



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., uno (01) de junio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho (única instancia)
Radicación: 11001-03-27-000-2020-00022-00 (25393)
Demandante: Fundación Salud de los Andes
Demandada: DIAN

Temas: Régimen Tributario Especial. Actualización de oficio del Registro Único Tributario (RUT). Procedimiento para la exclusión del régimen tributario especial

SENTENCIA ANTICIPADA DE ÚNICA INSTANCIA

En los términos del artículo 182A del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), adicionado por el artículo 42 de la Ley 2080 de 2021, la Sala procede a dictar sentencia anticipada dentro del proceso de la referencia.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

De oficio, la demandada actualizó el RUT (Registro Único Tributario) de su contraparte, mediante la Resolución nro. 176, del 13 de enero de 2020 (índice 7)¹, para excluir de la casilla nro. 53, en la cual se consignan las «responsabilidades, calidades y atributos», la inscripción en el régimen tributario especial y registrar, a cambio, el régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios, tras lo cual le envió el 06 de marzo de 2020 una copia del RUT actualizado, sin adjuntar ningún acto administrativo que sustentara la determinación (índice 2). La actora pidió el 16 de junio del mismo año una copia del acto administrativo correspondiente (ibidem), a lo cual contestó la demandada el 29 de junio de 2020, sin remitir el acto solicitado, que la actualización del RUT se debió a que no se tramitó, a través del portal informático dispuesto al efecto, la permanencia en el régimen tributario especial (ibidem).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, la demandante formuló las siguientes pretensiones (índice 2):

¹ Del historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai. Las demás referencias a índices aluden a la misma fuente.

1. Declarar la nulidad de la Resolución nro. 176, del 13 de enero de 2020, expedida por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio del cual se excluyó del régimen tributario especial a la Fundación Salud de los Andes.

2. A título de restablecimiento del derecho se ordene:

2.1. Se le ordene a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales revoque la actualización de oficio realizada al RUT de la Fundación Salud de los Andes sobre el cambio del régimen tributario especial al ordinario por no cumplir con lo dispuesto en el artículo 1.6.1.2.15 del Decreto 1625 de 2016.

2.2. Se le ordene a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales restablecer la información de la casilla 53 del Registro Único Tributario de la Fundación Salud de los Andes, cambiándolo del régimen tributario ordinario al régimen tributario especial.

2.3. Condenar en costas a la entidad demandada.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 y 209 de la Constitución; 565 del ET (Estatuto Tributario); y 1.2.1.5.1.45 y 1.6.1.2.15 del DUR (Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en materia tributaria), bajo el siguiente concepto de violación (índice 2):

Sostuvo que la demandada infringió el debido proceso y afectó su derecho de defensa y el principio de publicidad de los actos administrativos, porque no le notificó la resolución acusada, lo cual le impidió conocer las razones por las que, aun cumpliendo los requisitos para pertenecer al régimen tributario especial, fue clasificada en el régimen ordinario del impuesto sobre la renta. Relató que, tras recibir la copia del RUT actualizado, le pidió a su contraparte la constancia de notificación de la resolución en que se basó la actuación, pero que no obtuvo una respuesta favorable. Alegó que, por ende, seguía ignorando el contenido de ese acto, sin perjuicio de lo cual planteó que la actualización de oficio del RUT solo procede en los casos previstos en el artículo 1.6.1.2.15 del DUR (Decreto Único Reglamentario en materia tributaria, nro. 1625 de 2016) y que no se le ha notificado sobre la ocurrencia de alguno de esos eventos, por lo cual no ha contado con la oportunidad de ejercer su derecho de defensa y contradicción, presentando los recursos de reposición y apelación conforme a lo previsto en el artículo 1.2.1.5.1.45 *ibidem*.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 20), para lo cual, propuso la excepción previa de ineptitud sustantiva de la demandada porque entiende que la resolución demandada es un acto de trámite y por ende no es pasible de control judicial. Alegó que no se debía notificar dicho acto porque no era susceptible de recursos, según el artículo 75 del CPACA². Sostuvo que al proferir la resolución se limitó a cumplir el mandato legal de actualizar el RUT de su contraparte, que desatendió el deber formal de actualizar su información en el portal informático dispuesto, para poder permanecer en el régimen tributario especial, de acuerdo con lo preceptuado en los artículos 1.2.1.5.1.9 y 1.6.1.13.2.25 del DUR.

Planteó que la exclusión del régimen tributario especial operaba por ministerio de la ley, como consecuencia de infringir el deber formal de actualizar la información, que no por decisión adoptada en la resolución demandada. En esos términos, dicho acto solo habría actualizado el RUT sin crear, modificar, ni extinguir ninguna situación jurídica de la actora. Aceptó que no le envió la resolución acusada a la demandante, pero señaló que sí puso

² Al respecto citó las sentencias del 30 de octubre de 2019 (exp. 23575, CP: Jorge Octavio Ramírez) y del 05 de marzo de 2020 (exp. 23086, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

en su conocimiento las razones a las que se debió la actualización. Agregó que, en todo caso, como su contraparte omitió cumplir el deber de actualizar su información, debía mantenerse la exclusión del régimen tributario y la inscripción en el régimen ordinario que se determinó. Por último, se opuso a las costas por no estar probadas en el expediente.

Trámite para sentencia anticipada

Mediante auto del 22 de octubre del 2021 (índice 40), el magistrado sustanciador negó la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda propuesta por la parte demandada. Seguidamente, en providencia del 13 de diciembre del mismo año (índice 56), se dispuso aplicar al *sub lite* el trámite para sentencia anticipada previsto en el artículo 182A del CPACA, para lo cual se fijó el objeto del litigio en torno a decidir sobre la legalidad de la resolución demandada, en el sentido de determinar si se vulneró el derecho de defensa de la demandante con la actualización de oficio del RUT para excluirla del régimen tributario especial del impuesto sobre la renta, en tanto no se le dio a conocer esa decisión ni se le concedieron los recursos en sede administrativa. Finalmente, como quiera que no se debían practicar pruebas, se decretaron las documentales pertinentes y se corrió traslado a las partes y al ministerio público por el término común de 10 días para que presentaran sus alegatos y emitiera concepto, respectivamente.

Alegatos de conclusión

Las partes reiteraron los argumentos planteados en las etapas procesales anteriores (índices 51, 61 y 69). La actora agregó que, tras conocer el contenido de la resolución demandada, corroboró que, en cualquier caso, era improcedente su clasificación en el régimen ordinario del impuesto sobre la renta, porque no tenía el deber de actualizar el registro en el portal informático al que se refería la autoridad tributaria, pues no obtuvo ingresos superiores a 160.000 UVT (artículo 356-3 del ET) y porque le entregó esa información a las entidades que ejercían control sobre sus actividades, *i.e.* a la Superintendencia de Salud y a la Secretaría Distrital de Salud de Bogotá. El ministerio público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad del acto acusado, atendiendo a los cargos de nulidad que planteó en su contra la demandante. Por tanto, se determinará si la demandada infringió las garantías reconocidas constitucionalmente a la actora, al debido proceso y al derecho de defensa, con ocasión de que no le notificó el acto administrativo que actualizó el RUT para excluirla del régimen tributario especial del impuesto sobre la renta, circunstancia que le habría impedido interponer los recursos de reposición y de apelación previstos en el artículo 1.2.1.5.1.45 del DUR.

Antes de proceder se pone de advierte que mediante auto del 22 de octubre de 2021 se declaró no probada la excepción propuesta por la demandada de «*ineptitud sustantiva de la demanda*» (índice 40), pues se determinó que el acto acusado sí es susceptible de control judicial, bajo el artículo 138 del CPACA, porque afectó la situación jurídica de la demandante. En esa medida, la presente sentencia se abstendrá pronunciarse sobre esa cuestión que ya fue dirimida. Tampoco se estudiará el cargo novedoso, planteado por la actora en los alegatos de conclusión, según el cual es improcedente la actualización del RUT efectuada porque los reportes de información hechos a otras autoridades la eximían de tener que realizar actualizaciones en el portal de internet de la autoridad tributaria, pues

esta cuestión no fue planteada en los cargos de nulidad propuestos en la demanda ni en una oportunidad procesal pertinente. La etapa de alegaciones de conclusión no está prevista para que se formulen nuevos cargos de nulidad contra de los actos demandados.

2- Sobre la cuestión debatida, la actora plantea que su contraparte violó el debido proceso y sus derechos de defensa y contradicción, porque no le notificó el acto administrativo por medio del cual le actualizó el RUT para excluirla del régimen tributario especial y clasificarla en el régimen ordinario del impuesto sobre la renta. Agrega que con ello le impidió conocer y discutir las razones que sustentaron esa decisión, con la interposición de los recursos dispuestos en el artículo 1.2.1.5.1.45 del DUR. A lo anterior se opone la demandada, alegando que esa exclusión de la demandante del régimen tributario especial operó por mandato legal, toda vez que incumplió con el deber de actualizar sus datos en el registro web, según lo reglado en los artículos 1.2.1.5.1.9 y 1.6.1.13.2.25 *ibidem*. Por ello, sostiene que no infringió las garantías constitucionales al omitir la notificación de ese acto administrativo, pues su objeto era la actualización del RUT mas no modificar la situación jurídica de la demandante.

En esos términos, la Sala observa que las partes concuerdan en que el acto acusado no fue notificado a la demandante, pero discuten sobre la procedencia de esa notificación, pues para la actora conllevó su exclusión del régimen tributario especial y, en esa medida tenía derecho a conocer y controvertir el sustento de esa decisión. En cambio, para la autoridad tributaria ello no era necesario, en tanto se trató de un acto de trámite consistente en la actualización del RUT de la demandante, debido al incumplimiento del registro web de su información que ocasionó esa exclusión por mandato legal. De acuerdo con esos planteamientos, la Sala deberá determinar si la demandada violó las garantías constitucionales que se alegan, al omitir la notificación del acto demandado.

2.1- En torno al régimen tributario especial, el artículo 19 del ET, modificado por el artículo 140 de la Ley 1819 de 2016, dispuso que las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, podrían «solicitar ante la administración tributaria... su calificación como contribuyentes» de ese régimen, siempre que cumplieran con los requisitos señalados en esa norma y en el artículo 356-2 *ibidem*, el cual, además, regló el registro web de la información de esas entidades para su control social, en los términos del artículo 364-5 del ET, y dispuso que esa información debía ser actualizada cada año, dentro de los tres primeros meses (en la redacción vigente para la época de los hechos). Del contenido, finalidad y publicidad del registro web de la información de las entidades del régimen tributario especial se ocuparon los artículos 1.2.1.5.1.3 a 1.2.1.5.1.6 del DUR. Sobre su actualización anual, los artículos 1.2.1.5.1.9 y 1.2.1.5.1.13 *ibidem* previeron que los contribuyentes del impuesto sobre la renta que optaran por continuar en el régimen tributario especial debían «enviar la información del registro web», pues al omitir su presentación, dentro de la oportunidad legal, serían «excluidos como contribuyentes del Régimen Tributario Especial de este impuesto a partir del año gravable en que ... no se presentó la información», para lo cual la autoridad tributaria «proferirá el acto administrativo mediante el cual se excluyen como contribuyentes del Régimen Tributario Especial a partir de ese año gravable».

Siguiendo esos lineamientos, el artículo 1.2.1.5.1.44 del DUR, dispuso como causal de exclusión del régimen tributario especial del impuesto sobre la renta que «no se realice el proceso de actualización de la información a que se refiere el artículo 1.2.1.5.1.13» (ordinal 8.º). A su vez, el artículo 1.2.1.5.1.45 *ibidem*, regló el procedimiento que debe adelantar la Administración para efectos de esa exclusión. Para ello, dispuso que «una vez determinada la causal de exclusión ... el funcionario competente procederá a expedir el acto administrativo que así lo decide y ordenará su clasificación en el RUT como

responsable del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementario», y que «contra este acto proceden los recursos de reposición y apelación en los términos señalados en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y se surtirán los efectos una vez en firme el acto administrativo debidamente motivado que profiera la Administración Tributaria, en los términos del artículo 87 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso». De las disposiciones citadas, se extrae que, contrariamente a lo alegado por la demandada, la exclusión del régimen tributario especial de un contribuyente del impuesto sobre la renta, en los casos que se incumple el deber de actualizar el registro web de la información anual, no ocurre de forma automática, sino que esa decisión debe adoptarse por la autoridad tributaria mediante un acto administrativo motivado, que puede controvertirse por el interesado con los recursos de reposición y apelación previsto en el CPACA. A partir de los anterior, se concluye que no le asiste razón a la demandada cuando alega que su actuación consistió solo en la actualización del RUT conforme a la exclusión que se materializó por mandato de la ley, pues según el procedimiento reglado en las normas referidas, esa actualización del RUT debía estar precedida del acto definitivo que ordenaba la exclusión del régimen tributario especial, el cual podría ser discutido por el obligado en los términos expuestos.

2.2- Ahora, la discusión de un acto administrativo presupone su notificación. Al respecto, el artículo 66 del CPACA ordena que «los actos administrativos de carácter particular deberán ser notificados en los términos establecidos en las disposiciones siguientes» y el artículo 72 *ibidem* dispuso que, sin el lleno de los requisitos previstos en la norma para las notificaciones, «no se tendrá por hecha la notificación, ni producirá efectos legales la decisión». Al tenor de estas normas, el artículo 565 del ET, previó que las actuaciones de la Administración «deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente».

A partir de las anteriores disposiciones, la Corte Constitucional³ ha precisado que, «en relación con el derecho de defensa y contradicción en las actuaciones administrativas ... la adopción de las decisiones de las autoridades se sometan por lo menos a un proceso sumario que asegure la vigencia de los derechos constitucionales de defensa, contracción e impugnación...», los cuales comprenden «tres garantías mínimas en favor de los administrados, a saber: (i) la comunicación del trámite que se está desarrollando; (ii) la posibilidad de ser oídos por las autoridades administrativas antes de que se tome una decisión que tenga la virtualidad de afectar sus derechos; y (iii) la notificación del acto administrativo que defina el proceso, de conformidad con todos los requisitos legales», de manera que «la relevancia de las comunicaciones, notificaciones y publicaciones se comprende en la medida en que para ejercer los derechos de defensa y contradicción es necesario conocer la respectiva actuación administrativa, corolario del principio de publicidad».

Consideraciones que se comparten por esta Sección que, en diversas oportunidades⁴, ha señalado que la notificación de los actos administrativos es un elemento esencial del debido proceso, pues busca proteger el derecho de defensa y contradicción, además de garantizar que las actuaciones administrativas sean conocidas por los administrados para que puedan controvertirlas a través de los recursos en vía administrativa y judicial. Es en función de esa máxima constitucional, que el artículo 1.2.1.5.1.45 del DUR, previó que el acto administrativo mediante el cual se declara probada una causal de exclusión del régimen tributario especial, incluso aquella que ocurre por la falta de actualización del

³ Al respecto se pueden consultar las sentencias T-800A de 2011, C-418 de 2018, T-002 de 2019 y C-040 de 2021.

⁴ Sentencia del 29 de abril de 2020 (exp. 22646, CP: Milton Chaves García), reiterada en la sentencia del 25 de noviembre de 2021 (exp. 25448, CP: Milton Chaves García).

registro web, pudiera controvertirse con los recursos de reposición y apelación, de modo que, la omisión de su notificación para el ejercicio de esa contradicción, constituye una violación de las garantías constitucionales al debido proceso y a la defensa del afectado con la decisión⁵.

2.3- En el *sub lite*, esta Sección ya había definido que la resolución demandada es un acto administrativo definitivo, de carácter particular, que nació de una actuación iniciada de oficio y que culminó con una decisión que modificó la situación jurídica de la demandante al descalificarla del régimen tributario especial, para ordenar su clasificación como contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta.

2.4- Entonces, queda en evidencia que, conforme a los fundamentos jurídicos expuestos, la Administración inobservó el procedimiento aplicable para esa descalificación del régimen tributario especial, el cual fue previsto en el artículo 1.2.1.5.1.45 del DUR y que, no solo ordena la expedición de ese acto administrativo que decide sobre la exclusión, sino que prevé que contra esa decisión proceden los recursos de reposición y apelación. Por consiguiente, la Sala comparte el alegato de la demandante, sobre la infracción de las garantías constitucionales, pues al haberse omitido la notificación del acto administrativo, no tuvo la posibilidad de controvertirlo, de manera que esa decisión no produjo los efectos legales que buscó la demandada, de conformidad con el artículo 72 del CPACA. En consecuencia, la Sala procederá a declarar la nulidad parcial del acto administrativo demandado, concretamente, en cuanto a la exclusión del régimen tributario especial de la actora para el periodo gravable 2019. Prospera el cargo de nulidad.

3- En suma, por el cargo de nulidad que prosperó, la Sala declarará la nulidad del acto administrativo acusado, solo respecto de la demandante y, a título de restablecimiento del derecho, declarará sin efectos la actualización del RUT de la contribuyente conforme a la cual se clasificó en el régimen ordinario del impuesto sobre la renta, para el año 2019.

4- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas, conforme con lo establecido en el artículo 188 del CPACA.

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

FALLA

1. **Declarar** la nulidad de la Resolución nro. 176, del 13 de enero de 2020, respecto de la Fundación Salud de los Andes.
2. A título de restablecimiento del derecho, **declarar** sin efectos la actualización del RUT de la demandante, relativa a su clasificación en el régimen ordinario del impuesto sobre la renta, para el año 2019
3. Sin condena en costas.

⁵ Sentencia del 30 de junio de 2022 (exp. 23926, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).



Cópiese, notifíquese, 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
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Salvo voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN