



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

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá D.C., veinticuatro (24) de octubre de dos mil veinticuatro (2024)**

**Referencia:** Nulidad y Restablecimiento del Derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2023-00303-01 (28947)  
**Demandante:** ARTECOM COMUNICACIONES S.A.S.  
**Demandado:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-  
**Temas:** Impuesto de renta año gravable 2017. Notificación de la Liquidación Oficial de Revisión.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada en contra de la sentencia del 14 de diciembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que dispuso<sup>1</sup>:

**“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión n°.20213205000139 del 21 de diciembre de 2021, proferida por la División de Fiscalización y Liquidación Tributaria intensiva para Personas Jurídicas y Asimiladas de la Dirección Seccional de Impuesto de Bogotá a través de la cual se modificó la declaración de impuesto sobre la Renta y Complementarios del periodo del año gravable 2017.**

**SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, DECLARAR la firmeza de la declaración de corrección presentada por la sociedad demandante, por concepto del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2017, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.**

**TERCERO: No se condena en costas a la parte vencida, conforme lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.”**

**ANTECEDENTES**

El 4 de mayo de 2018, la actora presentó declaración del impuesto de renta del año gravable 2017, la cual fue corregida el 8 de mayo de 2018.

El 30 de junio de 2021, la División de Gestión de Fiscalización para Personas Jurídicas y Asimiladas, Seccional Bogotá, profirió Requerimiento Especial nro. 2021038040003904, el cual propuso modificar mediante liquidación oficial de revisión la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2017, en el sentido de rechazar deducción por salarios y costos, establecer un impuesto a cargo e imponer sanción por inexactitud<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Índice 18, Tribunal Administrativo de Cundinamarca la plataforma SAMAI.

<sup>2</sup> Índice 2, Tribunal Administrativo de Cundinamarca de la plataforma SAMAI.



Previa respuesta al requerimiento especial, la DIAN el 21 de diciembre de 2021, profirió Liquidación Oficial de Revisión nro. 202103205000139, en los términos establecidos en el requerimiento especial<sup>3</sup>.

El representante legal de la parte demandante mediante oficio radicado el 22 de abril de 2022 solicitó copia de la Liquidación Oficial de Revisión<sup>4</sup>.

La demandante en virtud del artículo 720 del E.T. demandó “*per saltum*” la referida liquidación oficial.

## DEMANDA

ARTECOM COMUNICACIONES S.A.S., 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 -CPACA-, formuló las siguientes pretensiones<sup>5</sup>:

*“1. La Nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 202103205000139 del 21 de diciembre de 2021 y su Anexo Liquidación Oficial de Revisión del mismo auto y fecha, proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) - Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.*

*2. Como restablecimiento del derecho, se declare en firme la declaración de Renta y Complementarios del año gravable 2017, presentada a través de formulario No. 1113604761101 y bajo el número interno de la DIAN/Adhesivo No. 91000489101727 de fecha 08 de mayo de 2018 a nombre de la Empresa ARTECOM COMUNICACIONES S.A.S con NIT 830095014-1.*

*3. En el Pronunciamiento de la admisión de la demanda se me reconozca debida personaría.”*

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 83 y 209 de la Constitución Política.
- Artículo 566-1, 705 y 108 del Estatuto Tributario

El concepto de la violación se sintetiza así<sup>6</sup>:

Alegó que como consecuencia de no reconocer que el contribuyente era merecedor de las deducciones del artículo 108 del ET, se desconoce el concepto de trabajador independiente del artículo 1° del Decreto 3615 de 2015 y el principio de buena fe del artículo 83 de la Constitución Política.

Consideró que, los 3 años para notificar el Requerimiento Especial vencían el 4 de mayo de 2021 y como la entidad procedió a su notificación el 8 de julio de 2021, se entiende que lo hizo por fuera del término legalmente establecido.

Anotó que la notificación de la Liquidación Oficial debió realizarse por el correo electrónico de la contribuyente registrado en el RUT, como lo establece el artículo 566-

<sup>3</sup> Índice 2, Tribunal Administrativo de Cundinamarca de la plataforma SAMAI.

<sup>4</sup> Índice 2, Tribunal Administrativo de Cundinamarca de la plataforma SAMAI.

<sup>5</sup> Índice 2, Tribunal Administrativo de Cundinamarca de la plataforma SAMAI.

<sup>6</sup> Ibidem. Folio 8.



1 del E.T, pues la DIAN procedió a notificar de forma física el 30 de diciembre de 2021, fecha en la que los empleados se encontraban en vacaciones colectivas. Además, dijo que el contribuyente tampoco se enteró de la notificación electrónica que hizo la DIAN, por los mismos motivos expuestos.

### CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

Señaló que, el término para expedir el Requerimiento Especial era de 3 años siguientes a la presentación de la declaración del 2017, así que teniendo en cuenta que al presentar la declaración el 4 de mayo de 2018 y haberse suspendido los términos del 19 de marzo al 1 de junio de 2020, el plazo para la notificación vencía el 14 de julio de 2021. En consecuencia, el Requerimiento Especial proferido el 30 de junio de 2021 y notificado el 8 de julio de ese mismo año es oportuno.

Consideró que la notificación de la Liquidación Oficial se realizó a la dirección física designada por el contribuyente en el RUT, pero la empresa de correo devolvió el acto bajo la causal de “no reside”, por lo que procedió a publicarlo en la página web de la entidad, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 565 y 568 del Estatuto Tributario.

Señaló que el rechazo de la deducción de salarios se debió a la falta de prueba sobre la verificación por parte del empleador en la afiliación y pago de los aportes al sistema general de seguridad social por parte de sus empleadores, requisito sine qua non para su procedencia.

Explicó que para que un gasto sea deducible en la determinación del impuesto de renta, debe existir un nexo causal con la actividad generadora de renta. Adicionalmente, dijo que la demandante registró en su declaración privada y posterior corrección, deducciones improcedentes, por lo que procede la imposición de la sanción por inexactitud.

### SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, declaró la nulidad de la liquidación oficial de revisión y no condenó en costas, bajo los argumentos que se resumen a continuación<sup>7</sup>:

Explicó que el plazo para declarar y pagar el impuesto de renta del año gravable 2017 era el 4 de mayo de 2018, por lo que la Administración podía notificar el Requerimiento Especial hasta el 4 de mayo de 2021, es decir 3 años después de la fecha del vencimiento del plazo para declarar.

Afirmó que el término para notificar el requerimiento especial se suspendió por la práctica de la inspección tributaria, entre el 29 de marzo y el 1 de junio de 2020. De manera que el plazo se reanudó el 2 de junio de 2020 y, por lo tanto, vencía el término 8 de julio de 2021. Como la Administración tributaria profirió el acto el 30 de junio de 2021 y lo notificó el 8 de julio de 2021, se entiende que lo hizo de forma oportuna.

<sup>7</sup> Índice 15, Tribunal Administrativo de Cundinamarca de la plataforma SAMAI.



Señaló que la suspensión de términos que se presentó por la situación de pandemia con ocasión al virus SARS COV 2 (COVID – 19), cobijaba los términos de caducidad, prescripción y firmeza, por lo que se incluyen los términos de firmeza de las declaraciones tributarias y, por ende, no correrían durante el periodo indicado.

Dijo que, la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión fue enviada por correo certificado a la dirección informada por la parte actora en el RUT, y fue devuelta por la causal “no reside”, por lo que la Administración antes de proceder a notificar por aviso debió verificar las razones por las cuales el correo fue devuelto.

Precisó que la notificación por aviso no puede tenerse como válida en tanto pues de conformidad con lo dispuesto en los artículos 563 y 566-1 del ET, la Administración debió proceder a notificar el acto administrativo demandado de manera preferente a la dirección electrónica informada por el contribuyente en el RUT; pues por el hecho de haber registrado la dirección electrónica en tal documento se entiende de manera expresa la voluntad del Administrado de ser notificado electrónicamente.

Manifestó que la actora solo tuvo conocimiento de la existencia de la Liquidación Oficial de Revisión hasta el 22 de abril de 2022 cuando solicitó ante la Administración copia del acto para poder ejercer el derecho de defensa. En consecuencia, la declaración de corrección presentada por la demandante el 08 de mayo de 2018 para el periodo discutido adquirió firmeza.

Finalmente, negó la condena en costas por no encontrarse probadas.

## RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló con fundamento en los siguientes argumentos<sup>8</sup>:

Expresó que el Tribunal realizó una indebida interpretación e inaplicación del artículo 568 del ET, con relación a la notificación desplegada en la Liquidación Oficial, lo cual vulnera los principios de legalidad y seguridad jurídica al prescindir de lo señalado en la citada norma.

Dijo que la Liquidación Oficial de Revisión del 21 de diciembre de 2021, fue enviada para notificación a la dirección reportada en la contestación del requerimiento especial y en el RUT de la sociedad contribuyente [CL 1 B 29 C 17 LC 101 de la ciudad de Bogotá], comunicación que fue devuelta por la causal “no reside”; circunstancia que se adecua al escenario que despliega el artículo 568 ibidem para aplicar la notificación subsidiaria mediante publicación en el portal WEB de la DIAN, tal como se hizo el 11 de septiembre de 2019.

Por lo anterior, manifestó que al haberse efectuado en debida forma la notificación de la liquidación oficial de revisión, se debe revocar la sentencia apelada y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda.

<sup>8</sup> Índice 18 Tribunal Administrativo de Cundinamarca de la plataforma SAMAI.



## TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La parte **demandante** no se pronunció respecto al recurso de acuerdo con lo establecido en el numeral 4 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

El **Ministerio Público** no se pronunció.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada, la Sala determinará si se notificó en debida forma a la actora la liquidación oficial de revisión, que modificó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2017.

#### Notificación de los actos administrativos.

La notificación de los actos administrativos es un elemento esencial del debido proceso, pues busca proteger el derecho de defensa y contradicción, además de garantizar que las actuaciones administrativas sean conocidas por los administrados para que puedan controvertirlas a través de los recursos en vía administrativa y judicial<sup>9</sup>.

De acuerdo con el artículo 565 del Estatuto Tributario, los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, **liquidaciones oficiales** y demás actuaciones administrativas, deben notificarse personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.

Cuando se trate de la notificación por correo, el acto objeto de notificación debe enviarse a la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en el RUT. Esto, por cuanto es su deber registrar en esa base de datos la información de su ubicación y mantenerla actualizada, sin perjuicio de los casos en que reporte una dirección para efectos procesales (artículo 564 del E.T).

La Sala ha indicado que antes de proceder a la notificación por aviso, la administración debe verificar las razones por las cuales el correo fue devuelto, a pesar de haberse enviado a la dirección procesal informada por el contribuyente garantizando así el conocimiento real del acto por parte del administrado<sup>10</sup>.

Aunado a lo anterior, de acuerdo con lo previsto en el artículo 563 del ET, con la modificación introducida por el artículo 103 de la Ley 2010 de 2019, si el administrado informa en el RUT una dirección de correo electrónico, la Administración deberá notificar los actos administrativos a esa dirección y de manera preferente.

En cuanto a la firmeza de las declaraciones tributarias el Estatuto Tributario prevé que las declaraciones adquieren firmeza, entre otros eventos, "si vencido el término para

9 Sentencia 29 de abril de 2020, Exp. 22646, C.P. Milton Chaves García, Sección Cuarta, Consejo de Estado.

10 Sentencia 2 de agosto de 2012, Exp. 18577, C.P. Martha Teresa Briceño, Sección Cuarta, Consejo de Estado.



la práctica de la liquidación de revisión, esta no se notificó”<sup>11</sup>.

Los artículos 705<sup>12</sup>, 707 y 710 del Estatuto Tributario disponen que el requerimiento especial debe notificarse dentro de los tres años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar, su respuesta deberá presentarse dentro de los tres meses siguientes contados a partir de la notificación del acto y la liquidación oficial de revisión se notifica dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término fijado para dar respuesta al requerimiento especial.

### Caso concreto

Mediante requerimiento especial del 30 de junio de 2021, la DIAN propuso modificar la Liquidación Oficial de Revisión de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2017, presentada por la demandante. Acto previo que fue remitido al correo [financiera@artecomsa.net](mailto:financiera@artecomsa.net) el 8 de julio de 2021, correo electrónico que registra en el RUT como de preferencia para su notificación<sup>13</sup>.

El 21 de diciembre de 2021, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 202103205000139, enviada por correo a la calle 1B # 29C – 17 LC 101 de Bogotá, dirección que registraba en el RUT. Sin embargo, el correo fue devuelto por la causal “no reside”, tal como se evidencia en la guía de Servientrega No. 2116943437.

Ante la devolución del correo, la DIAN procedió a notificar el acto publicándolo en su página web oficial.

El artículo 565 del Estatuto Tributario señala lo siguiente:

***“Formas de notificación de las actuaciones de la administración de impuestos.***

*Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás 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.*

***(...) PARÁGRAFO 1. La notificación por correo de las actuaciones de la administración, en materia tributaria, aduanera o cambiaria se practicará 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 estos eventos también procederá la notificación electrónica.***

***(...) PARÁGRAFO 4o. Todos los actos administrativos de que trata el presente artículo, incluidos los que se profieran en el proceso de cobro coactivo, se podrán notificar de manera electrónica, siempre y cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante haya informado un correo electrónico en el Registro Único Tributario (RUT), con lo que se entiende haber manifestado de forma expresa su voluntad de ser notificado***

<sup>11</sup> Artículo 714 Estatuto Tributario, modificado por el Artículo 277 de la Ley 1819 de 2016.

<sup>12</sup> Modificado por el artículo 276 de la Ley 1819 de 2016.

<sup>13</sup> Índice 2 de la plataforma SAMAI.



***electrónicamente. Para estos efectos, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) deberá implementar los mecanismos correspondientes en el Registro Único Tributario (RUT) y habilitará una casilla adicional para que el contribuyente pueda incluir la dirección de correo electrónico de su apoderado o sus apoderados, caso en el cual se enviará una copia del acto a dicha dirección de correo electrónico.”***

De acuerdo con la norma transcrita, al momento de haber sido devuelto el correo físico se debió enviar el acto administrativo a la dirección de correo electrónico que se encontraba registrado en el RUT, dado que el artículo 13 la Ley 2010 de 2019<sup>14</sup>, vigente para el momento de la notificación, establece que de manera preferente se notificará a la dirección electrónica informada por el contribuyente en su RUT, toda vez que se entiende de manera expresa la voluntad del administrado de ser notificado de forma electrónica en esa dirección de correo.

En consecuencia, no se puede tener como válida la notificación efectuada por aviso en tanto que, no era la forma preferente de notificación y advertir que, antes de proceder con este tipo de notificaciones, la Administración debió verificar las razones por las cuales el correo fue devuelto por la causal "no reside" a pesar de haber sido enviado a la dirección informada por la actora y consignada en el RUT.

Lo anterior le habría permitido enviar el correo no solamente a la dirección física sino al correo electrónico que aparece en el RUT y, por lo mismo, garantizar el conocimiento real del acto por parte del administrado.

En ese orden, como la contribuyente informó en el RUT un dirección de correo electrónico, entonces, no se reunían los presupuestos para acudir a la notificación por aviso.

En consecuencia, se entiende que el 22 de abril de 2022, la actora se notificó de la liquidación oficial de revisión, por conducta concluyente, cuando solicitó ante la DIAN copia del referido acto administrativo.

Teniendo en cuenta que la DIAN notificó a la demandante el requerimiento especial el 8 de julio de 2021, el término de tres (3) meses para dar respuesta al requerimiento especial vencía el 9 de octubre de 2021. Por tanto, la administración tributaria tenía hasta el 9 de abril de 2022 para notificar la liquidación oficial de revisión.

Como la liquidación oficial de revisión se notificó por conducta concluyente el 22 de abril de 2022, lo fue de manera extemporánea, razón por la cual, la declaración privada adquirió firmeza.

En los anteriores términos, no prospera el recurso de apelación y, en consecuencia, se confirma la sentencia apelada.

---

**14 ARTÍCULO 13, LEY 2010 DE 2019.** "Adiciónese un inciso y un párrafo al artículo 563 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor y/o declarante informe a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) a través del Registro Único Tributario (RUT) una dirección de correo electrónico, todos los actos administrativos le serán notificados a la misma. La notificación por medios electrónicos será el mecanismo preferente de notificación de los actos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)."



### Condena en costas

No se condena en costas en esta instancia. Lo anterior, porque conforme con el artículo 188 del CPACA<sup>15</sup>, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del C.G.P. incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”, requisito que no se cumple en este asunto.

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

**PRIMERO: CONFIRMAR** la sentencia apelada.

**SEGUNDO:** No se condena en costas en segunda instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)  
**WILSON RAMOS GIRÓN**  
Presidente

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>

<sup>15</sup> **ARTÍCULO 18. CPACA.** “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”