



## **INCLUSIÓN DE NUEVOS CARGOS EN LOS ALEGATOS DE CONCLUSIÓN – Improcedencia**

[C]on fundamento en el artículo 187 del CPACA, se resolverán los reparos planteados en la demanda sin emitir pronunciamiento sobre los nuevos cargos de nulidad planteados por el extremo activo de la litis en el escrito de alegaciones finales, alusivos a la violación de las normas que rigen el cierre contable, la vulneración del derecho a la igualdad de quienes presentaron extemporáneamente sus declaraciones tributarias y del «*principio*» de sustancia sobre la forma.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 187

**NORMAS QUE FIJAN PLAZOS DE REVISIÓN OFICIAL DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS - Naturaleza jurídica procesal / TÉRMINO GENERAL DE FIRMEZA DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS - Finalidad y alcance.** Es el plazo general que tiene la Administración tributaria para iniciar el procedimiento de revisión de la liquidación privada, mediante la notificación del requerimiento especial al declarante y su inobservancia implica la pérdida de competencia por el factor temporal, en las condiciones previstas por los artículos 730 del ET y 137 del CPACA / **TÉRMINO GENERAL DE FIRMEZA DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS - Cómputo / TÉRMINO GENERAL DE FIRMEZA DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS – Alcance y naturaleza jurídica procesal del artículo 714 del Estatuto Tributario.** Reiteración de jurisprudencia. El precepto incorpora una norma de carácter procesal que se limita a fijar el plazo general de caducidad para el ejercicio de la potestad de revisión encomendada a la autoridad tributaria / **TÉRMINO DE FIRMEZA DE DECLARACIONES DE IVA Y RETENCIÓN EN LA FUENTE - Alcance y naturaleza jurídica procesal del artículo 705-1 del Estatuto Tributario / TÉRMINO GENERAL DE FIRMEZA DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS – Alcance y naturaleza jurídica procesal del artículo 277 de la Ley 1819 de 2016.** La reforma que introdujo al artículo 714 del Estatuto Tributario consistió en la mera extensión del plazo de caducidad previsto en esa norma, a un lapso de tres años, por lo que el artículo 714 conserva su naturaleza procesal al tratarse de disposiciones que disciplinan la actividad administrativa tendente a asegurar el cumplimiento de las prestaciones exigibles a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, sin fijar los preceptos que gobiernan la prestación tributaria / **LEY PROCESAL - Vigencia.** Alcance del artículo 40 de la Ley 153 de 1887 modificado por el artículo 624 del Código General del Proceso / **TÉRMINO GENERAL DE FIRMEZA DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS - Vigencia del artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 / APLICACIÓN DE NUEVOS TÉRMINOS DE FIRMEZA DE LA LEY 1819 DE 2016 – Procedencia y excepciones.** El nuevo plazo de caducidad (de tres años) que debe observar la autoridad para iniciar el procedimiento de revisión de las autoliquidaciones tributarias empezó a regir, con efecto general inmediato, desde el 29 de diciembre de 2016, fecha de entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, salvo en los casos en que el término ya hubiere empezado a correr, de acuerdo con eventos previstos en el artículo 714 del ET y de las normas que rigen de manera especial el cómputo del plazo bajo análisis, como los previstos en los artículos 589 y 705-1 del ET / **APLICACIÓN DE NUEVOS TÉRMINOS DE FIRMEZA DE LA LEY 1819 DE 2016 A DECLARACIONES TRIBUTARIAS DEL PERIODO GRAVABLE 2016 – Procedencia.** Alcance interpretativo del artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 / **OFICIO DIAN 1543 DE 2018 – Legalidad / APLICACIÓN RETROACTIVA DE LA LEY TRIBUTARIA - No configuración / TÉRMINO DE REVISIÓN OFICIAL DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS PRESENTADAS EN**



## **VIGENCIA DE LA LEY 1819 DE 2016 - Normativa aplicable. Se aplica el nuevo término de 3 años previsto en el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016**

[O]bserva la Sala que los cargos de violación del principio de legalidad y de la prohibición de retroactividad promovidos por la demandante parten del entendimiento de que las normas que fijan los plazos para la revisión oficial de las declaraciones tributarias ostentan una naturaleza sustancial. En consecuencia, la Sala se pronunciará primero sobre esa cuestión, para después verificar si la doctrina censurada incurrió en los yerros que le atribuye la actora. 3.1- Sobre el carácter de tales disposiciones y, en particular, del artículo 714 del ET (que fue la previsión modificada por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016), esta judicatura tiene sentado un criterio de decisión judicial, que ha sido expuesto, entre otras, en las providencias del 24 de octubre del 2013 y del 09 de marzo del 2017 (exps. 18096 y 20636, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y del 24 de octubre del 2019 (exps. 23688 y 23323, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), en consecuencia, la Sala aplicará las tesis contenidas en el precedente para resolver la disputa *sub examine*. A la luz de esa jurisprudencia, el referido artículo 714 del ET prevé el plazo general con el que cuenta la Administración tributaria para iniciar el procedimiento de revisión de la liquidación privada, mediante la notificación del requerimiento especial al declarante; oportunidad que se computa, bien desde el vencimiento de la oportunidad para declarar, desde la presentación extemporánea de la autoliquidación o desde la fecha de solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor denunciado, según sea el caso. Así, la Sección ha determinado que el precepto en cuestión incorpora una norma de carácter procesal, pues el mismo se limita a fijar el plazo general de caducidad para el ejercicio de la potestad de revisión encomendada a la autoridad tributaria, cuya inobservancia implica la pérdida de competencia por el factor temporal, en las condiciones previstas por los artículos 730 del ET y 137 del CPACA. Igual razonamiento es predicable respecto del artículo 705-1 del ET que sujeta la «firmeza» de las declaraciones del impuesto sobre las ventas a lo prescrito para «*declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable*». Con esa perspectiva y dado que la reforma normativa introducida por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 consistió en la mera extensión del señalado plazo de caducidad a un lapso de tres años, advierte la Sala que, en la actualidad, el mencionado artículo 714 del ET conserva la naturaleza procesal antes descrita, de manera que no son de recibo las alegaciones del demandante sobre el carácter sustancial de tales preceptos. Así, porque se trata de disposiciones que disciplinan la actividad administrativa tendente a asegurar el cumplimiento de las prestaciones exigibles a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, sin fijar los preceptos que gobiernan la prestación tributaria. 3.2- Dilucidada la naturaleza procesal de las disposiciones analizadas, se impone precisar que, según el artículo 40 de la Ley 153 de 1887 (modificado por el artículo 624 del CGP), las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los procedimientos prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir, pero los términos que hubieren comenzado a correr y las actuaciones y diligencias iniciadas se rigen por la ley vigente al tiempo de su iniciación. Así, dado que por disposición expresa del artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 cobró vigencia desde el 29 de diciembre del 2016, día en que dicha ley fue publicada en el Diario Oficial nro. 50.101, el nuevo plazo de caducidad (de tres años) que debe observar la autoridad para iniciar mediante la notificación de un requerimiento especial el procedimiento de revisión de las autoliquidaciones tributarias empezó a regir, con efecto general inmediato, desde la fecha antes indicada, salvo para aquellos eventos en que dicha oportunidad ya hubiere empezado a correr de conformidad con los tres eventos preceptuados en el artículo 714 del ET, sin perjuicio de los supuestos de hecho previstos en las normas que rigen de manera especial el cómputo del plazo bajo análisis (v.g., los previstos en los artículos



589 y 705-1 del ET). De ahí que la modificación normativa en comento aplique para todas las liquidaciones privadas que, de manera inicial, se hayan presentado a partir del 29 de diciembre de 2019 y, como la presentación de los denuncios rentísticos de obligaciones causadas en 2016 solo era exigible a partir de 2017 (según las fechas indicadas en el Decreto 2105 de 2016), el término con el que contaba la Administración para modificarlas oficialmente no había iniciado a contabilizarse, por lo cual les es aplicable el plazo de tres años establecido por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016. Esa lógica es extensible a las declaraciones del IVA causado en 2016, en la medida en que, por mandato del artículo 705-1 del ET, la oportunidad para su revisión es igual a la prescrita para la «*declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable*». Por ello, yerra el demandante al plantear que las liquidaciones privadas de tributos causados en el 2016 se rigen por el término de dos años dispuesto en el artículo 714 del ET antes de la reforma establecida con el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016. Por ende, no prospera el cargo de nulidad.

**FUENTE FORMAL:** LEY 153 DE 1887 - ARTÍCULO 40 / LEY 223 DE 1995 - ARTÍCULO 264 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 277 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 376 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 589 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 705-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 714 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 730 / DECRETO 2105 DE 2016 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 137 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 624 /

**APLICACIÓN DE NORMAS PROCESALES EN EL TIEMPO - Alcance del artículo 40 de la Ley 153 de 1887 modificado por el artículo 624 del Código General del Proceso / VIOLACIÓN DEL DERECHO A LA IGUALDAD Y DE LOS PRINCIPIOS DE CONFIANZA LEGÍTIMA, SEGURIDAD JURÍDICA Y BUENA FE POR EL OFICIO DIAN 1543 DE 2018 – No configuración. Aunque en el ordinal 3 del Concepto Unificado 014116 del 26 de julio de 2017, la DIAN señaló que los nuevos plazos previstos en la Ley 1819 de 2016 para la revisión de las declaraciones tributarias solo se aplicaban a las declaraciones que registraran obligaciones tributarias causadas en los años 2017 y siguientes, en el Oficio 1543 de 2018 ajustó su interpretación a fin de hacerla concordar con el mandato legal de aplicación de las normas procesales en el tiempo / PRINCIPIO DE LEGALIDAD DE LA FUNCIÓN PÚBLICA - Adecuación del proceder de las autoridades a la ley. Aunque las actuaciones de la Administración deben ser coherentes y propender por la estabilidad jurídica, la autoridad debe adecuar su proceder cuando advierta que el mismo es contrario a derecho, pues esta exigencia es consecuencia directa del principio de legalidad que rige la función pública**

La acusación aduce que el oficio demandado varió de forma «*intempestiva*» la interpretación oficial previamente esbozada en el ordinal 3.º del Concepto Unificado nro. 014116, del 26 de julio de 2017, según el cual los nuevos plazos establecidos en la Ley 1819 de 2016 para la revisión de las declaraciones tributarias únicamente se aplicaban a las declaraciones que registraran obligaciones tributarias causadas en los años 2017 y siguientes. En sustento de ese reproche, afirma que el cambio doctrinal vulnera las expectativas razonables que tenían los contribuyentes frente al lapso que debía transcurrir para que sus autoliquidaciones se tornaran inmodificables; y agrega que la nueva tesis ubica a los declarantes en una posición desfavorable frente a la autoridad fiscal. En contraposición, la demandada sostiene que el concepto inicial «*no hizo el estudio de la naturaleza de las disposiciones que establecen el término de firmeza de las declaraciones tributarias*», por lo que era imperativo reconocer que «*las disposiciones que establecen términos de firmeza son de carácter procesal, deberá*



atenderse el postulado de la Ley 153 de 1887 en su artículo 40». Por ende, pasa la Sala a verificar si el cambio de doctrina implicó el quebrantamiento de las disposiciones constitucionales alegadas por la actora. Con miras a 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. Al respecto, cabe resaltar que, aunque las actuaciones de la Administración deben ser coherentes y propender por la estabilidad jurídica, no es menos cierto que la autoridad debe adecuar su proceder cuando advierta que el mismo es contrario a derecho (sin perjuicio de lo que preceptuaba el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 mientras estuvo vigente), pues esta exigencia es consecuencia directa del principio de legalidad que rige la función pública. Tampoco encuentra la Sala que el acto juzgado haya vulnerado el principio de igualdad, dado que, como se indicó en precedencia, la tesis jurídica en él contenida se limitó a reconocer el postulado legal sobre la aplicación de las normas procesales en el tiempo, de manera que la censura propuesta por la demandante deriva del mandato consagrado en la ley y no del oficio cuestionado.

**FUENTE FORMAL:** LEY 153 DE 1887 - ARTÍCULO 40 / LEY 223 DE 1995 - ARTÍCULO 264 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 277 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 714 / CONCEPTO UNIFICADO 014116 DE 26 DE JULIO DE 2017 DIRECCIÓN DE IMPUESTOS NACIONALES DIAN - ORDINAL 3

#### **CONDENA EN COSTAS EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD - Improcedencia**

[L]a Sala aclara que no se impondrá condena en costas pues el artículo 188 del CPACA prescribe que es improcedente en los procesos en los que se ventilan asuntos de interés público, como es el caso del medio de control de simple nulidad.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

**NORMA DEMANDADA:** OFICIO 1543 DE 2018 (11 de diciembre) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN (No anulado)

### **CONSEJO DE ESTADO**

#### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D. C., uno (01) de julio de dos mil veintiuno (2021)

**Radicación número: 11001-03-27-000-2020-00004-00(25176)**

**Actor: WILFRIDO JOSÉ BALLESTEROS BARRERA**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**



## FALLO

La Sala decide, en única instancia, sobre la nulidad del Oficio nro. 1543, del 11 de diciembre de 2018, proferido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN (ff. 11 a 19 e índice 27)<sup>1</sup>.

## ANTECEDENTES PROCESALES

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad, previsto en el artículo 137 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), acudió el demandante para solicitar que se declarara la nulidad del Oficio nro. 1543, del 11 de diciembre de 2018, proferido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN.

En lo pertinente, el texto del oficio demandado que planteó la tesis jurídica aquí enjuiciada es el siguiente (f. 19 e índice 27):

Mediante el escrito de la referencia solicita la reconsideración de la siguiente conclusión, contenida en el numeral 3 del Concepto Unificado Sobre Procedimiento Tributario Régimen Tributario Sancionatorio nro. 014116 del 26 de julio de 2017: “Por otro lado, es menester aclarar que los nuevos términos de firmeza de las declaraciones tributarias que introdujo la Ley 1819 de 2016, regirán para los períodos gravables 2017 en adelante”.

... En relación con el efecto procedimental, que es el que interesa a efectos de la presente solicitud, debe acudirse al contenido del artículo 40 de la Ley 153 de 1887 que consagra:

“Las leyes concernientes a la sustancia y ritualidad de los jueces prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir. Pero los términos que hubieren empezado correr, y las actuaciones y diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación”.

Entonces, la regla general es el efecto inmediato de la ley procesal con las salvedades que la misma disposición consagra.

Ahora bien, es claro que la presentación de la declaración es un acto de carácter procesal, pues a partir de allí, bien sea presentada dentro de los plazos fijados para el efecto o de manera extemporánea, se inicia a contar el término que tiene la administración para dar curso al procedimiento de revisión de la misma y para el contribuyente su opción de corrección. En relación con este punto, el Consejo de Estado se ha pronunciado en reiteradas oportunidades.

... Por lo anterior, dado que en efecto las disposiciones que establecen términos de firmeza son de carácter procesal, deberá atenderse el postulado de la Ley 153 de 1887 en su artículo 40, así como los antecedentes jurisprudenciales reiterados sobre el mismo asunto.

En tal contexto, debe reconsiderarse el inciso final del numeral 3 del mencionado concepto y, en su lugar, señalar que los nuevos términos de firmeza de las declaraciones tributarias consagradas en la Ley 1819 de 2016 son aplicables para las declaraciones tributarias presentadas a partir de la vigencia de la misma, con independencia del período gravable a que corresponda. Las declaraciones iniciales, presentadas antes de la vigencia de la Ley 1819 de 2016, se regirán por la disposición anterior, aun si

<sup>1</sup> Del historial de actuaciones registradas en el aplicativo informático SAMAI. Las demás menciones a «índices» aluden al mismo repositorio.



estas son objeto de corrección posterior.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 13 y 363 de la Constitución, a partir del siguiente concepto de violación (ff. 4 a 9):

Alegó que el oficio acusado violó el principio de legalidad y la prohibición superior de aplicación retroactiva de las disposiciones fiscales al concluir que la extensión del plazo para modificar oficialmente las declaraciones tributarias (introducida por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, que reformó el artículo 714 de ET) rige para todas las autoliquidaciones presentadas con posterioridad a la entrada en vigencia de la referida ley, con independencia del periodo gravable al que ellas correspondan. A su juicio, tal interpretación desconoce que, como los denuncios tributarios dan cuenta de los hechos económicos ocurridos durante un período, los mismos ostentan un carácter sustancial y, por ello, están cubiertos por la referida prohibición de retroactividad, de manera que el citado artículo 277 habría empezado a regir desde el 01 de enero de 2017. Sobre esa base, alega que la tesis jurídica planteada en el acto demandado desconoce que la oportunidad para revisar las declaraciones del IVA comienza a correr desde su presentación y culmina con la «firmeza» de la declaración del impuesto sobre la renta del respectivo año. Además, adujo que la Administración modificó intempestivamente la tesis previamente planteada en el Concepto Unificado nro. 14116, del 26 de julio de 2017 (que señalaba que la modificación introducida por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 no regía para las declaraciones relativas a periodos imposables anteriores al 2017), con lo cual habría vulnerado los principios de buena fe, confianza legítima, seguridad jurídica y el derecho a la igualdad, dadas las expectativas de los declarantes y su posición desfavorable frente a la autoridad tributaria.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 24), para lo cual planteó que el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 contiene una disposición de carácter procedimental, en tanto que establece el plazo que tiene la autoridad para adelantar los procedimientos de revisión de las declaraciones tributarias presentadas por los obligados, de modo que su aplicación en el tiempo es inmediata, según el mandato del artículo 40 de la Ley 153 de 1887, sin que le sea oponible la prohibición constitucional de retroactividad invocada por la demandante. Asimismo, defendió que el acto censurado observó los principios de legalidad, confianza legítima y buena fe, puesto que el mismo se refiere a una norma de carácter procesal que no genera derechos adquiridos y, por el contrario, puede ser modificada con base en el amplio margen de configuración del legislador. También negó la vulneración del derecho a la igualdad, argumentando que la tesis jurídica censurada otorga el mismo tratamiento a todos los contribuyentes.

### **Solicitud de medida cautelar**

Por auto del 12 de noviembre de 2020 (índice 26), el despacho sustanciador negó la suspensión provisional del concepto enjuiciado, tras considerar que la confrontación inicial del acápite demandado con las normas invocadas por la actora no revelaba una vulneración manifiesta del ordenamiento jurídico. Esa decisión fue confirmada con el auto del 12 de febrero de 2021 (índice 42).

### **Audiencia inicial**

Por auto del 02 de diciembre de 2020 (índice 34), el ponente prescindió de la audiencia



inicial prevista en el artículo 180 del CPACA, pues estimó que el artículo 13.1 del Decreto Legislativo 806 de 2020 autorizaba obviar dicha diligencia, por tratarse de un litigio sobre un asunto de puro derecho, cuya solución no requiere la práctica de pruebas.

### **Alegatos de conclusión**

La parte actora reiteró los argumentos expuestos en el escrito de demanda (índice 52). Con sustento en el artículo 9.º del Decreto 2649 de 1993, agregó que el cierre contable ocurre el 31 de diciembre de cada año, así que las normas posteriores no pueden afectar las consecuencias derivadas de los hechos económicos registrados conforme a esa disposición, debido a que en esa oportunidad se generan expectativas razonables sobre el reconocimiento de los registros contables. Por otra parte, sostuvo que la doctrina oficial acusada quebrantó el principio de igualdad de los contribuyentes que presenten sus declaraciones tributarias de forma extemporánea, pues quedan sometidos a un término de revisión más amplio que el de aquellos que presentaron su autodeterminación en tiempo. Finalmente, manifestó que la demandada violó el principio de sustancia sobre la forma, porque a las obligaciones tributarias sustanciales surgidas en el 2016 se aplicarían normas procesales cuya vigencia inició en 2017.

Por su parte, la demandada reprodujo la contestación de la demanda (índice 51).

El ministerio público rindió concepto extemporáneamente, por no puede ser tenido en cuenta con miras a adoptar la presente decisión (índice 53).

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- La Sala decide, en única instancia, la demanda de nulidad contra el Oficio nro. 1543, del 11 de diciembre de 2018, que afirma como tesis jurídica que «*los nuevos términos de firmeza de las declaraciones tributarias consagradas en la Ley 1819 de 2016 son aplicables para las declaraciones tributarias presentadas a partir de la vigencia de la misma, con independencia del período gravable a que correspondan*». En esa medida, con fundamento en el artículo 187 del CPACA, se resolverán los reparos planteados en la demanda sin emitir pronunciamiento sobre los nuevos cargos de nulidad planteados por el extremo activo de la litis en el escrito de alegaciones finales, alusivos a la violación de las normas que rigen el cierre contable, la vulneración del derecho a la igualdad de quienes presentaron extemporáneamente sus declaraciones tributarias y del «*principio*» de sustancia sobre la forma.

2- Debe por tanto determinar la Sala si la interpretación demandada vulneró el mandato constitucional que proscribe la aplicación retroactiva de la ley tributaria, para lo cual se analizará si el término para la revisión de las autoliquidaciones previsto en el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 714 del ET, es aplicable a los denuncios tributarios que registran obligaciones sustanciales causadas durante 2016. Resuelto lo anterior, se definirá si el acto enjuiciado habría violado los principios de seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe, al variar la postura previamente planteada en el Concepto Unificado nro. 14116, del 26 de julio de 2017. Finalmente, se verificará si se quebrantó el principio de igualdad por «*colocar en desequilibrio y desventaja los derechos e intereses de los contribuyentes frente a la Administración tributaria*».



3- Sobre la primera cuestión debatida, plantea la actora que la interpretación acusada conduce a una aplicación retroactiva del artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 respecto de las declaraciones correspondientes al periodo gravable 2016, lo que, en su criterio, vulnera el artículo 363 de la Constitución, desconoce que el término para iniciar el procedimiento de revisión es el vigente en la fecha en que acaecen los hechos declarados y amplía ilegalmente la oportunidad para modificar oficialmente las declaraciones del IVA causado en 2016, que ya había empezado a correr para el momento en que operó el cambio normativo. En contraposición, el extremo pasivo de la contienda asegura que la tesis jurídica incorporada en el acto demandado solo reconoció el carácter procedimental del citado artículo 277 y su aplicación inmediata en el tiempo de conformidad con el artículo 40 de la Ley 153 de 1887.

Atendiendo a los términos en que fue trabada la litis, observa la Sala que los cargos de violación del principio de legalidad y de la prohibición de retroactividad promovidos por la demandante parten del entendimiento de que las normas que fijan los plazos para la revisión oficial de las declaraciones tributarias ostentan una naturaleza sustancial. En consecuencia, la Sala se pronunciará primero sobre esa cuestión, para después verificar si la doctrina censurada incurrió en los yerros que le atribuye la actora.

3.1- Sobre el carácter de tales disposiciones y, en particular, del artículo 714 del ET (que fue la previsión modificada por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016), esta judicatura tiene sentado un criterio de decisión judicial, que ha sido expuesto, entre otras, en las providencias del 24 de octubre del 2013 y del 09 de marzo del 2017 (exps. 18096 y 20636, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y del 24 de octubre del 2019 (exps. 23688 y 23323, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), en consecuencia, la Sala aplicará las tesis contenidas en el precedente para resolver la disputa *sub examine*.

A la luz de esa jurisprudencia, el referido artículo 714 del ET prevé el plazo general con el que cuenta la Administración tributaria para iniciar el procedimiento de revisión de la liquidación privada, mediante la notificación del requerimiento especial al declarante; oportunidad que se computa, bien desde el vencimiento de la oportunidad para declarar, desde la presentación extemporánea de la autoliquidación o desde la fecha de solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor denunciado, según sea el caso. Así, la Sección ha determinado que el precepto en cuestión incorpora una norma de carácter procesal, pues el mismo se limita a fijar el plazo general de caducidad para el ejercicio de la potestad de revisión encomendada a la autoridad tributaria, cuya inobservancia implica la pérdida de competencia por el factor temporal, en las condiciones previstas por los artículos 730 del ET y 137 del CPACA. Igual razonamiento es predicable respecto del artículo 705-1 del ET que sujeta la «firmeza» de las declaraciones del impuesto sobre las ventas a lo prescrito para «*declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable*».

Con esa perspectiva y dado que la reforma normativa introducida por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 consistió en la mera extensión del señalado plazo de caducidad a un lapso de tres años, advierte la Sala que, en la actualidad, el mencionado artículo 714 del ET conserva la naturaleza procesal antes descrita, de manera que no son de recibo las alegaciones del demandante sobre el carácter sustancial de tales preceptos. Así, porque se trata de disposiciones que disciplinan la actividad administrativa tendente a asegurar el cumplimiento de las prestaciones exigibles a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, sin fijar los preceptos que gobiernan la prestación tributaria.

3.2- Dilucidada la naturaleza procesal de las disposiciones analizadas, se impone precisar que, según el artículo 40 de la Ley 153 de 1887 (modificado por el artículo 624





del CGP), las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los procedimientos prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir, pero los términos que hubieren comenzado a correr y las actuaciones y diligencias iniciadas se rigen por la ley vigente al tiempo de su iniciación.

Así, dado que por disposición expresa del artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 cobró vigencia desde el 29 de diciembre del 2016, día en que dicha ley fue publicada en el Diario Oficial nro. 50.101, el nuevo plazo de caducidad (de tres años) que debe observar la autoridad para iniciar mediante la notificación de un requerimiento especial el procedimiento de revisión de las autoliquidaciones tributarias empezó a regir, con efecto general inmediato, desde la fecha antes indicada, salvo para aquellos eventos en que dicha oportunidad ya hubiere empezado a correr de conformidad con los tres eventos preceptuados en el artículo 714 del ET, sin perjuicio de los supuestos de hecho previstos en las normas que rigen de manera especial el cómputo del plazo bajo análisis (v.g., los previstos en los artículos 589 y 705-1 del ET). De ahí que la modificación normativa en comento aplique para todas las liquidaciones privadas que, de manera inicial, se hayan presentado a partir del 29 de diciembre de 2019 y, como la presentación de los denuncios rentísticos de obligaciones causadas en 2016 solo era exigible a partir de 2017 (según las fechas indicadas en el Decreto 2105 de 2016), el término con el que contaba la Administración para modificarlas oficialmente no había iniciado a contabilizarse, por lo cual les es aplicable el plazo de tres años establecido por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016. Esa lógica es extensible a las declaraciones del IVA causado en 2016, en la medida en que, por mandato del artículo 705-1 del ET, la oportunidad para su revisión es igual a la prescrita para la «*declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable*». Por ello, yerra el demandante al plantear que las liquidaciones privadas de tributos causados en el 2016 se rigen por el término de dos años dispuesto en el artículo 714 del ET antes de la reforma establecida con el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016. Por ende, no prospera el cargo de nulidad.

4- Definido lo anterior, pasa la Sala a estudiar los reparos relativos a la vulneración del derecho a la igualdad y los principios de confianza legítima, seguridad jurídica y buena fe. La acusación aduce que el oficio demandado varió de forma «*intempestiva*» la interpretación oficial previamente esbozada en el ordinal 3.º del Concepto Unificado nro. 014116, del 26 de julio de 2017, según el cual los nuevos plazos establecidos en la Ley 1819 de 2016 para la revisión de las declaraciones tributarias únicamente se aplicaban a las declaraciones que registraran obligaciones tributarias causadas en los años 2017 y siguientes. En sustento de ese reproche, afirma que el cambio doctrinal vulnera las expectativas razonables que tenían los contribuyentes frente al lapso que debía transcurrir para que sus autoliquidaciones se tornaran inmodificables; y agrega que la nueva tesis ubica a los declarantes en una posición desfavorable frente a la autoridad fiscal. En contraposición, la demandada sostiene que el concepto inicial «*no hizo el estudio de la naturaleza de las disposiciones que establecen el término de firmeza de las declaraciones tributarias*», por lo que era imperativo reconocer que «*las disposiciones que establecen términos de firmeza son de carácter procesal, deberá atenderse el postulado de la Ley 153 de 1887 en su artículo 40*». Por ende, pasa la Sala a verificar si el cambio de doctrina implicó el quebrantamiento de las disposiciones constitucionales alegadas por la actora.

Con miras a 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. Al respecto, cabe resaltar que, aunque las actuaciones de la Administración deben ser coherentes y propender por la estabilidad jurídica, no es menos cierto que la autoridad debe adecuar su proceder cuando advierta que el mismo es contrario a derecho (sin perjuicio de lo que preceptuaba el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 mientras estuvo vigente), pues esta exigencia es consecuencia directa del principio de legalidad que rige la función pública.

Tampoco encuentra la Sala que el acto juzgado haya vulnerado el principio de igualdad, dado que, como se indicó en precedencia, la tesis jurídica en él contenida se limitó a reconocer el postulado legal sobre la aplicación de las normas procesales en el tiempo, de manera que la censura propuesta por la demandante deriva del mandato consagrado en la ley y no del oficio cuestionado. En atención a las razones expuestas, no prosperan los cargos de nulidad, por lo cual se negarán las pretensiones de la actora.

5- Finalmente, la Sala aclara que no se impondrá condena en costas pues el artículo 188 del CPACA prescribe que es improcedente en los procesos en los que se ventilan asuntos de interés público, como es el caso del medio de control de simple nulidad.

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

### FALLA

1. **Negar** las pretensiones de la demanda.
2. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Presidente

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

(Firmado electrónicamente)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**