

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de octubre de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 76001-23-33-000-2014-01259-01(22283)
Asunto: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: FÁBRICA DE PAPELES PALMIRA S.A.S.
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas : Impuesto sobre la renta y complementarios – año gravable 2009

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de 20 de octubre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la DIAN.¹

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente²:

"PRIMERO.- DECLÁRASE la NULIDAD de la Resolución No. 900.002 del nueve (9) de julio de dos mil catorce (2014), "Por la cual se decide una petición de silencio administrativo positivo", proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos – Dirección de Gestión Jurídica de Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

SEGUNDO.- A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme el acto ficto positivo originado en escrito del dos (2) de julio de dos mil catorce (2014) con el cual se interpuso el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 15 241 2013 000014 de abril de 2013 y en CONSECUENCIA de ello, **DECLARAR** que la liquidación privada presentada por la sociedad Fábrica de Papeles Palmira SAS sobre el impuesto de renta y complementarios para el año gravable 2009 se encuentra en firme.

TERCERO.- DECLÁRASE INHIBIDO frente a la solicitud de nulidad del Oficio No. 100 208 223313-224 de 22 de septiembre de 2014, por las razones expuestas en esta providencia.

CUARTO.- NIÉGANSE las demás pretensiones.

QUINTO.- CONDENAR EN COSTAS a la **NACIÓN – DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**, las cuales deberán ser liquidadas y ejecutadas de acuerdo artículo (sic) 365 del C.G del P. en concordancia con el Acuerdo 1887 de 2003 de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura y atendiendo los criterios fijados en el numeral 3.1.2 del mismo acuerdo, se fijan las agencias en derecho en la suma equivalente al 1% del valor de la liquidación privada presentada por la sociedad demandante ante la DIAN."

ANTECEDENTES

El 11 de mayo de 2010, FÁBRICA DE PAPELES DE PALMIRA S.A.S. presentó la declaración de renta del año gravable 2009, en la que registró un saldo a favor de \$49.809.000. El 30 de junio de 2012, la sociedad actora presentó declaración de corrección, disminuyendo el saldo a favor a la suma de \$31.042.000.

Previo Requerimiento Especial 1523822012000034 de 31 de julio de 2012, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 152412013000014 de 29 de abril de 2013, en la que modificó la declaración de renta de la actora. Por lo tanto, determinó un impuesto a pagar de \$3.431.472.000, una sanción por inexactitud de \$5.620.419.000 y un saldo a pagar de \$9.102.139.000³.

El 28 de junio de 2013, la representante legal de la actora radicó el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión e informó como dirección de notificaciones la TV 1 No. 2-150, Parcelación la Dolores, municipio de Palmira Valle⁴.

³ Folios 1 a 11 c. a. 2. La diferencia del mayor valor a pagar corresponde a una sanción previamente liquidada en la declaración privada del demandante.

⁴ Folios 12 a 40 c. a. 2 y 93 a 121 c. a. 2-2.

El 4 de marzo de 2014, la demandante actualizó el RUT. En el formulario modificó la dirección principal a la "AV 6 B NORTE 35 34 AP 0505"⁵.

Por Resolución 900.168 de 27 de mayo de 2014, la DIAN confirmó en reconsideración el acto recurrido⁶. La DIAN envió la citación para notificación personal el 29 de mayo de 2014 a la TV. 1 No. 2-150, Parcelación Dolores, Palmira, Valle⁷. Sin embargo, la demandante no compareció dentro de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo, por lo que la Administración notificó por edicto fijado el 13 de junio de 2014 y desfijado el 27 del mismo mes y año.⁸

El 2 de julio de 2014, la demandante presentó solicitud de reconocimiento de configuración del silencio administrativo positivo porque, a su juicio, la DIAN no notificó en debida forma la resolución por la que resolvió el recurso de reconsideración.⁹

Mediante Resolución 900.002 de 9 de julio de 2014, la DIAN negó la solicitud de reconocimiento del silencio administrativo positivo respecto al recurso de reconsideración interpuesto por la actora. En consecuencia, se entiende en firme y debidamente ejecutoriada la Liquidación Oficial de Revisión 15241201200014 de 29 de abril de 2013.¹⁰

Por Resolución 900.003 de 27 de agosto de 2014, la DIAN no accedió a la solicitud de reconocimiento de silencio administrativo positivo presentada por la actora el 13 de agosto de 2014.¹¹

En Oficio 1 00 208 223 313-224 de 22 de septiembre de 2014, la DIAN le informó al apoderado de la actora que no proceden las solicitudes de reconocimiento del silencio administrativo positivo radicadas el 14 y 16 de

⁵ Folios 62 c. a. 2 y 125 c. a. 2-2.

⁶ Folios 1 a 11 c. a. 2-2.

⁷ Folios 55 c. a. 2, 19 y 126 c. a. 2-2.

⁸ Folio 14 c. a. 2-2.

⁹ Folios 56 y 57 c. a. 2.

¹⁰ Folios 51 a 56 c. a. 2-1.

¹¹ Folios 138 a 141 c. a. 2-2.

septiembre de 2014, por cuanto fue debidamente notificada la resolución por la que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión 152412013000014 de 29 de abril de 2013.¹²

DEMANDA

FÁBRICA DE PAPELES PALMIRA S.A.S., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones¹³:

"PRIMERA: Que se *DECLARE* la *NULIDAD* del Acto administrativo No. 900.002 del nueve (09) de julio de 2014, "*POR LA CUAL SE RESUELVE UNA PETICIÓN DE SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO*", notificado el 14 de julio de 2014.

SEGUNDO: Que se declare la *NULIDAD* del Acto Administrativo, (sin número), referenciado como "OFICIO No. 1 00 208 223 313-224", por el cual se tramita una solicitud de reconocimiento de silencio administrativo positivo, notificado el 25 de septiembre de 2014, donde al final señala lo siguiente:

"Conforme con lo expuesto en forma anterior, no es procedente su solicitud de reconocimiento de silencio positivo de la Resolución No. 900.168 del 27 de mayo de 2014 (sic), por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 152412013000014 del 29 de abril de 2013"

TERCERA: Que como *CONSECUENCIA* de las anteriores declaraciones y a título de restablecimiento del derecho se *DECLARE* la ocurrencia del *SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO* y se deje en firme las pretensiones del *RECURSO DE RECONSIDERACIÓN* contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 15 241 2013 000014 del 29 de abril de 2013.

CUARTA: Que como *CONSECUENCIA* de la anterior declaración, se *ORDENE* la *REVOCATORIA* de la Liquidación Oficial No. 15 241 2013 000014 del 29 de abril de 2013.

QUINTO: Que se *DECLARE* la existencia de un *DAÑO ANTIJURÍDICO* y, en consecuencia, se ordene la reparación del daño material, a título de daño emergente consolidado y futuro por los dineros y los bienes de propiedad de la Sociedad *FÁBRICA DE PAPELES PALMIRA S.A.S. FEDEPAL S.A.S.* que se llegaren a embargar o a expropiar como consecuencia del proceso de jurisdicción coactiva que se iniciase para el cobro de lo establecido en la Liquidación Oficial de Revisión No. 15 241 2013 000014 del 29 de abril de 2013.

¹² Folios 128 a 131 c. p.

¹³ Folios 1 y 2 c. p.

SEXTA: Que se declare la existencia de un daño antijurídico y, en consecuencia, se ordene la reparación del lucro cesante, consolidado y futuro, por los dineros que se dejen de percibir por la Sociedad FÁBRICA DE PAPELES PALMIRA S.A.S. FEDEPAL S.A.S. como consecuencia del proceso de jurisdicción coactiva que se iniciase para el cobro de lo establecido en la Liquidación Oficial de Revisión No. 15 241 2013 000014 del 29 de abril de 2013.

SÉPTIMA: Que se declare la existencia de un daño antijurídico y, en consecuencia, se ordene la reparación, a título de daño emergente y de lucro cesante, consolidado y futuro, que se generaron como consecuencia de la eventual liquidación obligatoria a la que se vería sometida la Sociedad FÁBRICA DE PAPELES PALMIRA S.A.S. FEDEPAL S.A.S. si se le iniciase un proceso de jurisdicción coactiva por los más de NUEVE MIL CIENTO DOS MILLONES CIENTO TREINTA Y NUEVE MIL PESOS (\$9.102.139.000) M/cte, en que hoy se estima estaría el embargo por el proceso de jurisdicción coactiva para el cobro de lo establecido en la Liquidación Oficial de Revisión No. 15 241 2013 000014 del 29 de abril de 2013.

OCTAVA: Que se declare la existencia de un daño antijurídico y, en consecuencia, se ordene la reparación del daño moral que en los socios de la Sociedad FÁBRICA DE PAPELES PALMIRA S.A.S. FEDEPAL S.A.S. cause el cierre de la sociedad como consecuencia del proceso de jurisdicción coactiva que se iniciase para el cobro de lo establecido en la Liquidación Oficial de Revisión No. 15 241 2013 000014 del 29 de abril de 2013.

NOVENA: Que de conformidad con el principio de principio (sic) de reparación integral previsto en el Artículo 16 de la ley 446 de 1998, todas las sumas se indexen según el índice de Precios al Consumidor, debidamente certificados al momento de hacer el pago de las condenas."

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 564, 565, 732 y 734 del Estatuto Tributario.
- Artículo 135 de la Ley 1607 de 2012.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Silencio administrativo positivo por indebida notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración

La Fábrica de Papeles Palmira S.A.S. presentó recurso de reconsideración el 1º de julio de 2013, por lo que la Administración tenía un año para resolver y notificar la decisión, esto es, hasta el 2 de julio de 2014.

El 31 de mayo de 2014, la actora recibió citación para notificarse de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión. Conforme con el artículo 565 numeral 2 del Estatuto Tributario, la demandante disponía de 10 días, a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación, para comparecer a notificarse personalmente de dicho acto. Ese término debe contarse a partir del día siguiente hábil al del recibo de la citación, es decir, desde el 3 hasta el 16 de junio de 2014.

No obstante, el 13 de junio de 2014, cuando aún corría el plazo para la notificación personal, la DIAN fijó el edicto. Por lo anterior, pretermitió el citado término, lo que implica que existe violación al debido proceso. Criterio que señaló la Corte Constitucional en la sentencia T-1013 de 1999.

Como no se notificó en debida forma el acto que resolvió el recurso de reconsideración dentro del año siguiente a su interposición, operó el silencio administrativo positivo de acuerdo con lo previsto en el artículo 734 del Estatuto Tributario.

Violación del artículo 565 parágrafo 1 del Estatuto Tributario

La DIAN no adjuntó en la notificación por correo, copia del acto administrativo conforme con el artículo 565 parágrafo 1 del Estatuto Tributario. Por lo tanto, violó el debido proceso y el derecho de defensa de la demandante.

Violación del artículo 564 del Estatuto Tributario

La DIAN no realizó la notificación de la resolución por la que resolvió el recurso de reconsideración a la última dirección informada por la contribuyente.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:¹⁴

Silencio administrativo positivo por indebida notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración

La Fábrica de Papeles Palmira S.A.S. presentó recurso de reconsideración el 28 de junio de 2013, y no el 1 de julio de 2013, como lo afirma la actora, por lo que la Administración tenía un año para resolver y notificar la decisión, esto es, hasta el 29 de junio de 2014.

La citación para notificar personalmente la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue introducida al correo el 29 de mayo de 2014. A partir de esa fecha, y no del 31 de mayo de 2014¹⁵, como erradamente lo entiende la demandante, se cuentan los 10 días para que el administrado comparezca a notificarse personalmente del mencionado acto, como lo señala el artículo 565 del Estatuto Tributario y lo ha entendido el Consejo de Estado¹⁶.

Teniendo en cuenta que la actora no compareció a notificarse de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, dentro del término legal, que corrió entre el 29 de mayo y el 12 de junio de 2014, la DIAN notificó dicha decisión por edicto fijado el 13 de junio de 2014 y desfijado el 27 del mismo mes y año, como lo señala el artículo 565 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, no es cierto que operó el silencio administrativo positivo por cuanto quedó demostrado que la resolución que resolvió el recurso de

¹⁴ Folios 258 a 266 c. p.

¹⁵ Fecha en que fue recibida la citación por la contribuyente

¹⁶ Sentencias de 4 de marzo de 2010, Exp. 16557, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia (E).

reconsideración contra la liquidación de revisión, se notificó en debida forma y fue oportuna.

Violación del artículo 565 parágrafo 1 del Estatuto Tributario

La DIAN no adjuntó la copia del acto administrativo con el aviso de la citación, por cuanto el objetivo no era notificarlo por correo sino invitar a la contribuyente a que compareciera a las instalaciones de la entidad para proceder a la notificación personal y en ese momento hacerle entrega de la copia correspondiente.

Por lo anterior, la Administración no omitió el procedimiento establecido en el artículo 565 del Estatuto Tributario.

Violación del artículo 564 del Estatuto Tributario

El artículo 564 del Estatuto Tributario dispone que la Administración deberá notificar las actuaciones a la dirección informada por el contribuyente durante el proceso de determinación y discusión del tributo. En el escrito del recurso de reconsideración, el representante legal de la Fábrica de Papeles Palmira S.A.S. expresó que las notificaciones las recibiría en la TV 1 No. 2-150, Parcelación de Dolores, Municipio de Palmira, Valle del Cauca.

En esas condiciones, no se violó el procedimiento que se surtió en la notificación del acto administrativo por el que se resolvió el recurso de reconsideración, pues el aviso de citación para notificación personal fue enviado a la dirección procesal determinada por la contribuyente, esto es, dentro de los tres meses de vigencia de la citada dirección, pues el 4 de marzo de 2014 la actora informó el cambio de domicilio.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así:¹⁷

Conforme con el artículo 565 del Estatuto Tributario y la jurisprudencia¹⁸, la finalidad del aviso de citación es conminar al contribuyente a que se acerque a la entidad para poder hacer la notificación personal, para lo cual la norma contempla un plazo de diez días siguientes a la fecha de introducción en el correo del aviso de citación.

Las actuaciones expedidas por la Administración deben ser notificadas a la dirección informada por el contribuyente. Sin embargo, se entenderán válidas las notificaciones que se surtan en la antigua dirección dentro de los 3 meses siguientes al cambio de dirección de acuerdo con el artículo 563 del Estatuto Tributario.

Por su parte, la DIAN tiene un año para resolver el recurso de reconsideración, pues de lo contrario se entenderá fallado a favor del recurrente y operará el silencio administrativo positivo.

El 28 de junio de 2013 el representante legal de la demandante presentó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión. Decisión confirmada mediante Resolución 990.168 de 27 de mayo de 2014.

La citación para notificar personalmente a la actora de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue introducida al correo el 29 de mayo de 2014, por lo que el término de 10 días para que el contribuyente compareciera a notificarse personalmente del citado acto empezó a correr desde el 30 de mayo de 2014 y venció el 13 de junio de 2014.

¹⁷ Folios 285 a 302 c. p.

¹⁸ Sentencia de 3 de abril de 2014, Exp. 18801, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

La notificación por edicto fijado el 13 de junio de 2014 y desfijado el 27 de junio del mismo mes y año, no se ajustó a lo dispuesto en el artículo 565 del Estatuto Tributario porque el edicto debió fijarse a partir del 16 de junio de 2014. En consecuencia, la Administración fijó el edicto en forma anticipada y preterminó en un día la notificación personal. Por lo tanto, la notificación del acto por el que resolvió el recurso de reconsideración se realizó en forma irregular.

Comoquiera que el acto que resolvió dicho recurso no se notificó en debida forma dentro del año siguiente a su interposición, el silencio administrativo positivo se configuró conforme con el artículo 734 del Estatuto Tributario.

Por lo anterior, declaró la nulidad de la Resolución 900.002 de 9 de julio de 2014, *"por la cual se decide una petición de silencio administrativo positivo"*. A título de restablecimiento del derecho, declaró la configuración del silencio administrativo positivo originado con el escrito del recurso de reconsideración del 2 de julio de 2014. En consecuencia, la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2009 se encuentra en firme.

Por último, el Tribunal se declaró inhibido para pronunciarse sobre la legalidad del Oficio No. 100 208 223313-224 de 22 de septiembre de 2014, ya que no se trata de un acto administrativo definitivo que pone fin a una actuación administrativa.

Por lo demás, condenó en costas a la demandada y fijó las agencias en derecho en el 1% del valor de la liquidación privada presentada por la actora de acuerdo con el artículo 365 del CGP en concordancia con el Acuerdo 1887 de 2003 de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló con fundamento en los siguientes argumentos¹⁹:

Inicialmente manifiesta que la actora confunde la citación por aviso con la notificación por correo, pues la citación es el medio por el cual la Administración invita al contribuyente para que comparezca a la entidad con el fin de notificarle de manera personal de decisión de recurso de reconsideración. A diferencia de la notificación por correo que es una de las formas en que la Administración pone en conocimiento sus actuaciones al interesado y le remite una copia del acto a la dirección informada por el contribuyente.

En cuanto al procedimiento de notificación de las resoluciones que resuelven recursos, la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia de 3 de marzo de 2011²⁰ precisó que *"la notificación personal presupone el envío de una citación al contribuyente para que este, a su vez, concurra a la Administración dentro de los 10 días siguientes a aquél en que se introduce al correo del aviso de citación. Ello, en sí mismo no implica que se esté realizando una "notificación por correo" como lo sugiere el apelante, toda vez que ésta se consagra como mecanismo independiente y especial para un ámbito diferente"*.

Manifestó la parte demandada en su escrito de apelación que el aviso citación no es un acto definitivo, que corresponde a una invitación para que el contribuyente acuda a notificarse personalmente del acto que revolió definitivamente la controversia.

La citación para la notificación personal se introdujo al correo el 29 de mayo de 2014. Dicha citación fue enviada a la dirección procesal de la sociedad y no a la última dirección actualizada en el RUT, pues la dirección

¹⁹ Folios 309 a 313 c. p.

²⁰ Exp. 17087, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

antigua estaba vigente por tres meses de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 563 del Estatuto Tributario.

El término de 10 días con el que contaba la contribuyente para comparecer a notificarse personalmente culminó el 12 de junio de 2014, ya que los días 31 de mayo, 1, 2, 7 y 8 de junio fueron días inhábiles, motivo por el cual, la Administración fijó el edicto el 13 de junio de 2014 y lo desfijó el 27 del mismo mes y año. Por lo tanto, el acto administrativo fue notificado en debida forma dentro del año siguiente a su interposición, tal como lo señala en el salvamento de voto el Magistrado Fernando Guzmán García.

En consecuencia, el Tribunal se equivocó en relación con la forma de contabilizar los términos de la citación para la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y al declarar que se configuró el silencio administrativo positivo, pues contradice lo dispuesto por el legislador y, a su vez, desconoce los precedentes judiciales.²¹

Finalmente, no procede la condena en costas porque los asuntos tributarios son de interés público y, por lo tanto, se aplica la excepción contemplada en el artículo 188 del C.G.P.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** insistió lo dicho en la demanda²².

La **demandada** reiteró, en términos generales los argumentos de la contestación de la demanda y en el recurso de apelación²³.

²¹ Sentencias de 17 de julio de 2008, Exp. 15835, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y de 3 de marzo de 2011, Exp. 17087, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²² Folios 331 a 335 c. p.

²³ Folios 338 a 345 c. p.

El **Ministerio Público** solicitó revocar los numerales 1, 2, 3 y 5 del fallo de primera instancia y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones²⁴:

La Administración introdujo el aviso de citación al correo el 29 de mayo de 2014. A partir de esa fecha, contabilizó el término de 10 días previsto en el artículo 565 del Estatuto Tributario para efectos de la notificación personal y ante la falta de comparecencia de la contribuyente, procedió a notificar por edicto fijado el 13 de junio de 2014 y desfijado el 27 del mismo mes y año.

El 4 de marzo de 2014, la contribuyente informó el cambio de dirección en el RUT, sin embargo, el envío de la citación para la notificación personal se realizó a la dirección procesal, pues esta se encontraba vigente hasta el 4 de junio de 2014 conforme con lo dispuesto en el artículo 563 del Estatuto Tributario.

Por lo tanto, la DIAN notificó en debida forma el acto que resolvió el recurso de reconsideración dentro del año siguiente a su interposición (artículo 732 del Estatuto Tributario).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la actora, la Sala estudiará si se configuró el silencio administrativo positivo para decidir el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión 152412013000014 de 29 de abril de 2013.

Para resolver, la Sala precisa lo siguiente:

La actora sostiene que la DIAN violó el artículo 565 inciso 2 del Estatuto Tributario, por cuanto notificó por edicto el acto que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión cuando aún corría

²⁴ Folios 366 a 369 c. p.

el término para la notificación personal del mismo acto. Por lo tanto, se configuró el silencio administrativo positivo respecto al recurso, de acuerdo con los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario.

Respecto al término para resolver el recurso de reconsideración y la configuración del silencio administrativo positivo, los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario consagran lo siguiente:

"ARTÍCULO 732. TÉRMINO PARA RESOLVER LOS RECURSOS. *La Administración de Impuestos tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración o reposición, contado a partir de su interposición en debida forma."*

"ARTÍCULO 734. SILENCIO ADMINISTRATIVO. *Si transcurrido el término señalado en el artículo 732, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, el recurso no se ha resuelto, se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso, la Administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará".*

Conforme con las normas transcritas, la Administración dispone de un año para resolver el recurso de reconsideración, contado a partir de su interposición en debida forma, pues en caso de que transcurra dicho término sin que el recurso se resuelva, se entenderá fallado a favor del recurrente y se configurará el silencio administrativo positivo.

En relación con el momento a partir del cual se cuenta el año que tiene la Administración para resolver el recurso, esto es, cuándo se entiende interpuesto el recurso en debida forma, la Sala ha entendido "*que ese plazo se cuenta a partir del mismo día en que se presenta el recurso, puesto que así lo establece claramente la norma*".²⁵

También ha señalado que "*para que el recurso se entienda resuelto oportunamente es necesario que dentro del término legal, que es de un año, se notifique el acto que decide el recurso, pues, de otra manera, no puede considerarse resuelta la impugnación, comoquiera que si el*

²⁵ Sentencia del 10 de septiembre de 2009, Exp. 17277, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Este criterio ha sido reiterado, en fallos de 7 de junio de 2012, Exp. 18163 y de 5 de julio de 2012, Exp. 18498, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y de 19 de enero de 2012, Exp. 17578 y de 21 de octubre de 2010, Exp. 17142, C.P. Hugo F. Bastidas Bárcenas.

*contribuyente no ha tenido conocimiento del acto administrativo, este no produce efectos jurídicos y se entiende como no resuelto”.*²⁶

Además, el término de un año previsto en el artículo 732 del Estatuto Tributario, es preclusivo, porque el artículo 734 ibídem establece que ante su incumplimiento se configura el silencio administrativo positivo a favor del contribuyente. En consecuencia, si vence el término legal sin que se resuelva el recurso se entiende que la Administración pierde competencia para manifestar su voluntad y, en consecuencia, el acto deviene en nulo. Así lo precisó la Sala en la sentencia de 21 de octubre de 2010.²⁷

De otra parte, según el artículo 565 [inciso segundo] del Estatuto Tributario los actos que resuelven recursos deben notificarse 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.²⁸

Comoquiera que el término previsto en la norma en comento es de días, se entiende que el plazo para que comparezca el administrado a notificarse del acto por el que se resuelve el recurso de reconsideración, inicia a partir del primer día hábil siguiente a la fecha de introducción al correo del aviso de citación y no de la fecha del recibo de la citación, como erradamente lo entiende la demandante, pues no puede confundirse el aviso de citación para la notificación personal de la decisión de los recursos con la notificación por correo, ni con la notificación personal.

Ahora bien, la notificación personal y por correo son dos formas diferentes de honrar el principio de publicidad de los actos administrativos en materia tributaria, la personal: entendida como aquella en la que el contribuyente

²⁶ Sentencia del 12 de abril de 2007, Exp. 15532, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

²⁷ Exp. 17142, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²⁸ “Art. 565. Formas de notificación de las actuaciones de la administración de impuestos. [...] Las providencias 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. [...]”.

es previamente citado para que acuda las oficinas de la Administración de Impuestos y con su comparecencia conozca directamente el acto en la entidad que lo expidió y en virtud de ello se efectuó la notificación personal y la notificación por correo se efectúa con la entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente en el Registro Único Tributario – RUT, salvo que el solicitante informe una dirección procesal para que le notifiquen los actos que sean proferidos dentro del respectivo proceso administrativo de acuerdo con lo previsto en el artículo 564 del Estatuto Tributario.

En ese orden de ideas y siendo que el acto que decide el recurso de reconsideración se notifica de manera personal, para el efecto, la Administración envía por correo un aviso de citación al interesado, para que, dentro de los diez (10) días siguientes, contados a partir del primer día hábil siguiente a la fecha de introducción al correo de dicho aviso, comparezca a las oficinas de la entidad a conocer la decisión²⁹. Si no comparece dentro de dicho término, el acto que resuelve el recurso debe notificarse por edicto.

En sentencia C-929 de 2005, la Corte Constitucional declaró exequible la expresión “contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación” del artículo 565 del Estatuto Tributario. En dicha providencia señaló:³⁰

“De lo expuesto no encuentra la Corte que se viole el principio general de publicidad de los actos administrativos que profiera la administración tributaria, sino por el contrario el aviso de citación a que se refiere el precepto acusado, tiene por finalidad enterar al destinatario que el recurso interpuesto ya fue resuelto a fin de que comparezca para ser notificado personalmente, con lo cual se garantiza el derecho al debido proceso, y sólo en defecto de su no comparecencia se procede a la notificación por edicto, poniendo de presente los principios de justicia y equidad consagrados en el artículo 95-9 de la Carta Política.”

²⁹ Ver sentencia de 20 de septiembre de 2017, exp. 20890, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto (E).

³⁰ Sentencia C-929 del 6 de septiembre de 2005, M.P. Alfredo Beltrán Sierra

En consecuencia, el envío o introducción al correo del aviso de citación no constituye una notificación por correo del acto administrativo, sino el medio que la ley creó para que el administrado se entere de la existencia de un acto pendiente de notificación y se acerque a las oficinas de impuestos, de ahí que, el siguiente paso sea notificarse personalmente de la decisión del recurso.³¹ De manera que el acto que se notifica, de manera personal o, en subsidio, por edicto, es el que decide el recurso, la citación a notificarse personalmente constituye en paso previo para el trámite de la notificación de la decisión del recurso.

En el presente asunto, el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión se interpuso el 28 de junio de 2013.³² Por consiguiente, a partir de dicha fecha, la DIAN tenía un año para notificarlo, esto es, hasta el 28 de junio de 2014.

En el recurso, la representante legal de la actora informó como dirección procesal la TV. 1 No. 2-150, Parcelación Dolores, Palmira, Valle ³³. No obstante, la demandante actualizó el RUT el 4 de marzo de 2014 y en el formulario modificó la dirección principal a la "AV 6 B Norte 35-34 AP 0505"³⁴.

Con el fin de notificar personalmente la Resolución 900.168 de 27 de mayo de 2014, que resolvió el mencionado recurso, el 29 de mayo de 2014, la DIAN envió a la actora el aviso de citación a la TV. 1 No. 2-150, Parcelación Dolores, Palmira, Valle³⁵. La citación dirigida a esa dirección no fue devuelta por correo, por el contrario, fue recibida el 31 de mayo de 2014, como lo afirman las partes y como consta en el expediente.³⁶

³¹ Entre otras, ver sentencias de 21 de febrero de 1992, exp. 3767, C.P. Dr. Guillermo Chahín Lizcano; 3 de diciembre del 2009, expedientes 17111 y 17041, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y C.P. William Giraldo Giraldo, respectivamente; 12 de septiembre de 2013, exp. 19515, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³² Folios 12 a 40 c. a. 2 y 93 a 121 c. a. 2-2.

³³ Folio 40 c. a. 2.

³⁴ Folios 62 c. a. 2 y 125 c. a. 2-2.

³⁵ Folios 55 c. a. 2, 19 y 126 c. a. 2-2.

³⁶ Folio 55 reverso c. a. 2.

Comoquiera que la jurisprudencia de esta Sección ha señalado que la dirección procesal prevista en el artículo 564 del Estatuto Tributario es de naturaleza especial y prevalece sobre la dirección inscrita en el RUT³⁷, no es de recibo el argumento alegado por la actora en el sentido que debía haberse enviado la citación por aviso para notificación personal a la dirección que actualizó en el RUT, pues, se reitera, la dirección procesal informada en el recurso de reconsideración para efectos de esa actuación prima y es excluyente sobre las demás direcciones del contribuyente.

En consecuencia, el término de diez (10) días para que la actora acudiera a notificarse personalmente de la mencionada resolución empezó a correr a partir del día hábil siguiente a la fecha de introducción al correo del aviso de citación, esto es, el 30 de mayo de 2014 y vencía el 13 de junio del mismo año.

Lo anterior, porque no puede contabilizarse el término desde el mismo día en que se envía la citación, ya que si bien no se trata de una notificación, no ha de contabilizarse el día en que se envió la citación, puesto no es posible tener certeza de que efectivamente tuvo conocimiento ese mismo día.

No obstante, se advierte que la DIAN notificó el acto por edicto que fijó el 13 de junio de 2014 y desfijó el 27 de junio de 2014³⁸. Por consiguiente, la notificación por edicto se surtió en forma anticipada, es decir, antes de que se venciera el plazo que tenía el demandante para comparecer y notificarse personalmente de la decisión de la Administración.

Lo anterior, porque el edicto fue fijado el 13 de junio de 2014, cuando debió fijarse el lunes 16 de junio y desfijarse el 1 de julio. Entonces, se encuentra probado que la DIAN preterminó en un día de los diez (10) que

³⁷ Ver sentencias de 3 de abril de 2014, Exp. 18801, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, de 18 de junio de 2014, Exp. 20187, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, de 30 de abril de 2014, exp.19553, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. También ver Auto de 3 de agosto de 2016, exp. 22377, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

³⁸ Folio 679 c. p.

tenía el contribuyente para notificarse personalmente, por ende, incurrió en una irregularidad en la notificación del acto por el que resolvió el recurso de reconsideración.

El contribuyente no tuvo los diez (10) días siguientes al recibo del aviso, que consagra el artículo 565 del Estatuto Tributario, para acudir a notificarse personalmente, lo que constituye una pretermisión de un término legal, y la consecuente indebida notificación por edicto del acto que resolvió en recurso de reconsideración en el caso sub examine.

Para la Sala se configuró el silencio administrativo positivo conforme a lo dispuesto en los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario, pues si bien la DIAN tenía hasta el 28 de junio de 2014 para dictar y notificar la resolución por la que resolvió el recurso de reconsideración, la notificación de este acto efectuada por edicto fue irregular.

Por lo anterior, no fue acertada la decisión de la Administración de Impuestos en los actos demandados de negar la solicitud de reconocimiento del silencio administrativo positivo respecto del recurso de reconsideración, por lo que procede la nulidad de los mismos.

Las anteriores razones son suficientes para confirmar el numeral primero de la sentencia apelada, que declaró la nulidad de los actos demandados. Sin embargo, se modifica el numeral segundo en cuanto al restablecimiento del derecho, para declarar la existencia del acto administrativo ficto positivo respecto del recurso de reconsideración en los términos del artículo 734 del Estatuto Tributario, por lo que el recurso se entiende fallado a favor del recurrente y, en consecuencia, se declara la firmeza de la declaración privada.

Condena en costas

Con fundamento en el artículo 188 del CPACA y el Acuerdo 1887 de 20003 de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura, el Tribunal

condenó en costas a la DIAN y fijó como agencias en derecho, el 1% del valor de la liquidación privada.

En relación con la condena en costas, asunto que fue apelado por la demandada, la Sala precisa lo siguiente:

De acuerdo con los artículos 188 del CPACA y 361 del Código General del Proceso, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla que no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Por su parte, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

"1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.

"Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

"2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.

"3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.

"4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.

"5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

"6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.

"7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.

"8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

"9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción." (Destaca la Sala)

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 1 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), para la procedencia de la condena en costas contra la demandada, por ser la parte vencida en el proceso. No obstante, la Sala ha precisado que estas circunstancias deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que "Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación"³⁹.

Revisado el expediente se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas. Por tanto, no procede la condena en costas en ambas instancias.

En resumen, la Sala modifica el numeral segundo de la sentencia apelada en cuanto al restablecimiento del derecho, para declarar la existencia del acto administrativo ficto positivo respecto del recurso de reconsideración en los términos del artículo 734 del Estatuto Tributario, por lo que el recurso se entiende fallado a favor del recurrente y, en consecuencia, se declara la firmeza de la declaración privada.

³⁹ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, Exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

A su vez, modifica el numeral tercero y, en su lugar, no condena en costas en las dos instancias.

En lo demás, confirma la sentencia apelada.

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

PRIMERO: MODIFICAR el numeral segundo y tercero de la sentencia apelada. En su lugar quedarán así:

"SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** la existencia del acto administrativo ficto positivo respecto del recurso de reconsideración, en los términos del artículo 734 del Estatuto Tributario, por lo que el recurso se entiende fallado a favor del recurrente y, en consecuencia, **DECLARAR** la firmeza de la declaración privada presentada por la actora, correspondiente al impuesto de renta del año gravable 2009".

"TERCERO: NO CONDENAR en costas en ambas instancias".

En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

SEGUNDO: RECONOCER personería a Maritza Alexandra Díaz Granados, como apoderada de la DIAN en los términos del poder que está en el folio 346 del expediente.

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

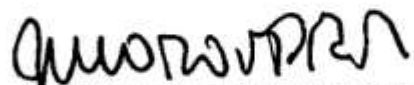
La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.



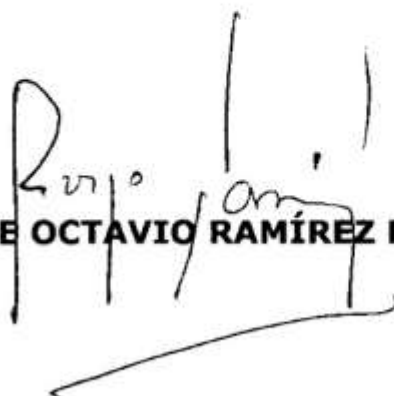
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidente de la Sección



MILTON CHAVES GARCÍA



JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ



JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

