



Radicación: 25000-23-37-000-2020-00294-01 (28849)
Demandante: Silec Comunicaciones S.A.S
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veintiséis (26) de septiembre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00294-01 (28849)
Demandante: **SLC COMUNICACIONES S.A.S**
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-
Temas: Impuesto sobre la renta año 2015. Firmeza de la declaración. Correspondencia.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante en contra de la sentencia del 29 de febrero de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que negó las pretensiones de la demanda y la condena en costas¹.

ANTECEDENTES

El 25 de abril de 2016, la demandante presentó declaración del impuesto sobre la renta y complementario del periodo gravable 2015 en el que determinó como patrimonio líquido \$794.113.000, gastos operacionales de administración de \$6.602.670.000, y renta líquida gravable de \$699.882.000, para un total de saldo a pagar de \$246.730.000².

El 14 de noviembre de 2018 la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 322412018000309 en la que modificó la declaración enunciada en cuanto al patrimonio líquido de \$3.178.462.000, gastos operacionales de administración de \$0, renta líquida gravable de \$7.319.338.000, sanción por inexactitud de \$1.655.212.000, sanción por no enviar información de \$477.885.000, para un total de saldo a pagar de \$4.128.633.000³.

El 10 de enero de 2019 la demandante presentó recurso de reconsideración en contra de la liquidación enunciada, la cual fue confirmada en su totalidad mediante la Resolución 992232019000169 del 8 de noviembre de 2019 expedida por la demandada⁴.

¹ Índice 19 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

² Índice 1 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Demanda. Folio 56.

³ Índice 1 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Demanda. Folios 26 a 41.

⁴ *Ibidem*. Demanda, Folios 41 a 49.



DEMANDA

SLC 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 pretensiones⁵:

“PRIMERA: Que el Honorable Tribunal **decrete la Nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 322412018000309 del 14 de noviembre de 2018**, expedida por Javier Guillermo Valdiri Cifuentes, identificado con la cedula de ciudadanía N° 19.477.312, Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, por la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2015, que presentara el contribuyente **SLC COMUNICACIONES S.A.S**, sociedad identificada con el Nit 900.480.654-1.

SEGUNDA: Que el Honorable Tribunal **decrete la Nulidad de la Resolución N° 992232019000169 del 8 de noviembre de 2019**, notificada por el edicto fijado el día 28 de noviembre de 2019 y desfijado a los 10 días hábiles siguientes, el día 11 de diciembre del mismo año, proferida por el Subdirector de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, Dr. Andrés Bermúdez Duchamp, en contra del contribuyente **SLC COMUNICACIONES S.A.S**, sociedad identificada con el Nit 900.480.654-1 mediante la cual la División Jurídica confirma la Liquidación Oficial de Revisión del numeral anterior.

TERCERA: Que, como consecuencia de las declaraciones anteriores, el Honorable Tribunal, **declare, a título de restablecimiento del derecho**, que la sociedad **SLC COMUNICACIONES S.A.S**, identificada con el Nit 900.480.654-1, no está obligada a pagar a favor del erario público, las sumas determinadas en las resoluciones cuya nulidad se demanda.

CUARTA: Que el Honorable Tribunal, como consecuencia de prosperar las nulidades de los actos administrativos demandados, **a título de restablecimiento del derecho:**

1. Declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios para el año 2015, presentada por la sociedad **SLC COMUNICACIONES S.A.S**, identificada con el NIT 900.480.654-1, el día 25 de abril de 2016 mediante formulario N° 1111603006617 y adhesivo con N° 91000352799671.
2. Se ordene la devolución inmediata, junto con sus respectivos intereses, indexaciones, actualizaciones y demás valores a los que haya lugar, si al momento de la sentencia se hubiese pagado o compensado suma alguna, con relación a los actos demandados.
3. Se ordene el archive de los expedientes administrativos identificados como DT 2015 2017 003178 y GO 2015 2018 000980.

QUINTA: Que el Honorable Tribunal condene en costas y agencias en derecho, a la parte demandada en cumplimiento de la normatividad vigente. Artículo 365 del CGP y 188 del CPACA.

PRETENSIONES SUBSIDIARIAS:

⁵ Índice 8 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



En caso que el Honorable Tribunal no acceda a las peticiones anteriores, le solicito en forma respetuosa:

PRIMERA: *Se reliquide la cuantía de la sanción impuesta a la Sociedad que represento, que debe ser la mínima posible de acuerdo con la ley; o aquella suma inferior que el H. Tribunal considere procedente de acuerdo con los principios que regulan la dosimetría de las sanciones administrativas.*

SEGUNDA: *Que el Honorable Tribunal condene en costas y agencias en derecho, a la parte demandada en cumplimiento de la normatividad vigente”*

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 1, 2, 6, 25, 29, 83, 209 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 683, 703, 711, 714, 730 y 782 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así⁶:

Alegó que los actos demandados son violatorios del derecho al debido proceso, por cuanto presentó su declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2015 el 25 de abril de 2016, por lo que de acuerdo con el artículo 714 del Estatuto Tributario adquiriría firmeza el 25 de abril de 2018. Sin embargo, la DIAN expidió el requerimiento especial el 24 de julio de 2018.

Argumentó que la inspección contable no suspendió el término de firmeza de la declaración objeto de discusión. Además, las pruebas de notificación de requerimientos especiales y del auto de inspección contable no tienen registro de recibido, por lo que no cumplen con los principios de defensa y contradicción.

Explicó que la demandada no valoró en debida forma las pruebas que obran dentro del expediente, por lo que se expidieron los actos demandados violando los principios al debido proceso, razonabilidad y proporcionalidad de las sanciones. Adicionalmente, señaló que no existe correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, porque el valor a pagar cambió.

Indicó que la DIAN solo podía modificar por una sola vez por el mismo año y periodo una declaración privada, pero profirió dos requerimientos especiales en dos expedientes distintos y valores diferentes, por lo que no se cumple con el artículo 703 del Estatuto Tributario y con los principios de buena fe y confianza legítima.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁷:

Aclaró que la declaración en discusión no adquirió firmeza, porque fue presentada el 25 de abril de 2016 y el requerimiento especial fue notificado el 16 de marzo de 2018, por lo que no se superó el término de 2 años para que fuera inmodificable por la Administración. Además, el requerimiento especial y el auto de inspección tributaria fueron debidamente notificados al “*Centro Comercial Manhathan*”, debido a que es la

⁶ *Ibidem*. Folios 13 al 21.

⁷ Índice 8 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



dirección vigente registrada en el Registro Único Tributario -RUT- y al entregarse a la propiedad horizontal se cumple con el objetivo del artículo 563 del Estatuto Tributario.

Explicó que realizó una debida valoración probatoria, ya que actuó de acuerdo con sus facultades de fiscalización, pero la demandante no cumplió con el envío de documentos solicitados por medio de requerimientos de información, por lo que las pruebas disponibles se estudiaron de acuerdo con la sana crítica. Adicionalmente, aclaró que existe correspondencia entre lo establecido por el requerimiento especial y la liquidación oficial al solo modificarse valores que le beneficiaban a la actora, y las sanciones por no enviar información y por inexactitud fueron procedentes al probarse la ocurrencia de las circunstancias sancionables.

Manifestó que se debe condenar en costas a la demandante porque la Administración actuó conforme a las normas vigentes y aplicables al caso concreto.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", negó las pretensiones de la demanda y la condena en costas. Las razones de la decisión se resumen así⁸:

Explicó que al haberse presentado la declaración en discusión el 25 de abril de 2016 tenía como término de firmeza el 25 de abril de 2018, pero se interrumpió por medio del requerimiento especial, el cual de acuerdo con pruebas del expediente se notificó el 17 de marzo de 2018. Además, se remitió el mencionado acto a la última dirección informada al RUT en el Centro Comercial Manhattan, y la inspección contable no suspendió el término de firmeza, ya que se practicó antes de ser notificado el requerimiento especial.

Aclaró que no existieron dos requerimientos especiales respecto a la misma declaración del impuesto sobre la renta del año 2015, ya que los números de expedientes no son iguales, los antecedentes son distintos y no existe prueba de notificación de uno de los actos, por lo que no se evidenció violación al debido proceso.

Señaló que la DIAN realizó una debida valoración probatoria, ya que de acuerdo con los diferentes autos e inspecciones en el proceso administrativo adquirió los diferentes medios de prueba que soportan su decisión. Adicionalmente, advirtió que la sanción por no enviar información y la sanción por inexactitud fueron procedentes, ya que la demandante por medio de sus argumentos en el escrito de demanda no desarrolló argumentos específicos en contra de las sanciones enunciadas.

Manifestó que la condena en costas no es procedente, debido a que no se encuentran probadas en el expediente.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos⁹:

⁸ Índice 19 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Sentencia.

⁹ Índice 22 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



Alegó que, en el momento de ser expedido el segundo requerimiento especial en julio de 2018, la declaración del impuesto sobre la renta ya se encontraba en firme desde el 25 de abril de dicho año. Además, aclaró que solo tuvo conocimiento de los requerimientos especiales al solicitarlos directamente a la Administración, y que no se encuentra desvirtuada la inexistencia de dichos actos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año 2015.

Advirtió que la expedición de dos requerimientos especiales es violatoria del artículo 703 del Estatuto Tributario, y aclaró que la liquidación oficial demandada no determinó como saldo a pagar lo establecido en el requerimiento especial de marzo, por lo que los actos no son congruentes. Adicionalmente, señaló, que es evidente el no cumplimiento del derecho al debido proceso, de defensa, y confianza legítima, porque la liquidación oficial refleja información de dos requerimientos especiales.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **parte demandada** 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** se pronunció, por medio de la Procuradora Quinta Delegada ante el Consejo de Estado, de acuerdo con lo siguiente¹⁰:

Solicitó confirmar la sentencia de primera instancia, debido a que no existió violación al debido proceso al no expedirse dos requerimientos especiales, sino solo uno que fue la fuente de la liquidación oficial. En el mismo sentido, aclaró que no existió firmeza de la declaración objeto de controversia, porque el requerimiento especial fue notificado a la dirección correcta antes del término de dos años que establecía el artículo 714 del Estatuto Tributario.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, se deberá determinar si la declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2015 presentado por la demandante se encontraba en firme en el momento de ser notificado el requerimiento especial, y si se evidenció violación al debido proceso.

La demandante manifestó que su declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2015 se encontraba en firme en el momento de ser expedido el requerimiento especial, por lo que la DIAN no tenía facultades para modificarla.

En relación con la firmeza de las declaraciones tributarias el artículo 714 del Estatuto Tributario del momento de los hechos explicaba lo siguiente¹¹:

“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

¹⁰ Índice 11 de la plataforma SAMAI.

¹¹ Artículo que posteriormente fue modificado mediante el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016.



requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial. También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó.”

De acuerdo con la norma trascrita, las declaraciones adquirirían firmeza si a los dos años del vencimiento para declarar no se había notificado requerimiento especial, por lo que se volvían inmodificables por la Autoridad Tributaria¹².

En el presente caso se observa que la declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2015 fue presentada por la demandante el 25 de abril de 2016¹³, la cual fue la misma fecha de vencimiento para su presentación, de acuerdo con el Decreto 2245 de 2015¹⁴. En consecuencia, la fecha de firmeza de dicha declaración fue el 25 de abril de 2018.

Se advierte que el Requerimiento Especial 322402018000060 fue expedido el 14 de marzo de 2018 y fue notificado mediante correo certificado el 17 de marzo del mismo año a la dirección “CR 38 10 60 OF 538 CC MANHATHAN”, que se encontraba registrada en el RUT de la actora en el momento de ser expedido dicho acto¹⁵. Además, se observa que el certificado de recibo de la empresa de mensajería contiene el sello del centro comercial enunciado, por lo que se notificó en debida forma, de acuerdo con el artículo 565 del Estatuto Tributario¹⁶.

En este orden de ideas, la declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2015 presentada por la demandante no adquirió firmeza, porque fue interrumpida por la notificación del requerimiento especial antes de los años de la fecha de vencimiento para declarar. En el mismo sentido, se advierte que dicho acto fue notificado de acuerdo con las pruebas enunciadas previamente, por lo que no se evidencia su desconocimiento.

¹² Sentencia del 15 de octubre de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23803. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

¹³ Índice 1 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Demanda. Folio 56.

¹⁴ Decreto 2245 de 2015 “Por el cual se fijan los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente y se dictan otras disposiciones.” El número de identificación tributaria -NIT- de la demandante termina en 51, por lo que su fecha límite fue el 25 de abril de 2016.

¹⁵ Índice 8 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Recibe memoriales zip. Folios 72 a 111.

¹⁶ “Art. 565. 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. [...]”



Ahora, la demandante advirtió que existió violación al debido proceso y al artículo 703 del Estatuto Tributario, debido a que la DIAN expidió dos requerimientos especiales en los que se modifica una misma declaración y que no son congruentes la cifras entre el requerimiento especial y la liquidación oficial.

El artículo 703 del Estatuto Tributario establece, lo siguiente:

“Art. 703. El requerimiento especial como requisito previo a la liquidación. Antes de efectuar la liquidación de revisión, la administración enviará al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante por solo una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se propongan modificar, con la explicación de las razones en que se sustenta.”

La norma transcrita establece, que el requerimiento especial solo debe ser expedido una vez antes de la liquidación oficial.

Se observa que anexo al escrito de demanda la actora remitió dos requerimientos especiales, el primero es el Requerimiento Especial 322402018000060 del 14 de marzo de 2018 y el Requerimiento Especial 322402018000247 del 24 de julio de 2018¹⁷. Sin embargo, se advierte que en el expediente del caso remitido por la DIAN solo se observa el requerimiento especial del mes de marzo, y en el recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial no se advierte de la existencia de un segundo requerimiento especial¹⁸.

En el mismo sentido, se observa que pese a que los dos requerimientos hacen referencia al impuesto sobre la renta del periodo gravable 2015 y enuncian a la demandante el requerimiento del marzo de 2018 hace referencia al expediente DT20152017003178 y el de julio al GO20152018000980, los dos actos explican antecedentes diferentes y no existe prueba de la notificación del requerimiento de julio de dicho año.

En cuanto a la Liquidación Oficial de Revisión 323412018000309 del 14 de noviembre de 2018, se observa que solo hace referencia al proceso DT20152017003178 que es el que estudia el requerimiento de marzo y solo se hace referencia a dicho acto¹⁹. En consecuencia, solo se relaciona el requerimiento enunciado con la liquidación oficial.

En este orden de ideas, no hay constancia que el segundo requerimiento haga parte del expediente administrativo, y no se acredita que se hayan notificado dos requerimientos especiales al contribuyente, por lo que no se evidencia incumplimiento del artículo 703 del Estatuto Tributario.

En cuanto a la correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial esta Sala en sentencia del 9 de septiembre de 2021, explicó lo siguiente²⁰:

¹⁷ Índice 8 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Recibe memoriales zip. Folios 57 a 94.

¹⁸ Índice 8 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

¹⁹ Índice 1 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Demanda. Folios 26 a 41.

²⁰ Exp. 22652. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto



“Es decir, el principio de correspondencia se debe apreciar en relación con los hechos contemplados en dichos actos. Al respecto, la Sala ha señalado que «la relación, enlace o concatenación que se exige respecto de esos actos jurídicos se debe derivar de los “hechos” de manera que, si los reportados en el denuncia privado son los mismos glosados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, no se configura la violación del principio de correspondencia». De modo que, la congruencia entre el acto previo y el definitivo se refiere a los hechos que sirven de fundamento a la administración tributaria para modificar la declaración privada del contribuyente. Por lo tanto, es posible que en el acto de liquidación o en aquel que se resuelve el recurso se mejoren los argumentos planteados en el requerimiento especial, sin que ello signifique la violación al principio de correspondencia, siempre y cuando la glosa objeto de modificación sea la misma.”

De acuerdo con el criterio de esta Sala, el principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial se cumple desde que se discutan los mismos cargos, pero se pueden mejorar argumentos en las diferentes etapas.

En el presente caso, se observa que el valor a pagar determinado en el requerimiento especial fue de \$5.909.788.000 y en la liquidación oficial de \$4.128.633.000, pero no se evidencia que se hayan estudiado cargos diferentes que afecten el principio de correspondencia²¹. En consecuencia, pese a que el valor a pagar se redujo entre el requerimiento especial y la liquidación no se afecta dicho principio.

De acuerdo con lo expuesto, no se evidencia violación a los principios de defensa, debido proceso y confianza legítima. En consecuencia, no prosperan los cargos.

Condena en costas

La parte demandante no apeló la decisión del Tribunal en relación con la condena en costas impuesta a la actora, por lo que la Sala no hará un pronunciamiento al respecto.

Conforme con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas en segunda instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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 del 29 de febrero de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”.

SEGUNDO: No se condena en costas.

²¹ Índice 1 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Demanda. Folios 26 a 111.



Radicación: 25000-23-37-000-2020-00294-01 (28849)
Demandante: Silec Comunicaciones S.A.S
FALLO

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)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

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>