En curso de dicho proceso se profirió el Auto de Inspección Tributaria No. 042382010000223 del 26 abril de 2010, notificado el 28 del mismo mes y año. La inspección fue practicada el 10 de agosto de 2010.

1.4.- El 23 de septiembre de 2011 la demandada profirió el Requerimiento Especial No. 042382011000080, notificado el 26 del mismo mes y año, en el que propuso modificar la liquidación oficial de corrección, con el fin de adicionar ingresos, rechazar costos y deducciones e imponer sanciones, el cual fue contestado por la actora.

1.5.- Mediante auto del 14 de julio de 2012, la Dian ordenó la práctica de otra inspección tributaria, esta vez dirigida específicamente a revisar unos cheques girados por la empresa.

1.6.- Las propuestas del requerimiento especial fueron llevadas a la Liquidación Oficial de Revisión No. 900002 del 14 de septiembre de 2012, notificada el 17 del mismo mes y año.

1.7.- La actora interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto por Resolución No. 900441, fijada por edicto del 22 de octubre al 5 de noviembre de 2013.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

"PRINCIPALES

Declárese la ocurrencia del silencio administrativo positivo a favor de la empresa unipersonal JORGE ORTIZ DIAZ E.U., por haber transcurrido más de un año de haber interpuesto el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 900002 del 14 de septiembre de 2012 y no haberse notificado en debida forma hasta la fecha.

(...)

SUBSIDIARIAS

Declárese la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900002 del 14 de septiembre de 2012 de la División de Gestión de Liquidación de la DIAN Bucaramanga, así como de la Resolución No. 900441 del 7 de octubre de 2013, expedida por la Subsecretaría de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN por medio de la cual se decide el recurso de reconsideración".

En ambas pretensiones (principales y subsidiarias) pide que a título de restablecimiento del derecho se declare la firmeza de la Liquidación Oficial de Corrección No. 042412009000105 del 30 de julio de 2009, correspondiente al año 2008, y que no hay lugar a pagar un mayor impuesto ni sanción alguna. Así mismo, que se dé cumplimiento a la sentencia en los términos del artículo 192 del CPACA y se condene en costas y agencias de derecho a la entidad demandada.

3. Normas violadas y concepto de la violación

Para la demandante, los actos administrativos demandados vulneran las siguientes normas:

- Artículo 95-9 de la Constitución Política.
- Artículo 72 del CPACA.
- Artículos 26, 27, 38, 563, 565, 589, 683, 684, 703, 705, 706, 711, 730, 732, 734, 770, 772 y 774 del Estatuto Tributario.

- Artículo 38 del Decreto 2649 de 1993.

En el concepto de la violación indicó, en síntesis:

3.1.- Configuración del silencio administrativo positivo en relación con el acto que resolvió el recurso de reconsideración.

La Resolución No. 900441, mediante la que se resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión que modificó la liquidación oficial de corrección del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2008, fue notificada por edicto a pesar de que no se envió citación al representante legal de la empresa demandante para que se notificara personalmente de la decisión.

De manera que la actora solo tuvo conocimiento de su existencia cuando un tercero informó a quien se desempeñaba como representante legal de la empresa para el año gravable 2008 acerca de la expedición del acto, pues en este se impuso una sanción en su contra (suspensión del ejercicio como contador y/o revisor fiscal). Todo, cuando había transcurrido más de un año desde la presentación del recurso.

3.2.-Notificación extemporánea del requerimiento especial

En los términos del artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional, cuando se profiere liquidación oficial de corrección a solicitud del contribuyente, el plazo para ejercer la facultad de fiscalización comienza a partir de su expedición.

Así las cosas, habida cuenta de que el requerimiento especial es el acto que interrumpe el plazo para ejercer la facultad de fiscalización, la administración debe proferirlo y notificarlo en un término de dos años, contados a partir de la expedición de la

liquidación oficial de corrección. De lo contrario, este resulta extemporáneo y la Dian pierde la facultad de fiscalizar.

En este caso, el requerimiento especial fue notificado el 26 de septiembre de 2011; esto es, más de dos años después de la expedición de la liquidación oficial de corrección, que tuvo lugar el 30 de julio de 2009. Por lo tanto, este no interrumpió el término para la ocurrencia de la firmeza de la liquidación.

Al respecto precisa la demanda, que la inspección tributaria ordenada mediante auto notificado el 28 de abril de 2010 no suspendió los términos para proferir el requerimiento especial, porque esta no se practicó en el plazo de tres meses que confiere la ley para el efecto.

3.3.- Errores en la modificación del impuesto de renta del año gravable 2008

La administración, sin respaldo probatorio alguno, adicionó ingresos por valor de \$450.000.000, pese a que las pruebas aportadas al procedimiento administrativo dan cuenta de que ese monto no correspondía al producto de ventas de los productos comercializados por la empresa, comoquiera que se trataba del pago de *“los préstamos efectuados por el señor JORGE ORTIZ a la sociedad de la cual era el socio unitario¹”*.

En vista de que la presunta omisión alegada por la Dian no ocurrió, no hay lugar a las sanciones por inexactitud, libros de contabilidad y al representante legal de la empresa, todas fundadas en el mismo hecho.

4. Oposición

¹ Fl. 19. Cuaderno principal.

El ente demandado compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda. Para el efecto, sostuvo:

4.1.- No se configuró el silencio administrativo positivo frente al acto que resolvió el recurso de reconsideración, habida cuenta de que este fue notificado en debida forma. Todo, porque conforme con las certificaciones que al efecto expidió la empresa de mensajería "Servientrega", se envió citación para comparecer a notificarse personalmente de la decisión, tanto al representante legal de la empresa, como al demandante.

De manera que era procedente realizar la notificación por edicto, la cual se llevó a cabo desde el 22 de octubre hasta el 5 de noviembre de 2013, esto es, antes de que transcurriera un año contado desde el 14 de noviembre de 2012, fecha en que fue presentado el recurso.

4.2.- El requerimiento especial fue oportuno, toda vez que el término con que contaba la administración para proferirlo y notificarlo debe contarse desde la ejecutoria de la liquidación oficial de corrección, y no, como afirma la actora, desde su expedición. Eso es así, habida cuenta de que hasta tanto el acto no estuviera en firme, la administración no podía cuestionarlo e iniciar el proceso de fiscalización.

4.3.- La inspección tributaria sí interrumpió el término para proferir el requerimiento especial, porque el E.T. no contempla como requisito para la suspensión del plazo, la realización de la misma. El artículo 706 ib. solo se refiere a la notificación del auto que la ordena.

4.4.- Las adiciones hechas en los actos oficiales y las sanciones impuestas por la omisión de ingresos, son procedentes, habida cuenta de que se acreditó que *"se giraron cheques de las cuentas de la Empresa Unipersonal para cancelar deudas adquiridas como*

persona natural y realizar créditos a título personal, lo cual está plenamente prohibido en el artículo 75 de la ley 222²".

5.- Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Santander declaró la nulidad de los actos demandados y dejó en firme la liquidación oficial de corrección, con fundamento en la pérdida de competencia de la administración para modificar la liquidación oficial de corrección referida al impuesto de renta del año gravable 2008, como quiera que el requerimiento especial fue proferido por fuera del término de ley, y en esa medida, este no produjo efectos.

Así las cosas, en vista de que el requerimiento especial es un requisito previo a la liquidación de revisión, esta última era nula.

Para el *a quo*, el término para proferir requerimiento especial cuando existe liquidación oficial de corrección se cuenta desde la expedición de esta última, pues el artículo 589 del E.T. no se refiere a la ejecutoria de tal acto. Además, es claro que la eventual discusión que surja a raíz de la liquidación oficial de corrección se restringe a aspectos formales, toda vez que en relación con esta, la administración no puede cuestionar asuntos de fondo.

Adicionalmente, ya que la inspección tributaria no se llevó a cabo en el término de tres meses dispuesto por la ley para el efecto, esta no suspendió el término para proferir el requerimiento especial. Como respaldo de la tesis citó las sentencias dictadas por el Consejo de Estado en los procesos Nos. 16604 y 15421.

El *a quo* condenó en costas a la entidad demandada.

6. Recurso de apelación

² Fl. 173. Cuaderno principal.

Inconforme con la decisión de primera instancia, el ente demandado interpuso recurso de apelación. Para el efecto, reiteró todo lo expuesto en la contestación de la demanda, en relación con la expedición y notificación oportuna de los actos proferidos en curso del procedimiento administrativo iniciado con ocasión de la modificación de la declaración del impuesto de renta del año gravable 2008.

No apeló la condena en costas de primera instancia.

7.- Alegatos de conclusión en segunda instancia

Ambas partes presentaron alegatos de conclusión, en los que reiteraron las manifestaciones hechas en primera instancia.

8.- Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público pidió que se confirmara la sentencia de primera instancia, habida cuenta de que el requerimiento especial fue extemporáneo y por lo tanto, la liquidación oficial de corrección quedó en firme, de manera que la liquidación oficial de revisión debe anularse.

Para el agente del Ministerio Público, el término para proferir requerimiento especial debe contarse a partir de la expedición de la liquidación oficial de corrección, pues así expresamente lo prevé el artículo 589 del E.T.

Así mismo, no tiene sentido que la inspección tributaria suspenda el término para proferir requerimiento especial si la administración no adelanta las diligencias propias de aquella dentro del término de ley. De manera que *"la notificación [del auto que decreta la inspección tributaria] produce como efecto la suspensión únicamente si se practica...dentro del plazo...al cual está ligado³".*

³ Fl. 488. Cuaderno principal.

CONSIDERACIONES

1.- Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación y la sentencia apelada, y de acuerdo con el marco de competencia del juez de segunda instancia, le corresponde a la Sala determinar si la Liquidación Oficial de Corrección No.042412009000105 adquirió firmeza por la presunta notificación extemporánea del Requerimiento Especial No. 042382011000080, y en consecuencia, la administración perdió competencia para modificarla.

2.-De la firmeza de la liquidación oficial de corrección

2.1.- En la sentencia del 15 de septiembre de 2016, expediente 20194⁴, en que se discutía la legalidad de los actos que modificaron una liquidación oficial de corrección, la Sala se refirió al momento a partir del cual debe computarse el término para proferir requerimiento especial.

Por tratarse de los mismos supuestos, la Sala reitera los argumentos expuestos en esa oportunidad.

2.2.- En ese orden de ideas, debe decirse que la firmeza de la declaración tributaria es una garantía a favor del contribuyente, en cuanto impide a la administración ejercer la facultad de fiscalización para controvertir la obligación tributaria declarada, después de transcurrido el término legalmente previsto.

El artículo 714 del ET establece un término máximo para que la autoridad tributaria pueda ejercer válidamente la facultad de revisar las declaraciones privadas. El vencimiento de dicho plazo no solo afecta a la administración tributaria, ya que también cierra la

⁴ Radicado No. 250002327000201200524 01. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

posibilidad al declarante para modificar o corregir el contenido de la declaración presentada.

De acuerdo con esa norma, por regla general, las declaraciones tributarias privadas adquieren firmeza si en los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o de la fecha de presentación extemporánea no se ha notificado el requerimiento especial al contribuyente o agente retenedor.

2.3.- Ahora bien, de conformidad con los artículos 588 y 589 del ET, los contribuyentes pueden enmendar o corregir voluntariamente los errores cometidos en las declaraciones privadas.

El artículo 588 del ET, en cuanto a las correcciones que aumenten el impuesto a pagar o disminuyan el saldo a favor, indica que pueden solicitarse en los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de la notificación del requerimiento especial.

El artículo 589 del ET, acerca de las correcciones que deriven en la disminución del valor a pagar o el aumento del saldo a favor, estableció:

- (i)** que pueden solicitarse en el año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración;
- (ii)** que la administración cuenta con seis meses para dictar la liquidación oficial de corrección y, si no la expide en ese término, el proyecto de corrección presentado por el contribuyente sustituirá la declaración inicial, y
- (iii)** que la corrección de las declaraciones sustentadas en dicha norma no enerva la facultad de revisión, *«la cual se contará a partir de la fecha de corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso»*.

Repárese en que, el artículo 589 del ET no definió un término para ejercer la facultad de revisión frente a las liquidaciones oficiales de corrección y, por tanto, debe tenerse que es el previsto en el artículo 714 ibídem, esto es, dos años. Transcurrido ese término se entenderá que la liquidación oficial de corrección adquiere firmeza.

Dicha norma también prevé que *“la corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contara a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso”*.

Como puede verse, la norma señala con claridad que el término para ejercer la facultad de revisión se cuenta desde la fecha de la corrección, esto es, a partir de la fecha de expedición de la liquidación de corrección.

2.4.- Así las cosas, si la liquidación de corrección queda en firme porque operó el término de firmeza general del artículo 714 ET (dos años), la administración no podrá ejercer la facultad de revisión, justamente por estar legalmente en firme y ser inmodificable.

2.5.- Tal plazo -firmeza- no puede contabilizarse desde la notificación o ejecutoria de la liquidación de corrección, toda vez que, se repite, el artículo 589 del ET establece claramente que este empieza a correr con ocasión de la **expedición de la liquidación oficial de corrección**.

No se desconoce la regla general referida a que los términos empiezan a correr desde la notificación del acto respectivo, pero, como se ve, en este caso existe una norma especial que obliga a contabilizarlos desde la expedición.

En el caso de las liquidaciones oficiales de corrección, que se expiden para favorecer al contribuyente porque se le aprueba

temporalmente la disminución del saldo a pagar o el aumento del saldo a favor, la notificación cumple la finalidad de dar a conocer el acto, pero no para fines de oposición sino de simple conocimiento, puesto que el acto es favorable.

En esas condiciones, no es necesario esperar su notificación o el término de ejecutoria.

No puede perderse de vista que en el trámite de la liquidación oficial de corrección no se ejerce una facultad de fiscalización, comoquiera que, en estricto sentido, esta es un acto oficial que traduce o materializa la voluntad del contribuyente de modificar su declaración privada, sin perjuicio de que la administración más adelante, y **mediante un trámite de fiscalización diferente** verifique la veracidad de lo declarado.

3.- Caso concreto

3.1.- En el caso concreto no es objeto de discusión que el requerimiento especial No. 042382011000080 fue proferido (23 de septiembre de 2011) y notificado (26 del mismo mes y año) más de dos años después de la **expedición** de la liquidación oficial de corrección que modificó el impuesto de renta de la actora correspondiente al año gravable 2008, que tuvo lugar el 30 de julio de 2009.

El debate radica en que, para la Dian, el plazo de dos años a que se refiere el artículo 714 del E.T. debe computarse desde la ejecutoria de la liquidación oficial de corrección (1 de octubre de 2009), y no desde su expedición; caso en el cual, la administración no perdería competencia para ejercer la facultad de fiscalización, toda vez que el término, en esas condiciones, vencía el 1 de octubre de 2011.

3.2.- Sin embargo, tal como se precisó en el punto 2) de esta providencia, con ocasión de la expedición de la liquidación oficial de

corrección la administración puede iniciar un proceso de fiscalización independiente, que no requiere esperar la finalización del término que tendría el contribuyente para discutir el acto referido, habida cuenta de que este se expide a voluntad de aquel.

De manera que, la oportunidad para proferir el requerimiento especial e interrumpir el plazo de firmeza de la liquidación oficial de corrección, se computa desde la expedición de esta última, pues desde ese momento la administración tiene conocimiento de la variación en la declaración privada.

3.3.- Por eso, en este caso el cómputo de dos años debe hacerse a partir del 30 de julio de 2009, fecha en que fue expedida la liquidación oficial de corrección objeto de fiscalización.

Así las cosas, es claro que el requerimiento especial fue extemporáneo, por lo que, este, y la liquidación oficial de revisión no tienen la virtualidad de modificar la liquidación oficial de corrección, habida cuenta de que esta adquirió firmeza.

3.4.- Finalmente es necesario precisar que el auto de inspección tributaria del 26 de abril de 2010, notificado el 28 del mismo mes y año, no suspendió el término de firmeza de la liquidación oficial de corrección, porque la inspección fue practicada por fuera del plazo de suspensión de tres meses que confiere la ley para el efecto.

3.5.- Acerca de la suspensión del término de firmeza de las declaraciones (incluyendo las liquidaciones oficiales de corrección) cuando se decreta una inspección tributaria de oficio, la Sala ha dicho que de acuerdo con una interpretación armónica de los artículos 706 y 779 del Estatuto Tributario, para que aquella suspenda por tres meses el término de notificación del requerimiento especial, **debe practicarse por lo menos una prueba dentro del plazo durante el cual opera la suspensión**

de términos, que corre a partir de la notificación del auto que decreta la diligencia.

Si los funcionarios comisionados o inspectores no realizan ninguna actividad probatoria, propia de su encargo, durante ese término, no puede entenderse que se haya efectuado la inspección y, por lo mismo, no opera la suspensión del término de que trata el artículo 706 ib.⁵.

3.6.- En el caso objeto de estudio, el auto que decretó la inspección tributaria de oficio fue notificado el 28 de abril de 2010, en tanto que la inspección se inició el 10 de agosto del mismo año⁶, fecha en la que la administración realizó una visita a las instalaciones de la actora. Es decir, que esta se realizó por fuera del término de suspensión del plazo de firmeza, que se repite, es de tres meses, contados a partir de la notificación del auto que la decreta.

Por lo tanto, la inspección tributaria no suspendió el término de firmeza de la liquidación oficial de corrección.

3.7.-En síntesis, la liquidación oficial de corrección que modificó la declaración privada del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2008, presentada por la demandante, adquirió firmeza antes de que la administración notificara el requerimiento especial No. 042382011000080, de manera que este, y la liquidación oficial

⁵ Ver, entre otras, sentencia del 27 de septiembre de 2007, radicación número: 66001-23-31-000-2002-00898-01 (15593), Consejera ponente: Ligia López Díaz, sentencia de 26 de marzo de 2009, Radicación: 08001-23-31-000-2005-01800-01 (16727), Consejera ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia, sentencia del 17 de junio del 2010, Radicación número: 66001-23-31-000-2004-01102-02(16604), Consejera ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y sentencia del 16 de junio de 2011, Radicación número: 17001-23-31-000-2007-00143-01(18156), Consejera ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, sentencia del 28 de junio de 2016, Radicación: 680012331000200002852 01 (18727), Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, y sentencia del 16 de octubre de 2014, Radicación: 25000-23-27-000-2011-00089-01 (19611), Consejero Ponente: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁶ Téngase en cuenta que aunque el acto que resolvió el recurso de reconsideración se refirió a la realización de una serie de actividades propias de la inspección tributaria, todas ellas son posteriores a la visita de agosto de 2010, y por lo tanto, fue esta última la que marcó el inicio de las diligencias.

de revisión que lo sucedió, están viciados de nulidad por falta de competencia de la autoridad tributaria.

En consecuencia, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad de los actos demandados, y a título de restablecimiento del derecho, declaró en firme la liquidación oficial de corrección de 30 de julio de 2009, y exoneró a la actora del pago de las sanciones impuestos en los actos anulados.

No se condenará en costas en esta instancia porque no se acreditó que se hubieran causado.

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,

F A L L A

1.- CONFIRMAR la sentencia del 16 de septiembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

2.- Sin costas en esta instancia.

3.- Se reconoce personería al abogado Edwin Mauricio Torres Prieto para representar a la entidad demandada, en los términos del poder que obra en el folio 455 del cuaderno principal.

4.-DEVUÉLVASE el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

**MILTON CHAVES GARCÍA
PRESIDENTE DE LA SECCIÓN**

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ