



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente (E): Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D. C., dos (2) de marzo de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 54001 23 33 000 2014 00068-01

No. Interno: 21650

Asunto: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho

Demandante: MARÍA DEL PILAR BAYONA VERGEL

Demandado: DIAN

Impuesto sobre las ventas – Bimestre 4 del año 2008

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 27 de noviembre de 2014 del Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandante¹.

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

El 17 de septiembre de 2008, MARÍA DEL PILAR BAYONA VERGEL presentó declaración del impuesto sobre las ventas por el bimestre 4 de 2008, en la que determinó como ingresos brutos por operaciones gravadas la suma de \$3.064.869.000 y un saldo a pagar de \$544.000².

El 8 de septiembre de 2009, la DIAN expidió el requerimiento especial 072382009000095, mediante el cual propuso modificar la declaración privada de IVA del bimestre 4 de 2008³. La modificación consistió en proponer como ingresos brutos por operaciones gravadas la suma de \$4.488.618.000, un saldo a pagar por impuesto de 228.344.000, una sanción por inexactitud de \$364.480.000, para un total saldo a pagar de \$592.824.000.

El 14 de septiembre de 2009, la DIAN envió el requerimiento por correo a la Avenida 6 No. 7N-109 zona industrial del municipio de San José de Cúcuta⁴ (dirección registrada en el RUT de la actora⁵). El correo fue devuelto por la

¹ Folios 137 a 147 c.p.

² Folio 116 c.a. 1

³ Folios 117 a 125 c.a. 1

⁴ Folio 127 c.a. 1

⁵ Folio 1 c.a. 1

causal “no lo conocen en la dirección”⁶, por lo que el acto administrativo se notificó mediante aviso publicado en el diario El Tiempo del 14 de octubre de 2009⁷.

El 27 de mayo de 2010, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 072412010000010, en los términos propuestos en el requerimiento especial⁸. El acto se envió por correo el 28 de mayo de 2010 a la dirección reportada en el RUT⁹. Sin embargo, el correo fue devuelto el 31 de mayo de 2010 por la causal “no conocen al destinatario”, por lo que el acto se notificó mediante aviso en el diario El Tiempo del 30 de junio de 2010¹⁰.

El 2 de diciembre de 2011, la demandante presentó acción de tutela contra la DIAN por la presunta violación de los derechos fundamentales al debido proceso y de defensa. Solicitó que se le restituyeran los términos dentro del proceso administrativo adelantado en su contra y que el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión se le notificaran en su actual domicilio.

Mediante fallo de 15 de diciembre de 2011, el Juzgado Segundo Administrativo del Circuito de Cúcuta tuteló los derechos al debido proceso y defensa de la actora y ordenó anular todo lo actuado dentro del proceso administrativo DT CP – 2008 – 2009 – 001025 y adelantar los procedimientos administrativos de acuerdo con las normas vigentes¹¹.

⁶ Folio 126 c.a. 1

⁷ Folios 137 y 138 c.a. 1

⁸ Folios 142 a 149 c.a. 1

⁹ Folio 149 reverso c.a. 1

¹⁰ Folio 151 c.a. 1

¹¹ Folios 165 a 169 c.a. 1

En cumplimiento del fallo de tutela, el 19 de diciembre de 2011, la DIAN notificó por correo a la actora el requerimiento especial 07238200900095 de 8 de septiembre de 2009, en la dirección informada por esta¹².

Previa respuesta al requerimiento especial¹³, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 900001 de 5 de septiembre de 2012, que acogió las modificaciones propuestas en el requerimiento especial¹⁴.

Por Resolución 900.452 de 10 de octubre de 2013, la DIAN confirmó en reconsideración la liquidación oficial de revisión impugnada por la actora¹⁵.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1.LA DEMANDA

MARÍA DEL PILAR BAYONA VERGEL, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones:

“- DECLARATIVAS:

¹² Folio 160 c.a. 1

¹³ Folios 211 a 215 c.a. 2

¹⁴ Folios 224 a 236 c.a. 2

¹⁵ Folios 259 a 269 c.a. 2

PRIMERA: Declarar la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- 1) RESOLUCIÓN LIQUIDACIÓN OFICIAL IMPUESTOS SOBRE LAS VENTAS – REVISIÓN (SIC) No. 900001, DE SEPTIEMBRE 05 de 2012;*
- 2) RESOLUCIÓN No. 900.452 del 10 de octubre de 2013, mediante los cuales la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta y la Subdirección de Fiscalización ordenó modificar la Declaración privada de Impuesto a las Ventas No. 749726005586, correspondiente al cuarto (4) periodo del año 2008, imponiendo un valor a pagar de QUINIENTOS NOVENTA Y DOS MILLONES OCHOCIENTOS VEINTICUATRO MIL PESOS (\$592.824.000).*

-CONDENATORIAS:

PRIMERA. Que, a título de Restablecimiento del Derecho se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta, a reintegrar a mi cliente, MARÍA DEL PILAR BAYONA VERGEL los valores que por cualquier concepto tenga que pagar a la DIAN, como consecuencia de la aplicación efectiva por medios coactivos.

SEGUNDA: Que, a título de Restablecimiento, igualmente, se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta a pagar a MARÍA DEL PILAR BAYONA VERGEL el monto correspondiente a la pérdida del valor adquisitivo de pesos Colombianos, y de los intereses por las sumas que esa corporación ordene reintegrar, desde el momento de su acusación y hasta que se haga el respectivo fallo respectivo (sic).

TERCERA: Condenar a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN -, Administración de Impuestos Nacionales Local Cúcuta en costas del proceso de conformidad con el Código de Procedimiento Civil Colombiano en armonía con el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

CUARTA: Condenar a la Nación, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN -, Administración de Aduanas Local Cúcuta a reconocer y pagar el interés comercial sobre las sumas de dinero liquidadas reconocidas en la sentencia durante los seis (6) meses siguientes a la ejecutoria de la misma, y moratorios después de este término.

QUINTA: Que, se ordene a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN – a dar cumplimiento a las sentencias conforme a (sic) lo establecido en los artículos 188, 192, y 195 del Código Contencioso Administrativo”¹⁶.

2.1.1. Normas violadas

La actora invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 2, 4, 6, 29, 83, 122, 209 y 228 de la Constitución Política de Colombia.
- Artículos 3 y 137 inciso 2 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
- Artículos 87, 177-2, 615, 616, 617, 618, 638, 651, 683, 689, 705, 705-1, 706, 714, 742, 745 y siguientes del Estatuto Tributario.

2.1.2. Concepto de la violación

El concepto de la violación se sintetiza así:

¹⁶ Folios 6 y 7 c.p.

Firmeza de la declaración privada

La actora sostuvo que el 19 de diciembre de 2008, presentó la declaración de IVA del 4 bimestre de 2008.

Que el 19 de diciembre de 2011, la DIAN le notificó el requerimiento especial 072382009000095 de 8 de septiembre de 2009.

Que de acuerdo con el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones de IVA y de retenciones son los mismos que correspondan a la declaración de renta respecto de aquellos periodos que coincidan con el correspondiente año gravable¹⁷.

Afirmó que el término de dos años para notificar el requerimiento especial frente a la declaración de IVA debía contarse a partir del 26 de agosto de 2009 y que vencía el 26 de agosto de 2011. Que como el requerimiento especial se notificó el 19 de diciembre de 2011, a esa fecha ya había adquirido firmeza la declaración de IVA del bimestre 4 de 2008.

Manifestó, igualmente, que como el requerimiento especial se notificó extemporáneamente, operó la prescripción de la facultad de la Administración para fiscalizar y sancionar a la demandante.

¹⁷ Citó sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 12 de febrero de 2010, exp. 16696, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 16 de marzo de 2011, exp. 16601, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

En cuanto a la restitución de términos, dijo que la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha precisado que es un procedimiento excepcional en favor del contribuyente porque le permite presentar objeciones, recursos y pruebas y, de otra parte, permite que la Administración corrija sus errores, siempre y cuando sea dentro de los términos previstos para expedir los actos administrativos¹⁸.

Y sostuvo que, en este caso, procedía la restitución de términos por orden del juez de tutela. Que, sin embargo, la Administración no notificó el requerimiento especial dentro del término previsto en los artículos 705 y 705-1 del Estatuto Tributario, por lo cual la declaración de IVA del bimestre 4 de 2008 adquirió firmeza el 26 de agosto de 2011.

2.2.CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente¹⁹:

Indicó que según el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a la declaración de renta respecto de aquellos periodos que coincidan con el correspondiente año gravable.

Que una vez verificados el sistema MUISCA y la cuenta corriente de la actora, se evidenció que esta no ha presentado la declaración de renta del año gravable 2008.

¹⁸ Sentencia de 9 de diciembre de 2010, exp. 17772, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

¹⁹ Folios 85 a 99 c.p.

Que, por ello, las declaraciones de renta del año 2008 e IVA del bimestre 4 de 2008 aún no se encuentran en firme y que no ha prescrito el término de 5 años que tiene la Administración para determinar, mediante liquidación de aforo, la obligación tributaria en renta a cargo de la contribuyente, de conformidad con el artículo 717 del Estatuto Tributario.

Manifestó que, en cumplimiento de la orden de tutela, la DIAN expidió los autos 1023 y 1025 de 16 y 19 de diciembre de 2011, respectivamente, para notificar el requerimiento especial en la dirección informada por la demandante y revivir los términos para dar respuesta al requerimiento e interponer los recursos de ley.

Que la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha señalado que los términos deben entenderse restituidos tanto para la Administración como para el contribuyente, pues el efecto es retrotraer la notificación correcta que se haga al momento de la notificación incorrecta con el fin de garantizar el derecho de defensa del contribuyente²⁰.

Indicó que en Concepto 032542 de 26 de mayo de 2004, la DIAN sostuvo que *“si es el contribuyente el que solicita que se corrija el error para restituir los términos, tal corrección puede hacerse en cualquier tiempo posterior al de la firmeza, pues como lo explica la sentencia comentada, se retrotraen los términos para que el interesado pueda ejercer su derecho de defensa”*.

²⁰ Sentencia de 6 de marzo de 2003, exp. 13185, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

Que la demandante instauró acción de tutela contra la DIAN y que por sentencia de 15 de diciembre de 2011, el Juzgado Administrativo de Cúcuta amparó los derechos al debido proceso y defensa de la actora, por lo que operó la restitución de términos.

Que, por tanto, controvertir la legalidad de los actos administrativos por la expedición extemporánea de estos, va en contra de los principios de buena fe, lealtad procesal y de la prohibición de obrar contra los actos propios²¹.

Que la restitución de términos, como consecuencia de la sentencia proferida por el juez de tutela, no puede ser utilizada por la actora para solicitar la nulidad de los actos administrativos por indebida notificación, toda vez que fue ella quien la solicitó, a través de la acción de tutela.

Que, en esas condiciones, el requerimiento especial de 8 de septiembre de 2009 fue notificado a la actora en forma oportuna, toda vez que existe una restitución de términos que opera a favor de ambas partes.

2.3.SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandante, con fundamento en los siguientes argumentos²²:

²¹ Citó la sentencia del Consejo de Estado de 27 de febrero de 1981, C.P. Martín del Burgo y las sentencias de la Corte Constitucional C-478 de 1998, C-131 de 2004 y T-468 de 2003.

²² Folios 137 a 147 c.p.

2.3.1. Firmeza de la declaración privada

El a quo sostuvo que las declaraciones privadas quedan en firme dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, siempre y cuando no se haya notificado requerimiento especial, conforme con los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario.

Que, con fundamento en el artículo 705-1 del E.T., la Administración tenía dos años, contados a partir del 26 de agosto de 2009, fecha de vencimiento del término para presentar la declaración de renta del año gravable 2008, para notificar el requerimiento especial respecto de la declaración de IVA del bimestre 4 de 2008. Que, en consecuencia, dicho plazo vencía el 26 de agosto de 2011.

Que, sin embargo, la DIAN no pudo notificar a la demandante el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, pues el correo enviado a la dirección reportada en el RUT, fue devuelto por la causal *“no conocen a la destinataria”*. Que, por tanto, realizó la notificación de estos actos por aviso publicado en el diario El Tiempo.

Sostuvo que la actora interpuso acción de tutela al considerar vulnerados sus derechos al debido proceso y de defensa por la indebida notificación de los actos administrativos. Que esta petición fue acogida por el juez constitucional, que ordenó notificar nuevamente el requerimiento especial de 8 de septiembre de 2009 a la dirección Calle 15 No. 6-55 del barrio El Páramo – San José de Cúcuta.

Que dentro del término previsto en el artículo 707 del Estatuto Tributario, la actora dio respuesta al requerimiento especial y que la liquidación privada de IVA del bimestre 4 de 2008 se encontraba en firme de conformidad con el artículo 714 del mismo estatuto.

Indicó que la notificación del requerimiento especial, que se efectuó el 19 de diciembre de 2011, se surtió en cumplimiento de un fallo de tutela, por lo que dicha notificación reemplaza la realizada mediante aviso publicado en el diario El Tiempo el 14 de octubre de 2009.

Que, de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, el artículo 567 del Estatuto Tributario permite que la Administración corrija el error en la notificación en cualquier tiempo, con base en la solicitud de restitución de términos elevada por el contribuyente con efectos a favor de ambas partes, pues faculta al contribuyente para recurrir las decisiones objeto de correos enviados a direcciones erradas y a la Administración para resolver dichos recursos²³.

Afirmó que en sentencia de 17 de abril de 2008, la Sección Cuarta precisó que *“habiéndose restituido los términos por solicitud de la actora en la actuación en que la Administración sancionó por no declarar, los términos legales tanto para la contribuyente como para la demandada, sólo comenzaron a correr a partir de la notificación del acto sancionatorio hecha en debida forma, según lo dispone expresamente el artículo 567 del Estatuto tributario, razón por la cual no puede aducirse una extemporaneidad de un acto*

²³ Sentencia de 9 de diciembre de 2010, exp. 17772, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

administrativo cuya notificación defectuosa ha sido efectuada inicialmente dentro del término legal y posteriormente corregida, al amparo de dicha disposición²⁴”.

Que, en este caso, la notificación por aviso del requerimiento especial se hizo oportunamente. Que, además, el hecho de que haya operado la restitución de términos por orden del juez de tutela para notificar en debida forma el requerimiento especial, no implica la configuración de la prescripción de la facultad de fiscalización y sancionatoria.

Por último, sostuvo que el requerimiento fue notificado oportunamente, que no operó la prescripción sancionatoria de que trata el artículo 638 del Estatuto Tributario, y que, por tanto, quedó sin fundamento el cargo de violación alegado por la demandante.

2.3.2. Condena en costas

El a quo manifestó que de conformidad con los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y 366 del Código General del Proceso, se condena en costas a la actora y al pago del 0,01% del valor de la pretensión por concepto de agencias en derecho. Lo anterior, teniendo en cuenta el tope máximo del Acuerdo 1887 de 2003, modificado por el artículo 1 del Acuerdo 2222 de 2003.

2.4. RECURSO DE APELACIÓN

²⁴ Sentencia de 17 abril de 2008, exp. 15638, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

La **demandante** apeló la sentencia por las siguientes razones²⁵:

Manifestó que antes de notificar el requerimiento especial, la DIAN tenía conocimiento de que la dirección de la actora que figuraba en el RUT no estaba actualizada, pues según el acta de la inspección tributaria realizada el 6 de abril de 2009, solo hasta diciembre de 2008 tuvo el establecimiento de comercio en la Avenida 6 No. 7N-109 de la ciudad de San José de Cúcuta

Que, sin embargo, el requerimiento especial fue enviado por correo el 14 de septiembre de 2009 a dicha dirección, por lo que fue devuelto por la causal *“no lo conocen en la dirección”*. Que, por ello, el acto administrativo se notificó mediante aviso publicado en el diario El Tiempo del 14 de octubre de 2009 y que esta misma situación se presentó en relación con la liquidación oficial de revisión.

Sostuvo que, conforme con el artículo 563 del Estatuto Tributario, la Administración tenía la obligación de notificar los actos en el actual domicilio de la actora, máxime cuando por oficio de 20 de mayo de 2011 se le invitó para que actualizara el RUT.

Expresó que la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha precisado que la restitución de términos *“se establece en favor de ambas partes, del contribuyente o responsable, porque le permite formular sus objeciones y recursos y presentar sus pruebas, y de la Administración, porque, enmendados sus yerros, puede renovar sus actuaciones con sujeción a la*

²⁵ Folios 156 a 163 c.p.

más estricta legalidad, en ambos casos, como si no hubiera transcurrido el tiempo, o término alguno. Así, la restitución impide que la labor de la Administración precluya, en cuanto habilita los términos para las partes, siempre y cuando, ha dicho la Sala, el error se corrija antes de que venza el plazo legal para expedir el acto correspondiente, y que la corrección dentro de ese plazo se haga a instancias del destinatario de la notificación”²⁶.

Que la DIAN no corrigió el error dentro del plazo legal, toda vez que el requerimiento especial fue notificado el 19 de diciembre de 2011, cuando ya había adquirido firmeza la declaración de IVA del bimestre 4 de 2008. Que ello es así porque transcurrieron más de dos años, contados a partir del 26 de agosto de 2009, fecha en que vencía el plazo para presentar la declaración de renta del año gravable 2008.

Que el término de firmeza de la declaración de IVA del bimestre 4 de 2008 es el mismo que le corresponde a la declaración de renta del respectivo año gravable, de conformidad con los artículos 705 y 705-1 del Estatuto Tributario²⁷.

Insistió en que como la declaración privada se encuentra en firme, opera la prescripción de la facultad de determinación del impuesto y la sancionatoria y la caducidad de la facultad para iniciar procesos de fiscalización y expedir actos administrativos.

2.5.ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

²⁶ Sentencia de 9 de diciembre de 2010, exp. 17772, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

²⁷ Citó las sentencia de 12 de febrero de 2010, exp. 16696, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 16 de marzo de 2011, exp. 16601, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

La **DIAN** reiteró los fundamentos de la contestación de la demanda²⁸.

La **demandante** no se pronunció en esta oportunidad.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide sobre la firmeza de la declaración de IVA del bimestre 4 de 2008. En concreto, determina si, como consecuencia de la restitución de términos, en cumplimiento de un fallo de tutela, el requerimiento especial fue notificado oportunamente o no.

3.1. Firmeza de la declaración privada

Según la apelante, la restitución de términos para la notificación del requerimiento especial, como consecuencia de la orden del juez de tutela, operó exclusivamente a su favor, pues la DIAN corrigió su actuación. Dijo, además, que aunque la jurisprudencia ha precisado que la restitución de términos opera tanto para la DIAN como para el contribuyente, también ha dicho que los actos deben expedirse dentro de los términos legales²⁹. Que, por lo tanto, el requerimiento especial respecto de la declaración de IVA del bimestre 4 de 2008 se notificó

²⁸ Folios 179 a 182 c.p.

²⁹ Expediente 17772

extemporáneamente, pues el plazo para notificar dicho acto vencía el 26 de agosto de 2011 y el requerimiento se notificó el 19 de diciembre del mismo año.

Para la DIAN, la restitución de términos también operó a su favor, motivo por el cual, de acuerdo con la sentencia de la Sección Cuarta de 6 de marzo de 2003³⁰, debe entenderse que la fecha de notificación correcta se retrotrae a la fecha de la notificación incorrecta para garantizar el debido proceso de la contribuyente. Sostuvo que, en consecuencia, el requerimiento especial se notificó oportunamente.

En relación con la firmeza de las declaraciones, los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario prevén, en su orden, lo siguiente:

“ARTÍCULO 705. TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO. *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».*

“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.*

³⁰ Expediente 13185

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.

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

Teniendo en cuenta las normas antes transcritas, las declaraciones tributarias presentadas oportunamente quedan en firme si dentro de los 2 años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, la Administración no notifica el requerimiento especial. Si la declaración se presenta extemporáneamente, los dos años se cuentan a partir de la fecha de presentación de esta y si la declaración presenta un saldo a favor, esta quedará en firme si dos años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial.

El término de firmeza de las declaraciones de IVA se rige por el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, que dispone lo siguiente:

“Artículo 705-1. Término para notificar el requerimiento en ventas y retención en la fuente.- Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.”

El propósito del artículo 705-1 del Estatuto Tributario fue unificar el término de fiscalización de la declaración de renta con el término de fiscalización de las declaraciones de IVA y retención en la fuente del mismo período gravable, en el entendido que en la declaración de renta pueden advertirse falencias respecto de las declaraciones de retención en la fuente o de IVA, que por efecto del término de presentación del denuncia rentístico (en la siguiente vigencia fiscal a la que se declara) reducen, sin ninguna justificación, el plazo de fiscalización de las declaraciones de IVA y de retención en la fuente, tornándolas inmodificables en un plazo menor al establecido en las normas generales de firmeza, en detrimento de los intereses del Estado³¹.

De acuerdo con los dos últimos dígitos de NIT de la actora³², el plazo para declarar renta por el año gravable 2008 vencía el 26 de agosto de 2009³³. Es un hecho no discutido por las partes que la actora no había declarado renta por el año gravable 2008.

³¹ Sentencia de 2 de marzo de 2016, exp. 20385, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

³² El NIT de la actora es 27615321

³³ **Decreto 4680 de 12 de diciembre de 2008, artículo 15.** *Personas naturales y sucesiones ilíquidas. Declaración de renta y complementarios. Por el año gravable 2008 deberán presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios en el formulario prescrito por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, las personas naturales y las sucesiones ilíquidas, con excepción de las enumeradas en el artículo 8° del presente Decreto, así como los bienes destinados a fines especiales en virtud de donaciones y asignaciones modales, cuyos donatarios o asignatarios no los usufructúen personalmente. El plazo para presentar la declaración y para cancelar, en una sola cuota, el valor a pagar por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios y del anticipo, se inicia el 3 de marzo del año 2009 y vence en las fechas del mismo año que se indican a continuación, atendiendo el último dígito del NIT del declarante que conste en el Certificado del Registro Único Tributario RUT, sin tener en cuenta el dígito de verificación, así:*

[...]

Si los dos últimos dígitos son
Desde Hasta

FECHA
Hasta el día

[...]
21 a 25

26 de agosto de 2009

[...]"

Con fundamento en el artículo 705-1 del E.T., el plazo que tenía la DIAN para notificar el requerimiento especial respecto de la declaración de IVA por el bimestre 4 de 2008 vencía el 26 de agosto de 2011. El hecho de que la actora no hubiera declarado renta por el año gravable 2008 no significa que no existiera término para notificar el requerimiento especial respecto de la declaración de IVA. Tampoco, que la DIAN pudiera notificar tal requerimiento en cualquier momento.

Por su parte, el artículo 567 del Estatuto Tributario prevé la restitución de términos para la notificación de los actos de la Administración así:

“Artículo 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.

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

La Sala ha establecido que la restitución de términos de que trata el artículo 567 del Estatuto Tributario opera en beneficio tanto de la Administración como del contribuyente, pues la DIAN tiene la oportunidad de enmendar los errores en que ha incurrido en la notificación de los actos administrativos al administrado y este queda facultado para ejercer su derecho a la defensa, **bajo el supuesto de que no ha transcurrido el tiempo o término alguno, siempre que el acto haya sido expedido dentro del plazo legal y la corrección de la notificación hecha fuera de este plazo se haga a instancias de quien se beneficia con la equivocación.**

Al respecto, la Sala señaló lo siguiente³⁴:

“El artículo 567 del Estatuto Tributario³⁵ prevé la posibilidad de que la Administración corrija en cualquier tiempo, de oficio o a petición de parte, los errores en el envío de sus actuaciones, mediante la remisión de las mismas a la dirección correcta, en cuyo caso, los términos legales sólo comenzarán a regir a partir de la notificación hecha en debida forma.

[...]

Ahora bien, la Sala ha establecido que la restitución de términos opera en beneficio tanto de la Administración, como del contribuyente, pues la primera puede enmendar los yerros en que haya incurrido en el envío de sus actuaciones al interesado, mientras que este último queda facultado para ejercer su derecho a la defensa y de contradicción, bajo el supuesto de que no ha transcurrido el tiempo o término alguno, siempre que la actuación haya sido expedida antes del vencimiento del plazo establecido para el efecto, tema sobre el que la Sala, al referirse al artículo 567 del Estatuto Tributario, señaló³⁶:

“La norma transcrita resulta aplicable al caso que se juzga en virtud de su último inciso. Esta disposición le permite a la Administración corregir el error de dirección en cualquier tiempo, a la vez que consagra la restitución de términos a favor de ambas partes, porque faculta al contribuyente para formular sus recursos o sus objeciones dentro de la oportunidad legal y a la entidad fiscal para resolverlos a partir de su presentación, dentro de los términos legales.

En virtud de este procedimiento excepcional, la labor de la Administración no precluye, al ser habilitados los términos para las partes, siempre y cuando el acto haya sido expedido dentro del plazo legal y la corrección de la notificación hecha fuera de este plazo se haga a instancias de quien se beneficia con la equivocación, como ocurre en este caso. Por lo tanto, no se configura la nulidad

³⁴ Sentencia de 23 de julio de 2015, exp. 20439, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, que reitera las sentencias 12548 del 1 de febrero de 2002, C.P. Dra. Ligia López Díaz y de 9 de diciembre de 2010, exp. 17722 C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

³⁵ “Art. 567.- [...]”

³⁶ Sentencia 12548 del 1º de febrero de 2002, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

consagrada en el numeral 3 del Artículo 730 del Estatuto Tributario³⁷". (Se subraya).

Los hechos que se encuentran probados son los siguientes:

- El **26 de agosto de 2009**, vencía el plazo que tenía la demandante para presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2008. La actora no presentó la declaración.
- El **17 de septiembre de 2008**, la actora presentó declaración del impuesto sobre las ventas por el bimestre 4 de 2008, en la que determinó unos ingresos brutos de \$3.064.869.000 y un saldo a pagar de \$544.000³⁸.
- Para ser oportuno, el requerimiento especial para proponer la modificación de la declaración de IVA de la actora debía expedirse y notificarse hasta el **26 de agosto de 2011**.
- El **8 de septiembre de 2009**, la DIAN expidió el requerimiento especial, mediante el cual propuso modificar la liquidación privada de IVA del bimestre 4 de 2008³⁹. En consecuencia, se expidió en tiempo.
- El 14 de septiembre de 2009, la DIAN envió el requerimiento por correo a la dirección registrada en el RUT de la actora⁴⁰. El correo fue devuelto por la causal "*no lo conocen en la dirección*"⁴¹, por lo que el acto se notificó mediante aviso publicado en el diario El Tiempo del 14 de octubre de 2009⁴².

³⁷ La posición señalada fue reiterada por la Sala, entre otras, mediante la sentencia 17722 del 9 de diciembre de 2010, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

³⁸ Folio 116 c.a. 1

³⁹ Folios 117 a 125 c.a. 1

⁴⁰ Folio 1 c.a. 1

⁴¹ Folio 126 c.a. 1

⁴² Folios 137 y 138 c.a. 1

- El 27 de mayo de 2010, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 072412010000010⁴³. El 28 de mayo de 2010, la DIAN envió el acto por correo a la dirección reportada en el RUT de la actora. Sin embargo, el correo fue devuelto el 31 de mayo de 2010 por la causal “no conocen al destinatario”, por lo que el acto se notificó mediante aviso en el diario El Tiempo del 30 de junio de 2010⁴⁴.
- El 2 de diciembre de 2011, la demandante instauró acción de tutela para pedir la restitución de términos.
- En sentencia de 15 de diciembre 2011 el Juzgado Segundo Administrativo de Cúcuta, le tuteló el derecho fundamental al debido proceso. En consecuencia, declaró la nulidad de lo actuado dentro del proceso DT-CP-2008-2009-001025 y dispuso “adelantar los citados procesos administrativos [se refiere a la notificación del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión] *con observancia de los derechos fundamentales amparados y conforme con la normatividad vigente*”⁴⁵.
- **En cumplimiento del fallo de tutela, el 19 de diciembre de 2011, la DIAN notificó el requerimiento especial de 8 de septiembre de 2009**, en la dirección informada por la contribuyente⁴⁶, Calle 15 No. 65-5 Barrio el Páramo de la ciudad de Cúcuta⁴⁷.
- Previa respuesta al requerimiento especial⁴⁸, el 14 de septiembre de 2012 la DIAN notificó a la actora la liquidación oficial de revisión⁴⁹.
- El 13 de noviembre de 2012, la actora interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión⁵⁰. Y por Resolución 900.452 de 10 de octubre de 2013, la DIAN confirmó en reconsideración el acto recurrido⁵¹.

⁴³ Folios 142 a 149 c.a. 1

⁴⁴ Folio 151 c.a. 1

⁴⁵ Folios 164 a 179 c.a. 1

⁴⁶ Folio 160 c.a. 1

⁴⁷ Folio 201 c.a. 2

⁴⁸ Folios 211 a 215 c.a. 2

⁴⁹ Folios 224 a 236 c.a. 2

⁵⁰ Folios 237 a 242 c.a. 2

⁵¹ Folios 259 a 269 c.a. 2

Así pues, por orden judicial, provocada, a su vez, por la actora, la DIAN restituyó los términos para notificar el requerimiento especial de 8 de septiembre de 2009 y la liquidación oficial de revisión.

En efecto, a solicitud de la actora, el juez le tuteló el derecho al debido proceso y ordenó la restitución de los términos para que la DIAN notificara, nuevamente, los citados actos a la dirección procesal.

En cumplimiento de la orden judicial de restitución de términos provocada por la actora, quien es la beneficiada con el error de la DIAN, el 19 de diciembre de 2011 esta entidad notificó a la demandante el requerimiento especial⁵².

En el caso en estudio, el requerimiento especial se expidió oportunamente (8 de septiembre de 2009), pues el plazo para ser incluso notificado vencía el 26 de agosto de 2011. Además, la corrección extemporánea de la notificación, como consecuencia de la restitución de términos, se produjo el 19 de diciembre de 2011, finalmente, a instancias de la actora, quien se benefició del error de la DIAN.

En consecuencia, como lo ha precisado la Sala, se habilitaron los términos tanto para la DIAN como para el contribuyente, por lo que *“la labor de la Administración no precluye”* y la demandante podía ejercer su derecho de defensa, como en efecto lo hizo al dar respuesta al requerimiento especial⁵³.

⁵² Folios 201 a 210 c.a. 2

⁵³ Sentencia de 23 de julio de 2015, exp. 20439, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, que reitera las sentencias 12548 del 1 de febrero de 2002, C.P. Dra. Ligia López Díaz y de 9 de diciembre de 2010, exp. 17722 C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Por lo tanto, por efectos de la restitución de términos que, en últimas, se produjo a instancias de la actora, que no de la DIAN, el requerimiento especial de 8 de septiembre de 2009 se notificó oportunamente, por lo cual no había adquirido firmeza la declaración de IVA del bimestre 4 de 2008 presentada por la demandante.

Por la misma razón, la DIAN podía modificar dicha declaración mediante la liquidación oficial de revisión notificada a la actora el 28 de mayo de 2010, motivo por el cual no prescribieron su facultad fiscalizadora ni la facultad para imponer la sanción por inexactitud, pues conforme con el artículo 638 del E.T., cuando la sanción se impone en la liquidación oficial, como en este caso, la facultad para imponerla prescribe en el mismo término que existe para practicar la liquidación oficial.

En efecto, según el artículo 710 del E.T, el término para notificar la liquidación oficial de revisión es de seis (6) meses, contados a partir de la fecha del vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial. A su vez, el término para dar respuesta al requerimiento especial es de tres meses, a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial (artículo 707 del E.T).

Como el requerimiento especial se notificó válidamente el **19 de diciembre de 2011**, el plazo para notificar la liquidación oficial de revisión vencía el **19 de septiembre de 2012** y dicho acto se notificó el **14 de septiembre de 2012**, esto es, de manera oportuna.

Las razones anteriores son suficientes para confirmar la decisión del a quo de negar las pretensiones de la demanda.

3.2. Condena en costas

El a quo condenó en costas a la actora, que incluye las agencias en derecho. La Sala revoca la condena en costas a la demandante, por las siguientes razones:

El artículo 188 del C.P.A.C.A prevé que:

“Condena en costas. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.

Por su parte, el artículo 361 del Código General del Proceso dispone que *“las costas están integradas por **la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho.** Las costas serán tasadas y liquidadas con criterios objetivos y verificables en el expediente, de conformidad con lo señalado en los artículos siguientes”.*

Así pues, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla que no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Por su parte, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

“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.

“Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

“2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.

“3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.

“4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.

“5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

“6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.

“7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.

“8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

“9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción.” (Se destaca)

Respecto a la condena en costas de que trata el Código General del Proceso, la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente⁵⁴:

“La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365⁵⁵. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366⁵⁶, se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, siempre que exista prueba de su

⁵⁴ Cfr. la sentencia C-157/13, M.P. Mauricio González Cuervo, en la que se declaró exequible el párrafo único del artículo 206 de la Ley 1564 de 2012, por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones, bajo el entendido de que tal sanción -por falta de demostración de los perjuicios-, no procede cuando la causa de la misma sea imputable a hechos o motivos ajenos a la voluntad de la parte, ocurridos a pesar de que su obrar haya sido diligente y esmerado.

⁵⁵ Se transcribe el artículo 365 del CGP.

⁵⁶ Se transcribe el artículo 366 del CGP.

existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley. De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra”. Subraya la Sala

En este caso, respecto a la primera instancia nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 1 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012) para la procedencia de la condena en costas contra la demandante, pues fue la parte vencida en el proceso. Y respecto a la segunda instancia, en el evento del numeral 3 del mismo artículo, por cuanto se confirma la decisión apelada. Sin embargo, como lo ha precisado la Sala⁵⁷, estas circunstancias deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que **“Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”**.

Revisado el expediente se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas. Por tanto, no procede la condena en costas en ambas instancias.

En consecuencia, se modifica el numeral segundo y, en su lugar, se dispone no condenar en costas en ambas instancias. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

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

⁵⁷ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

FALLA

1. **REVÓCASE** el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada, que queda así:

SEGUNDO: *No se condena en costas en ambas instancias.*

2. En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

RECONÓCESE personería a Clara Patricia Quintero Garay como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que está en el folio 183 del cuaderno principal.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ