



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D.C. quince (15) de septiembre de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 250002327000201200524 01
No. Interno: 20194
Demandante: Internacional de Desarrollo Hotelero S.A. (Indetel S.A.)
Demandado: U.A.E. DIAN
Renta 2007

F A L L O

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia del 18 de abril de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo Cundinamarca, que resolvió:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad del Acto Administrativo emanado de la DIAN:

- La Liquidación Oficial de Revisión No. 312412012000005 del 01 de febrero de 2012, expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

SEGUNDO: En consecuencia y como restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la Liquidación Oficial de Corrección del Impuesto de Renta y Complementarios del año 2007 No. 3124120090000048 del 14 de mayo de 2009.

[...]

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 15 de diciembre de 2008, Indetel S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007, en la que registró cuentas por cobrar de \$11.941.021.000, ingresos por ganancias ocasionales de \$12.149.000.000 y saldo a pagar de \$3.559.447.000.
- El 17 de diciembre de 2008, Indetel S.A. solicitó a la DIAN la corrección de la declaración privada del impuesto de renta y complementarios de 2007, en el sentido de disminuir las cuentas por cobrar a \$3.302.021.000, los ingresos por ganancias ocasionales a \$3.510.000.000 y el saldo a pagar a \$156.526.000.
- El 14 de mayo de 2009, mediante Liquidación Oficial de Corrección 312412009000048, la DIAN modificó la declaración privada del impuesto de renta y complementarios de 2007, de conformidad con el proyecto de liquidación presentado por Indetel S.A.
- El 18 de mayo de 2011, por Requerimiento Especial 312382011000053, la DIAN propuso modificar la liquidación de corrección para: incrementar el patrimonio [\$11.941.021.000], adicionar ingresos por ganancias ocasionales [\$12.149.000.000], imponer la sanción por inexactitud [\$3.978.669.000] y liquidar el saldo a pagar [\$6.621.863.000].
- El 19 de agosto de 2011, Indetel S.A. respondió el requerimiento especial.

- El 1° de febrero de 2012, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 312412012000005, la DIAN modificó la declaración de corrección presentada por Indetel S.A. por el año gravable 2007, en los términos propuestos en el requerimiento especial.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. La demanda

Indetel S.A.¹ formuló las siguientes pretensiones:

3.1. PRIMERA PRETENSIÓN PRINCIPAL

Que se declare en la sentencia que ponga fin a este trámite, y con efecto de cosa juzgada la NULIDAD del siguiente acto administrativo:

3.1.1. Resolución No. 312412012000005 del 01 de febrero de 2012, proferida por la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas – Dirección Seccional de Impuestos Grandes Contribuyentes.

3.2. SEGUNDA PRETENSIÓN PRINCIPAL

Que como consecuencia de la pretensión de la declaratoria de nulidad solicitada, se restablezca el derecho a la sociedad INTERNACIONAL DE DESARROLLO HOTELERO S.A. INDETEL S.A. declarándose en la sentencia:

3.2.1. Que mi poderdante no tiene obligación de pagar el impuesto y la sanción señalados en la Resolución No. 312412012000005 del 01 de febrero de 2012, proferida por la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas – Dirección Seccional de Impuestos Grandes Contribuyentes.

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política, artículos 29 y 228.

¹ En adelante Indetel.

- Estatuto Tributario, artículos 589, 703, 705 y 714.

2.1.2. El concepto de la violación

La demandante desarrolló el concepto de la violación así:

a. De la firmeza de la liquidación oficial de corrección

Dijo que la DIAN no podía modificar la Liquidación Oficial de Corrección 312412009000048 del 14 de mayo de 2009, toda vez que quedó en firme, por haber transcurrido los dos años de que trata el artículo 705 del ET.

Que, en efecto, la DIAN ejerció la facultad de revisión de forma extemporánea, puesto que la liquidación oficial de corrección fue expedida el 14 de mayo de 2009 y el requerimiento especial fue notificado a la sociedad actora el 19 de mayo de 2011, esto es, fuera de los dos años firmeza.

Manifestó que la DIAN interpretó de manera equivocada el artículo 589 del ET, pues contabilizó el término de firmeza desde la notificación de la liquidación oficial de corrección.

Señaló que, en diversos pronunciamientos, la Sección Cuarta del Consejo de Estado² definió que, según el artículo 589 del ET, el término de firmeza de la liquidación de corrección se cuenta desde la expedición de acto que la aprueba o desde el vencimiento del término previsto para resolver la solicitud de corrección (6 meses siguientes a la presentación de esa solicitud).

² La parte actora citó las sentencias del 17 de noviembre de 2006 (expediente: 15467), del 26 de enero de 2009 (expediente: 16165) y del 22 de septiembre de 2004 (expediente: 13726).

Adujo que la notificación no puede ser el punto de partida para contabilizar el término de firmeza de la declaración oficial de corrección, por cuanto no tiene incidencia en la existencia y validez de dicha declaración.

b. Adición de los ingresos constitutivos de ganancia ocasional (\$12.149.000.000) –Renglón 65

Alegó que de la compraventa del inmueble identificado con matrícula inmobiliaria 50C-673280 no puede derivarse una ganancia ocasional, puesto que aún no se ha hecho efectivo el pago (cuentas por cobrar).

Que la ganancia ocasional solo se configurará cuando la sociedad actora haga efectiva la cartera para el pago del citado inmueble.

Explicó que la calificación de incobrabilidad de la cartera es evidente porque la sociedad deudora (Alfares S.A.) está incurso en un procedimiento de reorganización empresarial.

2.2. Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

a. Sobre la firmeza de la declaración oficial de corrección

Dijo que el artículo 589 del ET debe interpretarse conjuntamente con el artículo 48 del CCA, que señala que los efectos de los actos administrativos solo son oponibles con posterioridad a la notificación del interesado. Que, por consiguiente, el término de firmeza de la liquidación oficial de corrección

empieza a contabilizarse a partir de la fecha de notificación a la sociedad declarante.

Adujo que el requerimiento especial fue oportuno porque fue notificado a la sociedad actora en el término de firmeza de la declaración oficial de corrección. Que, en efecto: **(i)** la Liquidación Oficial de Corrección 312412009000048 fue notificada a Indetel el 19 de mayo de 2009; **(ii)** el término de firmeza, por tanto, fenecía el 19 de mayo de 2011, y **(iii)** ese mismo día fue notificado el requerimiento especial.

b. Sobre la adición de los ingresos constitutivos de ganancia ocasional (\$12.149.000.000) –Renglón 65

Explicó, de manera preliminar, que en el trámite administrativo se demostró lo siguiente:

- (i) Que el predio identificado con matrícula inmobiliaria 50C-673280 fue adquirido por Indetel por valor de \$2.265.832.000, según da cuenta la Escritura Pública 2354 del 20 de diciembre de 2004.
- (ii) Que, el 6 de marzo de 2007, Indetel y Satodosa S.A. suscribieron promesa de compraventa sobre dicho inmueble y pactaron como precio la suma de \$4.382.120.947.
- (iii) Que, el 9 de mayo de 2007, se pactó otro sí frente a la promesa de compraventa, en el que Satodosa S.A. se comprometió a pagar el inmueble con la cartera exigible a Alfares S.A. y la sociedad Indetel se obligó a traspasar parcialmente dicho inmueble al Banco de Bogotá (14,71 %), al Banco de Crédito (21,25 %), al Banco Colpatria (7,20 %) y a Factor Group Colombia S.A. (25,30 %).

- (iv) Que el traspaso parcial del derecho de propiedad se hizo efectivo en el año 2007, de conformidad con el certificado de tradición y libertad del inmueble identificado con matrícula inmobiliaria 50C-673280.

- (v) Que en las notas a los estados financieros se registró que, en el año 2007, la sociedad actora obtuvo una ganancia ocasional gravada de \$12.149.000.000, con costos y deducciones de \$4.016.738.904.

- (vi) Que, en la conciliación contable y fiscal del año 2007, se registraron \$11.886.241.000 en la cuenta 1380 (deudores varios), \$12.149.000.000 en la cuenta 429549 (ganancias ocasionales) y \$121.490.000, por concepto de retenciones practicadas por venta de activos fijos – lote.

Manifestó que está suficientemente demostrada la ganancia ocasional por la venta del predio identificado con matrícula inmobiliaria 50C-673280, dados los registros contables y la información que obra en el certificado de tradición y libertad de ese inmueble.

Adujo que, además, se cumple lo previsto por el artículo 300 del ET para la existencia de ganancia ocasional, por cuanto hay un ingreso proveniente de la venta de un activo fijo poseído por al menos dos años.

Dijo que la falta de realización del pago proveniente de la venta del inmueble no implica la ausencia del ingreso constitutivo de ganancia ocasional, por

cuanto, según el artículo 27 del ET (principio de causación), ese ingreso tiene efecto fiscal cuando nace el derecho a exigir el pago.

Alegó que el pago mediante cartera constituye un ingreso a favor de la sociedad actora, toda vez que aumenta su activo, en los términos del artículo 38 del Decreto 2649 de 1993.

Que, de hecho, la Sección Cuarta del Consejo de Estado acepta que la enajenación mediante dación en pago representa un ingreso, en tanto genera un incremento patrimonial, por vía de aumento del activo.

c. Sobre la sanción por inexactitud

Alegó que la sanción por inexactitud es procedente porque la parte actora omitió reportar ingresos constitutivos de ganancia ocasional y, por esa vía, disminuyó el impuesto a cargo.

Que la omisión de ingresos no tiene sustento en una disparidad de criterios, toda vez que las normas aplicables son claras y de fácil comprensión.

2.3. La sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió a las pretensiones de la demanda. Se refirió únicamente al cargo relacionado con la extemporaneidad en la formulación del requerimiento especial, así:

Dijo que, según el artículo 589 del ET y el precedente fijado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, el término de firmeza de la liquidación oficial de corrección empieza a correr desde que se expide.

Manifestó que el artículo 48 del CCA constituye una garantía de publicidad frente al ciudadano interesado, pero de ninguna manera limita la oportunidad que tiene la administración para ejercer sus facultades, como en este caso sería la de dictar el requerimiento especial.

Que, de hecho, admitir que el término de firmeza se cuenta desde la notificación de la liquidación oficial de corrección derivaría en que la administración pueda prolongar indefinidamente ese término.

Concluyó que el requerimiento formulado por la DIAN fue extemporáneo, pues la declaración oficial de corrección fue dictada el 14 de mayo de 2009 y el requerimiento fue notificado a la sociedad actora el 19 de mayo de 2011, esto es, después del vencimiento de los dos años de firmeza de dicha declaración.

Que se configuró la nulidad de la liquidación oficial de revisión, puesto que fue dictada frente a una liquidación oficial de corrección que se encontraba en firme.

Explicó, por último, que no es necesario referirse a la glosa relacionada con los ingresos constitutivos de ganancia ocasional porque los argumentos expuestos son suficientes para declarar la nulidad de la liquidación oficial de revisión.

2.4. Recurso de apelación

La DIAN apeló la sentencia. En ese sentido, dijo:

Que el término de firmeza de la liquidación oficial de corrección se cuenta desde la notificación, puesto que solo a partir de ese momento, ese acto es oponible al interesado.

Que dicha interpretación es la correcta, por cuanto la facultad de revisión sería improcedente si la declaración oficial de corrección no ha sido notificada al contribuyente.

Que la contabilización desde la notificación no deriva en la prórroga indefinida del término de firmeza, toda vez que, en todo caso, la administración cuenta con un máximo de seis meses para dictar la liquidación oficial de corrección, a partir de la interposición de la solicitud en debida forma.

Que no se configuró la nulidad de la liquidación oficial de revisión, pues el requerimiento especial fue notificado a la parte actora antes del vencimiento del término de firmeza de la liquidación oficial de corrección. Que, en efecto, el término de firmeza corrió entre el 19 de mayo de 2009 (fecha de notificación de la declaración oficial de corrección) y el 19 de mayo de 2011 (fecha de vencimiento de los dos años de firmeza) y el requerimiento especial fue notificado el mismo 19 de mayo de 2011.

Que la sanción por inexactitud es procedente porque la omisión de ingresos no obedece a una diferencia de criterios con la sociedad demandante.

2.5. Alegatos de conclusión

2.5.1. De la parte demandante

Indetel reiteró los argumentos expuestos en la demanda, referidos a la firmeza de la declaración oficial de corrección y los ingresos constitutivos de ganancia ocasional, y agregó que la sanción por inexactitud es improcedente, toda vez que, a su juicio, simplemente se presenta una diferencia de criterios con la administración.

2.5.2. De la parte demandada

La DIAN reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

2.6. Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada.

Dijo que el artículo 48 del CCA no es aplicable en este caso, por cuanto existe norma especial que establece el momento desde el que se contabiliza el término de firmeza de la declaración oficial de corrección, esto es, el artículo 589 del ET.

Que el artículo 589 del ET es claro en señalar que el término de firmeza de dos años se cuenta desde la expedición la liquidación oficial de corrección.

Concluyó que el requerimiento especial fue extemporáneo, pues fue notificado más de dos años después de la expedición de la liquidación oficial de corrección.

3. CONSIDERACIONES

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la DIAN, la Sala decide sobre la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 312412012000005 del 1° de febrero de 2012, mediante la que la DIAN modificó la liquidación oficial de corrección realizada al impuesto sobre la renta y complementarios de la sociedad Indetel por el año gravable 2007.

3.1. Problema jurídico

Le corresponde a la Sala decidir si la Liquidación Oficial de Revisión 312412012000005 del 1° de febrero de 2012 es nula por falta de competencia temporal.

Dado que la Sala anticipa que declarará probada esa causal de nulidad, se releva de analizar la glosa referida a la adición de ingresos constitutivos de ganancia ocasional.

3.2. De la causal de nulidad por falta de competencia temporal

Para resolver la causal de nulidad propuesta, se hace necesario dividir el estudio así: **(i)** de la firmeza de la liquidación oficial de corrección; **(ii)** del precedente identificado por la parte actora, y **(iii)** de la solución al problema jurídico.

3.2.1. De la firmeza de las declaraciones oficiales de corrección

La firmeza de la declaración tributaria es una garantía a favor del contribuyente, en cuanto impide a la administración ejercer la facultad de fiscalización para controvertir la obligación tributaria declarada, después de transcurrido el término legalmente previsto.

El artículo 714 del ET establece un término máximo para que la autoridad tributaria pueda ejercer válidamente la facultad de revisar las declaraciones privadas. El vencimiento de dicho plazo no solo afecta a la administración tributaria, ya que también cierra la posibilidad al declarante para modificar o corregir el contenido de la declaración presentada.

De acuerdo con esa norma, por regla general, las declaraciones tributarias privadas adquieren firmeza si en los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o de la fecha de presentación extemporánea no se ha notificado el requerimiento especial al contribuyente o agente retenedor.

Ahora bien, de conformidad con los artículos 588 y 589 del ET, los contribuyentes pueden enmendar o corregir voluntariamente los errores cometidos en las declaraciones privadas.

El artículo 588 del ET, en cuanto a las correcciones que aumenten el impuesto a pagar o disminuyan el saldo a favor, indica que pueden solicitarse en los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de la notificación del requerimiento especial.

El artículo 589 del ET, acerca de las correcciones que deriven en la disminución del valor a pagar o el aumento del saldo a favor, estableció: **(i)** que pueden solicitarse en el año siguiente al vencimiento del término para

presentar la declaración; (ii) que la administración cuenta con seis meses para dictar la liquidación oficial de corrección y, si no la expide en ese término, el proyecto de corrección presentado por el contribuyente sustituirá la declaración inicial, y (iii) que la corrección de las declaraciones sustentadas en dicha norma no enerva la facultad de revisión, «*la cual se contará a partir de la fecha de corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso*».

Interesa resaltar que el artículo 589 del ET no definió un término para ejercer la facultad de revisión frente a las liquidaciones oficiales de corrección y, por tanto, debe tenerse que es el previsto en el artículo 714 ibídem, esto es, dos años. Transcurrido ese término se entenderá que la liquidación oficial de corrección adquiere firmeza.

El artículo 589 del ET también prevé que «*La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contara a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso*». Es decir, claramente señala que el término para ejercer la facultad de revisión se cuenta desde la fecha de la corrección, esto es, a partir de la fecha de expedición de la liquidación de corrección.

Entonces, si la liquidación de corrección queda en firme porque operó el término de firmeza general del artículo 714 ET (dos años), la administración no podrá ejercer la facultad de revisión, justamente por estar legalmente en firme y ser inmodificable.

Debe decirse que, en general, los términos procesales que tiene el Estado para proferir decisiones son términos de tipo perentorio pero no necesariamente preclusivos. Es decir que, así esté vencido el plazo, la

decisión correspondiente resulta válida y eficaz, salvo que el legislador expresamente haya estipulado la preclusión del término, en el sentido de indicar que la Administración pierde competencia para decidir y, por tanto, surge el acto ficto o presunto favorable al administrado.

El vencimiento de los plazos meramente perentorios puede implicar la responsabilidad personal del agente que se ha demorado en tomar la decisión pero no afecta la validez de la decisión misma. Ese tipo de plazos son los más comunes en el derecho procesal, como por ejemplo, el plazo para dictar la sentencia que instituye el CCA. Así esté vencido el plazo, la sentencia es válida y eficaz, sin perjuicio de que pueda existir en un momento dado responsabilidad personal del funcionario judicial si el vencimiento del plazo ocurrió injustificadamente.

Para el caso de las liquidaciones oficiales de corrección, es evidente que el término de firmeza es preclusivo, pues, como ya se dijo, el artículo 589 del ET establece que, una vez vencido, la administración pierde competencia para ejercer la facultad de fiscalización y, por consiguiente, se configura la firmeza de dicha liquidación.

3.2.2. Del precedente identificado por la parte actora

Indetel adujo que el a quo desconoció el precedente fijado por esta Sección frente al tema de la contabilización del término de firmeza de las liquidaciones oficiales de corrección. Para sustentar esa afirmación, citó las sentencias del 22 de septiembre de 2004 (expediente: 13726), del 17 de

noviembre de 2006 (expediente: 15467) y del 26 de enero de 2009 (expediente: 16165).

Sea lo primero precisar que el precedente obligatorio se predica de soluciones dictadas frente a casos fáctica y jurídicamente análogos, toda vez que solo a partir de la identidad de los presupuestos de hecho y de la diferencia de soluciones a tales casos se puede deducir el desconocimiento del derecho fundamental a la igualdad.

Al respecto, el profesor Michelle Taruffo dice: «[...] *El precedente provee una regla –susceptible de ser universalizada, como ya se ha dicho- que puede ser aplicada como criterio de decisión en el caso sucesivo, en función de la identidad, o como sucede regularmente, de la analogía entre los hechos del primer caso y los hechos del segundo caso*»³.

En el mismo sentido, en sentencia T-812 de 2006, la Corte Constitucional dijo: «*El precedente judicial que implica que un caso pendiente de decisión ha de fallarse de acuerdo con el(los) caso(s) decidido(s) en el pasado únicamente cuando los hechos relevantes característicos del caso actual son semejantes a los supuestos de hecho presentes en el caso decidido con antelación; cuando la consecuencia jurídica que se aplicó para la resolución del caso anterior puede equipararse a la que se exige en el presente caso y si la regla fijada por la jurisprudencia se mantiene y no ha cambiado o no se ha evolucionado en una jurisprudencia distinta o más específica que traiga como consecuencia la modificación de algún supuesto de hecho para efectos de su aplicación*».

Por consiguiente, para exigir la aplicación del precedente, el interesado debe demostrar que existe una semejanza entre los hechos relevantes de los

³ Precedente y jurisprudencia. Michelle Taruffo. Precedente, revista jurídica. Universidad IECESI. Página 88.
Consultar en www.icesi.edu.co/revistas/index.php/precedente/issue/view/174.

casos y que la decisión adoptada en el caso anterior resulta adecuada y razonable para el nuevo caso.

En ese contexto, la sentencia del 17 de noviembre de 2006 no constituye precedente aplicable al caso concreto porque no analizó la causal de nulidad por falta de competencia temporal. El problema jurídico de esa sentencia se concretó a establecer si la autoridad tributaria puede rechazar por razones de fondo solicitudes de corrección de declaraciones tributarias.

Por el contrario, en las sentencias del 22 de septiembre de 2004 y del 26 de enero de 2009 uno de los problemas jurídicos sí se contrajo a establecer la fecha que debía tenerse en cuenta para empezar a contabilizar el plazo que tiene la administración tributaria para formular liquidación oficial de revisión de liquidaciones de corrección que se aprueban para disminuir impuestos o para aumentar saldos a favor, dado que el Tribunal optó por decir que la fecha a tener en cuenta era la de la presentación de la declaración inicial.

Dado que el Tribunal no tuvo en cuenta que la autoridad tributaria había expedido liquidaciones oficiales de corrección a petición de parte, el Consejo de Estado aclaró que **el plazo de firmeza no se debe contar a partir de la fecha de presentación de la declaración inicial sino “de la liquidación de corrección o del vencimiento de los seis meses con que cuenta la administración para proferirla”**

En ese contexto, las sentencias no constituyen precedente aplicable al caso concreto, pues, como se precisó, el referente fáctico que la DIAN tiene en cuenta en el caso que ahora se analiza es el de la fecha de notificación de la liquidación oficial de corrección en contraposición con la que alega la demandante que es la fecha de expedición de esa declaración. Sobre el

particular, entonces, procede la Sala a precisar cómo debe contabilizarse el plazo.

3.2.3. De la solución al primer problema jurídico planteado

En el caso concreto, la parte demandante alegó que la Liquidación Oficial de Revisión 312412012000005 del 1° de febrero de 2012 quedó en firme porque la DIAN no notificó el requerimiento especial en los dos años siguientes a la expedición de esa liquidación. Es decir, a juicio de Indetel feneció la oportunidad para fiscalizar la declaración oficial de corrección y, por consiguiente, la liquidación oficial de revisión fue dictada sin competencia temporal y debe ser declarada nula.

El Tribunal dio la razón a la parte actora, pues, en su criterio, el inciso segundo del artículo 589 del ET exige que el requerimiento especial sea notificado al declarante en los dos años siguientes a la expedición de la liquidación oficial de corrección, no de la notificación.

La Sala comparte esa interpretación porque el artículo 589 del ET claramente señala que el término para ejercer la facultad de revisión (2 años) empieza a correr desde la expedición de la liquidación de corrección.

Ahora, la Sala advierte que en el expediente están demostrados los siguientes hechos relevantes para decidir el primer problema jurídico:

- Que, el 14 de mayo de 2009, mediante Liquidación Oficial de Corrección 312412009000048, la DIAN modificó la declaración privada del impuesto de renta y complementarios que Indetel presentó por año gravable 2007,

de conformidad con el proyecto de liquidación aportado por esa sociedad⁴. En el siguiente cuadro se identifican las modificaciones:

Rubro	Declaración privada	Declaración de corrección
Cuentas por cobrar	\$11.941.021.000	\$3.302.021.000
Ingresos por ganancias ocasionales	\$12.149.000.000	\$3.510.000.000
Saldo a pagar	\$3.559.447.000	\$156.526.000

- Que, el 19 de mayo de 2009, la DIAN notificó a la sociedad actora la Liquidación Oficial de Corrección 312412009000048⁵.
- Que, el 18 de mayo de 2011, por Requerimiento Especial 312382011000053, la DIAN propuso modificar la liquidación de corrección⁶, así:

Rubro	Liquidación de corrección	Requerimiento especial
Cuentas por cobrar	\$3.302.021.000	\$11.941.021.000
Ingresos por ganancias ocasionales	\$3.510.000.000	\$12.149.000.000
Sanciones (sanción por inexactitud)	0	\$3.978.669.000
Saldo a pagar	\$156.526.000	\$6.621.863.000

- Que, el 19 de agosto de 2011, Indetel S.A. respondió el requerimiento especial, en el sentido de alegar la firmeza de la declaración oficial de

⁴ Folios 60 a 64 del cuaderno principal.

⁵ En el folio 65 del cuaderno principal obra una copia ilegible de la guía de correo, pero es ilegible. No obstante, la Sala tendrá por cierto que la liquidación oficial de corrección fue notificada el 19 de mayo de 2009, pues las partes así lo aceptan en sus intervenciones.

⁶ Folios 26 a 31 del cuaderno principal.

corrección y la procedencia de las modificaciones asumidas en esa declaración⁷.

- Que, el 1° de febrero de 2012, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 312412012000005, la DIAN modificó la liquidación de corrección, tal y como lo propuso en el requerimiento especial⁸.

De acuerdo con dichas pruebas, la Sala estima que, en efecto, se configuró la falta de competencia temporal en la expedición de la liquidación oficial de revisión, toda vez que el requerimiento especial fue notificado a Indetel después del vencimiento del término para ejercer la facultad de fiscalización, esto es, fuera de los dos años posteriores a la expedición de la liquidación de corrección.

En efecto, la liquidación oficial de corrección fue expedida el 14 de mayo de 2009 y, por consiguiente, la firmeza ocurrió el 14 de mayo de 2011. Pero el requerimiento especial solo fue notificado el 19 de mayo de 2011, esto es, cuando había vencido el término preclusivo previsto en el artículo 589 del ET.

Para la Sala, el término de firmeza no puede contabilizarse desde la notificación de la liquidación de corrección, toda vez que el artículo 589 del ET establece claramente que dicho término empieza a correr con ocasión de la expedición. No se desconoce que la regla general es que los términos empiezan a correr desde la notificación del acto respectivo, pero, como se ve, en el sub lite existe una norma especial que obliga a contabilizar desde la expedición.

⁷ Folios 33 a 40 ibíd.

⁸ Folios 17 a 25 ibíd.

Esto tiene su razón de ser en el hecho de que la notificación se requiere para hacer oponible el acto administrativo. En el caso de las liquidaciones oficiales de corrección, que se expiden para favorecer al contribuyente porque se le aprueba temporalmente la disminución del saldo a pagar o el aumento del saldo a favor, la notificación cumple la finalidad de dar a conocer el acto, pero no para fines de oposición sino de simple conocimiento, puesto que el acto es favorable. En cambio la administración puede ejercer las facultades de fiscalización desde el mismo momento en que expide la liquidación oficial de corrección, sin que sea justificable adicionarle al plazo de firmeza de la declaración los días que la administración se toma para notificar dicha liquidación.

De lo expuesto se concluye que sí se configuró la nulidad por falta de competencia temporal en la expedición de la Liquidación Oficial de Revisión 312412012000005 del 1° de febrero de 2012.

Siendo así, la Sala confirmará la sentencia del Tribunal.

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. Confirmar la sentencia del 18 de abril de 2013, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por Indetel S.A. contra la DIAN.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sala

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ