



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., dos (02) de julio de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	17001-23-33-000-2023-00111-02 (29339)
Demandante	DAVID RICARDO CANO BAENA
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Renta 2017. Radicación de escritos con presentación personal. Alcance del recurso de apelación. Suspensión de términos de firmeza por COVID 19. Prueba de costos y deducciones.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 9 de agosto de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, Sala Tercera de Decisión, que resolvió:

PRIMERO: Negar la pretensión de nulidad del Auto Inadmisorio No. 107 000028 del 4 de enero de 2023, y el auto No. 108 000243 del 6 de febrero de 2023 que lo confirmó.

SEGUNDO: Declarar que el demandante no agotó en debida forma el recurso de reconsideración.

TERCERO: En consecuencia, Inhibirse de analizar las demás pretensiones de la parte demandante

CUARTO: Condenar en costas a David Ricardo Cano Baena y a favor de la Dian, cuya liquidación y ejecución se harán conforme al citado CGP. Se fijan agencias en derecho por valor equivalente al 3% de las pretensiones de la parte demandante [...]¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 17 de octubre de 2018, el demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2017.

Previo expedición del requerimiento especial, al cual no se le dio respuesta, la DIAN expidió la liquidación oficial de revisión 2022010050000082 del 19 de septiembre de 2022, que desconoció deudas, costos y gastos de rentas de capital, costos y gastos de rentas no laborales, y costos por ganancia ocasional; adicionó rentas líquidas no laborales; rechazó pérdidas fiscales; determinó un mayor impuesto a pagar; y liquidó sanciones por inexactitud y por no enviar información.

El demandante presentó recurso de reconsideración, que fue inadmitido por la DIAN mediante auto del 4 de enero de 2023, contra el cual interpuso recurso de reposición.

Mediante auto 108 000243 del 6 de febrero de 2023, la DIAN confirmó la inadmisión del recurso de reconsideración.

¹ Samai Tribunal, índice 40.



ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), el demandante formuló las siguientes pretensiones²:

1. Se declare la nulidad del Auto Inadmisorio nro. 107 000028 del 4/ENE/2023 y del Auto confirmatorio del que inadmite Nro. 108 000243 del 6/FEB/2023.
2. Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 2022010050000082 del 19/SEP/2022.
3. Que a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios asociada al año gravable 2017, y en consecuencia, se declare que mi prohijado no está obligado a pagar suma alguna por concepto de las obligaciones liquidadas en los actos demandados.
4. Condenar en costas procesales y agencias en derecho a la entidad demandada.

Invocó como normas violadas los artículos 559, 566, 703, 705, 714 y 730 del Estatuto Tributario; 3, 72, 137 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA); y 29 de la Constitución Política. A continuación, se resume el concepto de la violación:

Adujo que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha avalado la procedencia de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra el auto inadmisorio del recurso de reconsideración, por lo que debe realizarse un juicio de legalidad sobre la causal de inadmisión del recurso, para posteriormente estudiar las razones de fondo expuestas contra el acto liquidatorio. Manifestó que ese auto infringió las normas en que debía fundarse, por aplicación indebida del artículo 725 del Estatuto Tributario y falta de aplicación del artículo 559 *ibidem*, pues la radicación del recurso de reconsideración se hizo adecuadamente y debía ser admitido.

Explicó que, de conformidad con el numeral 1 del artículo 559 *ídem*, la radicación del recurso se entiende realizada con su presentación personal ante cualquier autoridad local. Siendo así, el recurso de reconsideración en este caso se entiende radicado con la presentación personal ante notario público, el 28 de noviembre de 2022 (mismo día en el que dicho recurso fue enviado, con sello de «Diligencia de reconocimiento de firma y contenido» de notaría, a la dirección de correo electrónico de la seccional Manizales de la DIAN corresp_entrada_manizales@dian.gov.co).

Aseveró que operó la firmeza de la declaración de renta, ante la notificación extemporánea del requerimiento especial. Preciso que el plazo para declarar renta del año 2017 venció el 18 de octubre de 2018, de manera que el término de 3 años previsto en el artículo 714 del Estatuto Tributario para que opere la firmeza de la declaración, se cumplió el 18 de octubre de 2021. Afirmó que la notificación del requerimiento especial fue extemporánea, al haberse surtido el 23 de diciembre de 2021.

Refutó el rechazo de costos y gastos efectuado por la DIAN, señalando que la liquidación oficial de revisión no se fundó en las pruebas obrantes en el expediente y que las erogaciones cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

² Samai Tribunal, índice 30, Expediente digital - PDF Demanda.



Asimismo, señaló que la administración no tuvo en cuenta que la declaración privada goza de presunción de legalidad y que ella no ha sido desvirtuada.

Oposición de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda³, para lo cual sostuvo que el requerimiento especial se notificó oportunamente, considerando que las Resoluciones DIAN 022 del 18 de marzo de 2020, 0030 del 29 de marzo de 2020 y 0055 del 29 de mayo de 2020, suspendieron los términos de firmeza de las declaraciones entre el 19 de marzo de 2020 y el 2 de junio del mismo año, debido al estado de emergencia sanitaria debido a la pandemia por COVID-19.

De este modo, aunque el término para notificar el requerimiento especial en principio vencía el 17 de octubre de 2021, el mismo se extendió hasta el 1 de enero de 2022. En consecuencia, la notificación del acto preparatorio efectuada el 23 de diciembre de 2021, fue oportuna.

Señaló que el motivo por el cual se desconocieron los costos y gastos, rentas de capital, de rentas no laborales y por ganancia ocasional, fue la renuencia del demandante a aportar pruebas sobre dichas erogaciones, a pesar de que se le solicitó información en tres ocasiones, con los requerimientos de información 2020010040000230, 2021010040000102 y 2021010040000448.

Expresó que realizó visita virtual de inspección el 4 de noviembre de 2021, en cumplimiento del auto comisorio para verificación o cruce 2021010010000504 del 19 de octubre de 2021, y que en ella no le fue posible determinar la procedencia, no solo de los costos y gastos, sino además de los pasivos declarados por el actor.

Indicó que debe aceptarse el desconocimiento de deudas no soportadas y adición de rentas líquidas no laborales, como también la sanción por inexactitud, pues respecto de dichas glosas el actor no planteó conceptos de violación ni precisó las normas violadas.

Por último, se opuso a la pretensión de condena en costas en su contra, aduciendo que no existe prueba de su causación y que no hay lugar a ella cuando se ventilan asuntos de interés público. Afirmó que las costas relacionadas con los gastos y expensas serían debidamente acreditadas en el transcurso del proceso dado que ha debido incurrir en gastos con ocasión del proceso. Solicitó el reconocimiento de agencias en derecho al haber comparecido al proceso a través de apoderado judicial.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Caldas, Sala Tercera de Decisión, negó la pretensión de nulidad del auto inadmisorio no. 107 000028 del 4 de enero de 2023 y del auto no. 108 000243 del 6 de febrero de 2023 que lo confirmó. Declaró que el demandante no agotó el recurso de reconsideración, se inhibió de analizar las demás pretensiones de la demanda y condenó en costas al actor⁴, por los siguientes motivos:

³ Samai Tribunal, índice 30, Expediente digital - PDF Contestación de la demanda.

⁴ Samai Tribunal, índice 40.



Advirtió que la presentación electrónica de escritos, prevista en el numeral 2 del artículo 559 del Estatuto Tributario, debe hacerse necesariamente a través del sitio electrónico asignado por la DIAN y que, mediante Resolución 56 del 2 de julio de 2021, se estableció la presentación electrónica de recursos de reconsideración en el sistema electrónico «Muisca», cuyo párrafo del artículo 1 expresamente prevé que «(...) no se aceptará la presentación electrónica de recursos de reconsideración por correo electrónico o por otros medios electrónicos distintos al Sistema Electrónico de recursos jurídicos que se encuentra en los servicios Muisca o el que haga sus veces».

En el caso concreto, encontró probado que el demandante envió el recurso de reconsideración a través de correo electrónico y que por tal motivo fue inadmitido por la demandada.

Agregó que el instrumento de firma electrónica es el mecanismo por medio del cual se garantiza la presentación personal del recurso y se garantiza la autenticidad y seguridad del escrito; además de que, por este medio se expide automáticamente el acuse de recibo del recurso presentado ante la administración. Concluyó que «(...) el contribuyente hizo caso omiso a la regulación dispuesta por la Dian para interponer el recurso de reconsideración» y reprochó que, a pesar de haber sido advertido del error (con el auto que inadmitió el recurso), no saneó dicha circunstancia.

Avaló entonces la legalidad del auto que inadmitió el recurso de reconsideración y, como consecuencia de ello, se inhibió de analizar las demás pretensiones de la demanda.

En cuanto a las costas condenó al demandante cuya liquidación y ejecución se harían conforme al artículo 365 del Código General del Proceso. Fijó agencias en derecho a cargo del demandante y a favor de la DIAN, por haber concurrido esta última al proceso a través de apoderado judicial, por valor equivalente al 3% del valor de las pretensiones de la parte demandante.

Recurso de apelación

El demandante apeló la decisión de primera instancia⁵, planteando los siguientes motivos de inconformidad:

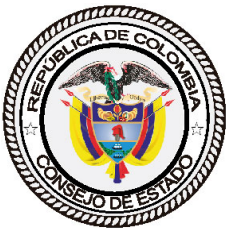
En primer lugar, sostuvo que el tribunal incurrió en un error al considerar que la presentación del recurso de reconsideración fue electrónica, aplicando erradamente el numeral 2 del artículo 559 del Estatuto Tributario a este caso, cuando se trató en realidad de una presentación personal, a la que aplica el numeral 1 del mismo artículo.

Explicó que la radicación en este caso cumplió con los requisitos para la presentación personal de escritos dispuesta en el numeral 1 del artículo 559 *ibidem*, comoquiera que el demandante presentó personalmente el recurso de reconsideración ante el notario único del círculo de Villamaría (Caldas) el 28 de noviembre de 2022, y posteriormente remitió ese escrito con presentación personal a la DIAN al buzón electrónico indicado por la entidad.

Afirmó que esta Sección⁶ ha avalado la posibilidad de presentar personalmente el recurso de reconsideración ante autoridad competente, cuando el recurrente se encuentra en lugar distinto al de la autoridad tributaria, y advirtió que la propia liquidación oficial de revisión indicó que el recurso de reconsideración podía

⁵ Samai Tribunal, índice 38.

⁶ Citó la sentencia expedida en el proceso de radicado 11001-03-15-000-2020-03900-00 de 2020.



presentarse a través del buzón corresp_entrada_manizales@dian.gov.co, al que efectivamente se remitió el memorial con presentación personal.

En segundo lugar, como consecuencia de lo anterior, expresó que el tribunal debió declarar la ilegalidad del auto que inadmitió el recurso de reconsideración y que operó el silencio administrativo positivo. Al efecto, manifestó que opera cuando transcurre el término de un año del artículo 732 *ibidem* y la Administración no ha notificado la resolución que resuelve el recurso de reconsideración. En este caso, con la presentación del recurso el 28 de noviembre de 2022, la DIAN debió notificar la resolución respectiva a más tardar el 28 de noviembre de 2023 y, como no lo hizo, operó el silencio administrativo positivo.

También aseveró que, según el precedente de esta Sección⁷, cuando se comprueba la ilegalidad de los actos que inadmiten el recurso de reconsideración, el juez debe declarar resuelto el recurso en favor del administrado en virtud del silencio administrativo positivo, siempre que hubiere transcurrido más de un año desde la interposición de la reconsideración y así se haya pretendido en la demanda. Solicitó aplicar este precedente jurisprudencial al caso concreto.

En tercer lugar, reiteró el argumento expuesto en la demanda frente a la firmeza de la declaración de renta, y añadió que la suspensión de términos, a la que se refirió la DIAN en la oposición de la demanda, no extendió el término para notificar el requerimiento especial hasta el 1 de enero de 2022.

Para sustentar lo anterior, explicó que la Resolución 022 del 18 de marzo de 2020 «solamente suspendió los términos en los procesos y actuaciones administrativas, pero no suspendió, ni podía suspender, los términos de firmeza de las declaraciones» pues el director de la DIAN no estaba facultado para ello. A su juicio, la habilitación legal para suspender los términos de firmeza sólo se dio con el Decreto Legislativo 491 de 2020 y se hizo efectiva con la Resolución 030 del 29 de marzo de 2020.

Señaló que el término de firmeza de las declaraciones tributarias solo se suspendió entre el 30 de marzo y el 01 de junio de 2020, pues antes de la Resolución 030 no había norma que le permitiera a la DIAN suspender dicho término. Esto, para efectos de su declaración, implica que «la DIAN notificó el requerimiento especial el 21 de diciembre de 2021, cuando únicamente tenía hasta el 18 de diciembre de 2021 para realizar esta actuación», con lo cual el requerimiento especial se habría notificado extemporáneamente.

Por último, como consecuencia de haber operado la firmeza de la declaración, aseveró que prescribió la facultad sancionatoria en los términos del artículo 638 del Estatuto Tributario, por lo cual no procede la sanción por inexactitud ni la sanción por no enviar información, impuestas en la liquidación oficial.

Oposición a la apelación

La **demandada** se opuso al recurso de apelación⁸, argumentando que las pruebas obrantes en el expediente dan cuenta de que el recurso de reconsideración fue presentado de manera electrónica, y que la autenticación de firma no sustituye la obligación de presentar personalmente el recurso.

⁷ Enunció las siguientes sentencias proferidas por la Sección: del 14 de junio de 2007 (Exp. 14589), del 21 de octubre de 2010 (Exp. 17142), del 7 de junio de 2012 (Exp. 18163), del 26 de febrero de 2014 (Exp. 19219), del 13 de noviembre de 2014 (Exp. 19875), del 10 de octubre de 2016 (Exp. 20311), del 14 de noviembre de 2019 (Exp. 22093), del 9 de diciembre de 2020 (Exp. 24053), y del 20 de abril de 2021 (Exp. 22752).

⁸ Samai, Índice 19.



Reprochó que la solicitud de declaratoria del silencio administrativo positivo y los argumentos en que se sustenta fueran introducidos recién con el recurso de apelación y no se hubieran planteado en la demanda, motivo por el cual dicho asunto no pudo ser analizado por el juez de primera instancia, ni tuvo la DIAN la posibilidad de refutarlo, vulnerando con ello sus derechos al debido proceso y a la defensa. Puntualizó que, para que proceda la declaratoria del silencio administrativo positivo, es imprescindible que dicha pretensión se haya formulado expresamente en la demanda.

Aseveró que la apelante no aplicó correctamente las Resoluciones 022 del 18 de marzo de 2020 y 030 del 29 de marzo de 2020, en las que se estableció la suspensión de términos.

Finalmente, reiteró que el desconocimiento de pasivos, costos y gastos obedeció a la renuencia del demandante a presentar la información que soportara esos rubros, a pesar de que él tiene la carga de demostrar dichos factores negativos de la base imponible.

Intervención del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Le corresponde a la Sección decidir sobre la legalidad del auto inadmisorio 107 000028 del 4 de enero de 2023, que inadmitió el recurso de reconsideración interpuesto por el demandante, y del auto 108 000243 del 6 de febrero de 2023, que lo confirmó. Si resultaren ser nulos los actos anteriores, corresponde decidir si operó el silencio administrativo positivo o, de ser el caso, sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión 2022010050000082 del 19 de septiembre de 2022, por medio de la cual la demandada modificó la declaración de renta del 2017 del demandante.

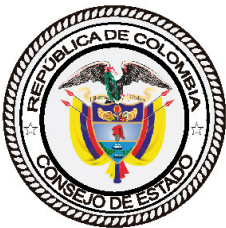
Análisis del caso concreto

1. Sobre la legalidad del auto que inadmitió el recurso de reconsideración y del que lo confirmó.

En el auto que confirmó la inadmisión del recurso de reconsideración, la DIAN explicó que el mismo debe ser presentado en forma presencial ante la dependencia competente, lo cual «excluye la posibilidad de interponerlo a través de correo electrónico». Sin embargo, cómo lo manifestó el apelante, se acreditó que la misma liquidación oficial expresaba que el recurso de reconsideración podía remitirse a través del buzón corresp_entrada_manizales@dian.gov.co⁹:

El recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión, deberá dirigirlo al Jefe de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales - Art. 721 del Estatuto Tributario y presentarlo en el Grupo de Correspondencia ubicada en la Dirección: Calle 62 No. 23 C - 10 de la ciudad de Manizales o a través del buzón: corresp_entrada_manizales@dian.gov.co, acreditando la personería con que actúa, según lo establecido en el artículo 555 del Estatuto Tributario.

⁹ Liquidación oficial de revisión, pág. 17. En Samai Tribunal, índice 55, PDF Caa No. 2, folio 98.



Así mismo el Recurso de Reconsideración se podrá presentar de manera electrónica acreditando el cumplimiento de las disposiciones establecidas en la Resolución No. 56 del 12 de julio de 2021 expedida por el Director General de la DIAN: Por medio del cual se implementa la presentación electrónica de los recursos de reconsideración en materia tributaria que deban presentarse ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 559 del Estatuto Tributario.

Así, para la propia DIAN la radicación del recurso a través del buzón no correspondía a la presentación de manera electrónica prevista en la Resolución 56 de 2021.

También se observa que la DIAN no efectuó manifestación al respecto en la contestación de la demanda y que el tribunal aplicó el numeral 2 del artículo 559 del Estatuto Tributario y explicó que la presentación electrónica debe hacerse necesariamente a través del sistema electrónico de recursos jurídicos de la plataforma «Muisca», de conformidad con la Resolución 56 del 2 de julio de 2021¹⁰, cuyo párrafo del artículo 1 expresamente establece que «(...) no se aceptará la presentación electrónica de recursos de reconsideración por correo electrónico». Así, como el demandante envió el recurso por correo electrónico y no saneó dicha circunstancia con ocasión del auto que lo inadmitió, el tribunal negó la pretensión de nulidad del auto inadmisorio y del que resolvió el recurso de reposición.

La apelante refutó el razonamiento del *a quo*, argumentando que la presentación del recurso no fue electrónica sino personal y explicó que la radicación se entiende realizada en la fecha de presentación personal ante notario y advirtió que la propia liquidación oficial señaló que el recurso podía presentarse a través del buzón: corresp_entrada_manizales@dian.gov.co, que fue el correo al que efectivamente se envió el memorial con sello de «Diligencia de reconocimiento de firma y contenido».

Del recuento anterior, la Sección advierte que, si bien el tribunal aplicó las normas sobre presentación electrónica y concluyó que este mecanismo no admite el envío por correo electrónico, se observa que la motivación del auto que confirmó la inadmisión del recurso no se dio en el sentido de reconocer que el demandante intentó la presentación electrónica del recurso sino en el sentido de que no era válida la radicación por correo electrónico: «el recurso de reconsideración debe ser presentado en forma presencial y en documento original ante la dependencia competente, es decir mediante radicado físico ante la administración ... Por tanto, en la medida que no es procedente interponer recursos contra actos expedidos por la DIAN a través de correo electrónico, lo procedente es confirmar el Auto Inadmisorio¹¹»¹².

Así, dado que, en este caso, la propia liquidación oficial señaló que el demandante podía interponer el recurso a través del medio al que finalmente lo hizo (pues no está en discusión que el demandante envió el recurso a través de correo electrónico a la dirección corresp_entrada_manizales@dian.gov.co, misma indicada en la liquidación) y que ese mismo acto diferenció esa forma de radicación de la presentación electrónica, la Sección encuentra que no le asiste razón a la DIAN para reprochar que el demandante actuara en cumplimiento de lo que ella misma le indicó ni que el *a quo* interpretara que lo que hizo el demandante fue hacer uso de la presentación electrónica regulada en la resolución prenotada.

¹⁰ “Por la cual se implementa la presentación electrónica de los recursos de reconsideración en materia tributaria que deban presentarse ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 559 del Estatuto Tributario”.

¹¹ Página 2 del Auto que confirmó el auto inadmisorio.

¹² En todo caso, se aclara que, para la época de los hechos, el hecho de que se hubiese remitido el recurso por correo electrónico a la DIAN no se traducía automáticamente en que el recurso se entendiera presentado de manera electrónica.



Por ende, para este específico caso, se considera que la radicación fue adecuada atendiendo las instrucciones precisas de la DIAN y, por este motivo, es inocua la discusión sobre si se cumplieron o no los requisitos para la presentación personal de escritos, que dicho sea de paso no fueron objeto de la litis.

Por lo anterior prospera el cargo de apelación, por lo que la Sección estudiará los demás cargos de nulidad formulados en la demanda, previo análisis del asunto del silencio administrativo positivo, que planteó el demandante en su recurso de apelación.

2. Sobre la solicitud de declaratoria del silencio administrativo positivo. Alcance del recurso de apelación.

Según el artículo 320 del Código General del Proceso, el objeto del recurso de apelación consiste en que el superior examine la cuestión decidida, únicamente sobre los reparos concretos formulados por el apelante en su escrito de apelación que, en todo caso, deben ser consonantes con lo decidido y razonado por el fallador de primera instancia. Esto, a su vez, es concordante con el artículo 328 *ibidem*, según el cual la competencia del juez de segunda instancia se limita a los argumentos expuestos por el apelante. Y es que, como lo ha reiterado la Sección:

(...) la presunción de legalidad que se pretende debatir en el marco de la segunda instancia debe ser objeto de discusión acorde con lo planteado en la demanda y lo decidido en primera instancia. De no ser así, se vulneraría el derecho de contradicción de las partes procesales, además de asumir competencias indebidas en sede de segunda instancia que desconocerían el principio justicia rogada¹³.

De lo anterior se infieren dos aspectos relevantes en cuanto al alcance de este recurso. Por un lado, para que la apelación cumpla su finalidad, esta debe exponer verdaderos motivos de discordia en contra de los planteamientos de la sentencia apelada, de tal forma que el superior pueda llevar a cabo un efectivo control de esa decisión y, con ello, preservar el principio de legalidad y la integridad en la aplicación del derecho.

De manera que no es procedente en segunda instancia analizar cargos de apelación que no se refieran, en todo o en parte, a lo específicamente razonado en el fallo de primera instancia, toda vez que los cargos del recurso deben controvertir los análisis efectuados por el *a quo* en la providencia sobre la cual recae este¹⁴.

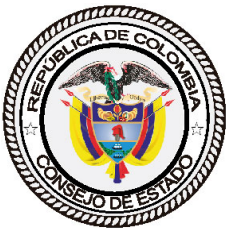
Por otro lado, como la función de la segunda instancia es la de revisar las decisiones judiciales de primera instancia, para garantizar una aplicación del derecho que lleve a la materialización de los principios de legalidad y justicia, no le es permitido a las partes la inclusión en sede de apelación de cargos novedosos, desconocidos y ausentes a lo largo del debate judicial, pues esto supondría el planteamiento de asuntos que no han sido objeto de controversia, siendo ese un requisito de las normas que regulan el derecho procesal administrativo, las garantías del derecho al debido proceso y en acatamiento al principio de justicia rogada¹⁵.

Descendiendo al caso concreto, la Sección observa que en la demanda se plantearon argumentos sobre la ilegalidad del auto que inadmitió el recurso de

¹³ Sentencia del 29 de abril de 2020, Exp. 24222, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Ver también sentencias del 12 de septiembre de 2019, Exp. 22058, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; del 7 de mayo de 2020, Exp. 22498, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 9 de septiembre de 2021, Exp. 25008, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, del 3 de marzo de 2022, Exp. 25562, M.P. Milton Chaves García, entre otras.

¹⁴ Sentencias del 20 de noviembre de 2025, exp. 29260, ambas de M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, y del 10 de diciembre de 2025, exp. 29358, M.P. Wilson Ramos Girón.

¹⁵ Sentencia del 22 de abril de 2021, Exp. 25427, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



reconsideración y de aquel que lo confirmó, para justificar el agotamiento de la vía gubernativa y la necesidad de estudiar los cargos de nulidad contra la liquidación oficial de revisión. En el mismo sentido, mediante auto interlocutorio 153 del 21 de junio de 2024, el *a quo* fijó el litigio en los siguientes términos:

Para resolver el asunto traído a control jurisdiccional se estima pertinente desatar los siguientes problemas jurídicos, sin perjuicio de que al momento de emitir sentencia se adviertan otros planteamientos que deban ser resueltos: ¿Se debió admitir(*sic*) el recurso de reconsideración interpuesto por el actor ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN? En caso negativo, ¿Proceden los cargos contra la liquidación oficial?¹⁶.

Ahora, en sede de apelación, el demandante aduce que el Tribunal debió declarar que operó el silencio administrativo positivo como consecuencia de la ilegalidad del auto inadmisorio del recurso de reconsideración, a pesar de que dicho asunto no fue planteado en la demanda, ni se presentó en ella una argumentación tendiente a obtener su declaratoria, todo lo cual devino en que no se incluyera como problema jurídico en el auto que fijó el litigio.

Así las cosas, la Sección se abstendrá de estudiar la configuración del silencio administrativo, en virtud del alcance del recurso de apelación y en salvaguarda de los derechos a la defensa y al debido proceso de la entidad demandada.

3. Análisis de los cargos de nulidad contra la liquidación oficial de revisión.

El demandante sostuvo que operó la firmeza de la declaración de renta del 2017, pues el requerimiento especial se notificó cuando ya había transcurrido el término de 3 años contado desde el vencimiento del plazo para declarar previsto en el artículo 714 del Estatuto Tributario. Así, considerando que la fecha límite para declarar era el 18 de octubre de 2018, la DIAN debió notificar el requerimiento especial a más tardar el 18 de octubre de 2021, siendo extemporánea la notificación efectuada el 23 de diciembre del mismo año.

También adujo que son procedentes los costos y gastos rechazados por la DIAN, porque el acto liquidatorio no se fundó en las pruebas obrantes en el expediente, las erogaciones cumplieron los requisitos del artículo 107 *ibidem*, y la Administración no desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración presentada.

La demandada aclaró que el rechazo de costos y deducciones se sustentó en la renuencia del actor a presentar pruebas sobre dichas erogaciones, y argumentó que no operó la firmeza de la declaración de renta, pues si bien el término en principio vencía el 17 de octubre de 2021, el mismo se extendió hasta el 1 de enero de 2022, ante la suspensión de términos dispuesta en las Resoluciones DIAN 022 del 18 de marzo de 2020, 0030 del 29 de marzo de 2020 y 0055 del 29 de mayo de 2020.

Finalmente, en el recurso de apelación, el demandante explicó que la Resolución 022 del 18 de marzo de 2020 «solamente suspendió los términos en los procesos y actuaciones administrativas, pero no suspendió, ni podía suspender, los términos de firmeza de las declaraciones», de manera que el término de firmeza de las declaraciones tributarias solo se suspendió en virtud de la Resolución 0030 del 29 de marzo de 2020 entre el 30 de marzo y el 01 de junio de 2020. Lo anterior, implica que «la DIAN notificó el requerimiento especial el 21 de diciembre de 2021, cuando únicamente tenía hasta el 18 de diciembre de 2021 para realizar esta actuación».

¹⁶ Samai Tribunal, índice 33, pág. 5.



También planteó en la apelación que, como consecuencia de haber operado el término de firmeza de la declaración privada, operó la prescripción de la facultad sancionatoria de la administración, por lo que resultaban improcedentes las sanciones por inexactitud y por no enviar información impuestas en el acto liquidatorio.

Sobre la firmeza de la declaración y la suspensión de términos con ocasión de la Resolución 022 del 18 de marzo de 2020, la Sección precisa que la suspensión de términos de firmeza de las declaraciones tributarias sí estaba comprendida en el artículo 1 de la Resolución 022 de 2020¹⁷, como se estableció en la Sentencia del 6 de octubre de 2022 (Exp. 25571, M.P. Milton Chaves García), que se pronunció sobre dicha norma en el medio de control de simple nulidad. En esa oportunidad se señaló:

(...) la suspensión de términos contenida en las resoluciones demandadas¹⁸ de manera general **no impone condiciones diferentes o injustificadas sobre algún trámite concreto**, ni sobre sus intervinientes, por lo que no hay ningún trato específico que vulnere el principio de igualdad. En la medida en que los términos de suspensión **abarcaban también los de firmeza de las declaraciones tributarias por igual**, no cabe concluir que se imponga un término de firmeza diferente e injustificado sobre algún procedimiento o clase de declaración tributaria en particular (resaltado propio).

Si bien en cierto que la citada Resolución 022 se refiere a la suspensión de términos en los procesos y actuaciones administrativas, no puede adoptarse la interpretación restrictiva que plantea el actor, por cuanto las medidas de suspensión de los términos que se dieron con ocasión de la emergencia sanitaria originada por el COVID 19, se tomaron en consideración a las circunstancias excepcionales que se presentaban, con el propósito de adoptar medidas frente a la totalidad de las actuaciones, en un sentido amplio.

Esas mismas consideraciones resultan aplicables a los argumentos esbozados por el demandante sobre las facultades otorgadas por el Decreto 4048 de 2008, en virtud del cual se expidió la resolución en comento.

Por estos motivos, la Sección observa que el requerimiento especial que profirió la DIAN sobre la declaración de renta de 2017 se notificó oportunamente y, por lo tanto, no estaba en firme la declaración, teniendo en cuenta lo siguiente:

- La declaración inicial se presentó el día 17 de octubre de 2018¹⁹, siendo el plazo máximo para su presentación ese mismo día, de acuerdo con los últimos dígitos de su número de identificación tributaria (NIT) y lo dispuesto en el Decreto 1951 de 2017.
- Inicialmente, el término de firmeza de dicha declaración tendría lugar el 17 de octubre de 2021 (artículo 714 del Estatuto Tributario).
- Con ocasión del COVID 19, los términos estuvieron suspendidos entre el 19 de marzo de 2020 (Resolución 022 del 18 de marzo de 2020) al 1 de junio de 2020, reanudándose el 2 de junio de 2020 (Resolución 055 del 29 de mayo de 2020), es decir la suspensión operó por un periodo de 75 días.
- El término para notificar el requerimiento especial, y suspender la firmeza de la declaración de renta de 2017, se amplió del 17 de octubre de 2021 al 1 de enero de 2022.

¹⁷ «Artículo 1. Suspender entre el 19 de marzo y el 3 de abril de 2020, inclusive, los términos en los procesos y actuaciones administrativas, en materia tributaria, aduanera y cambiaria, de conformidad con lo indicado en la parte motiva de la presente resolución».

¹⁸ Se demandó, bajo el medio de control de nulidad simple, los artículos 1 de la Resolución 022 de 2022; 8 de la Resolución 30 de 2020, ambas proferidas por la DIAN; y 1 de la Resolución 385 de 2020 de la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscal (UGPP).

¹⁹ Samai Tribunal, índice 55, PDF Caa No. 1, folio 12.



- No es objeto de discusión que el requerimiento especial fue notificado el 23 de diciembre de 2021 (fl. 78 Caa).

Relacionado con lo anterior, se resalta que el demandante no incluyó en la demanda ninguna pretensión o argumento puntual que sustentara que había operado la prescripción de la facultad sancionatoria para atacar la legalidad de las sanciones por inexactitud y por no enviar información, impuestas por la liquidación oficial. Por ende, en la medida en que se trata de un asunto nuevo, que solo fue planteado en el recurso de apelación, la Sección se relevará del estudio de este cargo.

Ahora, sobre el rechazo de costos y deducciones, la Sección encuentra que además de que el demandante se limitó a plantear de manera general en la demanda que los costos y gastos rechazados por la DIAN, eran procedentes porque: el acto liquidatorio no se fundó en las pruebas obrantes en el expediente; las erogaciones cumplieron los requisitos del artículo 107 *ibidem*; y la Administración no desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración presentada, sin desarrollar en detalle este cargo de la demanda, lo cierto es que, como lo planteó la demandada, el demandante omitió suministrar la información requerida en el curso de la actuación administrativa y ello derivó en que la DIAN aplicara los artículos 617 y 771-2 del Estatuto Tributario como fundamento del rechazo.

Específicamente, el demandante omitió suministrar la información que se le solicitó mediante requerimiento ordinario de información 202101004000102 del 19 de marzo de 2021²⁰, en relación con las sumas declaradas en patrimonio (cuentas por cobrar, cuentas por pagar y soportes que acrediten dichas obligaciones), así como los soportes de las operaciones declaradas en los renglones 45 y 54 «Costos y gastos» y 78 «Costos por ganancias ocasionales». Estos soportes no se encuentran en el expediente administrativo, ni fueron aportados con la demanda.

De este modo, no le asiste razón al demandante al afirmar que eran procedentes los costos y gastos rechazados por la DIAN y su argumento sobre el cumplimiento de los requisitos para la deducibilidad de expensas del artículo 107 del Estatuto Tributario resulta inocuo, pues lo que motivó el rechazo de costos y deducciones no fue el incumplimiento de dichos requisitos, sino la ausencia de soportes de las erogaciones.

Tampoco es cierto que la DIAN no desvirtuó la veracidad de la declaración, pues ante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación al contribuyente le compete acreditar los hechos contenidos en su denuncia privado²¹, y ejercer su carga de la prueba bajo el artículo 167 del Código General del Proceso.

Adicionalmente, la Sección advierte que el demandante no formuló reparos concretos en el escrito de la demanda ni en el recurso de apelación respecto de las glosas relacionadas con el desconocimiento de deudas no soportadas y adición de rentas líquidas no laborales, razón por la cual no procede su análisis en esta instancia.

Por los motivos expuestos, aunque prospera el primer cargo de apelación y corresponde revocar la sentencia de primera instancia para declarar la nulidad del auto 107 000028 del 4 de enero de 2023, que inadmitió el recurso de

²⁰ Samai Tribunal, índice 55, PDF Caa No. 1, folio 61.

²¹ Sentencia del 8 de febrero de 2024, Exp. 26288, M.P. Stella Jeannete Carvajal Basto, reiterada en Sentencia del 6 de agosto de 2025, Exp. 29062, M.P. Wilson Ramos Girón. Sentencia del 25 de julio de 2024, Exp. 27712, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, y sentencia del 11 de octubre de 2024, Exp. 28198, M.P. Wilson Ramos Girón.



reconsideración interpuesto por el demandante, y del auto 108 000243 del 6 de febrero de 2023, que lo confirmó; la Sección negará la pretensión de nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 2022010050000082 y las pretensiones que se formularon a título de restablecimiento del derecho, como consecuencia de aquella.

Costas

No procede la condena en costas en ninguna de las instancias, de conformidad con lo previsto en el numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso, pues se accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

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

1. **REVOCAR** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, Sala Tercera de Decisión, el 9 de agosto de 2024. En su lugar se dispone:

PRIMERO. DECLARAR la nulidad del auto 107 000028 del 4 de enero de 2023, que inadmitió el recurso de reconsideración interpuesto por el demandante, y del auto Nro. 108 000243 del 6 de febrero de 2023, que lo confirmó.

SEGUNDO. NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

TERCERO. Sin condena en costas.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>