



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., seis (6) de octubre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00058-01 (26300)
Demandante: GRUPO FINANCIERO DE INFRAESTRUCTURA LTDA. EN LIQUIDACIÓN
Demandado: DIAN
Temas: Renta CREE 2014. Auto declarativo. Notificación

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la actora contra la sentencia del 11 de febrero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda, sin pronunciamiento sobre costas.

ANTECEDENTES

El 21 de abril de 2015 Grupo Financiero de Infraestructura Ltda. en Liquidación - GFI, presentó la declaración de renta CREE del año gravable 2014, en la cual liquidó anticipo a la sobretasa del impuesto para el periodo 2015 de \$1.091.561.000 y total a pagar de \$2.910.933.000, del cual pagó la primera cuota el 22 de abril de 2015, por la suma de \$1.455.467.000. El 21 de abril de 2016 radicó proyecto de corrección, en el cual disminuyó el anticipo liquidado a \$0¹.

El 9 de septiembre de 2016, la División de Gestión de Fiscalización Personas Jurídicas y Asimiladas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá profirió el Auto Declarativo 322402016000114, que tuvo por no presentada la declaración del 21 de abril de 2015 por falta de pago total de la obligación, y el 26 de septiembre de 2016, mediante Resolución 322412016900018, la División de Gestión de Liquidación de la dirección seccional señalada negó la corrección a la declaración tributaria.

Contra el acto administrativo señalado se interpuso recurso de reconsideración, decidido por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá mediante Resolución 900003 del 28 de agosto de 2017, en el sentido de confirmar la decisión de negar la corrección.

DEMANDA

¹ En la declaración de renta CREE 2015, que aparece a folio 13 c.a., el anticipo de la declaración del año gravable anterior se registró en cero.



Grupo Financiero de Infraestructura Ltda. en Liquidación, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

« 1.1.- Primera: Que se declare la nulidad de la Resolución que negó la corrección y de la Resolución del Recurso, actos que fueron debidamente identificados al inicio de este memoria².

1.2.- Segunda: Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho a GFI, y en esa medida:

a).- Se declare aceptada la solicitud de corrección y el proyecto de corrección presentados por GFI, en el sentido de disminuir el anticipo por la sobretasa del CREE a \$0.

b).- De manera coherente, se declare, se entienda y se determine que la declaración de CREE por el año 2014 quedó corregida en el sentido propuesto por GFI en el proyecto de corrección, es decir: (i) disminuyendo el anticipo de la sobretasa del CREE a \$0; y (ii) modificando todos los renglones que resulten afectados por esta determinación, incluyendo el valor a pagar por el periodo.

c).- Se ordene a la DIAN tomar todas las medidas que resulten necesarias para hacer efectiva la corrección a la declaración del CREE de la sociedad por el año gravable 2014 en el sentido de disminuir el valor del anticipo de la sobretasa a \$0, incluyendo la modificación de estados de cuenta, obligación financiera, y los demás registros que lleva esa entidad».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 560, 565, 568 y 589 del Estatuto Tributario
- Artículo 27 de la Ley 1607 de 2012
- Artículo 20 del Decreto 2623 de 2014 y,
- Artículo 40 del Decreto 4048 de 2008

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

Las declaraciones de CREE registradas sin pago en los plazos legalmente establecidos se entienden no presentadas, siempre que la Administración, antes del vencimiento del término de firmeza de la declaración, expida y notifique un acto declarativo que la deje sin efectos, lo cual no ocurrió, pues el acto nunca se notificó en la dirección del RUT de la contribuyente, lo que indica que le es inoponible y que la declaración de corrección es válida. Tampoco hay lugar a la notificación por aviso a que alude la DIAN, en la medida en que existía una dirección informada en el RUT.

La solicitud de corrección para disminuir el anticipo solo se puede rechazar por aspectos formales, y no de fondo, como lo hizo la entidad demandada al negar la corrección por aspectos materiales relacionados con la presentación y pago de la declaración, que debían ser objeto de un eventual proceso de revisión.

La resolución que negó la corrección es un acto con cuantía relacionado con la disminución del anticipo liquidado, y la competencia funcional para conocer el recurso de reconsideración contra la misma radicaba en el nivel central de la DIAN, previa

² Resolución 322412016900018 del 26 de septiembre de 2016, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y Resolución 900003 del 28 de agosto de 2017, emitida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.



discusión en el comité técnico previsto en el párrafo del artículo 560 del Estatuto Tributario. Por ello, los actos demandados son nulos, pues el recurso se decidió por una dependencia incompetente; el proyecto de corrección se debe considerar admitido y sustituye a la declaración inicial; operó el silencio administrativo positivo, en tanto la división competente no resolvió el recurso de reconsideración dentro del año siguiente a su interposición, y tampoco se resolvió la corrección en el plazo establecido.

OPOSICIÓN

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

Como la contribuyente presentó la declaración de corrección del CREE sin acreditar el pago total de la obligación, se expidió un auto declarativo que la tuvo por no presentada, el cual se notificó por correo a la dirección registrada en el RUT; sin embargo el correo fue devuelto y el acto se notificó en la página web de la DIAN, por lo que es oponible a la demandante.

La resolución que negó la solicitud de corrección es un acto sin cuantía cuyo contenido se limita a la verificación del cumplimiento de requisitos formales, que incluyen el pago de las obligaciones y, por tanto, el conocimiento del recurso de reconsideración corresponde a la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá. Lo anterior desvirtúa la ocurrencia del silencio administrativo invocado en la demanda, que no fue protocolizado o solicitado por la demandante, ni decretado en un acto demandable.

AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial del 15 de mayo de 2019, el *a-quo* no advirtió irregularidades o nulidades en lo actuado, precisó que no se presentaron excepciones previas, decretó como pruebas las aportadas y pedidas por las partes, y fijó el litigio en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección B negó las pretensiones de la demanda³, por lo siguiente:

Según la normativa aplicable, las declaraciones de CREE presentadas sin pago dentro de los plazos establecidos para declarar se entienden no presentadas. En el caso bajo estudio, es un hecho no desvirtuado que la declaración del CREE cuestionada no fue objeto de pago total en cuanto a las obligaciones que incorporaba, ante la falta de pago de la segunda cuota del impuesto; por ello se expidió el auto declarativo que tuvo por no presentada la declaración y copia del mismo se envió por correo a la dirección del RUT del liquidador de la actora, que por ser devuelto con la anotación «desconocido» se notificó en la página web de la demandada.

³ El Tribunal no se pronunció sobre costas en el proceso.



En esa medida, la notificación del auto declarativo es válida y no había lugar a acceder a la corrección de la declaración, sobre la cual no se cumplió el requisito formal de pago total de la obligación.

La controversia se contrae a la procedencia de corrección de la declaración privada, de cara al cumplimiento de requisitos legales, asunto que carece de cuantía y es del conocimiento de la división de gestión jurídica de la dirección seccional que negó la corrección, lo cual descarta la falta de competencia alegada por la parte actora.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante interpuso recurso de apelación, por las siguientes razones:

Procede la solicitud de corrección, pues el auto que tuvo por no presentada la declaración no le es oponible, ya que no se notificó en la dirección registrada en el RUT de la contribuyente, sino en «*casa de su liquidador*», circunstancia que desconoce el debido proceso, la «*personalidad jurídica*» como atributo de la sociedad, la normativa y jurisprudencia aplicable. Además, no se podía acudir al aviso para notificar el auto cuestionado sin intentar ubicar a la contribuyente.

Así, como el auto que tuvo por no presentada la declaración no se notificó y no le es oponible a la contribuyente, la declaración inicial y la corrección a la misma son válidas, y la decisión de negar «*la corrección formulada con base en la ausencia de tal declaración realmente constituye una decisión material tomada por la DIAN*».

El funcionario que resolvió el recurso de reconsideración era incompetente, pues la cuantía del acto que negó la corrección equivale al valor del anticipo que se pidió disminuir, pues de lo contrario, si se tratara de un acto sin cuantía, el Tribunal no hubiera podido conocer el proceso en primera instancia, ya que la competencia radicaría en el Consejo de Estado.

TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

Comoquiera que no se decretaron pruebas en segunda instancia, no se dio traslado para alegar de conclusión, en cumplimiento del artículo 247 del CPACA.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos que negaron la corrección a la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2014, presentada por Grupo Financiero de Infraestructura Limitada en Liquidación.

En términos del recurso de apelación, se debe establecer si el auto declarativo que tuvo por no presentada la declaración se notificó en debida forma y le era oponible a la contribuyente, en cuyo caso se estudiará si el funcionario que decidió el recurso de reconsideración contra la resolución que rechazó la corrección a la declaración tributaria era competente, en función de la cuantía de los actos demandados.



La demandante afirmó que el acto que tuvo por no presentada la declaración no le es oponible, pues no fue notificado en la dirección informada y registrada en el RUT de la sociedad, sino en la dirección del RUT del liquidador, lo cual viola el debido proceso, la normativa y jurisprudencia aplicable, y la personalidad jurídica de la sociedad.

El artículo 20 de la Ley 1607 de 2012 creó el impuesto sobre la renta para la equidad CREE «*como el aporte con el que contribuyen las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, en beneficio de los trabajadores, la generación de empleo, y la inversión social en los términos previstos en la presente ley*». Por su parte, el artículo 27 *lb.* señaló que la declaración y pago del impuesto «*se hará dentro de los plazos y condiciones que señale el Gobierno Nacional*», y el parágrafo precisó que «*se entenderán como no presentadas las declaraciones, para efectos de este impuesto, que se presenten sin pago total dentro del plazo para declarar*».

Al respecto, la Sección precisó⁴ que, para que una declaración se tenga como no presentada por la ocurrencia de una causal legal se requiere un acto que así lo declare, pues dicha causal no opera de pleno derecho y se debe garantizar el debido proceso y el derecho de defensa del obligado⁵.

En cuanto a sus efectos jurídicos, el auto declarativo se debe notificar dentro del término de firmeza del denunciado privado, para que una vez en firme se adelante el procedimiento pertinente -*emplazamiento, sanción y liquidación de aforo*-, pues de lo contrario, el denunciado privado quedará en firme y la Administración perderá la facultad para adelantarlo⁶. Por ello, el auto declarativo es un acto administrativo que, al definir una situación jurídica particular, es susceptible de los recursos de reposición y apelación⁷, está sujeto a la normativa que regula la firmeza, ejecutividad, ejecutoriedad y presunción de legalidad del mismo⁸, y es pasible de control ante la jurisdicción.

Para efectos de la notificación del auto declarativo, el artículo 555-2 del Estatuto Tributario señala que el Registro Único Tributario «*constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar*» a los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, y el artículo 565 *lb.* disponía que las actuaciones administrativas deben notificarse «*de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente (...) mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario - RUT*».

En cuanto a la notificación por correo la Sala ha dicho que «*supone exclusivamente dos condiciones: (i) una subjetiva, relacionada con el destinatario del correo, y (ii) otra objetiva, referida al lugar de destino del mismo, las cuales se cumplen con la entrega efectiva de una copia del acto a notificar en la última dirección informada por el contribuyente*⁹», y que la «*entrega*» de copia del acto a notificar en la dirección informada por el contribuyente es «*el elemento determinante de la notificación por correo*¹⁰».

⁴ Sentencia de 12 de marzo de 2009, Exp. 16132, CP. Héctor J. Romero Díaz.

⁵ Sentencias del 8 de marzo de 1996, Exp.7471, CP. Julio E. Correa Restrepo, del 5 de julio del mismo año, Exp. 7770, CP. Consuelo Sarria Olcos y del 12 de marzo de 2009, Exp. 16132, CP. Héctor J. Romero Díaz, reiteradas en la sentencia del 13 de agosto de 2020, Exp. 23436, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁶ Cfr. Sentencia del 13 de octubre de 2011, Exp. 18304, CP. William Giraldo Giraldo

⁷ Artículo 74 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

⁸ Artículo 87 y siguientes del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

⁹ Sentencia del 10 de marzo de 2022, exp. 24797, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁰ Esta previsión legal concuerda con el criterio de la sentencia C-096 de 2001, en cuanto a que el principio de publicidad consagrado en el artículo 209 de la Constitución Política sólo se aplica cuando el afectado recibe la comunicación enviada por correo.



Caso concreto

En el expediente está demostrado lo siguiente:

- Mediante Oficio 1-32-241-432-519 del 23 de junio de 2019¹¹, enviado a la CI 86 10 88 of. 501, que corresponde con la dirección registrada en el RUT de la contribuyente¹², le fue informado que la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2014 «se tenía por no presentada de conformidad con lo señalado en el artículo 27 de la Ley 1607 de 2012, toda vez que el saldo a pagar Renglón 53 de la declaración no fue pagado en su totalidad», y que tenía un término de 15 días para aceptar o desvirtuar lo planteado.
- En respuesta al oficio señalado, el 7 de julio de 2016 Carlos Alberto Useche Ponce de León, actuando en calidad de liquidador de la contribuyente¹³, informó que «recibiré notificaciones y citaciones en la Calle 86 No. 10-88 Of. 501 de Bogotá, teléfono 5301477, correo electrónico causechesecheabogados.com», que como se indicó, corresponde a la dirección registrada en el RUT de la sociedad demandante.
- No obstante, la División de Gestión de Fiscalización Personas Jurídicas y Asimiladas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá expidió el Auto Declarativo 322402016000114 del 9 de septiembre de 2016, y ordenó notificarlo «a la dirección fiscal del liquidador CR 8 133 37 AP 503 de la ciudad de Bogotá, de conformidad con lo establecido en los artículos 555-2, 565, 568 y 572 del Estatuto Tributario, según consulta en el último RUT formalizado del liquidador en fecha 2015-04-01» lugar a donde fue enviado el correo de notificación, dirigido a nombre de la sociedad, que a su vez fue devuelto por la causal «desconocido¹⁴».

Se observa que el auto declarativo que tuvo por no presentada la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE se envió a una dirección distinta de la informada y reportada en el RUT de la contribuyente, pues el correo de notificación se remitió a la reportada en el RUT del liquidador de la sociedad.

Al respecto, se advierte que el correo de notificación del auto que tuvo por no presentada la declaración privada no podía enviarse a una dirección distinta de la registrada en el RUT de la contribuyente, que además fue la informada por el liquidador de la sociedad en el escrito del 7 de julio de 2016, pues con ello no se aseguró que la sociedad conociera el contenido del acto administrativo señalado, lo que impidió la materialización del principio de publicidad y transgredió el debido proceso¹⁵.

En consecuencia, el envío del correo de notificación del auto declarativo a una dirección diferente a la informada y registrada en el RUT de la contribuyente, y su devolución bajo la causal «desconocida», obligaba a la Administración a renviar copia de dicho acto a la dirección correcta, como lo establece el artículo 567 del Estatuto Tributario¹⁶ y no acudir a la publicación subsidiaria mediante aviso hecha en la página web de la entidad.

¹¹ Fl. 22 del c. a.

¹² Fl. 14 del c. a.

¹³ Según Certificado de Cámara de Comercio de Bogotá, Carlos Alberto Useche fue nombrado por medio de Acta 17 de la Junta de Socios del 2 de septiembre de 2014, inscrita el 24 de septiembre del mismo año.

¹⁴ Guía Inter Rapidísimo – Fls. 86 y 87 del c. a.

¹⁵ Sentencia del 10 de marzo de 2022, exp. 24797, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁶ «Art. 567. Corrección de actuaciones enviadas a dirección errada. Cuando la liquidación de impuestos se hubiere enviado a una dirección distinta de la registrada o de la posteriormente informada por el contribuyente habrá lugar a corregir el error en cualquier tiempo enviándola a la dirección correcta.

En este último caso, los términos legales sólo comenzarán a correr a partir de la notificación hecha en debida forma.



En esa medida, la indebida notificación del acto declarativo implica la validez de la declaración, y hace procedente la solicitud de corrección a la misma.

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia apelada y declarará la nulidad de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho se aceptará el proyecto de corrección a la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE de Grupo Financiero de Infraestructura Limitada en Liquidación, del año gravable 2014, presentado el 21 de abril de 2016.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso¹⁷, no se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA

1.- REVOCAR la sentencia del 11 de febrero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B. En su lugar, se dispone:

DECLARAR la nulidad de la Resolución 322412016900018 del 26 de septiembre de 2016, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y de su confirmatoria, la Resolución 900003 del 28 de agosto de 2017, emitida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

A título de restablecimiento del derecho, **ACEPTAR** el proyecto de corrección a la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE de Grupo Financiero de Infraestructura Limitada en Liquidación, del año gravable 2014, presentado el 21 de abril de 2016.

2.- Sin condena en costas.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

La misma regla se aplicará en lo relativo al envío de citaciones, requerimientos y otros comunicados».

¹⁷ C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».