



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá, D.C., veinticinco (25) de septiembre de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001-23-33-000-2021-01575-01 (31066)
Demandante: EPM Inversiones S.A.
Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN

Temas: Renta año gravable 2013. Notificación de la Liquidación Oficial de Revisión. Término de firmeza de la declaración.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 26 de noviembre de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Séptima de Oralidad, que resolvió¹:

“Primero. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 112412020000026 del 11 de junio de 2020 y de la Resolución Nro. 900006 del 30 de abril de 2021, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración, de acuerdo con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho se ordena que la sociedad E.P.M. Inversiones S.A, no adeuda suma alguna por concepto de impuesto de renta y complementarios, así como sanciones por inexactitud, correspondientes al año gravable 2013.

Tercero: Sin costas en esta instancia.

Cuarto: Notifíquese la sentencia de conformidad con el artículo 203 del CPACA y una vez ejecutoriada la misma, archívese el expediente”.

ANTECEDENTES

El 23 de abril de 2014, EPM Inversiones S.A. presentó la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2013.

Con el propósito de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad por dicha vigencia, la DIAN expidió el Auto² 112382014001432 del 30 de septiembre de 2014, mediante el cual ordenó iniciar investigación bajo el programa de pérdida líquida. En desarrollo de esta actuación, profirió el Auto de Inspección Tributaria 112382016000031 de 1.º de marzo de 2016³, la cual culminó con el Acta de 21 de abril de 2016⁴.

¹ Samai, exp. Tribunal, índice 25.

² Samai, exp. Tribunal, índice 21 “Samai, exp. Tribunal, índice 21, “000-2021-01575-DIGITAL»008-1 ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS»001.1-17 EPM INVERSIONES”, folio 4.

³ Samai, exp. Tribunal, índice 21 “000-2021-01575-DIGITAL»008-1 ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS»003.50-68 EPM INVERSIONES”, folio 14.

⁴ Samai, exp. Tribunal, índice 21 “000-2021-01575-DIGITAL»008-1 ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS»003.50-68 EPM INVERSIONES”, folio 16-17.



El 4 de febrero de 2019, la Administración formuló emplazamiento para declarar y/o corregir⁵ y posteriormente profirió el Requerimiento Especial 112382019000036 de 12 de julio de 2019⁶ -notificado el 16 del mismo mes y año.

El 11 de junio de 2020 la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 112412020000026⁷, cuya notificación intentó realizar mediante envío por correo a la sociedad, sin embargo, esta fue devuelta con la causal «Cerrado Covid»⁸, por lo que la Administración procedió a realizar la notificación por aviso fijado⁹ en su página web el 1.º de julio de 2020.

El 14 de agosto de 2020, la sociedad presentó petición¹⁰ ante la DIAN para que se le informara si había sido expedida una liquidación oficial de revisión en su contra y, en caso afirmativo, se le remitiera copia de esta. En respuesta, la Administración expidió el Oficio 111201402-01050 de 21 de agosto de 2020¹¹, mediante el cual remitió a la sociedad copia de la liquidación.

El 28 de agosto de 2020, EPM Inversiones S.A. interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto desfavorablemente por la DIAN mediante la Resolución 900006 del 30 de abril de 2021¹².

DEMANDA

EPM Inversiones S.A., a través de apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones¹³:

“2.1. Declarar la nulidad de los siguientes actos administrativos:

2.1.1. Liquidación oficial de Revisión No. 112412020000026 del 11 de junio de 2020, proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, notificada a EPM INVERSIONES S.A., de forma legal el 21 de agosto de 2020.

2.1.2. Resolución No 900006 del 30 de abril de 2021, expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, notificada a EPM INVERSIONES S.A., el 30 de abril de 2021. Por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración presentado en contra de la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412020000026 del 11 de junio de 2020.

2.2. A título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de la declaración del impuesto de renta y complementarios, año gravable 2013, presentada el 23 de abril de 2014 con el formulario No. 1104602864291.

2.3. En consecuencia, de las anteriores declaraciones, condenar y ordenar a la demandada lo siguiente:

2.3.1. Ordénese que, EPM Inversiones S.A., no está obligada a pagar el mayor valor cobrado por impuesto de renta y complementarios en la liquidación oficial de revisión

⁵ Samai, exp. Tribunal, índice 21 “000-2021-01575-DIGITAL»008-1 ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS»010.231-254 EPM INVERSIONES”, folio 19-22.

⁶ Samai, exp. Tribunal, índice 21 “000-2021-01575-DIGITAL»008-1 ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS»012.275-294 EPM INVERSIONES”, folio 13-31.

⁷ Samai, exp. Tribunal, índice 21 “000-2021-01575-DIGITAL»004 PRUEBAS» PRUEBA 3”, folios 1-35.

⁸ Samai, exp. Tribunal, índice 21 “000-2021-01575-DIGITAL»004 PRUEBAS» PRUEBA 3”, folios 37-38.

⁹ Samai, exp. Tribunal, índice 21 “000-2021-01575-DIGITAL»004 PRUEBAS» PRUEBA 3”, folio 39.

¹⁰ Samai, exp. Tribunal, índice 21 “000-2021-01575-DIGITAL»004 PRUEBAS» PRUEBA 13”, folio 1.

¹¹ Samai, exp. Tribunal, índice 21 “000-2021-01575-DIGITAL»004 PRUEBAS» PRUEBA 14”, folio 1.

¹² Samai, exp. Tribunal, índice 21 “000-2021-01575-DIGITAL»008-1 ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS»13.512-539 EPM INVERSIONES”, folios 6-49.

¹³ Samai, exp. Tribunal, índice 21 “000-2021-01575-DIGITAL»003 DDA EPM INVERSIONES VS DIAN”.



realizada por la DIAN por la suma de \$119.238.000,00, en caso de que, se hubiere realizado el pago, se ordene a la demandada la devolución del monto establecido con los intereses corrientes y moratorios de conformidad con lo indicado en el artículo 863 del Estatuto Tributario.

2.3.2. Ordénese que, EPM Inversiones S.A. no está obligada a pagar la sanción por inexactitud de \$119.238.000,00 establecida en la resolución No 900006 del 30 de abril de 2021, en caso de que, hubiese realizado el pago, se ordene a la demandada la devolución del dinero con los intereses corrientes y moratorios de conformidad con lo establecido en el artículo 863 del Estatuto Tributario. (...)”

Invocó como normas violadas los artículos 2, 4, 29, 83 y 209 de la Constitución Política, los artículos 98, 130, 150 y 400 del Código de Comercio, y los artículos 48, 49, 104, 105, 107, 115, 116, 117-1, 147, 565, 568, 647, 703, 710, 779 y 782 del Estatuto Tributario.

Lo anterior por considerar, en síntesis, que:

La DIAN desconoció los principios de la función administrativa, particularmente por no reconocer la firmeza de la declaración de renta presentada por la sociedad. La demandada erró al asumir que el término que el término para proferir el Requerimiento Especial se suspendió con ocasión de la inspección tributaria, toda vez que el acta de la diligencia no fue suscrita por todos los funcionarios que la practicaron, conforme lo exige el artículo 779 del Estatuto Tributario. En segundo lugar, sostuvo que la Liquidación Oficial fue notificada de manera extemporánea e irregular, pues ante la devolución efectuada por la empresa de mensajería, la DIAN, acudió de forma directa al mecanismo de notificación por aviso, sin agotar previamente otros medios como el correo electrónico y el teléfono informados por la sociedad; atendiendo a las particularidades del momento pues todo esto aconteció en medio del Estado de Emergencia en razón al Covid-19.

En tercer lugar, argumentó que la Administración aplicó indebidamente el artículo 177-1 del Estatuto Tributario a la deducción por concepto de ICA, en tanto dicha norma solo autoriza el rechazo de erogaciones que constituyan la causa directa, necesaria e inescindible de los ingresos no constitutivos de renta, condición que no se acredita respecto del referido impuesto, y que, en todo caso, los artículos 115 y 116 del mismo estatuto, en su calidad de normas especiales aplicables a la deducción de impuestos y a las entidades descentralizadas, permiten deducir el cien por ciento (100%) del ICA sin necesidad de acudir a la limitación contenida en el artículo 177-1. Finalmente, alegó la improcedencia de la sanción por inexactitud impuesta, por cuanto existía una diferencia de criterios sobre la interpretación del derecho aplicable, sin que se hubiera controvertido la veracidad o integridad de los hechos y cifras declarados, circunstancia que, a la luz del artículo 647 del Estatuto Tributario vigente para el año 2013, excluye la procedencia de dicha sanción.

OPOSICIÓN

La DIAN¹⁴ se opuso a las pretensiones de la demanda por considerar que los actos administrativos acusados fueron expedidos conforme a derecho y con sujeción al procedimiento legal previsto para tal efecto.

¹⁴ Samai, exp. Tribunal, índice 9 “10_ CONTESTACION DEMANDA - 05 001 23 33 000 2021 01575 00_EPM INVERSIONES S.A. Vs U.A.E. DIAN LOR R2013_2.pdf”.



Sostuvo que el Requerimiento Especial fue notificado dentro de la oportunidad legal, pues la inspección tributaria suspendió por tres meses el término de firmeza de la declaración, en los términos del artículo 706 ET. Explicó que, aunque el acta de la visita del 21 de abril de 2016 fue suscrita únicamente por una de las dos funcionarias comisionadas, ello no invalida la inspección, por cuanto dicha funcionaria era la auditora encargada de la investigación desde su apertura y adelantó por sí sola la generalidad de las demás actuaciones que integraron la inspección tributaria, de manera que la firma conjunta solo resultaba exigible respecto de la diligencia en la que efectivamente intervinieron ambas funcionarias.

En cuanto a la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión aseguró haber dado cumplimiento a los artículos 565 y 568 del Estatuto Tributario, al haber enviado el acto por correo certificado a la dirección registrada en el RUT y, ante su devolución por la causal «cerrado», proceder a la notificación subsidiaria por aviso mediante publicación en su página web, conforme lo autoriza dicha norma para cualquier causal de devolución.

En relación con la deducibilidad del ICA, señaló que, por tratarse de gastos imputables a la obtención de dividendos -ingresos catalogados como no constitutivos de renta que representaron el 98,53% de los ingresos brutos de la sociedad-, resultaba aplicable la limitación del artículo 177-1 del Estatuto Tributario, y no las previsiones generales de deducción de los artículos 115 y 116 *ibidem*, por ser el primero norma posterior y especial frente a estos, con arreglo a las reglas de hermenéutica jurídica del artículo 5 de la Ley 57 de 1887.

Por último, defendió la procedencia de la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 ET, al considerar que la sociedad incluyó deducciones inexistentes que generaron un menor impuesto a cargo, y que no se configuraban los elementos de la diferencia de criterios como causal excluyente de la sanción, en la medida en que la interpretación del contribuyente carecía de una argumentación sólida frente a la claridad del artículo 177-1 del Estatuto Tributario.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Séptima de Oralidad, accedió a las pretensiones de la parte demandante y se abstuvo de condenar en costas, al considerar: que no existió irregularidad en el acta de inspección tributaria, pues, con fundamento en jurisprudencia reciente del Consejo de Estado, el artículo 779 ET solo exige que el acta sea suscrita por el funcionario que adelantó la diligencia, condición que se cumplió en este caso; en consecuencia, el término para notificar el requerimiento especial sí se suspendió por tres meses y este fue notificado oportunamente, por lo que no prosperó el cargo relativo a la firmeza de la declaración por esta vía.

Sin embargo, en relación con el segundo cargo, el Tribunal expuso que la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión no se ajustó a derecho. Si bien reconoció que, conforme a las reglas ordinarias de los artículos 565 y 568 del Estatuto Tributario, la devolución del correo por causal distinta a «dirección errada» habilitaba la notificación subsidiaria por aviso, consideró que para la época de los hechos se encontraba vigente el estado de emergencia económica, social y ecológica declarado mediante el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020 con ocasión de la pandemia por COVID-19, y que el Decreto Legislativo 491 del 28 de marzo de 2020



privilegiaba la notificación de actos administrativos por medios electrónicos mientras se mantuviera la emergencia sanitaria.

Señaló que, tanto en el RUT como en la respuesta al requerimiento especial, la demandante había suministrado una dirección de correo electrónico para notificaciones, por lo que, ante la devolución del envío físico con causal «Cerrado COVID», la DIAN debió notificar electrónicamente y no acudir al mecanismo de aviso en la página web, por lo que de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre notificaciones surtidas durante la emergencia sanitaria, concluyó que la notificación válida solo se entendió surtida por conducta concluyente el 21 de agosto de 2020, fecha en que la DIAN remitió copia del acto administrativo.

A partir de lo anterior, el Tribunal determinó que, habiéndose notificado el requerimiento especial el 16 de julio de 2019, el término de seis meses previsto en el artículo 710 ET para notificar la Liquidación Oficial de Revisión vencía, en principio, el 16 de abril de 2020. No obstante, dicho término se vio extendido como consecuencia de la suspensión de términos administrativos decretada por la propia DIAN mediante las Resoluciones 000022 y 000030 de 2020 (vigentes entre el 19 de marzo y el 2 de junio de 2020), lo que trasladó el vencimiento del plazo hasta el 29 de junio de 2020. Al haberse entendido surtida la notificación válida únicamente el 21 de agosto de 2020, esto es, por fuera de dicho término, concluyó que la Liquidación Oficial de Revisión fue notificada de manera extemporánea, y que, en consecuencia, la declaración privada de renta del año gravable 2013 adquirió firmeza.

En consecuencia, el Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho, dispuso que EPM Inversiones S.A. no adeuda suma alguna por concepto de impuesto de renta y complementarios, ni por sanción por inexactitud, correspondientes al año gravable 2013.

RECURSO DE APELACIÓN

Mediante escrito radicado el 10 de diciembre de 2025¹⁵, la apoderada de la DIAN interpuso y sustentó el recurso de apelación teniendo en cuenta los siguientes argumentos:

Sostuvo que el *a quo* omitió la debida aplicación de los artículos 565 y 568 ET, vigentes para la época de los hechos. Argumentó que la Liquidación Oficial de Revisión fue remitida por correo certificado a la dirección registrada en el RUT, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 565 *ibidem*, y que al haber sido devuelto dicho envío por la empresa de servicios postales bajo la causal «Cerrado COVID», según consta en la Guía de Transporte PC017600803CO, resultaba procedente acudir al mecanismo subsidiario de notificación previsto en el artículo 568 del ET, esto es, la notificación por aviso mediante publicación en la página web institucional.

Indicó que dicha norma no distingue en función de la causal de la devolución, por lo que bastaba con haberse intentado la entrega en la dirección válida para la época, para que, ante la devolución por la empresa de mensajería, se habilitara la notificación mediante aviso.

¹⁵ Samai, exp. Tribunal, índice 29.



Planteó que la sentencia apelada incurrió en incongruencia al introducir de oficio la aplicación del Decreto 417 del 17 de marzo de 2020, disposición que, según afirma, no fue invocada por la parte actora en ningún momento del proceso, y que, por tanto, no hizo parte de la fijación del litigio. Agregó que exigir a la DIAN la notificación por medio electrónico habría supuesto, correlativamente, exigir al contribuyente la convalidación previa de una dirección de correo electrónico para tales efectos, circunstancia que tampoco se encuentra acreditada en el expediente.

Argumentó que, al haberse surtido la notificación en debida forma, la DIAN no perdió competencia para modificar la declaración privada de renta del año 2013, como quiera que la propia sentencia recurrida reconoció que la firmeza de dicha declaración se produciría el 29 de junio de 2020, y la Liquidación Oficial de Revisión fue notificada el 17 de junio de 2020, esto es, dentro del término legal.

Destacó que la sociedad contribuyente interpuso oportunamente el recurso de reconsideración contra la referida liquidación, formulando argumentos de fondo que fueron conocidos y resueltos por la Administración, lo que en su criterio evidencia que el contribuyente ejerció cabalmente su derecho de defensa y contradicción, sin que se hubiera configurado vulneración alguna al debido proceso.

Con fundamento en lo anterior, solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia, se nieguen las pretensiones de la demanda y se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandante en segunda instancia.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación se admitió por auto de 02 de julio de 2026¹⁶. Efectuadas las notificaciones personales, el Ministerio Público guardó silencio.

Por su parte, la apoderada de la parte demandante emitió pronunciamiento¹⁷ indicando que el Tribunal no desconoció la regla general que contemplan los artículos 565 y 568 ET, sino que expuso las razones por las que había lugar a una excepción debido a la fecha en la que se dio la devolución del envío; pues la obligación de efectuar notificaciones electrónicas en medio de la emergencia sanitaria no respondía simplemente a una medida administrativa.

Expresó que no comparte el argumento bajo el cual la demandada considera que EPM Inversiones S.A. ratificara su dirección electrónica, pues como lo señaló el *a quo*, la DIAN no reguló un mecanismo para que, en los procesos ya en curso, el contribuyente actualizara o ratificara su dirección electrónica, sin perjuicio de que dicha dirección ya constaba tanto en el RUT como en la respuesta al requerimiento especial.

Finalmente difiere de lo planteado por la recurrente, al asegurar que la Liquidación Oficial de Revisión fue notificada de manera oportuna pues el intento fallido no convalida la notificación y aun cuando se admitiera la procedencia de realizarla mediante aviso, se hizo el 1.º de julio de 2020 por lo que de igual manera resultaría extemporánea. Dijo que la presentación del recurso de reconsideración solo responde al ejercicio de su derecho de defensa, pero no a tratar de subsanar lo irregular de la notificación.

¹⁶ Samai, índice 4.

¹⁷ Samai, índice 11.



Solicitó confirmar la sentencia de primera instancia y en caso de que se concluyera algo diferente, se estudiaran los demás cargos de la demanda.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala determinar, en primer lugar, *i)* si la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión 112412020000026 de 11 de junio de 2020 efectuada por la DIAN mediante aviso se realizó en debida forma, y *ii)* si para la fecha en la que se surtió la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión, la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2013, presentada por EPM Inversiones S.A., se encontraba en firme.

Notificación de la Liquidación Oficial de Revisión

El *a quo* indicó que la notificación efectuada por la Administración no se realizó en debida forma, al considerar que la DIAN debía atender el mecanismo de notificación electrónica previsto para ese momento, máxime cuando el contribuyente había informado una dirección electrónica tanto en el Registro Único Tributario como en el trámite administrativo. En consecuencia, estimó que la notificación mediante aviso no podía producir los efectos pretendidos por la Administración.

Por su parte, la demandada en el recurso de apelación indicó que la Liquidación Oficial fue notificada en debida forma de acuerdo con lo previsto en el artículo 568 del ET, toda vez que, la notificación se realizó el 17 de junio de 2020, esto es, dentro del término legal, por lo que no perdió competencia para modificar la declaración privada de renta del año 2013.

Para resolver la controversia, debe partirse de lo dispuesto en el artículo 565 del ET, modificado por el artículo 103 de la Ley 2010 de 2019, el cual establece:

“Formas de notificación de las actuaciones de la administración de impuestos. Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.

(...) Parágrafo 1. La notificación por correo de las actuaciones de la administración, en materia tributaria, aduanera o cambiaria se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario - RUT. En estos eventos también procederá la notificación electrónica.

(...) Parágrafo 4o. Todos los actos administrativos de que trata el presente artículo, incluidos los que se profieran en el proceso de cobro coactivo, se podrán notificar de manera electrónica, siempre y cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante haya informado un correo electrónico en el Registro Único Tributario (RUT), con lo que se entiende haber manifestado de forma expresa su voluntad de ser notificado electrónicamente. Para estos efectos, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) deberá implementar los mecanismos correspondientes en el Registro Único Tributario (RUT) y habilitará una casilla adicional para que el contribuyente pueda incluir la dirección de correo electrónico de su apoderado o sus apoderados, caso en el cual se enviará una copia del acto a dicha dirección de correo electrónico.”



De conformidad con esta norma, la notificación electrónica constituye el mecanismo preferente, siempre que el contribuyente, responsable, agente retenedor y/o declarante informe a través del RUT una dirección de correo electrónico.

No obstante, el análisis del asunto no puede limitarse a las disposiciones ordinarias que regulaban la notificación de los actos administrativos. Ello obedece a que, para la época en que se produjo la actuación objeto de controversia, el país se encontraba bajo el estado de emergencia económica, social y ecológica declarado mediante el Decreto 417 de 17 de marzo de 2020, con ocasión de la pandemia por el Covid-19.

En desarrollo de las medidas adoptadas durante dicho estado de excepción, se expidió el Decreto Legislativo 491 de 2020, mediante el cual se establecieron medidas para garantizar la atención y prestación de los servicios por parte de las autoridades y los particulares que ejercían funciones públicas. En particular, su artículo 4.º reguló la notificación o comunicación de los actos administrativos durante la emergencia y dispuso que estas actuaciones se realizarían por medios electrónicos, en los siguientes términos

“Artículo 4. Notificación o comunicación de actos administrativos. Hasta tanto permanezca vigente la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social, la notificación o comunicación de los actos administrativos se hará por medios electrónicos (...)”

Esta disposición adquirió especial relevancia frente a la actuación de la Administración Tributaria, pues dejó clara la forma en que debían surtirse las notificaciones de los actos administrativos, atendiendo a las circunstancias excepcionales derivadas de la emergencia sanitaria.

En ese contexto, mediante la Resolución 000038 del 30 de abril de 2020, la DIAN implementó el mecanismo de notificación electrónica. En su artículo 11 estableció lo siguiente:

“Artículo 11. Transición. Los actos administrativos que a la fecha de implementación de la notificación electrónica hayan sido remitidos a un servicio de mensajería especializada para su entrega, o se haya remitido citación para notificación personal, se notificarán de conformidad con las normas vigentes al momento de la expedición del acto sujeto a notificación, de acuerdo con la implementación gradual que determine la UAE-DIAN.

Los actos administrativos que a la fecha de implementación de la notificación electrónica no se hayan remitido aún a un servicio de mensajería especializada para su entrega, o no se haya remitido citación para notificación personal, se registrarán por las disposiciones de esta resolución, de acuerdo a la implementación gradual que determine la UAE-DIAN.

Los actos administrativos que se expidan a partir de la fecha de implementación de la notificación electrónica, se deberán notificar de manera preferente a la dirección de correo electrónico registrada en el RUT o a la Dirección Procesal Electrónica informada en el proceso de determinación o discusión del tributo, proceso sancionatorio, o de cobro de acuerdo a la implementación gradual que determine la UAE-DIAN.”

Posteriormente, mediante la Circular 008 del 1.º de julio de 2020, la DIAN informó que el mecanismo de notificación electrónica comenzaría a implementarse a partir



del 2 de julio de 2020. Sobre este acto administrativo, esta Corporación¹⁸ se pronunció en los siguientes términos:

“Lo anterior implica que el artículo 11 de la Resolución Nro. 000038 de 2020 debe ser aplicado solo en estado de normalidad, esto es, cuando finalice la emergencia sanitaria decretada por el Ministerio de Salud y Protección Social, según fue expuesto.

En consecuencia, la norma objeto de controversia no pudo desconocer el artículo 4 del Decreto Legislativo 491 de 2020 porque tienen ámbitos de aplicación diferentes, en la medida que la norma superior invocada como violada, se reitera, solo es aplicada durante la emergencia sanitaria decretada por el Ministerio de Salud y Protección Social”.

De esto se desprende que, durante el período excepcional derivado de la emergencia ocasionada por el Covid-19, la Administración Tributaria debía atender las reglas especiales que regulaban la notificación electrónica de sus actuaciones.

Así las cosas, si se tiene en cuenta que para la fecha de expedición de la Liquidación Oficial de Revisión 112412020000026, esto es, el 11 de junio de 2020, se encontraba vigente el estado de emergencia declarado con ocasión de la pandemia del Covid-19, resultaba aplicable el régimen previsto en el Decreto Legislativo 491 de 2020. A ello se suma que para ese momento también se encontraba vigente la Ley 2010 de 2019, que había incorporado al ordenamiento tributario la notificación electrónica como mecanismo preferente para comunicar las actuaciones de la Administración.

En esas condiciones, como lo ha señalado esta Sala en oportunidades anteriores, lo procedente era que en las circunstancias excepcionales que se presentaban para la época de los hechos, la DIAN notificara electrónicamente el acto administrativo a la dirección de correo electrónico registrada por el contribuyente¹⁹, en lugar de acudir directamente a un mecanismo subsidiario de notificación.

Lo anterior, por cuanto en el proceso de la referencia está acreditado que el contribuyente había informado una dirección electrónica -epm.inversiones@epm.com.co- para efectos de recibir notificaciones, tanto en el Registro Único Tributario²⁰ como en la respuesta al requerimiento especial radicada el 9 de octubre de 2019²¹, lo cual hace evidente que la DIAN pretermitió efectuar la notificación de la liquidación oficial de manera electrónica, inobservando lo dispuesto en el Decreto 491 del 2020 que imponía ese mecanismo de notificación durante la emergencia sanitaria del COVID19, y que guarda coherencia con lo señalado en el artículo 563 del ET - modificado por el artículo 103 de la Ley 2010 de 2019-²².

Por consiguiente, la notificación mediante aviso no podía tenerse como válida en el caso concreto, pues no constituía el mecanismo que debía emplearse preferentemente, atendiendo a las circunstancias particulares que rodearon la expedición y notificación de la Liquidación Oficial.²³ Por tanto, la actuación

¹⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de febrero de 2022, exp. 25402, MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 16 de julio de 2026, exp. 29597, MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁰ Samai, exp. Tribunal, índice 21, “000-2021-01575-DIGITAL»008-1 ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS»011. 255-274”, folios 9-10.

²¹ Samai, exp. Tribunal, índice 21, “000-2021-01575-DIGITAL»008-1 ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS»13.295-311”, folios 1-23.

²² Artículo 563 ET. Dirección para notificaciones. (...) Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor y/o declarante informe a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN a través del Registro Único Tributario RUT una dirección de correo electrónico, todos los actos administrativos le serán notificados a la misma. La notificación por medios electrónicos, será el mecanismo preferente de notificación de los actos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.

²³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 18 de junio de 2026, exp. 30603, MP. Wilson Ramos Girón.



desplegada por la DIAN no permitió que la Liquidación Oficial de Revisión 112412020000026 de 11 de junio de 2020 fuera puesta en conocimiento del contribuyente mediante el mecanismo de notificación preferente que resultaba aplicable para ese momento. No obstante, la notificación de la citada liquidación solo vino a surtir cuando la sociedad demandante solicitó mediante derecho de petición²⁴ información acerca del acto administrativo y recibió respuesta de la Administración el 21 de agosto de 2020²⁵, fecha en la que debe entenderse realizada la notificación por conducta concluyente, en los términos del artículo 72 del CPACA.

En consecuencia, la Sala concluye que la Liquidación Oficial de Revisión 112412020000026 de 11 de junio de 2020 no fue notificada en debida forma por la DIAN, por lo que sus efectos respecto del contribuyente solo podían producirse a partir del 21 de agosto de 2020.

De la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013

Establecido lo anterior, corresponde determinar si, para el 21 de agosto de 2020, la DIAN aún se encontraba dentro del término legal para notificar la Liquidación Oficial de Revisión o si, por el contrario, para ese momento ya había operado la firmeza de la declaración presentada por la sociedad demandante.

Sobre el particular, debe recordarse que el artículo 710 ET establece:

“Dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al Requerimiento Especial o a su ampliación, según el caso, la Administración deberá notificar la liquidación de revisión, si hay mérito para ello.”

De acuerdo con dicha disposición, una vez vencido el término para que el contribuyente responda el requerimiento especial, la Administración dispone de seis meses para notificar la correspondiente liquidación.

En el caso concreto, el requerimiento especial fue notificado el 16 de julio de 2019²⁶, por lo que el término para que la sociedad demandante formulara su respuesta vencía el 16 de octubre de 2019; fecha a partir de la cual comenzó a contabilizarse el término de seis meses con que contaba la Administración para notificar la Liquidación Oficial de Revisión²⁷. De esta manera, en principio, el término para notificar dicho acto habría vencido el 16 de abril de 2020.

Sin embargo, para establecer la fecha definitiva de vencimiento es necesario considerar la suspensión de términos que tuvo lugar con ocasión de la emergencia sanitaria ya enunciada. En efecto, en desarrollo de las medidas adoptadas por la DIAN frente a la emergencia derivada del Covid-19, fueron expedidas las Resoluciones 000022, 000030 y 000055 de 2020 mediante las cuales se suspendieron los términos de las actuaciones administrativas entre el 19 de marzo y el 2 de junio de 2020.

²⁴ Samai, exp. Tribunal, índice 21, “000-2021-01575-DIGITAL»004 PRUEBAS» PRUEBA 13”.

²⁵ Samai, exp. Tribunal, índice 21, “000-2021-01575-DIGITAL»004 PRUEBAS» PRUEBA 14”.

²⁶ Samai, exp. Tribunal, índice 21, “000-2021-01575-DIGITAL»008-1 ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS»012. 275-294”, folio 32.

²⁷ En igual sentido se pronunció esta Sección en sentencia de 23 de julio de 2026, exp. 30633, MP. Luis Antonio Rodríguez Montaña, reiterando lo expuesto en la sentencia de 24 de octubre de 2024, exp. 27947, MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Por consiguiente, el término de seis meses previsto en el artículo 710 ET no podía contabilizarse de manera ininterrumpida, pues durante el período señalado operó la suspensión de términos dispuesta por la propia Administración.

El conteo puede sintetizarse de la siguiente manera:

Hito procesal	Fecha	Efecto en el término
Notificación del Requerimiento Especial	16 de julio de 2019	Se inicia el término para responder el requerimiento.
Vencimiento del término para responder el Requerimiento Especial	16 de octubre de 2019	Comienza el término de seis meses para notificar la LOR.
Inicio del cómputo para notificar la LOR	16 de octubre de 2019	Se contabiliza el término previsto en el artículo 710 del ET.
Suspensión de términos	19 de marzo de 2020	Se suspende el término para notificar la LOR, en este punto faltan 29 días para el 16 de abril de 2020 donde finalizaría el término de seis meses.
Reanudación del cómputo	3 de junio de 2020	Desde esta fecha se cuentan los 29 días que restaban.
Vencimiento del término para notificar la LOR	1.º de julio de 2020	Última fecha para efectuar oportunamente la notificación.
Notificación efectiva	21 de agosto de 2020	El término para notificar la LOR ya había vencido.

De acuerdo con lo anterior, al momento en que se inició la suspensión de términos, restaban 29 días para culminar el término del que disponía la DIAN para notificar la Liquidación Oficial de Revisión. De ahí que, aun si se tiene en cuenta la suspensión de términos decretada durante la emergencia sanitaria, la DIAN debía haber notificado la Liquidación Oficial de Revisión, a más tardar, el 1.º de julio de 2020, sin embargo, la notificación solo se surtió válidamente el 21 de agosto de 2020.

Así las cosas, al haberse notificado de forma extemporánea la Liquidación Oficial de Revisión 112412020000026 de 11 de junio de 2020, de acuerdo con lo señalado en el artículo 714 del ET, se tiene que la declaración privada presentada por la parte demandante adquirió firmeza y resulta inmodificable para la Administración. Por lo anterior, no prospera el recurso de apelación de la demandada.

Por lo expuesto, la Sala confirmará la sentencia del 26 de noviembre de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Séptima de Oralidad.

Costas

De conformidad con lo previsto en los artículos 365 y siguientes del CGP, aplicable por remisión expresa del artículo 188 de la Ley 1437 de 2011²⁸, y teniendo en cuenta lo dispuesto en el Acuerdo PCSJA25-12355 de 28 de noviembre de 2025, procede la condena en costas en segunda instancia a la parte demandada, toda vez que se resolvió desfavorablemente el recurso de apelación y se confirma la sentencia de primera instancia. Al efecto, se tasan las agencias en derecho en un (1) SMMLV. Por tanto, se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación de la condena en costas, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del CGP.

²⁸ «Artículo 188. Condena en costas. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil».



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. **Confirmar** la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Séptima de Oralidad del 26 de noviembre de 2025 en primera instancia.
2. **Condenar** en costas a la parte demandada en esta instancia. En consecuencia, ordenar al tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme con lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

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)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La validez e integridad de este documento pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>