



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., treinta y uno (31) de agosto de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Medio de control de nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2021-00087-00 (26136)
Demandante: **LHGB**
Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN

Temas: Suspensión de términos en procesos ante la administración tributaria. Correcciones de declaraciones tributarias. Oficio nro. 100208221-1118 del 15 de septiembre del 2020.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide el medio de control de nulidad instaurado por **LHGB** contra el Oficio nro. 100208221-1118 del 15 de septiembre del 2020, expedido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

ANTECEDENTES

Mediante el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020, el Gobierno Nacional declaró el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, con ocasión de la declaratoria efectuada por la Organización Mundial de la Salud –OMS– del brote del Coronavirus COVID-19 como pandemia, y la previa aparición de la enfermedad en el territorio nacional.

En el marco de la emergencia declarada, el Gobierno Nacional emitió el Decreto 491 del 28 de marzo de 2020, *“Por el cual se adoptan medidas de urgencia para garantizar la atención y la prestación de los servicios por parte de las autoridades públicas y de los particulares que cumplan funciones públicas y se toman medidas para la protección laboral y de los contratistas de prestación de servicios de las entidades públicas, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica”*. Entre las medidas adoptadas por este decreto, se autorizó a las autoridades nacionales para suspender los términos de las actuaciones administrativas o jurisdiccionales en sede administrativa, hasta tanto permaneciera vigente la emergencia sanitaria (art. 6).

Con base en esta autorización, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN– profirió la Resolución nro. 030 del 29 de marzo de 2020, por medio de la cual suspendió los términos de las actuaciones administrativas o jurisdiccionales que se adelantaran ante esta entidad, incluidos los procesos disciplinarios, durante la vigencia de la emergencia sanitaria. Esta resolución fue posteriormente modificada por las resoluciones DIAN 000031 del 30 de abril de 2020, 000041 del 5 de mayo de 2020 y 000050 del 20 de mayo de 2020.

El 26 de mayo de 2020, el demandante realizó una consulta a la DIAN en relación con la suspensión de términos para corregir las declaraciones del impuesto de renta de los años gravables 2018 y 2019. Mediante el Oficio 100208221-1118 del 15 de septiembre de 2020, la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN dio respuesta a esta consulta.



DEMANDA

Pretensiones

En ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 de la Ley 1437 de 2011, el demandante solicitó que se declarara la nulidad del Oficio nro. 100208221-1118 del 15 de septiembre del 2020, expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio del cual dio respuesta a su consulta sobre si las correcciones de las declaraciones del impuesto sobre la renta presentadas en los años 2018 y 2019 estaban incluidas en la suspensión de términos contemplada en el artículo 8.º de la Resolución DIAN nro. 030 de 2020.

El texto del oficio demandado se transcribe a continuación:

“(…)

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario realiza unas consultas en relación con la suspensión de términos consagrada en la Resolución 000030 de 2020, las cuales serán resueltas por este Despacho en el orden en que fueron propuestas, así: 1. Para efectos de corregir una declaración presentada en el año 2019 o 2018, ¿la suspensión de términos prevista en el artículo 8 de la resolución 000030 del 2020 aplica a lo previsto en los artículos 588 y/o 589 del Estatuto Tributario Nacional?

El párrafo segundo del artículo 8 de la Resolución 000030 de 2020, así como sus resoluciones modificatorias (resoluciones 31, 41 y 50 de 2020), dispusieron que la suspensión de términos en materia tributaria no incluye el cumplimiento de las obligaciones de presentar y pagar las declaraciones dentro de los términos previstos por las disposiciones legales, reglamentarias vigentes.

Así las cosas, nótese que los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario consagran la posibilidad de corregir las declaraciones tributarias, para lo cual se exige el cumplimiento de las obligaciones de Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina presentar y pagar las declaraciones, según corresponda, y dentro de los términos previstos en dichas disposiciones normativas.

Por lo cual, este Despacho concluye que los términos previstos en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario no se encontraron suspendidos en vigencia de la Resolución 000030 de 2020.

2. Si se presenta una declaración en la fecha de vencimiento, 15 de mayo de 2020 (durante el periodo de suspensión de términos previsto en el artículo 8 de la resolución 000030 del 2020), a partir de cuál fecha inicia el conteo de tiempo para efectos de lo previsto en los artículos 588, 589 y 714 del Estatuto Tributario Nacional, 15 o 31 de mayo de 2020?”.

Para efectos de los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, por favor remitirse a la respuesta inmediatamente anterior.

Respecto a los términos de firmeza previstos en el Estatuto Tributario, nótese que la Resolución 000030 de 2020 dispuso en el inciso 2 del artículo 8 que: "Durante el término que dure la suspensión y hasta el momento en que se reanuden las actuaciones no correrán los términos de caducidad, prescripción o firmeza previstos en la legislación tributaria, aduanera y cambiaria".

Normas violadas

El demandante invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política de Colombia, 3 de la Ley 1437 de 2011 y 588 y 591 del Estatuto Tributario.

Concepto de violación

A juicio del demandante, el Oficio nro. 100208221-1118 del 15 de septiembre de 2020 desconoce lo dispuesto en el artículo 588 del Estatuto Tributario respecto a las



excepciones taxativas a la suspensión de términos que contemplan las resoluciones nro. 030, 031, 041 y 050 de 2020 expedidas por la DIAN.

El artículo 588 del Estatuto Tributario establece que las declaraciones que presenten los contribuyentes con posterioridad a la declaración inicial serán consideradas como correcciones de esta última, por lo que corresponden a un procedimiento de corrección, diferente del concepto de “presentación” de una declaración tributaria.

El párrafo segundo del artículo 8.º de la Resolución 030 del 29 de marzo de 2020 y sus modificatorias excluyeron de la suspensión de términos los correspondientes a la “presentación” de las declaraciones tributarias. La mencionada resolución y sus modificatorias hacen énfasis en excluir de la suspensión las actuaciones de obligatorio cumplimiento que se mencionan en el artículo 591 del Estatuto Tributario, lo cual no cubre la presentación de correcciones de las declaraciones, pues la corrección de la declaración tributaria es una posibilidad que tiene el contribuyente, mas no una obligación. Dado que la presentación inicial de las declaraciones tributarias no es lo mismo que su corrección, no puede entenderse que la exclusión de la suspensión de términos ordenada en la norma citada cubre también las correcciones de las declaraciones tributarias, pues las correcciones no fueron expresamente excluidas de la suspensión de términos.

El Oficio nro. 100208221-1118 del 15 de septiembre de 2020 desconoce el espíritu de las normas aplicables a la suspensión de términos, y le da un alcance mayor de lo que las mismas resoluciones emitidas por la DIAN buscaron al ordenar la suspensión de términos, en contravía de lo consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política.

Por otra parte, la interpretación dada por la DIAN puede generar procesos de fiscalización contra contribuyentes que, obrando de buena fe y con apego al debido proceso, corrigieron sus declaraciones de renta, con base en que ni la Resolución 030 de 2020 ni sus modificatorias excluían expresamente la corrección de las declaraciones de la suspensión de términos ordenada en la primera.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-** se opuso a las pretensiones de la demanda¹.

Para la DIAN, la suspensión de términos se dispuso de manera general sobre las actuaciones administrativas; esto es, comprende las correspondientes a la etapa del procedimiento administrativo que anteceden la expedición del acto administrativo definitivo, pero no las obligaciones formales de declarar a cargo del contribuyente, así como tampoco la presentación de las correcciones. La suspensión ordenada se limita a las actuaciones administrativas y a los términos de caducidad, prescripción y firmeza; pero la presentación de correcciones a las declaraciones tributarias en ningún modo constituye una actuación administrativa, por lo que no puede entenderse cubierto por la suspensión de términos mencionada.

El párrafo segundo del artículo 8.º de la Resolución nro. 030 del 29 de marzo de 2020 enlistó unos asuntos tributarios que por su naturaleza e importancia macroeconómica no estaban comprendidos en dicha suspensión, como la presentación de declaraciones tributarias, teniendo en cuenta la necesidad de proteger y garantizar el recaudo tributario ante la situación de fuerza mayor que justificó la suspensión de términos.

Por otra parte, se debe realizar una interpretación integral del Título II Capítulo II del Estatuto Tributario, que se refiere a la obligación formal de declarar, y que incluye

¹ Folios 84 a 133 c. p.



como parte del mismo los artículos 588 y 591 sobre corrección de declaraciones tributarias. El oficio demandado recoge esta interpretación, por lo que la obligación formal de declarar debe ser entendida como una unidad, que no se reduce al simple hecho de presentar la declaración, sino que comprende la presentación, el pago y el registro de los datos reales de las operaciones realizadas por los contribuyentes en las declaraciones, y la eventual corrección de estas últimas.

En consecuencia, la suspensión de términos administrativos que trae el artículo 8.º de las Resoluciones nro. 030 y 031 de 2020 no aplica para las correcciones a las declaraciones, en la medida en que estas se encuentran dentro de las excepciones a la regla de suspensión, por ser esta actuación una actividad o trámite propia de la obligación formal de declarar. Además, cuando la Resolución nro. 030 de 2020 excluye de la suspensión de términos la presentación de las declaraciones tributarias *“dentro de los términos previstos por las disposiciones legales, reglamentarias vigentes”*, según lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 8.º, debe entenderse que también se refiere expresamente a las correcciones de las declaraciones, en tanto alude de manera integral a las normas sobre el deber formal de declarar.

TRÁMITE

En el auto del 15 de septiembre de 2022, y luego de verificar que el asunto puesto a consideración de la Sala es de puro derecho, se determinó innecesaria la práctica de pruebas adicionales a las documentales aportadas por las partes, así como la realización de la audiencia inicial, atendiendo lo establecido en el artículo 42 de la Ley 2080 de 2021, que adicionó el artículo 182A al Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** reiteró los argumentos de la demanda².

La **parte demandada** insistió en los argumentos de la contestación de la demanda³.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Conforme los términos de la demanda, la Sala examinará si se ajusta a derecho el Oficio nro. 100208221-1118 del 15 de septiembre del 2020, expedido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN. En concreto, se debe establecer si la suspensión de términos fijada en la Resolución DIAN nro. 030 del 29 de marzo de 2020 y sus reformas, incluye o no los establecidos en la ley para presentar correcciones a las declaraciones tributarias.

La suspensión de términos ordenada por la Resolución DIAN nro. 030 de 2020

El artículo 8.º de la Resolución nro. 030 del 29 de marzo de 2020 contempló la suspensión de los términos de las actuaciones administrativas o jurisdiccionales en sede administrativa y de los términos de caducidad, prescripción o firmeza previstos en la legislación tributaria, hasta el levantamiento de la emergencia sanitaria decretada por el Gobierno Nacional.

² Índice 37 SAMAI.

³ Índice 36 SAMAI.



En el parágrafo segundo del mencionado acto, la DIAN excluyó de esta suspensión de términos lo siguiente: *“i) el cumplimiento de las obligaciones de presentar y pagar las declaraciones dentro de los términos previstos por las disposiciones legales, reglamentarias vigentes. ii) Los procesos de Devoluciones y/o Compensaciones que se soliciten a través del Servicio Informático Electrónico (SIE) de Devoluciones y/o compensaciones y las solicitudes que se presenten a los buzones electrónicos autorizados por la entidad. iii) Las facilidades de pago que se soliciten a través de los buzones electrónicos autorizados, iv) La gestión de títulos de depósitos judiciales y v) Las solicitudes de desembargos solicitados a través de los buzones electrónicos autorizados.”*

La anterior resolución fue modificada por la Resolución nro. 031 del 30 de abril de 2020, en el sentido de incluir dentro de las excepciones lo siguiente: *“vi) la relación laboral legal y reglamentaria que surge entre la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y su talento humano, por ende, no interrumpe las actuaciones administrativas que surgen de su desarrollo, como tampoco los términos previstos en las normas que la gobiernan, tales como los fijados para vacaciones, licencias, comisiones, compensatorios, causación de salarios y demás emolumentos que hacen parte del sistema de remuneración fijado para los servidores públicos de la DIAN, así como cualquier otra actuación administrativa que se derive de la relación laboral”.*

Luego, el 5 de mayo de 2020, la entidad fiscalizadora expidió la Resolución nro. 041, por medio de la cual modificó las anteriores resoluciones en el sentido de incluir dentro de las excepciones *“Las investigaciones previas a la devolución o compensación previstas en el artículo 857-1 del Estatuto Tributario (Expedientes AD), únicamente respecto de aquellas que se encuentran terminadas y esté pendiente solamente la expedición del auto de archivo. Una vez se profiera el auto de archivo correspondiente, el expediente debe remitirse de manera inmediata al área de devoluciones para lo de su competencia”.*

Posteriormente, a través de la Resolución nro. 050 del 20 de mayo de 2020, la DIAN aumentó las excepciones a la suspensión de que trata el artículo 8.º de la Resolución nro. 030 del 2020, y adicionó *“El trámite de los recursos en sede administrativa y revocatorias directas interpuestos contra las actas del Comité de Conciliación y Defensa Judicial y de los Comités Especiales de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo, mediante las cuales se resolvieron las solicitudes de conciliación y de terminación por mutuo acuerdo previstas en los artículos 100 y 101 de la Ley 1943 de 2018”.*

Del recuento anterior es posible concluir que la administración tributaria estimaba necesario suspender los términos para adelantar las actuaciones administrativas, así como los de caducidad, prescripción o firmeza previstos en la legislación tributaria, como consecuencia de las medidas de aislamiento social autorizadas con ocasión de la emergencia sanitaria derivada de la pandemia de Covid-19 en el país.

Estas decisiones de suspensión se tomaron como medida de urgencia para garantizar la atención y la prestación de los servicios por parte de la autoridad tributaria, evitar inseguridad jurídica y proteger la seguridad personal, puesto que, dadas las circunstancias especiales derivadas de la emergencia sanitaria, resultaba imposible para el ente de fiscalización adelantar trámites en sus dependencias y, para los administrados, ejercer sus derechos y cumplir con sus deberes en los términos señalados en la ley.

En la demanda de nulidad que nos ocupa se argumentó que el Oficio nro. 100208221-1118 del 15 de septiembre de 2020 desconoce el espíritu de las normas aplicables, puesto que la suspensión de términos cobijaba los términos legales, por lo que también se encontraban suspendidos los plazos para la corrección de las declaraciones tributarias. Por su parte, la DIAN concluyó que no se encontraron suspendidos los términos para de corregir las declaraciones de conformidad con lo previsto en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, en la medida en que el ejercicio del derecho



subjetivo de corregir se encuentra dentro de las excepciones a la regla de suspensión, por ser esta actuación una actividad o trámite propia de la obligación formal de declarar.

A partir de lo dispuesto en el Decreto Legislativo nro. 491 del 28 de marzo de 2020, fundamento de la Resolución 000030 de 2020 y sus modificatorias, se adoptaron medidas de urgencia en el marco del Estado de Emergencia Social y Ecológica. En la citada resolución específicamente reguló la suspensión de términos legales para todas las actuaciones administrativas adelantadas ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

Para la Sala, el objetivo mismo de las disposiciones del decreto legislativo y las resoluciones mencionadas era suspender todos los trámites o procedimientos que podían verse afectados por las circunstancias excepcionales, que justificaron la declaratoria de emergencia sanitaria, por lo que el alcance de tales normas ha de ser evaluado teniendo en cuenta tal propósito y el interés general de las disposiciones excepcionales, de manera que su interpretación y aplicación resulte garantista de los legítimos intereses particulares y el debido proceso que rige las actuaciones administrativas, y se otorgue seguridad jurídica a quienes participan en una actuación administrativa sin poner en riesgo su salud, con el fin de atender las diligencias o realizar actuaciones propias de los procedimientos administrativos en los que intervienen.

Conforme a ese criterio, la Sala estima que no puede entenderse que la exclusión de la suspensión de términos ordenada en la norma citada cobija las correcciones de las declaraciones tributarias, pues estas no fueron expresamente señaladas dentro de lista taxativa de excepciones de la suspensión de términos. Si la intención de la administración hubiese sido la de no suspender el término para presentar las correcciones de las declaraciones tributarias, así debió señalarse desde la Resolución nro. 030 de 2020 o sus modificatorias, precisamente porque el objetivo de tales disposiciones era garantizar que las actuaciones ante la administración tributaria se llevaran a cabo sin tropiezos, de manera que la regla general fuese la suspensión del término, y la excepción su continuidad.

Además, en la Resolución nro. 030 de 2020, la administración incluyó dentro de las excepciones a la suspensión de términos la presentación de las declaraciones tributarias, pero esto no supone que también se excluya de la regla general de suspensión el término para corregir una declaración, dadas las diferencias entre ambos actos: contrario a lo que sostiene la DIAN, la presentación inicial de una declaración tributaria y su corrección no pueden ser consideradas una misma cosa, pues no es lo mismo el cumplimiento del deber formal de presentar la declaración inicial, que ejercer el derecho subjetivo de corregirla posteriormente. Es evidente que si la primera gestión (declarar) puede llevarse a cabo material y jurídicamente sin que necesariamente tenga lugar la segunda (corregir), es forzoso concluir que no hay identidad entre ambas, y por lo tanto, que la regla que gobierna las declaraciones iniciales no cobija necesariamente la presentación de las correcciones de las declaraciones.

Así las cosas, atendiendo al fin mismo del Decreto Legislativo nro. 491 del 28 de marzo de 2020 y de la Resolución nro. 030 de 2020 y sus modificatorias, la suspensión de términos de legales fue general para todas las actuaciones administrativas, incluyendo términos de caducidad, prescripción o firmeza, con la interpretación restrictiva de las exclusiones taxativas a dicha suspensión contenidas en las mismas normas. Y como dentro de tales excepciones a la regla general de suspensión no se incluyeron las correcciones de las declaraciones de que tratan los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario, debe entenderse que el término previsto en estas últimas normas sí se encontraba suspendido, conforme a la regla general de suspensión de términos.



Lo anterior es suficiente para concluir que los términos para la presentación de correcciones de las declaraciones tributarias establecidos en los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario se suspendieron, en virtud de lo dispuesto en el artículo 8 de la Resolución nro. 030 de 2020, en tanto no fueron objeto de una exclusión de dicha consecuencia jurídica en una norma expresa que así lo dispusiera. Y en la medida en que la DIAN llegó a una conclusión incompatible con esta, la Sala considera que le asiste razón al demandante, y en consecuencia, declarará la nulidad del Oficio nro. 100208221-1118 del 15 de septiembre del 2020.

Resta señalar que no procede la condena en costas en este asunto, por cuanto, al ser un proceso de simple nulidad, se está ventilando un interés público, según lo dispone el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

FALLA

PRIMERO: DECLARAR la nulidad del Oficio nro. 100208221-1118 del 15 de septiembre del 2020 por las razones aquí expuestas.

SEGUNDO: Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, y cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en 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