



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., nueve (9) de agosto de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 76001-23-33-000-2015-00964-01 (**22555**)
Demandante: AVICOLA SAN ROQUE S.A.S.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES - DIAN

Temas: Impuesto sobre la renta 2009. Silencio administrativo
positivo

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada, contra la sentencia del 21 de abril de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que en la parte resolutive dispuso:

« **PRIMERO: DECLARAR** la nulidad de la Resolución 900.382 del 28 de abril del 2015, por medio de la cual se resuelve la petición del silencio administrativo positivo y en consecuencia **DECLARAR** la ocurrencia del silencio administrativo positivo.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la declaración privada del Impuesto de Renta correspondiente al año gravable 2009.

TERCERO: CONDENAR en costas a la parte demandada, mismas que serán liquidadas por Secretaría de conformidad con el artículo 188 del C.P.A.C.A, en armonía con el artículo 365 del C.G.P. Se fijan como agencias en derecho la suma de CUATROCIENTOS TREINTA Y SIETE MIL NOVECIENTOS SESENTA Y CINCO PESOS (\$437.965,00) equivalente al 0,1% del valor de la estimación de la cuantía»¹.

ANTECEDENTES

El 8 de abril de 2010, la sociedad AVÍCOLA SAN ROQUE S.A.S., presentó la declaración del impuesto sobre renta identificada con sticker No. 91000083912721, correspondiente al año gravable 2009, en la que registró un saldo total a pagar por \$17.419.000².

El 15 de junio de 2012, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Aduanas de Tuluá profirió el Requerimiento Especial No. 212382012000026 por medio del cual propone modificar la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2009, en el sentido de adicionar ingresos brutos operacionales por la suma de \$1.596.000, disminuir los costos de venta en \$360.572.000 y disminuir los gastos operacionales de administración en \$9.070.000³. Acto de trámite notificado el 16 de junio de 2012⁴.

¹ Fls. 135-145 c.p.

² Fl. 25 c.p. La declaración fue corregida el 2 de junio y el 28 de septiembre de 2010 (a través del formulario No. 1109601970362 con sticker 91000096762404), registrando el mismo saldo a pagar.

³ Fl. 91 c.a.

⁴ Fl. 91 c.a

Previa respuesta al requerimiento especial⁵, el 8 de febrero de 2013, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tuluá profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 212412013000004 en la cual acogió las glosas propuestas en el requerimiento especial e impuso una sanción por inexactitud de \$269.517.000⁶.

El 2 de abril de 2013, la sociedad demandante, a través de apoderada, interpuso recurso de reconsideración⁷ contra la liquidación oficial de revisión, el cual fue admitido el 27 de mayo de 2013, por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN mediante Auto Admisorio No. 900406⁸.

El 3 de marzo de 2014 la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la Resolución No. 900.056⁹ resolvió el recurso de reconsideración, confirmando la liquidación oficial de revisión.

El 4 de marzo de 2014 se remitió la «Citación para Notificación No. 0558» dirigido a la apoderada de la sociedad demandante abogada DANIS CAICEDO MORENO, en la Calle 9A 17-29 Barrio Santa Inés del municipio de Tuluá (Valle), enviada mediante la Guía No.

⁵ Radicado el 30 de julio de 2012 (Fl. 91 c.a.)

⁶ Fls. 82-103 c.a.

⁷ Fls. 6-13 c.p.

⁸ Fls. 14-15 c.p.

⁹ Fls. 25-32 c.p

1099197211 de la misma fecha¹⁰, la cual fue devuelta el 5 de marzo de 2014 indicando como motivo de devolución «*DESTINATARIO SE TRASLADÓ*»¹¹.

El área de Gestión Administrativa y Financiera de la Dirección Seccional de Aduanas de Tuluá, mediante Edicto No. 0006 notificó la Resolución No. 900.056 del 3 del marzo de 2014 que resolvió el recurso de reconsideración¹². Dicho edicto fue fijado el 18 de marzo de 2014 y desfijado el 1 de abril de 2014¹³.

El 1º de abril de 2015, la sociedad demandante solicitó a la Administración la declaración del silencio administrativo positivo, por considerar que no había sido resuelto en término el recurso de reconsideración¹⁴.

El 28 de abril de 2015, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN profirió la Resolución No. 900382¹⁵, mediante la cual resuelve no acceder a la solicitud del reconocimiento del silencio administrativo positivo.

DEMANDA

¹⁰ Fl. 3- 3vlto c.a.

¹¹ Fl. 4 c.a.

¹² Fl. 17 c.a.

¹³ Fl. 18 c.p.

¹⁴ Fls. 20-23 c.p.

¹⁵ Fls. 33-38 c.p.

La sociedad AVÍCOLA SAN ROQUE S.A.S., mediante apoderada judicial, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

- «1. Se declare la nulidad de la Resolución No. 900.056 de 3 de marzo de 2014, por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión del impuesto sobre la renta del período o año gravable 2009, expedido por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Palmira (v).*
- 2. Se declare la nulidad de la Resolución No. 900382 de 28 de abril de 2015, por medio de la cual se resuelve la petición de silencio administrativo positivo, expedida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Palmira (v).*
- 3. Que como consecuencia de las declaraciones anteriores se restablezca el derecho de la sociedad "AVICOLA SAN ROQUE S.A.S", identificada con el NIT 830.501.238-7, y se declare FALLADO A FAVOR DE LA SOCIEDAD "AVICOLA SAN ROQUE S.A.S." EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN POR SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO, INTERPUESTO, contra la decisión tomada por el Jefe de la División de Liquidación de la Dirección Seccional de Tuluá (v), en la Resolución No. 212412013000004 de febrero 8 de 2013, por medio de la cual se decidió modificar la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2009, presentada el 28 de septiembre de 2010, radicado con el adhesivo 91000096762404 y Formulario No. 1109601970362, por la sociedad AVICOLA SAN ROQUE S.A.S.*
- 4. Se condene en costas a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES "DIAN" »¹⁶.*

¹⁶ Fl. 55 c.p.

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 29, 95 numeral 9, 150 numerales 10, 11, 12 y 338 de la Constitución Política.
- Artículos 563, 564, 565, 732, 733 y 734 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Violación de los artículos 563, 564 y 565 del Estatuto Tributario. Infracción en las normas que debería fundarse la notificación de los actos administrativos.

Precisó que en el recurso de reconsideración se indicó la dirección del domicilio del recurrente, ubicada en el municipio de Buga y, que de acuerdo con el artículo 563 del E.T., era allí donde debía enviarse el aviso de citación de que trata el artículo 565 del E.T.

Al efecto, afirmó que no se envió el aviso de citación al referido domicilio del representante legal de la sociedad AVÍCOLA SAN ROQUE S.A.S.

Alegó que la DIAN, el 4 de marzo de 2014, envió una citación para notificación del acto que resuelve el recurso de reconsideración a la señora DANIS CAICEDO MORENO, a quien no se autorizó para recibir notificaciones personales por parte de la sociedad

demandante y que, conforme con el artículo 563 del E.T., la notificación de las actuaciones de la administración tributaria debe efectuarse a la dirección informada por la contribuyente, situación que, en su criterio, hace que la actuación administrativa sea nula.

2. Violación de los artículos 732, 733 y 734 del E.T.

Luego de hacer una reseña de la actuación administrativa adujo que ante la falta de notificación del recurso de reconsideración dentro del término previsto en el artículo 732 del E.T., **opera el silencio administrativo positivo** establecido en el artículo 734 del E.T.

3. Violación del artículo 29 de la Constitución Política.

Indicó que la falta de notificación en la forma indicada en los artículos 563 y 565 del Estatuto Tributario Nacional, conduce a la **vulneración del derecho fundamental de defensa** y del **debido proceso**.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

Manifestó que la sociedad demandante pretende sacar provecho de su propia omisión o culpa al no informar en el recurso de

reconsideración interpuesto por intermedio de apoderada, la dirección o lugar para recibir notificaciones por parte de la Administración.

Destacó que en el poder conferido a la apoderada por el representante legal de la sociedad se le otorgaron las facultades suficientes para que la Administración procediera a notificarla.

Luego de aludir al principio de buena fe y al respeto por el acto propio indicó que, si en gracia de discusión la Administración hubiera notificado a la sociedad, ella hubiera alegado en su favor una indebida notificación por la existencia de un poder y un apoderado a quien la DIAN debía dirigir todo tipo de notificaciones.

Expresó que de acuerdo con el artículo 565 del E.T., la Administración envió la citación a la dirección establecida en el RUT de la apoderada, a fin de poder notificar la resolución que decidió el recurso de reconsideración.

Indicó que dentro del proceso de determinación la sociedad no informó una dirección procesal en el cuerpo del recurso de reconsideración, por lo que la citación para la notificación personal del recurso fue enviada de manera correcta a la apoderada de la sociedad (*calle 9A No. 17-29 Barrio Santa Inés del Municipio de Tuluá, que fue la que se estableció previa verificación en el RUT*), conforme con lo previsto en el artículo 565-2 del E.T.

AUDIENCIA INICIAL

El 21 de abril de 2016 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se propusieron excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares, por lo que se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos acusados, específicamente *«si fue notificada en debida forma la resolución del recurso de reconsideración»*.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca mediante sentencia del 21 de abril de 2016, declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Indicó que las decisiones adoptadas por la Administración deben notificarse en principio a la dirección que aparece en el RUT del contribuyente, teniendo en cuenta que, conforme con el artículo 565 del E.T., modificado por la Ley 1111 de 2006, al actuar por intermedio de apoderado, las notificaciones han de surtirse a través de este.

Al efecto destacó que la existencia de un apoderado especial impone la obligación procesal de acudir al gestor para notificar las decisiones, en la dirección que de manera expresa señale, sin perder de vista el requisito de postulación específico, esto es, que la notificación debe realizarse en la dirección que aparece en el RUT del apoderado.

Citó el artículo 568 del E.T., y manifestó que la actuación administrativa no ocurrió de acuerdo con los postulados del debido proceso, por cuanto al remitir la citación para la notificación personal y ser devuelta por motivo de traslado, el camino procesal no era notificar por edicto sino por aviso, lo que lleva a establecer que la notificación no se cumplió a cabalidad y no se hizo dentro del año siguiente, por lo que ocurrió el silencio administrativo positivo, que se entiende resuelto a favor del contribuyente.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada interpuso recurso de apelación contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, a cuyo efecto expuso los motivos que se resumen a continuación:

Indicó que cuando existe un traslado del domicilio, según lo dispuesto en el artículo 10 del Decreto 2788 de 2004 es responsabilidad de los contribuyentes o interesados, actualizar la información contenida en el RUT, que deberá realizarse en forma

previa a la ocurrencia del hecho que genera el cambio. Afirmó que la apoderada de la sociedad contribuyó para que no se concretara la notificación personal que procuró realizar la Administración.

Manifestó que la DIAN actuó en forma legal frente al aviso de citación, teniendo en cuenta que tal citación es el instrumento por medio del cual la Administración Tributaria invita al contribuyente para que comparezca a la entidad con el fin de notificarle de manera personal la decisión del recurso de reconsideración, sin que sea un acto administrativo que deba notificarse por correo, como lo infirió el *a quo*.

Citó jurisprudencia de esta Corporación e indicó que la devolución del aviso de citación no habilitaba para desfigurar el procedimiento de notificar la resolución del recurso de reconsideración personalmente o por edicto, sin que al efecto sea aplicable el artículo 568 del E.T., pues el acto notificado no es compatible con esa forma subsidiaria de notificación.

Destacó que la notificación en cuestión se efectuó en el término legal, lo que descarta la alegada ocurrencia del silencio administrativo positivo.

Frente a la codena en costas, indicó que los asuntos tributarios son de interés público y que por lo mismo no debe ser condenada en costas, ante la exclusión por expresa disposición del artículo 188 del CPACA.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La sociedad demandante y la entidad demandada reiteraron los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación, respectivamente. La apoderada de la demandada enfatizó en que la DIAN actuó conforme con la normativa aplicable al enviar el aviso de citación a la dirección que figuraba en el RUT de la apoderada de la actora, esto es, a la calle 9A No. 17-29 Barrio Santa Inés, del municipio de Tuluá (Valle).

El **Ministerio Público** solicitó que se revocara la sentencia apelada y, en su lugar, se negaran las pretensiones de la demanda. Al efecto, manifestó que la norma aplicable en este caso es el artículo 565 del E.T., y no el artículo 568 del E.T., norma en la cual se basó el tribunal para acceder a las pretensiones de la demanda, por cuanto la DIAN no estaba enviando ningún acto administrativo, sino una citación a fin de solicitar la presencia del contribuyente para que conozca personalmente la decisión de la Administración.

Precisó que la sociedad actuó mediante apoderada, por lo que debía notificarse a la última dirección reportada en el RUT, como en efecto se hizo y al no haberse podido entregar la citación, el paso a seguir era la notificación por edicto, motivo por el cual la actuación de la DIAN se ajustó a derecho.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos acusados contenidos en Liquidación Oficial de Revisión No. 212412013000005 del 8 de febrero de 2013¹⁷ y la Resolución No. 900.056 del 3 de marzo de 2014, expedidos por la DIAN en relación con el impuesto sobre la renta de la sociedad actora, correspondiente al año gravable 2009, al igual que la Resolución No. 900.382 del 28 de abril de 2015, por la cual la DIAN negó la solicitud de reconocimiento del silencio administrativo positivo frente a la decisión del recurso de reconsideración¹⁸.

En los términos del recurso de apelación, se debe determinar si respecto del recurso de reconsideración interpuesto por AVÍCOLA SAN ROQUE S.A.S., operó el silencio administrativo positivo, a cuyo efecto corresponde establecer si se notificó en debida forma la Resolución No. 900.056 del 3 de marzo de 2014.

Notificación de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración. Reiteración jurisprudencial¹⁹

¹⁷ Aunque la actora no indica en numeral independiente la solicitud de nulidad de la liquidación oficial de revisión, de las pensiones 1 y 3, y del contenido integral de la demanda surge que persigue la nulidad de dicho acto.

¹⁸ Respecto de este acto no se concedieron recursos en la vía administrativa, por lo que podía ser demandado directamente (artículo 161 numeral 2 del CPACA). Además, en sentencia de 21 de octubre de 2010, Exp. 17142, la Sección precisó que los actos que niegan la declaratoria del silencio administrativo positivo son demandables ante esta jurisdicción.

¹⁹ Sentencias del 8 de septiembre de 2016, Exp. 18945, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, 20 de septiembre de 2017, Exp. 20890, M.P. (E) Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto y 19 de octubre de 2017, Exp. 22283, M.P. Dr. Milton Chaves García.

Para el análisis del asunto es necesario referirse a la normativa que establece el término para resolver el recurso de reconsideración y la configuración del silencio administrativo positivo, esto es, los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario que prevén 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.»*

En relación con el artículo 732 del Estatuto Tributario que establece que el término para resolver el recurso de reconsideración es de un año, contado a partir de su interposición en debida forma, la Sala ha señalado que no basta que en ese plazo sea proferido el acto sino que es necesario que en ese mismo lapso se dé a conocer al interesado mediante la notificación, pues hasta que el contribuyente no lo conozca no produce efectos jurídicos.

En efecto, en cuanto la expresión **«resolver»** contenida en este artículo, la jurisprudencia²⁰ ha precisado que la decisión a la que se refiere la Ley, es la **«notificada legalmente»**, esto es, dentro de la oportunidad legal, ya que de otra manera no puede considerarse resuelto el recurso, como quiera que si el contribuyente no ha

²⁰ Sentencia del 23 de junio del 2000, Exp. 10070, M.P. Dr. Delio Gómez Leyva, reiterada el 23 de agosto de 2002, Exp. 13829, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

tenido conocimiento del acto administrativo, este no produce los efectos jurídicos correspondientes y, por tanto, no puede tenerse como fallado el recurso presentado²¹.

La Sala ha destacado que el plazo de «*un año*» previsto en el artículo 732 del E.T., es un término preclusivo, porque el artículo 734 ib. establece que se configura el silencio administrativo positivo ante su incumplimiento. Al ser un término preclusivo, se entiende que al vencimiento del mismo, la Administración pierde competencia para manifestar su voluntad y, en ese orden, el acto deviene en nulo²².

En relación con la notificación del acto que resuelve el recurso de reconsideración, el inciso segundo del artículo 565 del Estatuto Tributario establece lo siguiente:

«Art. 565. Formas de notificación de las actuaciones de la administración tributaria. (...)

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. En este evento también procede la notificación electrónica.»

Como se observa, para notificar la resolución que resuelve un recurso de reconsideración, se acude de manera principal a la

²¹ Sentencia del 12 de abril de 2007, Exp. 15532, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

²² Sentencia del 21 de octubre de 2010, Exp. 17142, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

notificación personal y si no es posible surtir la notificación por este medio, se acude a la notificación por edicto de manera subsidiaria.

En cuanto a la forma de contar el término contenido en el inciso segundo del mencionado artículo 565 del Estatuto Tributario, se advierte que en la 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, con fundamento en que dicha expresión significa que *«el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, cuenta con el término establecido en la norma (diez días), para acudir ante la administración a fin de ser notificado de manera personal o, en su defecto, si no comparece se procederá a la notificación por edicto. Es decir, los términos para la interposición de las acciones correspondientes, comienzan a contarse a partir de la realización de la notificación, y no como lo interpreta el actor, desde el día de la introducción al correo del aviso de citación, el cual tiene precisamente ese efecto, citar al interesado para que se notifique del acto particular que ha resuelto su recurso»*.

En ese entendido, el criterio actual de la Sala, en relación con el artículo 565 del Estatuto Tributario, se concreta en que:

*«3.4. Habida consideración que el artículo 565 del Estatuto Tributario establece que la notificación personal debe practicarse dentro de los **10 días siguientes**, contados desde el envío de la citación, y el artículo 59 del Código de Régimen Político y Municipal dispone que los términos señalados en días se cuentan hábiles, **debe entenderse que dicho plazo empieza a correr a partir del primer día hábil siguiente a la introducción de correo del aviso citatorio**. Y, no desde el recibo de la citación,...»²³. (Negritas fuera de texto)*

²³ Sentencia de 8 de septiembre de 2016, **Exp. 18945**, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en las sentencias del 20 de septiembre de 2017, Exp. 20890 M.P. (E) Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 19 de octubre de 2017, Exp. 22883, M.P. Dr. Milton Chaves García.

Por su parte, el párrafo segundo del citado artículo 565 del E.T. establece que cuando el contribuyente actúe en la instancia administrativa a través de apoderado *«la notificación se surtirá a la última dirección que dicho apoderado tenga registrada en Registro único Tributario, RUT»*.

Precisado lo anterior, en el expediente están probados los siguientes hechos:

- **El 15 de junio de 2012**, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Aduanas de Tuluá, profirió el Requerimiento Especial No. 212382012000026²⁴ notificado el 16 de junio de 2012, a la sociedad AVÍCOLA SAN ROQUE S.A.S.²⁵
- **El 8 de febrero de 2013**, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tuluá profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 212412013000004²⁶.
- **El 2 de abril de 2013**, la sociedad demandante, por intermedio de su apoderada (la abogada Danis Caicedo Moreno), interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión²⁷.

²⁴ Fl. 91 c.a.

²⁵ Fl. 91 c.a.

²⁶ Fls. 82-103 c.a.

²⁷ Fls. 21-28 c.a. y 6-13 c.p.

- De acuerdo con el Registro Único Tributario -RUT- de la abogada Danis Caicedo Moreno, la dirección principal de ella era «**Calle 9A 17-29 Barrio Santa Inés**», del municipio de Tuluá (Valle)²⁸.
- **El 3 de marzo de 2014**, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la Resolución No. 900.056 resolvió el recurso de reconsideración, confirmando la liquidación oficial de revisión²⁹.
- **El 4 de marzo de 2014**, la Administración remitió la Citación para Notificación No. 0558, dirigida a la abogada Danis Caicedo Moreno, en la **Calle 9A 17-29 Barrio Santa Inés** del municipio de Tuluá (Valle), enviada mediante la Guía No. 1099197211 de la misma fecha³⁰, la cual fue devuelta el 5 de marzo de 2014 indicando como motivo de devolución «*DESTINATARIO SE TRASLADÓ*»³¹.
- El área de Gestión Administrativa y Financiera de la Dirección Seccional de Aduanas de Tuluá, mediante **Edicto No. 0006** notificó la Resolución No. 900.056 que resolvió el recurso de reconsideración³². Dicho edicto fue fijado el 18 de marzo de 2014 y desfijado el 1 de abril de 2014³³.

²⁸ Fl. 2 c.a.

²⁹ Fls. 25-32 c.p

³⁰ Fl. 3-3 vto c.a.

³¹ Fl. 4 c.a.

³² Fl. 17 c.a.

³³ Fl. 18 c.a.

En el caso está probado y no es objeto de discusión, que la sociedad demandante, en el curso del proceso administrativo adelantado por la DIAN en relación con el impuesto sobre la renta del año 2009, estuvo representada por una profesional del derecho, a quien confirió poder³⁴ y actuó, entre otros, para responder el requerimiento especial e interponer el recurso de reconsideración³⁵.

Por tanto, en el *sub examine* la notificación precedente era la prevista en el citado párrafo segundo del artículo 565 del E.T., esto es, a la última dirección que la apoderada tenga registrada en el RUT, como en efecto ocurrió.

Sobre el tema, la Sala³⁶ ha expresado y reitera que:

«... si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en el curso de una actuación administrativa, actúa asistido por los servicios profesionales de un abogado y este tiene dirección registrada en el RUT, la notificación por correo del correspondiente acto administrativo se debe llevar a cabo en dicha dirección y de manera preferente respecto de la informada por su representado en el RUT. A menos, claro está, que se haya informado dirección procesal, caso en el cual, esta prima sobre las demás. (...)

(...) la notificación del respectivo acto administrativo se debe surtir en la última dirección que dicho apoderado tenga registrado en el RUT, dirección que prima respecto de la informada en el mismo registro por su poderdante, sin que sea potestativo de la Administración optar por una u otra dirección de notificación.»

³⁴ A folio 70 del c.a. obra el poder conferido a la abogada Danis Caicedo Moreno por el representante legal de la sociedad AVÍCOLA SAN ROQUE S.A.S., en el que se le faculta expresamente para «**recibir, transigir, conciliar, desistir y efectuar todas aquellas actuaciones que estime necesarias, de conformidad con lo normado en el artículo 70 del C.P.C., inclusive interponer recurso de reconsideración**».

³⁵ Folios 91 c.a y 6-13 c.p.

³⁶ Sentencia del 6 de septiembre de 2017, Exp. 21282, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, actor: DCP Auditores y Revisores Fiscales S.A.

Así, no es de recibo lo aducido por el a quo, en cuanto a que la "devolución por motivo traslado" de la citación para notificación personal conllevaba la aplicación del artículo 568 del E.T. y la notificación por aviso, toda vez que dicha norma regula la "notificación por correo" de los actos que se notifican por esa vía y, en el caso, como ya se precisó, se trata de la notificación personal de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, a cuyo efecto, se reitera, debe enviarse una citación para que el contribuyente acuda a la administración a notificarse personalmente del respectivo acto, siendo tal mecanismo de notificación (*personal*) el principal, por lo que si no es posible surtirla por ese medio, se acude en forma subsidiaria a la notificación por edicto.

De acuerdo con lo reseñado, la DIAN observó el debido proceso en la medida en que intentó la notificación personal, previa citación y, ante la devolución de la misma, a pesar de haberse enviado a la última dirección informada en el RUT de la apoderada, lo procedente era notificar el acto por edicto³⁷, como en efecto lo hizo.

No obstante, los actos acusados deben anularse, teniendo en cuenta lo siguiente:

Observa la Sala, que la DIAN resolvió el recurso de reconsideración mediante la Resolución N° 900.056 del 3 de marzo de 2014 y

³⁷ En un caso similar y en el sentido anotado se pronunció la Sala en la sentencia del 8 de febrero de 2018, Exp. 21111, C.P. Dr. Milton Chaves García, actor: Siemens Sociedad Anónima.

procedió a la notificación de acto administrativo a la apoderada de la sociedad actora, de conformidad con lo previsto en el citado párrafo segundo del artículo 565 del Estatuto Tributario.

Para dar cumplimiento a lo anterior, el 4 de marzo de 2014 expidió el Aviso de Citación N° 0558, mediante el cual citó a la apoderada de AVÍCOLA SAN ROQUE S.A.S. con el fin de notificarle la mencionada Resolución, citación que se introdujo al correo en la referida fecha.

Así pues, como el Aviso de Citación N° 0558 fue introducido por correo el **4 de marzo de 2014**, los 10 días que tenía la apoderada para notificarse personalmente de la decisión del recurso, debían contarse a partir del día hábil siguiente a dicha fecha, esto es, el **5 de marzo de 2014**. Por tanto, el término para la notificación personal vencía el 18 de marzo de 2014³⁸.

En esas condiciones, la DIAN no estaba facultada para fijar el edicto el día **18 de marzo de 2014**, porque la apoderada de la actora tenía hasta ese día para acudir a la entidad y notificarse de forma personal del acto administrativo.

No obstante, se advierte que la DIAN notificó el acto por edicto que fijó el 18 de marzo de 2014 y desfijó el 1° de abril del mismo año. Por consiguiente, la notificación por edicto se surtió en forma anticipada, es decir, antes de que se venciera el plazo que tenía la

³⁸ Los días 8, 9, 15 y 16 de marzo de 2014 no son días hábiles para contar los términos.

demandante para comparecer y notificarse personalmente de la decisión de la Administración.

Lo anterior, porque el edicto fue fijado el 18 de marzo de 2014, cuando debió fijarse el miércoles 19 de marzo de 2014 y desfijarse el 2 de abril³⁹, por lo que se encuentra probado que, como lo ha precisado la Sala, «*la DIAN preterminó en un día de los diez (10) que 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*»⁴⁰.

Así, la 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.

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 2 de abril para dictar y notificar la resolución por la que resolvió el recurso de reconsideración, la notificación de este acto efectuada por edicto fue ***irregular*** y, por ende, **violatoria del derecho de defensa y del debido proceso**.

³⁹ El lunes 24 de marzo de 2014 era festivo (Día de san José).

⁴⁰ Sentencia de 19 de octubre de 2017, Exp. 22283, M.P. Dr. Milton Chaves García.

En consecuencia, la notificación del acto administrativo que decidió el recurso de reconsideración no se ajustó a los preceptos legales aplicables al caso concreto, motivo por el cual, de conformidad con lo previsto en el artículo 734 del E.T., la consecuencia de ese hecho es que el recurso de reconsideración interpuesto se entiende fallado a favor de la demandante.

Por lo tanto, se concluye la nulidad de los actos acusados (*contenidos en la liquidación oficial de revisión, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y el acto que negó el reconocimiento del silencio administrativo positivo*) y, la consecuente firmeza de la declaración privada contenida en la última corrección presentada por la sociedad demandante que, si bien no fue solicitada expresamente por la actora, corresponde al restablecimiento del derecho que surge de la declaratoria de nulidad, conforme con lo establecido en el artículo 187 del CPACA⁴¹.

Con fundamento en lo aducido y teniendo en cuenta lo dispuesto en la parte resolutive del fallo de primera instancia, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad de los actos demandados y la firmeza de la declaración privada presentada por la actora respecto del impuesto sobre la renta del año gravable 2009.

⁴¹ Artículo 187 CPACA «... Para restablecer el derecho particular, la jurisdicción de lo contencioso administrativo podrá estatuir disposiciones nuevas en reemplazo de las acusadas, y modificar o reformar estas.»

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso⁴², no se condenará en costas en esta instancia a la parte demandada, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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,

FALLA

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia del 21 de abril de 2016 proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar, se dispone:

1. ANÚLANSE la Liquidación Oficial de Revisión No. 212412013000004 del 8 de febrero de 2013, la Resolución No. 900.056 del 3 de marzo de 2014 y la Resolución No. 900.382 del 28 de abril de 2015, expedidas por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

⁴²C.G.P. <<Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 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. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación>>.

2. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2009, presentada por la sociedad actora el 28 de septiembre de 2010, con sticker 91000096762404 y formulario No. 1109601970362.

SEGUNDO: Sin condena en costas en esta instancia.

TERCERO: RECONÓCESE PERSONERÍA a la doctora Miryam Rojas Corredor para representar a la DIAN, en los términos del poder conferido, que obra en el folio 191 del cuaderno principal.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA
BASTO

Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ