



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D. C., nueve (9) de marzo de dos mil diecisiete (2017).

Radicación numero: 25000-23-27-000-2011-00201-01 [19460]

Actor: EKKO PROMOTORA S.A. – EKKO S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS

Impuesto predial - 2007

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 16 de febrero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección “B” que accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso:

“PRIMERO. DECLÁRASE la nulidad de los siguientes actos emanados de la Secretaría Distrital de Hacienda:

- *Liquidación Oficial de Revisión No. DDI-13126 y/o LOR-2010/EE-65787 de 2 de marzo de 2010.*

- *Resolución de Reconsideración No. DDI-101584 y/o 2011EE-138491 de 18 de marzo de 2011, confirmatoria de la anterior.*

*En consecuencia y como restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la declaración privada del Impuesto Predial Unificado correspondiente al año gravable 2007 presentada por la sociedad EKKO PROMOTORA S.A.”*

ANTECEDENTES

El 28 de marzo de 2007, la sociedad EKKO PROMOTORA S.A. presentó, por el año gravable 2007, la declaración del impuesto predial unificado correspondiente al predio ubicado en la KR 128 144-28 identificado con la matrícula inmobiliaria 20329520 y el Chip AAA0161JYHK, con un total a pagar de \$22.571.000¹. En la casilla 16 del formulario indicó como dirección para notificación la CL 70 A 11 64.

El 1º de junio de 2009, la Administración profirió el requerimiento especial RE-2009EE414139, en el que propuso modificar la destinación y la tarifa con fundamento en la cual se liquidó el impuesto predial. El requerimiento fue notificado por correo el 7 de junio del mismo año a la DG 146 136 A 59, IN 1, APTO 303².

El 2 de marzo de 2010, la Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión DDI-13126, en la que precisó que la notificación del requerimiento

¹ FI. 74

² FI 167

especial fue devuelta³ y que se procedió a la notificación en el diario La República el 26 de marzo de 2010⁴, sin que el contribuyente hubiera dado respuesta al requerimiento. En la liquidación oficial se estableció un impuesto a cargo de \$87.049.000 y una sanción por inexactitud de \$99.152.000, pues consideró que la destinación del inmueble no correspondía a la declarada por la contribuyente⁵. El acto administrativo fue notificado el mismo día de su expedición en la CL 70 A 11 64.

El 19 de abril de 2010, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra el anterior acto administrativo en el que registró como dirección para notificaciones en la Calle 67 N° 7-35 Of. 1204⁶. (folios 48 a 56).

El 18 de marzo de 2011, la Administración profirió la Resolución DD 101584 2011EE138491 mediante la cual decidió el recurso de reconsideración interpuesto, en el sentido de confirmar el acto recurrido⁷.

El 27 de abril de 2011, ante la aducida falta de citación para realizar la notificación personal de la resolución que decidió el recurso de reconsideración, el apoderado de la contribuyente solicitó copia simple de ese acto administrativo, la cual fue entregada en esa misma fecha⁸.

El 29 de abril del mismo año radicó un derecho de petición para que se le explicara el mecanismo utilizado por la Administración para notificarlo⁹. Por medio de oficio del 16 de mayo de 2011, notificado a la contribuyente el día 23

³ Fl. 175

⁴ Fl. 178.

⁵ Fls. 69 a 70

⁶ Fls. 48 a 56

⁷ Fls. 63 a 67

⁸ Fl. 3

⁹ Fls. 210 y 212

del mismo mes y año, la Administración resolvió el derecho de petición, en el que indicó que la citación para notificación personal se envió por correo, a través de la empresa de servicios especializada Servilla S.A., a la Calle 67 N° 7-35, oficina N° 1204, pero fue devuelta por la causal “dirección errada/dirección no existe” y que, ante la no comparecencia de la contribuyente se procedió a notificar la Resolución DDI 101584, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración, mediante edicto, fijado entre el 5 y el 18 de abril de 2011¹⁰.

DEMANDA

EKKO PROMOTORA S.A., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó:

“3.1 Que se declare la ocurrencia del silencio administrativo positivo y como consecuencia de ello, se declare fallado a favor del contribuyente el recurso de reconsideración presentado contra la Liquidación oficial de Revisión No. 2010EE65787 quedando en firme la declaración privada del impuesto predial correspondiente al año gravable 2007 del predio identificado con CHIP AAA0161JYHK y matrícula inmobiliaria No. 20329520.

3.2 Si en gracia de discusión lo anterior no fuere suficiente, que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- *Resolución DDI No. 13126 del 2 de marzo de 2010, a través de la cual se profiere por parte de la Oficina de Liquidación Propiedad de la Dirección Distrital de Impuestos, la Liquidación Oficial de Revisión No. 2010EE65787, modificando y liquidando oficialmente, la declaración de impuesto predial unificado correspondiente al año gravable 2007, del*

¹⁰ Fls. 61 a 68.

predio identificado con CHIP AAA0161JYHK y matrícula inmobiliaria No. 20329520.

• *Resolución DDI 101584 del 18 de marzo de 2011 – 2011EE 138491, por medio de la cual la jefe de la oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos resuelve el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la resolución DDI 013126, confirmándola en todas y cada una de sus partes.*

Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho que le asiste a la sociedad, declarando que la liquidación privada del impuesto predial correspondiente al año gravable 2007 del predio identificado con el CHIP AAA0161JYHK y matrícula inmobiliaria No. 20329520 se encuentra en firme y que no procede la sanción por inexactitud”.

Invocó como normas violadas los artículos 29, 83 y 228 de la Constitución Política; 9°, 24, 64 y 113 del Decreto 807 de 1993; 567, 568, 683 y 714 del Estatuto Tributario; 24, 64 y 113 del Decreto 807 de 1993 y 15 del Decreto 352 de 2002.

1. Violación del artículo 29 de la Constitución Política, 9° del Decreto 807 de 1997 y, 567 y 568 del Estatuto Tributario.

Señaló que se violó el debido proceso pues, antes de proferir la liquidación oficial de revisión, no se formuló requerimiento especial. Indicó que el requerimiento especial no fue enviado a la última dirección para notificaciones informada por la empresa, tanto en el RUT como en el RIT y en la declaración privada del impuesto predial del año gravable 2007, que corresponde a la Calle 70A N° 11-64, sino que fue enviada a la Diagonal 146 N° 136A-59, interior 1, apartamento 303, razón por la que entiende que dicho acto no fue notificado.

Sostuvo que la Administración ha debido proceder a corregir el error y enviar el requerimiento a la dirección informada en la declaración tributaria del

periodo gravable objeto de discusión, pero no proceder a publicarlo en un periódico de amplia circulación.

En consecuencia, afirmó que, la indebida notificación del requerimiento especial no fue subsanada en los términos de los artículos 567 y 568 del Estatuto Tributario, lo cual genera la nulidad de la actuación administrativa en los términos del numeral 2º del artículo 730 del Estatuto Tributario.

2. Violación de los artículos 24 del Decreto 807 de 1993 y 714 del Estatuto Tributario.

Alegó que la declaración privada del impuesto predial correspondiente al año gravable 2007 fue presentada el 28 de marzo de 2007, con el fin de acogerse al descuento del 10%, previsto en el párrafo del artículo 4º de la Resolución DSH- 000530 del 27 de diciembre de 2006, que disponía como plazo máximo para acogerse al descuento, el 17 de mayo de 2007, razón por la cual la liquidación privada quedaría en firme el 17 de mayo de 2009.

Explicó que el 1º de junio de 2009, cuando fue expedido el requerimiento especial, la declaración privada ya estaba en firme y, por lo tanto, la Administración no la podía modificar.

3. Ocurrencia del silencio administrativo positivo.

Transcribió el artículo 565 del Estatuto Tributario y citó apartes de las sentencias C-929 de 2005 de la Corte Constitucional y 13096 del 30 de enero de 2003 del Consejo de Estado, según las cuales, la notificación por edicto es subsidiaria de la notificación personal y procede cuando a pesar de haber citado al contribuyente para surtir la notificación personal este no comparece

en los 10 días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación.

Señaló que, de acuerdo con la respuesta que dio la Administración al derecho de petición del 29 de abril de 2011, la citación para notificación personal de la resolución por medio de la que se decidió el recurso de reconsideración fue enviada por correo a la dirección correcta, esto es a la Calle 67 N° 7-35, oficina 1204, sin embargo, fue devuelta por el motivo “dirección inexistente”. Destacó que precisamente a esa dirección fue notificada la respuesta al derecho de petición ya mencionado y que, por lo tanto, es claro que esa nomenclatura sí existe, lo cual se demuestra, además, con el certificado catastral y de tradición y libertad del inmueble.

Con fundamento en lo anterior sostuvo que, en este caso, la notificación por edicto era improcedente pues, a la contribuyente no se le citó a comparecer para realizar la notificación personal, por un error que solo se le puede endilgar a la administración.

Manifestó que, como consecuencia de lo anterior, la notificación de ese acto debe entenderse surtida por conducta concluyente el 27 de abril de 2011 cuando la contribuyente recibió una copia simple de la resolución que decidió el recurso de reconsideración, momento para el cual dicha notificación resultó extemporánea, pues se hizo después del término legal de un año establecido en el artículo 732 del Estatuto Tributario, que venció el 19 de abril de 2011, con lo cual operó el silencio administrativo positivo y quedó en firme la liquidación privada presentada por la contribuyente.

Citó apartes de diferentes sentencias de esta Corporación, para afirmar que el reconocimiento del silencio administrativo positivo puede hacerse ante la

jurisdicción contenciosa e informó que el 17 de junio de 2011 protocolizó el silencio administrativo positivo por medio de la escritura pública N° 2892, otorgada en la Notaría 73 del Círculo de Bogotá D.C.

4. Violación de los artículos 228 de la Constitución Política, 113 del Decreto 807 de 1993 y 15 del Decreto 352 de 2002.

La demandante señaló que la liquidación oficial de revisión carece de motivación, pues se limitó a afirmar que al predio de propiedad de la demandante le correspondía la destinación identificada con el código 67, esto es, predios urbanizables no urbanizados y urbanizados no edificados, con una tarifa del 33 por mil, sin indicar los criterios fácticos o jurídicos que sirvieron de fundamento a esa determinación.

Indicó que en el expediente obraban pruebas suficientes para demostrar que en el predio existe efectivamente una construcción.

Agregó que tampoco se podía aplicar el literal b) del párrafo 2° del artículo 1° del Acuerdo 105 de 2003, relacionado con el porcentaje del 20% para determinar si un predio es o no edificado, pues esta norma fue declarada nula por el Consejo de Estado, mediante sentencia del 18 de marzo de 2010, Expediente 16971.

Manifestó que al 1° de enero de 2007, momento de causación del impuesto predial, el destino del predio era el 62 y no el 67 como afirma la Administración, pues en ese momento existía una construcción, por lo que no era posible catalogarlo como un lote de engorde.

Expresó que del acervo probatorio allegado ante la Administración, el destino del inmueble en los términos del artículo 1º numeral 4º del Acuerdo 105 de 2003 era un predio comercial destino (62), toda vez que este inmueble contaba al 1º de enero de 2007 con un área construida de 2150 mts², correspondiente a una sala de ventas y un apartamento modelo.

Indicó que la existencia de la construcción se demuestra con las fotos del inmueble, la solicitud de licencia de construcción y copias de algunas facturas que soportan los costos incurridos con la obra levantada antes del momento de causación del impuesto.

5. Violación de los artículos 83 de la Constitución Política, 64 del Decreto 807 de 2003 y 683 del Estatuto Tributario.

Adujo que a la demandante se le exige el cumplimiento de unas cargas que van más allá de sus obligaciones, además, la Administración desconoce el espíritu de justicia al obviar las reales condiciones en las que se encuentra el predio y que fueron suficientemente probadas en el proceso.

Finalmente, indicó que no había lugar a imponer sanción por inexactitud, porque la contribuyente no incurrió en ninguna de las conductas descritas en el artículo 64 del Decreto 807 de 1993 y la distinta apreciación acerca de la destinación del predio obedece a una diferencia de criterios, pues mientras la Administración se basa en información catastral desactualizada y en la aplicación de una norma que fue declarada nula, la contribuyente declaró el impuesto con base en la realidad del predio.

OPOSICIÓN

La Secretaría de Hacienda del Distrito Capital contestó la demanda y se opuso a la prosperidad de las pretensiones, con fundamento en los argumentos que se resumen a continuación:

Señaló que entre las notificaciones que realiza la Administración se encuentra la establecida en el artículo 566 del Estatuto Tributario, que prevé la notificación por correo que se surte con la entrega del acto en la dirección informada por el sujeto a notificar, para este caso, la que reportó la contribuyente en su declaración de impuesto predial unificado del inmueble con CHIP AAA0161KEFT, esto es la DG 146 N° 136A-59 Interior 1, Apartamento 303.

Indicó que de acuerdo con lo previsto en el artículo 7° del Decreto 807 de 1993 *«la Administración a través de la empresa de correspondencia actuó con la diligencia necesaria entregando el acto administrativo en el lugar reportado por el contribuyente en la declaración de Impuesto predial presentada el 8 de mayo de 2009, para uno de los predios de su propiedad y que para efectos de la Administración fue la última declaración presentada antes de emitirse el Requerimiento Especial que dieron (sic) origen a los actos demandados, esto es la DG 146 136 A 59 IN 1 AP 303»*.

Agregó que en la copia del requerimiento especial se puede ver que este fue recibido por Pedro Torres el 7 de junio de 2009 a las 10:50 a.m., lo que constituye prueba de que ese acto administrativo fue entregado en la dirección informada por el contribuyente *«...en una de las tantas declaraciones del impuesto predial que presenta ante la administración y que como tal fue tomada por el funcionario que adelantaba el trámite de determinación»*.

Resaltó que la persona que recibió el acto administrativo debió asegurarse de hacerlo llegar a su destinatario, pues a ello se comprometió al estampar su firma en la copia del requerimiento especial como consta en la copia que de este reposa en el expediente, *«confirmándose el recibido de la correspondencia por parte de la empresa DISEÑO URBANO EL ARTE DE LA CONSTRUCCIÓN S.A. hoy EKKO PRODUCCIONES S.A. y por lo tanto habilitando la continuación del trámite de determinación»*.

A partir de lo anterior, concluyó que la Administración notificó en debida forma el requerimiento especial, el cual no fue devuelto por la empresa de correos, por lo que se entiende que al haber quedado notificada la actuación en debida forma y en el término legal, se generaron las consecuencias legales establecidas en el Decreto 807 de 1993.

Señaló que la declaración presentada por la contribuyente no quedó en firme, pues tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial de revisión fueron notificados en debida forma y suspendieron la firmeza de la declaración privada.

2. Silencio administrativo positivo

Indicó que el 18 de marzo de 2011, la demandada resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial dentro del año siguiente a su interposición.

Señaló que para su notificación aplicó los artículos 6 y 7 del Decreto 807 de 1993, pues envió la citación a la dirección procesal informada por el apoderado de la contribuyente en el escrito del recurso de reconsideración, siendo ésta la dirección correcta, según afirmó la actora en su demanda.

Una vez el empleado de correspondencia se dirigió a esa dirección, devolvió la citación por la causal “dirección no existe” y luego de confirmar que esa dirección era la informada por la contribuyente, se procedió a notificar la resolución por edicto fijado el 5 de abril de 2011 y desfijado el 18 del mismo mes y año. Por lo tanto, la notificación del acto administrativo que decidió el recurso de reconsideración se realizó en tiempo y con apego a la normativa que rige la materia, en consecuencia, no operó el silencio administrativo positivo.

Adujo que el literal b) del parágrafo 2° del artículo 1° del Acuerdo 105 de 2003 estaba vigente para la época en la que se proferieron los actos administrativos demandados y que, según esa disposición, se entiende por predio no edificado el predio urbano cuyas construcciones o edificaciones tengan un área inferior al 20% del terreno y un avalúo catastral cuyo valor sea inferior al veinticinco por ciento (25%) del valor del terreno, como ocurrió en el presente caso.

Dijo que según el certificado catastral, que tiene el carácter de prueba en este proceso, el predio de la demandante, a 1° de enero de 2007, tenía 0 m² de construcción y un área de terreno de 10.000 m² razón por la cual la Administración le asignó la destinación de predio urbanizado no edificado correspondiente al código 61.

Finalmente, afirmó que, según la Ley 14 de 1983, la competencia para fijar los avalúos está en cabeza de las autoridades catastrales y fue a partir de esa información que la Administración determinó la base gravable y la destinación del inmueble, para luego expedir los actos administrativos demandados.

Señaló que no se presentó diferencia de criterios sino una interpretación errónea por parte del contribuyente, respecto de la norma aplicable a su situación jurídica, por lo que manifestó que la sanción por inexactitud debía mantenerse.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección “B”, mediante sentencia del 16 de febrero de 2012, accedió las pretensiones de la demanda. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

Estimó el *a quo* que, a partir de las pruebas que obran en el expediente, concluyó que la Administración no realizó la notificación del requerimiento especial ni del acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración, a la última dirección informada por la contribuyente en la declaración del impuesto predial del año 2007.

Indicó que la Administración tenía la obligación de establecer la dirección de la demandante por medio de otra información oficial que reposara en sus archivos, o por medio de las guías telefónicas o directorios en general y señaló que de haber actuado de esa manera, habría podido determinar que en el RUT y el RIT del contribuyente estaba consignada la Calle 70A N° 11-64, como domicilio de la sociedad.

El Tribunal explicó que hubo una indebida notificación del requerimiento especial, pues se envió a la DG 146 N° 136 A – 59, Interior 1, Apartamento 303, que no corresponde a la dirección informada por la contribuyente tanto en el RUT ni en el RIT como tampoco en la última declaración del año gravable

2007 del predio ubicado en la KR 128 144 28, esto es, la Calle 70A N° 11-64, entonces, como este error no fue corregido, no produjo el efecto de impedir la firmeza de la liquidación privada.

En cuanto a la notificación de la resolución que decidió el recurso de reconsideración, el Tribunal señaló que la contribuyente formuló el recurso de reconsideración el 9 de abril de 2010 (sic) y que fue resuelto mediante la Resolución N° DDI 101584 del 18 de marzo de 2011, sin embargo, la citación para surtir la notificación personal se envió a la DG 146 N° 136 A – 59, Interior 1, Apartamento 303 (sic), correspondencia que fue devuelta por la causal “DIRECCIÓN NO EXISTE” y, en consecuencia, se procedió a notificar por edicto, la cual no puede tenerse como válida.

Indicó que, en atención a esa situación, se debe entender que el recurso de reconsideración fue fallado a favor de la contribuyente por la configuración del silencio administrativo positivo previsto en el artículo 734 del E.T.

El Tribunal sostuvo que en los actos acusados, la Administración se fundamentó en el párrafo 2º del artículo 1º del Acuerdo 105 de 2003 y tuvo al predio como no edificado, por lo cual que su destino era 67 y la tarifa del impuesto correspondía a la de 33 por mil.

Señaló el *a quo* que la mencionada norma en la que se fundamentó la Administración para modificar la liquidación privada de la contribuyente, fue declarada nula por el Consejo de Estado en la sentencia del 18 de marzo de 2010 y, dado que la situación jurídica de la contribuyente no estaba consolidada, los actos administrativos demandados adolecen de nulidad, pues los efectos de la mencionada sentencia son «*ex tunc*».

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandada formuló recurso de apelación en el que reiteró los argumentos de la contestación de la demanda.

En cuanto a la indebida notificación del requerimiento especial, insistió que en este caso la Administración envió por correo, para su notificación, el requerimiento especial N° 2009EE414139 de 1º de junio de 2009 a la siguiente dirección: “DG 146 136 A 59 INT 1 AP 303” dirección que el contribuyente había señalado como el lugar de notificación en declaraciones de predial de los inmuebles de su propiedad entre ellos la declaración de impuesto predial unificado del inmueble identificado con el CHIP AAA0161KEFT el 8 de mayo de 2009, la cual es la última dirección informada por el contribuyente, pues esa es la última declaración relacionada en la base de datos de la Sectoria de Hacienda Distrital.

Aclaró que el contribuyente Diseño Urbano El Arte de Construir S.A. hoy EKKO PRODUCCIONES S.A. es una constructora que tiene registradas varias direcciones para que se le notifiquen las actuaciones de la administración distrital, de tal forma que esta puede adelantar en cualquiera de ellas la diligencia de notificación, como en efecto se hizo.

Reiteró que la notificación de la resolución del recurso de reconsideración se realizó a la dirección procesal informada por el apoderado de la demandante, pero al ser devuelta por el correo se procedió a su notificación por edicto, el cual fue desfijado el 18 de abril de 2011, esto es, dentro del plazo legal.

Finalmente, sostuvo que para la determinación del impuesto predial, la Administración tomó como referencia lo señalado en el certificado catastral, en el que consta que el predio de la demandante poseía 0 m² de construidos y un área de terreno de 10.000 m², razón por la cual se le asignó al inmueble destino (61) Urbanizado no edificado, por ser las condiciones jurídicas del predio al 1º de enero de 2007 y sin que las simples licencias de construcción y el apartamento modelo cumplan con los requisitos de permanencia, como lo ha señalado la jurisprudencia del Consejo de Estado.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las **partes** presentaron alegatos de conclusión en los que reiteraron lo expuesto en la demanda y en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos mediante los cuales la Administración Distrital modificó la declaración del impuesto predial unificado presentada por Ekko Promotora S.A., por el año gravable 2007.

De la notificación del requerimiento especial

En el caso concreto, la Administración distrital a través de la actuación demandada modificó la liquidación privada del impuesto predial del año gravable 2007, presentada por la demandante respecto del inmueble ubicado

en la KR 128 144 28 identificado con la matrícula inmobiliaria 20329520 y CHIP AAA0161JYHK.

La parte demandante sostiene que el Requerimiento Especial 2009 EE 414139 del 1° de junio de 2009 no le fue notificado, pues la Administración lo envió a una dirección distinta a la que informó como dirección para notificaciones en la última declaración que presentó para el predio antes señalado.

Pues bien, de las pruebas obrantes en el expediente se advierte que en la casilla 16 del formulario de la declaración privada presentada el 28 de marzo de 2007, la contribuyente informó como dirección de notificación la Calle 70 A No. 11-64¹¹.

Sin embargo, como lo manifestó la Administración en su escrito de contestación de la demanda y lo reiteró tanto en el recurso de apelación, al encontrar que la contribuyente presentó varias declaraciones del impuesto predial, correspondientes a distintos inmuebles, envió el requerimiento especial, por correo, a la dirección DG 146 136 A 59, IN 1 AP 303 consignada en la última de tales declaraciones, concretamente la presentada el 8 de mayo de 2009 para el predio identificado con matrícula inmobiliaria N° 20332658, lo anterior, en aplicación del artículo 7° del Decreto 807 de 1993, que prevé lo siguiente:

Artículo 7°.- Dirección para Notificaciones. *La notificación de las actuaciones de la administración tributaria distrital, deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente o declarante en la última declaración del respectivo impuesto, o mediante formato oficial de cambio de dirección presentado ante la oficina competente.*

¹¹ Fl. 205

Cuando se presente cambio de dirección, la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres (3) meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección.

Cuando no exista declaración del respectivo impuesto o formato oficial de cambio de dirección, o cuando el contribuyente no estuviere obligado a declarar, o cuando el acto a notificar no se refiera a un impuesto determinado, la notificación se efectuará a la dirección que establezca la Administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria.

Parágrafo 1º.- En caso de actos administrativos que se refieran a varios Impuestos, la dirección para notificaciones será cualquiera de las direcciones informadas en la última declaración de cualquiera de los Impuestos objeto del acto. (Se subraya)

En relación con el aparte subrayado de la norma transcrita y en un asunto similar, la Sala se pronunció en la sentencia del 11 de agosto de 2011, Exp. 18178, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, así:

*«No obstante, como dicho tópico encuentra regulación específica dentro de la normativa territorial, respecto de la dirección para notificar, es aplicable lo dispuesto en el artículo 7º del Decreto 807 de 1993 que ordena enviar los actos **“a la dirección informada por el contribuyente o declarante en la última declaración del respectivo impuesto, o mediante formato oficial de cambio de dirección presentado ante la oficina competente”***

(...)

El ordenamiento analizado conduce inequívocamente a que la notificación del requerimiento especial debía ser remitida a la dirección informada para notificaciones en la última declaración del impuesto predial presentada por el contribuyente, con antelación al envío del acto que se pretendía notificar; lo que en ningún caso indica que necesariamente ésta debiera coincidir con la registrada en alguna de las declaraciones correspondientes al mismo predio por el que se practicaba el requerimiento, ya que, como lo aclara, tanto la misma normativa como la instrucción de la Dirección de Impuestos Distritales, la dirección de

notificación se entiende en relación con el contribuyente y no con el predio sobre el cual recae el impuesto.

Luego, era la dirección registrada en la última declaración de predial presentada por MARVAL S.A. antes de la práctica del requerimiento especial que se discute (28 de febrero de 2007), sin importar a cual predio correspondía, la que por ley se debió utilizar para el envío del citado requerimiento»¹². (Subrayas fuera de texto)

De acuerdo con lo anterior, teniendo en cuenta la normativa especial del Distrito Capital, la notificación de las actuaciones de la Administración puede realizarse a la dirección informada por el contribuyente en la última dirección del respectivo impuesto sin que obligatoriamente, para el caso del impuesto predial que es el que interesa al presente asunto, deba coincidir con la registrada en la declaración del predio objeto de la actuación administrativa.

Debe precisarse adicionalmente, que en el caso concreto, es un hecho no discutido y que fue afirmado por la Administración en la resolución del recurso de reconsideración, que en marzo de 2008 fue borrado el predio respecto del cual se discute el impuesto en este proceso, por desenglobe de propiedad horizontal¹³, lo anterior, está sustentado en la impresión de “Consulta de predios Borrados” emitida por la Unidad Administrativa Especial de Catastro

¹² Debe precisarse que, frente a esta providencia, la parte actora del proceso [Marval S.A.] promovió acción de tutela para discutir la valoración de las pruebas aportadas al expediente que indicaban que la dirección para notificaciones correspondía a una distinta a la cual la Administración había enviado la notificación del requerimiento especial, para lo cual alegó que «fue enviado a una dirección diferente a la informada en el impuesto predial respectivo y con la cual alega no tener ningún vínculo». Las decisiones de tutela proferidas por los jueces en el trámite de la acción de tutela interpuesta que negaron el amparo solicitado, fueron confirmadas en sede de revisión por la Corte Constitucional en sentencia T-716/12, «Se encuentra establecido que la Administración envió la notificación del requerimiento especial a la última dirección de notificaciones informada por MARVAL S.A., lo cual queda fehacientemente demostrado con la referida declaración del Impuesto Predial que obra dentro del expediente de nulidad y restablecimiento del derecho. (...) Así las cosas, revisado el expediente se puede determinar que la última declaración presentada por MARVAL S.A. inmediatamente anterior a la expedición del requerimiento especial fue la del inmueble ubicado en la KR 98 B No. 69-49 Sur Casa 193. Por lo tanto, la última dirección de notificación conocida por la Administración fue la KR 15 No. 87-86 Oficina 304, a la que efectivamente fue enviada, a través de correo, la notificación del requerimiento especial».

¹³ Fl. 219 vto.

Distrital que obra a folio 161. Por lo tanto, para el año 2009, respecto de dicho predio la actora no había presentado declaración del impuesto predial.

Así pues, en el caso concreto, se advierte que la notificación del Requerimiento Especial enviada mediante correo el 7 de junio de 2009 a la dirección DG 146 136 A 59, IN 1 AP 303, informada por la demandante en la última declaración del impuesto predial presentada el 8 de mayo de 2009, respecto de otro predio de su propiedad¹⁴, aspecto no discutido por la actora, se ajusta a la normativa antes indicada.

En esas condiciones, teniendo en cuenta que para presentar la declaración del impuesto predial del año gravable 2007, la demandante tenía como plazo máximo el **6 de julio de 2007**¹⁵, de conformidad con el artículo 24 del Decreto 807 de 1993, la Administración podía notificar válidamente el requerimiento especial, a más tardar el **6 de julio de 2009**, como dicha notificación se llevó a cabo el **7 de junio de 2009**, resulta oportuna.

En relación con el argumento de la demandante, según el cual, la firmeza de la declaración operó el 17 de mayo de 2009, toda vez que se acogió al descuento por pronto pago previsto en el parágrafo del artículo 4º de la Resolución DSH – 000530 del 27 de diciembre de 2006 expedida por el Secretario de Hacienda del Distrito¹⁶, la Sala ha precisado, en asuntos

¹⁴ Fl. 203. Si bien en el formulario aparece como identificación del contribuyente Sociedad R.F. S.A., revisado el certificado de existencia y representación legal (fl. 25) se advierte que bajo ese nombre fue inicialmente constituida la sociedad, el cual fue posteriormente modificado a Diseño Urbano El Arte de Construir S.A. y finalmente a EKKO Promotora S.A.

¹⁵ Resolución DSH – 000530 del 27 de diciembre de 2006 expedida por el Secretario de Hacienda del Distrito. (...) *Art. 4. Plazos para declarar y pagar. Los contribuyentes del impuesto predial unificado deberán presentar y pagar una declaración por cada predio, por el año gravable 2007, a más tardar el 6 de julio del mismo año.* (...)

¹⁶ Resolución DSH – 000530 del 27 de diciembre de 2006 expedida por el Secretario de Hacienda del Distrito. (...) *Art. 4. Plazos para declarar y pagar. (...). PARÁGRAFO. Los contribuyentes del impuesto predial unificado, que declaren y paguen la totalidad del impuesto liquidado por el año gravable 2007 a más tardar el 17 de mayo del mismo año, tendrán derecho a un descuento del 10% del impuesto a cargo.*

similares, que la firmeza opera de acuerdo con *«el término al que se refiere el artículo 24 del Decreto 807 de 1993, [que] es el término máximo para declarar y no el que existe para acogerse a los beneficios de descuento»*¹⁷.

En consecuencia, prospera en este cargo el recurso de apelación y se procede al análisis de la alegada ocurrencia del silencio administrativo positivo por ser otro aspecto procedimental alegado en la demanda.

De la ocurrencia del silencio administrativo positivo

El artículo 104 del Decreto 807 de 1993¹⁸ dispone que contra los actos de la administración tributaria distrital procede el recurso de reconsideración y remite a lo dispuesto en los artículos 720, 722 a 725, 729 a 734 del Estatuto Tributario Nacional.

En cuanto al término para resolver el recurso de reconsideración, el artículo 732 ETN señala que, la Administración de impuestos tendrá un año para decidir el recurso y que se cuenta a partir de la fecha de su interposición en debida forma. Dentro de este plazo, la Administración no sólo debe proferir el acto por el que resuelve el recurso de reconsideración, sino que debe notificarlo, pues es a partir de la notificación que los actos administrativos de carácter particular y concreto surten sus efectos jurídicos.

Para la notificación de los actos de la Administración Tributaria Distrital el artículo 6° del Decreto 807 de 1993 dispone que serán aplicables los artículos 565, 566, 569 y 570 del E.T.N.

¹⁷ Sentencia del 8 de noviembre de 2007, Exp. 15958, M.P. Dra. Ligia López Díaz.

¹⁸ Decreto del Alcalde Mayor del Distrito Capital de Bogotá "por el cual se armonizan el procedimiento y la administración de los tributos distritales con el Estatuto Tributario Nacional"

Ahora bien, el artículo 734 ETN prevé la configuración del silencio administrativo como consecuencia de que la Administración no resuelva el recurso de reconsideración dentro del término de un año previsto en el artículo 732 ib., antes mencionado.

El artículo 565 ib. establece que los actos *«que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación»*.

El inciso 2º del artículo 565 ETN, aplicable por remisión del artículo 6º del Decreto 807 de 1993, prevé la notificación por edicto *«siempre que el citado no comparezca luego de los diez días siguientes a la introducción de la citación al correo, independientemente de su posible devolución»*¹⁹.

Aunque la Sala ha sostenido que en los eventos en que la oficina postal devuelva la citación, *«los motivos de la devolución resultan indiferentes para efecto del mecanismo subsidiario de notificación por edicto de los actos que resuelven recursos»*²⁰, en esta oportunidad precisa que deben analizarse las particularidades de cada caso concreto, teniendo en cuenta que la notificación constituye la materialización del principio de publicidad que rige las actuaciones de la Administración, conforme a lo dispuesto en los artículos 209 de la Constitución Política y 3º del Código Contencioso Administrativo, aplicable para la fecha de los hechos objeto de análisis.

¹⁹ Sentencia de 3 de marzo del 2011, Exp. 17087, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, reiterada en la sentencia del 12 de abril de 2012, Exp. 18613, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, entre otras.

²⁰ *Ibidem*

En efecto, en relación con el principio de publicidad, la Sala ha sostenido:

«[...] el conocimiento de los actos administrativos, por parte del directamente afectado, es una garantía del derecho al debido proceso y del derecho defensa en las actuaciones que adelanta la administración tributaria, razón por la cual, no puede ser considerado una mera formalidad, pues constituye, además, el respeto al principio de publicidad que guía la función administrativa. En este sentido la Corte Constitucional ha indicado:

“La Carta Política establece la publicidad como principio rector de las actuaciones administrativas, para lo cual, de conformidad con lo preceptuado en su artículo 209, obliga a la administración a poner en conocimiento de sus destinatarios los actos administrativos, con el fin, no sólo de que éstos se enteren de su contenido y los observen, sino que, además, permita impugnarlos a través de los correspondientes recursos y acciones”²¹»²².

De acuerdo con lo anterior y de las pruebas aportadas al expediente se advierte que:

- El apoderado de la demandante interpuso el recurso de reconsideración el 19 de abril de 2010 e informó como dirección procesal²³ la Calle 67 No. 7-35 Oficina 1204 de Bogotá²⁴.
- La Administración Distrital decidió el recurso de reconsideración mediante la Resolución DDI 101584 del 18 de marzo de 2011 EE 138491²⁵.
- El aviso de citación para que el apoderado compareciera a la notificación personal de la resolución que decidió el recurso de reconsideración fue enviado por correo el 19 de marzo de 2011 a la CI

²¹ C-957/99

²² Sentencia del 2 de agosto de 2012, Exp. 18577, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²³ **Dto. 807/93. Artículo 8º.- Dirección Procesal.** Si durante los procesos de determinación, discusión, devolución o compensación y cobro, el contribuyente o declarante señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes del respectivo proceso, la Administración deberá hacerlo a dicha dirección.

²⁴ Fl. 190

²⁵ Fl. 216

67 7 35 OF 1204, pero fue devuelto por la empresa de correos el 23 de marzo siguiente con la causal de “DIRECCIÓN NO EXISTE”²⁶.

- La Administración procedió a realizar la notificación mediante edicto fijado el 5 de abril de 2011 y desfijado el 18 de abril siguiente²⁷.

Se observa que la demandada envió la citación a la dirección procesal que fue informada por el apoderado de la demandante y, por tanto, era procedente que, en principio, realizara la notificación por edicto.

Sin embargo, en este caso concreto, no pueden dejarse de lado dos aspectos relevantes:

- Que la demandante, ante la falta de citación para notificarse de la resolución que resolvía el recurso de reconsideración, el 29 de abril de 2011 presentó una petición a la demandada con el fin de que se le informara sobre la mencionada notificación²⁸, solicitud que le fue respondida mediante el Oficio 2011EE205667 del 16 de mayo de 2011, el cual fue enviado y recibido en la misma dirección procesal informada por el contribuyente inicialmente, esto es, la CL 67 7 35 OF 1204²⁹.
- Que la actora aportó al proceso certificado de tradición del inmueble identificado con la nomenclatura Calle 67 7 35 OF 1204 con fecha de apertura **3/12/2007**, con lo cual se establece la existencia del predio desde antes del envío de la citación para realizar la notificación del acto que resolvió el recurso³⁰.

²⁶ Fl. 216

²⁷ Fl. 222

²⁸ Fls. 210 a 211

²⁹ Fl. 61

³⁰ Fl. 59 vto.

En esas condiciones, la Sala advierte que la causal “NO EXISTE” por la cual fue devuelta la citación enviada a la demandante para que se notificara de la resolución que decidió el recurso de reconsideración, quedó desvirtuada con el certificado de tradición del inmueble y con la notificación que posteriormente realizó la Administración a la misma dirección, denotando que sí existía.

Así pues, a juicio de la Sala, dicha inconsistencia no puede ser trasladada al contribuyente.

Ahora bien, aunque la notificación del acto acusado fue irregular al notificarla por edicto cuando la dirección procesal sí existía, no es procedente anularla *por esa sola circunstancia* porque, como lo ha indicado la Sala, la falta de notificación o la notificación irregular de los actos administrativos, no es causal de nulidad de los mismos, sino un requisito de eficacia y oponibilidad³¹, máxime cuando la demandante pudo acudir ante esta jurisdicción a discutir el acto.

Sin embargo, como lo ha alegado la demandante, tuvo conocimiento del acto administrativo por conducta concluyente cuando ya había transcurrido el término de un año con el que contaba la Administración para su notificación oportuna, de conformidad con lo previsto en el artículo 732 ET.

En efecto, la demandante tuvo conocimiento del acto que le resolvió el recurso de reconsideración cuando le fue entregada una copia por solicitud de su apoderado, con ocasión de la respuesta a la petición antes mencionada, lo cual ocurrió el **23 de mayo de 2011**³², fecha que no fue controvertida por la

³¹ Sentencias de 6 de marzo de 2008, Exp. 15586 y de 26 de noviembre de 2009, Exp. 17295. C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz; y del 12 de mayo de 2010, Exp. 16534, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

³² Fl. 61.

demandada y en la que, en consecuencia, debe entenderse realmente notificado el acto demandado.

En esas condiciones, como el recurso fue presentado el **19 de abril de 2010**, la Administración debía expedir y notificar la decisión a más tardar el **19 de abril de 2011**, no obstante como la notificación se surtió por conducta concluyente el **23 de mayo de 2011**, se configuró el alegado silencio administrativo positivo.

En consecuencia, la Sala confirmará la sentencia del 16 de febrero de 2012 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que anuló los actos administrativos demandados, pero por las razones expuestas en esta providencia.

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

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia del 16 de febrero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, pero por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Cópiese, notifíquese y envíese al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ