



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D C., cinco (05) de marzo de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2022-00427-01 (30036)
Demandante: Guillermo Fino Serrano
Demandada: DIAN

Temas: Renta 2016. Aplicación en el tiempo de las normas de firmeza (art. 277 de la Ley 1819 de 2016).

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por el demandante contra la sentencia del 21 de noviembre de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, decisión, que resolvió²:

Primero. Niéganse las pretensiones de la demanda; de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

Segundo. No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

(...)

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 322412021000039, del 21 de mayo de 2021, la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2016, presentada por el demandante e impuso una sanción por inexactitud en el equivalente al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar autoliquidado y el determinado oficialmente. Lo anterior fue confirmado por medio de la Resolución 003902, del 20 de mayo de 2022.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), el demandante formuló las siguientes pretensiones³:

(...) solicito se sirvan decretar la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- a) Liquidación oficial de revisión 322412021000039 de 21 de mayo de 2021.
- b) Resolución número 003902 (20 mayo 2022) por la cual se resuelve un recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión contra la liquidación oficial revisión 322412021000039 de 21 de mayo de 2021.

¹ Samai CE, índice 4, certificado E3A0933F04590AFF 207FA4A5E8056CDB 052F8FB75BC68016 4EBAC1627FA7F998 (pdf), p. 1.

² Samai tribunal, índice 30, certificado 2EA7AE6BFD67960E 7654192D9654BF09 3A420D629CD181EF 5E42C03714E1794D (pdf), pp. 21

³ Samai tribunal, índice 8 certificado E9432D41EEBA2CC5 643EF8EA05CED90A 2B52E8169218315B 17A30CC507307538 (pdf) p 1 a 26.

c) Que se declare en firme la declaración de renta año 2016 presentada por el contribuyente Guillermo Fino Serrano, identificada con el formulario 1112300262281 y radicado número 51797060178281.

Invocó como vulnerados los artículos 29, 338 y 363 de la Constitución; 264 y 714 del ET (Estatuto Tributario); 64 de la Ley 223 de 1995; 137 del CPACA; y 113 de la Ley 1955 de 2019, bajo el siguiente concepto de violación⁴:

-La DIAN expidió un requerimiento especial y una liquidación oficial contra una liquidación privada que legalmente estaba en firme, por lo que no es legalmente procedente el proceso de determinación oficial. Planteó que los anteriores actos administrativos fueron emitidos cuando había operado la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del período 2016. Esto por cuanto el término de firmeza era de dos años, puesto que la Ley 1819 de 2016 que amplió dicho término a tres años, no le aplicaba a las declaraciones de 2016.

A los efectos anteriores, señaló que para definir en qué momento entraba a regir una norma sobre tributos debían considerarse aspectos atinentes a si la norma beneficiaba al contribuyente, si versaba sobre un impuesto de periodo y si la disposición que afectaba el proceso de determinación oficial del tributo podía aplicarse retroactivamente. Al respecto planteó que acorde con los artículos 338 y 363 constitucionales, la nueva ley rige para el período siguiente, salvo que esta le sea favorable al contribuyente, pues la Corte Constitucional, en sentencia C-686 de 2011, señaló la posibilidad de aplicar la regulación modificatoria para el período gravable en curso, cuando beneficia al contribuyente, posición jurisprudencial justa y equitativa. A contrario sensu *«la modificación del término de firmeza de una declaración, a dos días de terminar un año fiscal, no puede aplicarse de manera retroactiva entendiéndose que la misma pone en condiciones de desventaja al contribuyente»*, por cuanto se varía el plazo de firmeza sobre el cual se estructuró el cumplimiento de una obligación sustancial y, además, la nueva disposición expedida disminuyó la oportunidad del contribuyente para corregir su autoliquidación respecto del poder de la Administración para revisarla en tres años (sentencia C-430 de 2009).

Afirmó que, según la DIAN, la modificación legal, de aplicación retroactiva, vulneraba el derecho de defensa y el debido proceso. Por ello, esa entidad estableció, mediante el Concepto 014116, del 25 de julio de 2017, que los términos de firmeza regirían para aquellas declaraciones presentadas a partir del año 2017.

Si bien, dicha posición fue modificada por la DIAN el 11 de noviembre de 2018 con la finalidad de aplicar retroactivamente el nuevo plazo de firmeza de la Ley 1819 de 2016, olvidó que si el contribuyente actuó bajo la vigencia de un concepto determinado, los cambios interpretativos posteriores de la autoridad no pueden ser aplicados de forma retroactiva, conforme lo ha señalado la propia DIAN; en apoyo de ello, transcribió apartes de unos conceptos de la demandada sobre la vigencia de los conceptos (entre estos, identificó el Oficio 022324 del 31 de julio de 2015). Seguidamente, adujo que, aunque la Ley 1943 de 2018 derogó expresamente el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 -que establecía que las actuaciones surtidas a su amparo, no podían ser objetadas por la Administración-, lo cierto era que en el texto definitivo aprobado en sesión plenaria del 18 de diciembre de 2018 se incluyó un artículo nuevo, según el cual, los conceptos de la DIAN constituían doctrina oficial obligatoria para los funcionarios, con la salvedad de que los contribuyentes solo podían sustentar sus actuaciones en la ley.

⁴ Samai tribunal, índice 8 certificado E9432D41EEBA2CC5 643EF8EA05CED90A 2B52E8169218315B 17A30CC507307538 (pdf) p 1 a 26.

A partir de lo anterior, estimó que no se modificó el carácter obligatorio de los conceptos, que desde el año 1995 habían tenido, pues los funcionarios debían acatarlo y, en todo caso, los contribuyentes podían invocarlos y exigir a la autoridad su aplicación. Así, para el año 2016 estaba plenamente vigente el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, de modo que quienes actuaron bajo su amparo, tenían claridad de que el término de firmeza de dos años regía para las declaraciones presentadas por el año 2016.

Así, la DIAN no podía expedir una liquidación oficial aplicando un concepto de forma retroactiva [concepto que modificó la posición sobre la aplicación del nuevo término de firmeza de la Ley 1819 de 2016]⁵, porque esto estaba prohibido por la ley 223 de 1995, artículo 264. De modo que una actuación así sería abiertamente ilegal, contravendría los conceptos de la propia entidad e incurriría en una vía de hecho administrativa (sobre este tema, reprodujo apartes de la sentencia T-892 de 2014). Igualmente, la expedición del acto demandado «eliminaría» el principio de seguridad jurídica -que se basa en la certeza del derecho- seguido de lo cual, aludió en extenso a su alcance.

-La liquidación oficial está basada en un requerimiento especial expedido por la DIAN que por su extemporaneidad no se ajusta al ordenamiento legal contenido en el ET. Reiteró que según la regla del artículo 714 del ET, vigente para la declaración de renta 2016, las declaraciones tributarias quedaban en firme a los dos años de haberse vencido el plazo para presentar la declaración de renta, si esta fue oportuna, de modo que el requerimiento especial debió ser notificado antes de ese plazo, pues de lo contrario la declaración no podía ser modificada. Así, el requerimiento especial debió notificarse el 10 de octubre de 2019, pues el plazo no fue suspendido con un emplazamiento para declarar o una inspección tributaria; de modo que el acto previo, proferido por la declaración de renta 2016 fue extemporáneo, pues la declaración estaba en firme.

Ahora bien, si en gracia de discusión se aceptara que el término de firmeza era de tres años, lo que no se ajusta a las normas vigentes para la época, el requerimiento especial debió ser expedido «a más tardar el 10 de octubre de 2020». Luego, afirmó que solo hasta diciembre 03 de 2020 la demandada decidió trasladar las pruebas de un expediente correspondiente a una investigación adelantada al contribuyente Sepecol y, solo siete días después decidió proferir el acto preparatorio, el cual fue extemporáneo, sin siquiera contemplar la posibilidad de generar un emplazamiento para corregir que, aunque discrecional «se había fijado como política para el período 2016 por los problemas de interpretación jurídica, sobre la firmeza de las declaraciones del año 2016».

Manifestó que el requerimiento especial incurrió en falsa motivación al aducir que por haber presentado oportunamente la declaración de renta del período 2016 se estaba dentro del término legal de los tres años para proferirlo, lo que era falso porque «el término de firmeza de dicha declaración venció en octubre de 2019».

-El requerimiento especial expedido, está viciado de nulidad formal y material. Considerando lo previsto en el artículo 137 CPACA y la sentencia del 10 de febrero de 2011 -que señaló como emitida por la Sección Segunda de esta corporación [sin identificar datos de la providencia]-, adujo que el requerimiento especial estaba viciado por infracción de las normas en que debía fundarse, falta de competencia, falsa motivación y desviación de las atribuciones del funcionario que lo expidió. Al respecto, explicó que la demandada consideró que fueron inexistentes los pagos que le hizo la sociedad Sepecol, al presionar a esta compañía a corregir sus declaraciones de IVA y de renta del año gravable 2016, con lo cual, pese a la realidad contable y contractual, esa empresa eliminó los gastos declarados como si no hubiese incurrido en ellos.

⁵ Señaló el artículo 64; sin embargo, el contexto permite inferir que la referencia es al artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Expuso que lo anterior le produjo un conflicto contractual con la mencionada sociedad, que le exigió reintegrar lo pagado. Al respecto, citó un escrito de Sepecol que presuntamente le dirigió a la demandada, mediante el cual le explicaba los pagos efectuados con ocasión de un contrato suscrito con el actor, como abogado de esa sociedad, precisando que el representante legal daba fe de la prestación del servicio contratado y que aportaba certificación del actor sobre la ejecución del servicio, su denuncia tributaria, la información en medios magnéticos con los ingresos percibidos de la compañía contratante, el Rut y la resolución de facturación.

Pese a lo descrito, indicó que la demandada desconoció la realidad probatoria y objetó el gasto. Agregó que la falsa motivación incurrida en el requerimiento especial se producía porque los funcionarios ignoraron que la vinculación de un trabajador podía hacerse mediante contrato de trabajo o de servicios; este último que aunque regido por el ordenamiento civil o comercial era el más usual por parte de las empresas, al tener amplia libertad contractual, siempre que no se violara la ley; mientras que en los contratos laborales la ley imponía unos derechos mínimos irrenunciables e innegociables. En el mismo sentido, adujo que la demandada en el requerimiento especial desconoció su amplia trayectoria profesional -40 años- e idoneidad para haber efectuado asesoramiento tributario a la sociedad Sepecol y, la presión ejercida a esta para que corrigiera sus declaraciones condujo a dejar sin piso jurídico el pago que se le hizo y, como ya se expuso, a pedirle el reintegro de los dineros.

Seguidamente afirmó: «[e]ste asunto [se refiere a lo anteriormente relatado] no se ve planteado en el requerimiento especial, pero como es lo que finalmente ocurrió, estamos ante una falsa motivación como soporte del requerimiento especial», en tanto, la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes desconoció el gasto de Sepecol y la obligó a corregirlo a efectos contables y fiscales, de modo que el pago que se le hizo dejó de existir: Sin embargo, la Dirección Seccional de personas naturales, sin atender la fiscalización de la dependencia de Grandes Contribuyentes, aseguró que el ingreso sí existió «y que eso generó la base de la declaración de renta cuestionada», con lo cual se quebrantaba una regla lógica de que algo pueda ser y no ser al mismo tiempo -principio de no contradicción-. A continuación, hizo referencia a principios de la lógica aristotélica.

Reprochó que la Administración no le efectuó visitas para establecer su realidad fiscal ni le hizo requerimientos para contestar preguntas o presentar pruebas, sino que sobre inferencias no sustentadas le emitió un requerimiento especial y una liquidación oficial sin soporte probatorio. Expresó que, a partir de un requerimiento ordinario, se trasladaron pruebas sobre un falso supuesto, violatorio del principio de no contradicción «obligándolo a corregir una declaración tributaria, solo porque sin fundamento alguno y por un revanchismo de unos funcionarios, se le exige al contribuyente que corrija su declaración». Manifestó que, por las anotadas irregularidades, se violó el espíritu de justicia, la imparcialidad y el debido proceso, «que desde el año 2019, fueron puestos en la ley para defender a los contribuyentes».

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora⁶, con los siguientes argumentos:

-En cuanto al primer problema jurídico, adujo que el requerimiento especial no fue extemporáneo, en tanto, el término de tres años comenzó a contabilizarse el 10 de octubre de 2017, de modo que la fecha límite sería, en principio, el 10 de octubre de 2020. Sin embargo, como el término fue suspendido por la emergencia sanitaria (entre el 19 de marzo y el 03 de abril), la nueva fecha límite «fue el 22 de diciembre de 2020». Entonces,

⁶ Samai tribunal, índice 16, certificado 7F9A351CD2599AAA 5ED90ACF4F44DC61 44893730A4A311C9 0C9F68F48B1A1A44 (pdf), pp. 1 a 13.

como estaba demostrado que el requerimiento especial fue notificado el 11 de septiembre de 2020, este fue tempestivo. Agregó que la demandante se equivocaba al alegar que el plazo era de dos años según el Decreto 624 de 1989, y que no le aplicaba el término de tres años de la Ley 1819 de 2016, pues ello desconocía que las leyes concernientes a la ritualidad de los procesos prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir y, como la prenotada normativa era de procedimiento con carácter ritual, empezaba a regir desde su publicación, para aquellos casos en los que no se había iniciado la actuación. Así, no hubo extemporaneidad ni firmeza de la declaración.

-En cuanto al segundo problema jurídico. Defendió que los actos estuvieron debidamente motivados, y le explicaron detalladamente al demandante la razón de la adición de ingresos, activos, y del rechazo de costos, gastos y retenciones en la declaración de 2016. Precisó que la falsa motivación se configuraba cuando un acto se fundaba en normas inexistentes, derogadas o con falsedad, lo que no ocurrió. Respecto de la ausencia de valoración de las pruebas, advirtió que el demandante solo argumentó que la Administración no fue congruente con sus ingresos y costos, y que se ejerció una presión contra el contribuyente SEPECO, sin explicar esto en relación con su declaración, ni allegar soportes que sustentaran su inconformidad.

Resaltó que el demandante no respondió el requerimiento especial, no discutió en el recurso de reconsideración las glosas, ni allegó soportes, razón por la cual, estas se entendieron aceptadas por el demandante.

Manifestó que, aunque existieran documentos formales como registros contables, lo determinante era la realidad económica, probada por indicios, pruebas directas y cruce con terceros. Añadió que el actor no desvirtuó las glosas que comprendía: adiciones de activos e ingresos: (i) \$179.236.000 en efectivo y bancos y otras inversiones; (ii) \$10.850.000 en ingresos brutos operacionales y (iii) \$795.000 en activos fijos. Además, de los siguientes rechazos: (iv) \$264.755.000 en costos; (v) \$42.037.000 en gastos de administración; y (vi) \$105.315.000 por retenciones en la fuente. Concluyó que se probó la omisión de ingresos y los costos improcedentes, lo que afectó la legalidad de la declaración.

-En cuanto al tercer problema jurídico. Señaló que, conforme a los artículos 647 y 648 del ET, se configuró inexactitud porque el actor omitió ingresos y declaró costos, gastos y retenciones improcedentes, lo que derivó en un menor impuesto a pagar. Agregó que no se trataba de una simple diferencia de criterios, sino que era clara la conducta sancionable que no logró desvirtuar el demandante.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda⁷. A tales efectos, señaló que el artículo 714 del ET, modificado por la Ley 1819 de 2016, extendió el plazo de firmeza de las declaraciones de dos a tres años; norma que era de carácter procesal y no sustancial, de ahí que rigiera desde el 29 de diciembre de 2016, fecha en que fue publicada la ley en el Diario Oficial 50.101. Así, a la declaración del impuesto de renta del período 2016 que debió presentarse en el año 2017 le aplicaba el nuevo plazo de firmeza de tres años; de modo que, la notificación del requerimiento especial fue tempestiva. Concretamente, el vencimiento para declarar operaba el 10 de octubre de 2017, por lo que el término de firmeza vencía el 10 de octubre de 2020 y como el requerimiento especial fue proferido el 07 de septiembre y notificado el 11 de septiembre de 2020, se encontraba dentro del término legal. Además, considerada la suspensión del plazo por pandemia, dicho término

⁷ Samai tribunal, índice 30, certificado 2EA7AE6BFD67960E 7654192D9654BF09 3A420D629CD181EF 5E42C03714E1794D (pdf), pp. 1 a 21.

vencía el 11 de diciembre de 2020. En consecuencia, no operó la firmeza de la declaración de renta 2016.

De otra parte, desestimó la argumentación atinente a que el Oficio 1543, del 11 de diciembre de 2018, se hubiera aplicado retroactivamente, pues este solo acogió el postulado legal de la aplicación de las normas procesales en el tiempo al señalar que los nuevos términos consagrados en la Ley 1819 de 2016 eran aplicables a las declaraciones presentadas a partir de su vigencia. Adicionalmente, al ser sometido tal acto a control jurisdiccional, el Consejo de Estado⁸ determinó su legalidad, y precisó que su contenido no transgredía el principio de confianza legítima ni la buena fe de los administrados.

Adicionalmente, advirtió que, si bien el demandante no había solicitado la nulidad del requerimiento especial, si invocaba como cargo el vicio de nulidad formal y material de dicho acto preparatorio; sin embargo, este no era susceptible de control de legalidad y, por ello, no sería objeto de pronunciamiento; máxime cuando se profirieron los actos demandados -liquidación oficial y la resolución que la confirmó-, respecto de los cuales solo se invocó la firmeza, de modo que no procedía efectuar análisis más allá de los argumentos de la demanda. Así, al no haberse desvirtuado la legalidad de los actos de determinación, lo procedente era negar las pretensiones.

Por último, se abstuvo de condenar en costas, por no haber pruebas de erogaciones que justificaran su imposición.

Recurso de apelación

El demandante solicitó revocar la decisión de primera instancia, a esos efectos, reiteró los planteamientos de la demanda. A modo de síntesis, se advierte que reprodujo sus argumentos en torno a que la declaración de renta 2016 había adquirido firmeza para la fecha en que se le notificó el requerimiento especial. Adujo que la DIAN expidió un requerimiento especial y una liquidación oficial violando el principio de confianza legítima sobre una declaración que, para el momento de expedición de tales actos, se encontraba en firme, según la doctrina de la DIAN -a tales fines, explicó el alcance de dicho principio, refiriendo doctrina y pronunciamientos de la Corte Constitucional.

Reiteró que el plazo de firmeza aplicable era de dos años - artículo 714 antes de la modificación de la Ley 1819 de 2016- y, que aun si en gracia de discusión, se aceptara que el término de firmeza fuera de tres años, lo que no se ajustaba a las disposiciones legales vigentes para la época *«el requerimiento especial debió expedirse el 10 de octubre de 2020»*, de modo que el requerimiento especial fue intempestivo.

Insistió en que, para definir en qué momento entraba a regir una norma sobre tributos debían considerarse aspectos atinentes a si la norma beneficiaba al contribuyente, si versaba sobre un impuesto de periodo y si la disposición que afectaba el proceso de determinación oficial del tributo podía aplicarse retroactivamente. Al respecto planteó que acorde con los artículos 338 y 363 constitucionales, la nueva ley regía para el período siguiente; sin embargo, la Corte Constitucional, en sentencia C-686 de 2011, había señalado la posibilidad de aplicar la regulación modificatoria para el período gravable que se esté causando cuando esta beneficia al contribuyente, posición jurisprudencial justa y equitativa. A contrario sensu, *«la modificación del término de firmeza de una declaración, a dos días de terminar un año fiscal, no puede aplicarse de manera retroactiva entendiéndose que la misma pone en condiciones de desventaja al contribuyente»* (sentencia C-430 de 2009).

⁸ Sentencia del 01 de julio de 2021, exp. 25176. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

Luego, replicó los argumentos concernientes a la prohibición de aplicar normas y doctrina oficial de forma retroactiva cuando no resulta favorable a los intereses de los contribuyentes e insistió en que la autoridad estaba sometida al Concepto 014115 de 2017, de conformidad con el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, el cual estaba vigente para el año fiscalizado, teniendo en cuenta que con ese oficio: (i) se crearon expectativas legítimas sobre el plazo de firmeza aplicable de dos años para las declaraciones tributarias que se presentaran en el 2017; (ii) se fijó una posición; (iii) se permitió que los contribuyentes actuaran sobre la base de ese concepto; y (iv) dos años después de emitida la ley, la autoridad decidió revocar la doctrina, en contra de los contribuyentes que habían actuado en virtud de lo sostenido por la Administración (sentencia del 23 de noviembre de 2018, exp. 22392, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto). Adujo que dicha posición [Concepto 014115 de 2017] fue modificada por la DIAN el 11 de noviembre de 2018 con la finalidad de aplicar retroactivamente al nuevo plazo de firmeza de la Ley 1819 de 2016, la entidad olvidó que si el contribuyente actuó bajo la vigencia de un concepto determinado, los cambios interpretativos posteriores no podían ser aplicados de forma retroactiva, como lo ha señalado la propia DIAN

Insistió en que, aunque el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 fue derogado expresamente por la Ley 1943 de 2018, el texto definitivo aprobado en sesión plenaria del 18 de diciembre de 2018 incluyó el artículo 113 que nuevamente contempló que los conceptos eran obligatorios para los funcionarios, así que se conservó el carácter vinculante que venía desde la norma de 1995. Seguidamente, replicó el planteamiento de los vicios de nulidad del requerimiento especial, como haber incurrido en nulidades formales y materiales, falsa motivación y desviación de poder, pues la demandada presionó a Sepecol para corregir sus declaraciones desconociendo pagos reales, mientras que la dependencia que lo fiscalizó le exigió al actor el ingreso; contradicción que, vulneraba los principios lógicos aristotélicos -principalmente el de no contradicción (ser y no ser al mismo tiempo), lo cual evidenciaba arbitrariedad, además de desconocer la validez del contrato de prestación de servicios suscrito con esa compañía.

Por último, en el acápite que identificó como «conclusiones» señaló que el alegato de apelación no estaba dirigido a contradecir la posición de esta corporación, sobre la aplicación del término de tres años a partir del año 2016, pues sobre tal asunto había abundante jurisprudencia; lo que atacaba era la ostensible violación del principio de la confianza debida, en que incurrió la DIAN, con la expedición del concepto 014115 de 2017 -a cuyo amparo reiteró haber actuado- y su posterior modificación dos años después de expedida la ley que pretendía aplicar retroactivamente, pese a que *«las decisiones posteriores de la DIAN, en materia interpretativa, no pueden ser aplicadas de manera retroactiva»*.

Pronunciamientos finales

El ministerio público y la demandada guardaron silencio en esta etapa procesal (índice 14 Samai).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Preliminarmente, se advierte que el magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaña manifestó estar impedido, lo cual fue aceptado por la Sala, mediante auto del 23 de octubre de 2025 (índice 16 Samai). Existiendo cuórum decisorio, juzga esta corporación la legalidad de los actos administrativos acusados, atendiendo los cargos de apelación planteados por la demandante contra la sentencia de primera instancia, que negó sus pretensiones.

Problemas jurídicos

2- Corresponde a la Sala determinar si (i) el plazo de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del período 2016 fue de dos años, bajo la redacción del artículo 714 del ET, anterior a la modificación de la Ley 1819 de 2016; (ii) si aun aplicando como firmeza tres años, el requerimiento especial sería intempestivo al concretarse el término el 10 de octubre de 2020 y (iii) si la demandada vulneró el principio de confianza legítima al pretender aplicar retroactivamente el concepto 1543 del 11 de diciembre de 2018 que modificó el concepto 014115 de 2017 que establecía la aplicación del nuevo término de firmeza previsto en la Ley 1819 de 2016 para las declaraciones de renta presentadas en el año 2017.

Análisis del caso concreto

3- En el fallo de primera instancia se determinó que el artículo 714 del ET, modificado por la Ley 1819 de 2016, extendió el plazo de firmeza de las declaraciones de dos a tres años; norma que por ser de carácter procesal regía desde el 29 de diciembre de 2016, fecha en que fue publicada la ley en el Diario Oficial 50.101. Así, a la declaración del impuesto de renta del período 2016, que debió presentarse en el año 2017, le aplicaba el nuevo plazo de firmeza de tres años; de modo que, la notificación del requerimiento especial fue tempestiva. En específico, señaló que, como el vencimiento para declarar había sido el 10 de octubre de 2017, el término de firmeza vencía, en principio, el 10 de octubre de 2020, pues en virtud de la suspensión de términos por la emergencia del Covid-19, el plazo se extendió hasta el 11 de diciembre de 2020, de ahí que la notificación del acto preparatorio el 11 de septiembre de 2020 hubiera sido tempestiva.

Adicionalmente, desestimó la argumentación referida a que el Oficio 1543, del 11 de diciembre de 2018, fue aplicado retroactivamente, puesto que este solo aplicó el postulado legal de la aplicación de las normas procesales en el tiempo al señalar que los nuevos términos previstos en la Ley 1819 de 2016 aplicaban a las declaraciones presentadas a partir de su vigencia, y destacó que esta corporación declaró la legalidad de tal concepto y determinó que su contenido no transgredía el principio de confianza legítima ni la buena fe de los administrados.

3.1- Por su parte, el apelante, aunque insiste en que la firmeza de la declaración era de dos años, no desvirtúa que el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 -que amplió el término a tres años, fuera una norma de carácter procesal, y en tal virtud rigió desde la publicación de la ley -29 de diciembre de 2016- de modo que para el momento en que el actor presentó la declaración del periodo 2016 [en 2017] ya estaba vigente la ley, y por ende aplicaba el nuevo plazo de firmeza de tres años.

Tampoco controvierte el impugnante que el vencimiento para declarar el periodo 2016 fue el 10 de octubre de 2017 o el 11 de diciembre de 2020 considerada la suspensión de términos por pandemia; ni que la notificación del requerimiento especial hubiera sido el 11 de septiembre de 2020⁹, ni tampoco, lo considerado por el tribunal respecto de que la finalización de los tres años de firmeza ocurrió el 11 de diciembre de 2020, en virtud de la suspensión de términos, ocurrido en virtud de la pandemia del Covid 19, todo lo cual, evidencia la oportunidad de la notificación del acto previo.

Inclusive, advierte la Sala que, aun computando ordinariamente el término, sin considerar la suspensión por pandemia, los tres años se vencían el 10 de octubre de 2020, fecha

⁹ La liquidación oficial da cuenta de que el requerimiento especial expedido el 07 de septiembre, fue notificado electrónicamente el 11 de septiembre de 2020.

que el propio actor reconoce tanto en la demanda, como la apelación, oportunidad, para la cual ya le había sido notificado el requerimiento especial -11 de septiembre de 2020.

En realidad, el apelante insiste en que el plazo era de dos años, porque en su entender, a aplicación del nuevo término de firmeza de tres años, significó dar efectos retroactivos a (i) el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 que no consagraba una regulación favorable para los contribuyentes, como sería el caso autorizado por los artículos 338 y 363 de la Carta, así como por la jurisprudencia de la Corte Constitucional; y además (ii) al oficio DIAN 1543, del 11 de diciembre de 2018- que revocó la posición del Concepto 014115 de 2017 que había señalado que la Ley 1819 de 2016 aplicaba a las declaraciones del año gravable 2017. En relación con lo cual, reprodujo sus aseveraciones acerca de que los conceptos le eran vinculantes a la Administración desde la Ley 223 de 1995 e incluso con el artículo 113 de la Ley 1943 de 2018.

3.2- Con todo, en la apelación el actor manifestó en el aparte de «conclusiones» que el alegato de apelación no estaba dirigido a controvertir la posición del Consejo de Estado sobre la aplicación del término de tres años a partir del año 2016, pues sobre tal asunto había abundante jurisprudencia; sino que lo que atacaba era la ostensible violación del principio de la confianza debida, en que incurrió la DIAN, al expedir el concepto 014115 de 2017 -a cuyo amparo reiteró haber actuado- y posteriormente modificarlo dos años después de expedida la ley que pretendía aplicar retroactivamente, pese a que *«las decisiones posteriores de la DIAN, en materia interpretativa, no pueden ser aplicadas de manera retroactiva»*.

A ese respecto, coincide esta corporación en que la revocatoria que hizo la DIAN de la primera posición interpretativa por medio del concepto DIAN 1543, del 11 de diciembre de 2018 no significó una transgresión al principio de irretroactividad en materia tributaria, porque la aplicación del nuevo término de firmeza para las declaraciones presentadas bajo su vigencia, tuvo origen en la Ley -art. 277 de la Ley 1819 de 2016-y en el artículo 40 de la Ley 153 de 1887 que determina la aplicación inmediata de las normas procedimentales, salvo que el término haya empezado a correr, lo que solo ocurre, en lo que interesa a este proceso, desde el momento en que se presenta la correspondiente declaración. De modo que a la declaración presentada bajo vigencia de la Ley 1819 le aplicaba el nuevo término de firmeza, con independencia del periodo gravable.

Por lo anterior, la pretensión del actor de que se privilegie el concepto de DIAN 014115 de 2017 sobre la ley, no resulta aceptable; menos aún si se tiene en cuenta que, como lo señaló el tribunal, esta corporación al controlar la legalidad del oficio DIAN 1543, del 11 de diciembre de 2018, que revocó la posición interpretativa del primer concepto estableció que la Administración no quebrantó los principios de confianza legítima, seguridad jurídica y buena fe. En específico se señaló: *«Con miras desatar ese problema jurídico, advierte la Sala que, como antes se concluyó, la demandada plegó su interpretación a los postulados legales que regulan la vigencia de las disposiciones de tipo procedimental (i.e. artículo 40 de la Ley 153 de 1887), como es el caso del artículo 714 del ET modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016. De ahí que no se quebrantaran las máximas invocadas por la actora, pues lo cierto es que la Administración ajustó su interpretación a fin de hacerla concordar con el mandato legal de aplicación de las normas procesales en el tiempo»*¹⁰.

3.3- Por lo analizado, no le asiste razón al apelante respecto de que el requerimiento especial fue extemporáneo, pues como se anotó en apartes anteriores, en el entendido que el vencimiento del plazo para declarar fue el 10 de octubre de 2017, los tres años para notificar el requerimiento especial, finalizaban el 10 de octubre de 2020, y el acto preparatorio fue notificado el 11 de septiembre de 2020. Inclusive, con independencia de

¹⁰ Sentencia del 01 de julio de 2021, exp. 25176. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

la suspensión del plazo de firmeza por la suspensión de términos debido al Covid-19, pues aún sin considerar este aspecto, la notificación se habría efectuado antes del vencimiento de los tres años previstos en la ley para su firmeza. No prospera el cargo.

3.4- Por último, como se advierte que el apelante reprodujo los argumentos sobre vicios de nulidad contra el requerimiento especial, como estar incurso en nulidades formales y materiales, falsa motivación y desviación de poder, a cuyos efectos relató que la demandada presionó a Sepecol a corregir sus declaraciones desconociendo pagos reales, lo que resultaba contradictorio con la exigencia del correlativo ingreso por parte de la Administración seccional que lo fiscalizó, lo que, vulneraba los principios lógicos aristotélicos -principalmente el de no contradicción- y evidenciaba arbitrariedad, además de desconocer la validez del contrato de prestación de servicios suscrito con aquella compañía; debe señalarse a tal respecto que, como lo advirtió el tribunal, tales planteamientos se dirigen a controvertir la legalidad del acto preparatorio, el cual no es pasible de control judicial, por lo que no procede pronunciarse sobre los mismos.

En suma, la Sala confirmará la decisión del tribunal.

Conclusión

4- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de esta providencia que, las disposiciones de carácter procesal rigen desde su publicación, salvo que los términos hayan comenzado a correr, lo que ocurre cuando es presentada la correspondiente declaración, previsión que aplicada al caso bajo análisis, implicaba la sujeción al nuevo término de firmeza de tres años, de la declaración de renta presentada en el año 2017, cuando ya había entrado en vigor la Ley 1819 de 2016, con prescindencia del periodo gravable.

Asimismo, que el hecho de modificarse una doctrina de la Administración no vulnera los principios de confianza legítima, buena fe y seguridad jurídica, en tanto, solo debe prevalecer lo establecido en la Ley.

Costas

5- Atendiendo el criterio de decisión fijado por la Sección¹¹ y el acuerdo PCSJA2 512355 del 28 de noviembre de 2025¹², se condenará al demandante en costas en esta instancia por ser la parte vencida en el juicio. Al efecto, se tasan las agencias en derecho en un salario mínimo a la ejecutoria de esta providencia y en consecuencia, se ordenará al tribunal tramitar el correspondiente incidente de liquidación, de conformidad con lo previsto en el artículo 366 del CGP.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. **Condenar** en costas al demandante en esta instancia, a cuyos efectos, se fijan las agencias en derecho en un salario mínimo a la ejecutoria de esta providencia. En

¹¹ Sentencia del 23 de septiembre de 2025, exp. 28292, CP: Wilson Ramos Girón,

¹² Sentencia del 23 de septiembre de 2025, exp. 28292, CP: Wilson Ramos Girón.



consecuencia, ordenar al tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclaro voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

*La integridad de este documento electrónico puede comprobarse con el «validador de documentos» disponible en:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>*