



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., diecinueve (19) de julio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 73001-23-33-000-2015-00499-02 (25996)
Demandante: Fundación Mundo Verde
Demandada: DIAN

Temas: Caducidad del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 22 de julio de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, que resolvió (f. 1195 vto.):

Primero: Declarar probada la excepción de caducidad propuesta por la demandada.

Segundo: Condenar en costas a la parte demandante, siempre y cuando se encuentre acreditado en el proceso. Para el efecto, se fija un salario mínimo mensual vigente como agencias en derecho, las cuales se liquidarán por la secretaría, conforme las reglas mencionadas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante Liquidación Oficial de Revisión nro.092412014000005, del 03 de marzo de 2014 (ff. 594 a 638), la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la actora para el año gravable 2010. Concretamente, adicionó ingresos por rendimientos financieros, rechazó parte de los costos de ventas y de los gastos operacionales de administración, desconoció la connotación de renta exenta a los excedentes, y sancionó por inexactitud. Con base en el parágrafo del artículo 720 del ET (Estatuto Tributario), la demandante prescindió de recurrir el acto en la vía administrativa.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 688):

Primera: Que se anule la Liquidación Oficial de Revisión nro. 092412014000005, del 03 de marzo de 2014, y el anexo de la liquidación oficial de revisión citada con anterioridad.

Segunda: Que, a título de restablecimiento del derecho, se declare en firme la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2010, presentada por la Fundación Mundo Verde, el día 14 de abril de 2011, según formulario nro. 1101600551345 y adhesivo nro. 91000109261782, en el cual se registró un saldo a pagar por el valor de \$250.000.

Tercera: Que se condene el costas y agencias en derecho.

Pretensiones subsidiarias:

Primera: Que, se anule parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión nro. 092412014000005, del 3 de marzo de 2014, y el anexo de la liquidación oficial de revisión citada con anterioridad.

Segunda: Que, a título de restablecimiento del derecho, se declaren procedentes todos los egresos e inversiones realizadas en el año gravable 2010, para la determinación del beneficio neto o excedente y que, en consecuencia, se acepte la pérdida fiscal que generan (sic).

Tercera: Que se condene el costas y agencias en derecho

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución; 19, 356, 563 a 568 del ET; 8.º y 9.º del Decreto 4400 de 2004, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 664 a 675):

Argumentó que su contraparte infringió el debido proceso y su derecho de defensa, porque notificó el emplazamiento para corregir, el requerimiento especial y la liquidación oficial en su antigua dirección, desconociendo la actualización que realizó en el RUT (Registro Único Tributario). Por ende, alegó que la demandada perdió competencia para modificar su declaración del impuesto sobre la renta del periodo debatido, en tanto que omitió notificar el emplazamiento para corregir dentro de los seis meses siguientes al vencimiento del plazo para declarar. Asimismo, planteó que fue extemporánea la liquidación oficial de revisión que se notificó por conducta concluyente el 20 de abril de 2015, cuando recibió la copia del acto en la oficina de la autoridad tributaria. Al respecto, sostuvo que el correo debía remitirse a «Carrera 63 22-45 torre 2 apartamento 101» en Bogotá, en tanto era la dirección informada en el RUT. Agregó que, en cualquier caso, esa notificación era inválida porque el acto administrativo no se entregó al representante legal y la empresa de mensajería a través de la cual se envió carecía de idoneidad, ya que la empresa oficial de correos era la única autorizada para esos efectos.

Para discutir el fondo de la decisión, planteó que los excedentes que declaró como renta exenta cumplían los requisitos dispuestos en los artículos 19 y 356 del ET para su desgravación del impuesto sobre la renta. Esto porque su actividad estaba orientada a proteger el medio ambiente, para lo cual realizó donaciones a otras entidades que desarrollaban programas relacionados con el logro de ese objetivo, además los excedentes se reservaron como asignación permanente para la adquisición de predios rurales, donaciones a terceros e inversiones agropecuarias.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 742 a 760), para lo cual propuso la excepción previa de caducidad del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho. Si bien estuvo de acuerdo en que, conforme al artículo 720 del ET, la actora estaba facultada para demandar directamente la liquidación, señaló que fue extemporánea la demanda contra el acto definitivo, debido a que se presentó el 18 de agosto de 2015, pues ya habían transcurrido los cuatro meses dispuestos en la letra d. del artículo 164 del CPACA. Relató que la liquidación oficial se notificó por correo el 06 de marzo de 2014, en la dirección que informó el representante legal de la demandante

en la respuesta al requerimiento especial –en la carrera 48 sur 83-1040 interior 1 en Ibagué–. Indicó que esa notificación fue válida, dado que según el artículo 564 del ET prevalece de la dirección procesal sobre la informada en el RUT, y el artículo 565 *ibidem* autoriza el envío de los actos administrativos a través de cualquier servicio de mensajería especializado autorizado. Por otra parte, argumentó que notificó el emplazamiento para declarar oportunamente en la dirección informada en el RUT, y precisó que le había informado al representante legal de la actora que no podía reconocerle efectos a la dirección que informó mediante correo electrónico, sino se actualizaba en ese registro.

Planteó que la demandante perdió los beneficios del régimen tributario especial, porque omitió registrar los libros contables y las actas de la asamblea antes de los requerimientos realizados en el procedimiento de revisión de la declaración del impuesto sobre la renta, y no invirtió los excedentes en las actividades relacionadas con su objeto social, pues las supuestas asignaciones permanentes aprobadas por la asamblea no fueron contabilizadas. Afirmó que, en cambio, se pudo constatar que la actora realizó una actividad mercantil consistente en la compra y venta de kits escolares, que no estaba relacionada con la actividad meritoria para la que se constituyó. Agregó que la demandante omitió declarar los rendimientos financieros certificados por una sociedad fiduciaria, y declaró costos y gastos que no estaban soportados en facturas a su nombre o eran de bienes adquiridos en el periodo gravable anterior. Por ende, defendió las glosas a la declaración del impuesto sobre la renta y la sanción por inexactitud impuesta.

Sentencia apelada

El tribunal declaró probada la excepción de caducidad del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, y condenó en costas a la actora previa comprobación de su causación (ff. 1185 a 1195 vto.), así porque juzgó que cuando se presentó la demanda contra la liquidación oficial de revisión (*i.e.* el 18 de agosto de 2015) había vencido el término de cuatro meses previsto en la letra *d.* del artículo 164 del CPACA. Al efecto, señaló que la fecha límite para instaurar la demanda era el 06 de julio de 2014, considerando que la liquidación oficial de revisión se notificó por correo el 06 de marzo de 2014. Estimó que esa notificación era válida ya que se remitió a la dirección procesal que fue informada por el representante legal de la demandante en la respuesta al requerimiento especial. Aclaró que la empresa oficial de correo no era el único mecanismo autorizado para que la autoridad tributaria realizara la notificación, sino que podía enviar el acto definitivo a través de la transportista del *sub lite*, porque era una empresa especializada en mensajería que estaba debidamente autorizada por el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Telecomunicaciones. Además, señaló que la actora omitió probar que no tenía un vínculo con la persona a la que se le entregó el acto en la dirección que informó y, en esa medida, la notificación surtió efectos, pese a que no se recibió directamente por el representante legal.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión de primer grado (ff. 1213 y 1214 vto.), para lo cual censuró que el tribunal avalara la notificación de la liquidación oficial de revisión sin verificar que el correo se envió a una dirección diferente de la informada en la respuesta al requerimiento especial. Puntualizó que en esa contestación informó como dirección la «carrera 48 sur 83-1140 interior 1 en Ibagué» pero el correo con el acto definitivo se envió a la «carrera 48 sur 83-1040 interior 1 en Ibagué». Basándose en la sentencia de esta Sección del 11 de octubre de 2012 (exp. 17866, CP: William Giraldo Giraldo), agregó que tampoco era válida la notificación por correo porque no se entregó al representante legal, y reiteró que la empresa transportista a través de la que se envió la comunicación carecía

de idoneidad, por cuanto la empresa oficial de correo era la única autorizada para hacer notificaciones. Por ende, insistió en que la demanda contra ese acto administrativo se presentó dentro del término legal, en tanto que fue notificada por conducta concluyente el 20 de abril de 2015, cuando se entregó al representante legal en las instalaciones de la entidad demandada, por lo cual pidió que se estudien los cargos de la demanda. Prescindió de formular cargos en contra de la condena en costas.

Alegatos de conclusión

La demandada reiteró los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales (índice 42¹). En cambio, la demandante y el ministerio publico guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos formulados por la actora, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que declaró probada la caducidad del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho y condenó en costas a la demandante. Por lo tanto, le corresponde a la Sala definir si la demanda contra la liquidación oficial de revisión fue tempestiva, en la medida en que la notificación por correo de ese acto fue indebida. Si así fuera, se deberán resolver los cargos de nulidad formulados en la demanda.

2- Sobre la cuestión debatida, la apelante única sostiene que presentó la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de la liquidación oficial de revisión en tiempo, porque se notificó por conducta concluyente de ese acto administrativo el 20 de abril de 2015, cuando el representante legal lo reclamó en las instalaciones físicas de la autoridad tributaria. Puntualiza que la notificación por correo del 06 de marzo de 2014, avalada por el tribunal para declarar la caducidad del medio de control, carecía de validez, porque se entregó en una dirección diferente a la informada en la respuesta al requerimiento especial, a través de una transportista que no era la empresa oficial de correo, y a una persona distinta del representante legal. En el otro extremo, la demandada defiende la validez de la notificación por correo del acto definitivo, porque fue enviado a la dirección procesal, concretamente, a la dirección que informó el representante legal de la demandante al contestar el requerimiento especial. Además, sostiene que el artículo 565 del ET la facultaba para enviar la notificación a través de una empresa transportista diferente de la empresa oficial de correo, y que no estaba obligada a entregarle el acto directamente al representante legal.

Al respecto, la Sala tiene vedado analizar el argumento de apelación encaminado a afirmar que la liquidación oficial de revisión fue enviada a una dirección diferente a la informada en la respuesta al requerimiento especial, en la medida en que ese cargo no fue planteado en la demanda y de hecho conlleva un cambio frente al debate inicialmente propuesto por la apelante, pues le había negado idoneidad a esa dirección, porque posteriormente hizo una actualización de la dirección de notificaciones en el RUT (Registro Único Tributario) (f. 670). Esa alegación novedosa sobre la indebida notificación del acto definitivo, que es incongruente con la planteada en la demanda, no puede ser abordada por el tribunal de cierre, ya no solamente porque afectarían los derechos de contradicción y defensa de la contraparte, sino porque se violaría la prescripción del artículo 281 del CGP en el sentido de que la sentencia tiene que ser

¹ Del historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai. Las demás menciones a índices aluden a la misma fuente.

consonante con lo aducido en la demanda. Por consiguiente, le corresponde a la Sala establecer si las circunstancias alegadas por la apelante única (i.e. la falta de idoneidad empresa transportista y la entrega del acto a una persona diferente al representante legal) invalidaron la notificación por correo de la liquidación oficial de revisión, siendo entonces notificada por conducta concluyente el 20 de abril de 2015 y, por ende, la demanda instaurada en contra de ese acto fue presentada oportunamente.

2.1- De acuerdo con el artículo 565 del ET, las actuaciones de las autoridades de impuestos se le pueden notificar a los administrados por correo certificado, para lo cual se les enviará, *«a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente»*, una copia del acto del que se trate a la dirección que el interesado haya dado de alta para esos fines en el RUT o, de forma preferente, a la dirección procesal *«si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente ... señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes»* (artículo 564 *ibidem*). Esa disposición normativa es suficiente para descartar el alegato de la apelante única conforme al cual la notificación por correo de la liquidación oficial de revisión demandada debía remitirse a través de la empresa oficial de correo, pues el artículo 565 del ET faculta a la autoridad de impuestos para enviar las notificaciones mediante *«cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente»*, no solo por la empresa oficial a la que se refiere la apelante única. En el caso analizado, la demandada remitió la liquidación oficial de revisión a través de una empresa transportista debidamente autorizada cuya idoneidad ha sido avalada por la Sala en otras oportunidades².

2.2- Tampoco comparte la Sala el argumento de la apelante única conforme al cual la entrega del acto administrativo debía hacerse directamente al representante legal, por cuanto, al remitirse a la dirección informada por la contribuyente, puede inferirse que la comunicación le será entregada, en tanto que se espera que tenga algún tipo de vínculo con quienes regularmente habitan en ese lugar. Así en la sentencia del 13 de septiembre de 2012, la Sección precisó que son válidas *«las entregas a personas distintas de los representantes legales de las sociedades contribuyentes, sin perjuicio de que éstas puedan demostrar la inexistencia de relación alguna con el receptor del correo y, por esa vía, desvirtuar la presunción de la que se viene hablando»*. Esto porque *«los representantes legales no son siempre las personas encargadas de atender al público en general o recibir la correspondencia que le envían, salvo prueba en contrario»* (exp. 18473, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez). En el *sub lite*, como lo determinó el tribunal, la demandante no probó desconocer a la persona que recibió la liquidación oficial de revisión, sino que reprocha que la entrega no se hiciera directamente al representante legal, circunstancia que no invalida la notificación por correo que se realiza en la dirección informada para recibir las notificaciones.

2.3- En cuanto a la notificación de la liquidación oficial demandada, en el plenario están probados los siguientes hechos relevantes:

(i) La demandada profirió el Requerimiento Especial nro. 092382013000011, del 23 de julio de 2013, proponiendo modificar la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la actora para el año gravable 2010 (ff. 436 a 461).

(ii) Al contestar el acto preparatorio (ff. 476 a 488), la demandante señaló que las notificaciones *«referentes al requerimiento especial nro. 092382013000011, del 23 de*

² Sentencias del 8 de noviembre de 2017, exp. 20125, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; 23 de septiembre de 2021, exp. 24912, CP: Milton Chaves García; y 10 de noviembre de 2022, exp. 25809, CP: Myriam Stella Gutiérrez Arguello.



julio de 2013, serán recibidas en la carrera 48 sur 83-1040 interior 1 de Ibagué» (f.488)

(iii) El 03 de marzo de 2014, la demandada profirió la liquidación oficial de revisión demandada (ff. 594 a 638), la cual fue enviada a la actora a través de una empresa de mensajería autorizada, según guía nro. 1099195524 del 05 de marzo de 2014, a la «carrera 48 sur 83-1040 interior 1 de Ibagué» (f. 639). Además, el detalle con la información del envío da cuenta de que se recibió en esa dirección el 06 de marzo de 2014, de manera que no se certificó alguna causal de devolución por la empresa transportista (f. 738).

2.4- De conformidad con lo anterior, para la Sala, como lo fue para el tribunal, la liquidación oficial de revisión fue debidamente notificada el 06 de marzo de 2014 y, por ende, fue extemporánea la demanda presentada el 18 de agosto de 2015, por cuanto había vencido el término de cuatro meses dispuesto para tal efecto en la letra *d.* del artículo 164 del CPACA. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

3.- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme a lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en segunda instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN