



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., primero (1º) de junio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	05001-23-33-000-2020-03745-01 (26501)
Demandante	EL PUNTO DE LA IMPRESORA, CABLEADOS Y ACCESORIOS S.A.S.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN
Temas	Impuesto a la renta. Año 2015. Notificación del requerimiento especial. Dirección procesal. Notificación por correo y por aviso. Alcance del recurso de apelación. Condena en costas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 7 de septiembre de 2021, dictada por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Oralidad, que resolvió:

«**PRIMERO. SE NIEGAN** las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO. SE CONDENA EN COSTAS a la sociedad EL PUNTO DE LA IMPRESORA, CABLEADOS Y ACCESORIOS S.A.S., de conformidad con los parámetros definidos en la parte motiva de la presente decisión.

TERCERO. Se reconoce personería a la abogada Ana Margarita Rosa De Fex Toro, para representar los intereses de la entidad demandada en los términos y para los efectos del poder que le fue conferido.

CUARTO. Una vez ejecutoriada esta providencia, archívese el expediente».

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 7 de abril de 2016, la sociedad El Punto de la Impresora, Cableados y Accesorios S.A.S. presentó oportunamente su declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2015, en la que registró un total saldo a favor de \$5.936.000¹.

Previa inspección tributaria y requerimiento especial del 16 de julio de 2018, la Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 112412019000038 del 3 de abril de 2019², en la que modificó la declaración privada de la actora en el sentido de aumentar los ingresos brutos operacionales, lo cual derivó en un mayor impuesto sobre la renta en el desconocimiento del saldo a favor declarado, en la imposición de una sanción de inexactitud, y determinando como saldo a pagar la suma de \$2.018.228.000.

El 6 de junio de 2019, la demandante presentó recurso de reconsideración³ contra

¹ Fl. 5 del cuaderno de antecedentes.

² Fls. 342 a 360 de los antecedentes administrativos.

³ Fls. 385 a 397 de los antecedentes administrativos.



el acto de determinación oficial, el cual fue decidido mediante la Resolución Nro. 2468 del 17 de abril de 2020⁴, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones (fl.3):

1. *«Que se declare la nulidad de la actuación administrativa contenida en la Resolución N° 2468 del 17 de abril de 2020, por medio de la cual resuelve el recurso de Reconsideración.*
2. *Que se declare la nulidad de la actuación administrativa contenida en la Liquidación Oficial de Revisión N° 112412019000038 del 3 de abril de 2019, por medio de la cual se determinó un saldo a pagar por valor de \$ 2.018.228.000.*
3. *Que se declare la falta de competencia temporal de la División de Gestión de Fiscalización por haber proferido el Requerimiento Especial N°112382018000085 por fuera de los dos (2) años otorgados por el artículo 705 del ET.*
4. *En consecuencia, restablecer el derecho de mi poderdante, declarando la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2015 con el formulario N°1111600460927 y N° Interno 91000345100223, derecho que se desprende del artículo 714 del ET.*
5. *Condene al reconocimiento de las costas judiciales a que haya lugar».*

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 2, 6, 29, 53, 83, 209 de la Constitución Política, 563, 564, 565, 568, 702, 703, 705, 714, 730 (numerales 1,2,3 y 6) del Estatuto Tributario, 118, 138 y 152 de la Ley 1564 de 2012, 9 (numeral 6) y 88 de la Ley 1437 de 2011, 2 y 6 del Decreto 491 de 2020 y 8 de la Resolución Nro. 0030 del 29 de marzo de 2020 expedida por la DIAN.

Los cargos de nulidad se resumen así:

Primeramente, en el acápite de los hechos, indicó que la liquidación oficial de revisión fue notificada en forma irregular *«y subsidiaria el 13 de abril de 2019 brillando por su ausencia la publicación en la página web de la DIAN».*

Sostuvo que, al expedir el artículo 8 de la Resolución Nro. 0030 de 2020, el Director General de la DIAN suspendió no sólo los términos a los administrados, sino también las facultades al Subdirector de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica para expedir actos administrativos hasta tanto permaneciera vigente la emergencia sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social. Por consiguiente, afirmó que la demandada carecía de competencia para expedir la resolución que decidió el recurso de reconsideración.

Agregó que era lógico que, a la luz del artículo 29 de la Constitución, los efectos jurídicos de la Resolución Nro. 0030 del 29 de marzo de 2020 se produjeran para la administración y para los administrados, *«ya que de lo contrario sería un desequilibrio injustificado y una violación directa a la tutela judicial efectiva, no garantizar el derecho consagrado en el artículo 732 y 734 del ET al contribuyente».*

⁴ Fls. 415 a 420 de los antecedentes administrativos.



Considerando lo anterior, dijo que no puede ser posible que, si los términos del artículo 732 del Estatuto Tributario fueron suspendidos el 29 de marzo de 2020, se expida la Resolución Nro. 2468 el 17 de abril de 2020. Por consiguiente, explicó que esto significaría que para la DIAN no se suspendió dicho término, «*por ende la garantía del administrado de configurar un silencio administrativo positivo seguiría siendo el 6 de junio de 2020 y perfectamente se perfeccionaría el derecho puesto que la notificación por correo electrónico se da el 24 de junio de 2020 (...)*».

Indicó que un acto administrativo fundamentado en normas y facultades suspendidas por un acto de carácter general expedido por el superior jerárquico no tiene validez. En esas condiciones, afirmó que la suspensión de términos debía entenderse como una falta de competencia temporal que impedía generar la actuación administrativa relativa a resolver el recurso de reconsideración, entre el 29 de marzo y el 2 de junio de 2020, fecha en la cual la administración levantó la suspensión de términos.

Expuso que los actos administrativos acusados se expidieron de forma irregular, sin competencia y con falsa motivación, puesto que no se tuvo en cuenta que su declaración de renta había adquirido firmeza el 18 de julio de 2018, pues para esa fecha no había sido notificado en debida forma el requerimiento especial, esto es, de conformidad con el artículo 564 del Estatuto Tributario. El requerimiento especial fue notificado, por la DIAN, por correo dirigido al apoderado de la demandante a la dirección informada por este en el RUT (CR 25 AA 56 A 8, en Medellín). Este fue devuelto, y posteriormente notificado por aviso.

Advirtió sobre lo anterior que, en el procedimiento administrativo se informaron 3 direcciones de notificación procesal, 2 de ellas donde se llevaron a cabo las notificaciones de las distintas actuaciones de trámite y las diferentes visitas e inspecciones ordinarias y tributarias. Asimismo, indicó que también se informó la dirección de notificación y los datos de contacto de su apoderado, acompañado de todos los documentos que exigieron las funcionarias comisionadas

A continuación, incluyó las siguientes imágenes: (i) la del acta de visita del 10 de marzo de 2017, en donde consta la dirección carrera 48 10 45 IN 265, en Medellín, (ii) la del poder otorgado por el apoderado, en el que consta un membrete en el encabezado con su teléfono y dirección (Cra. 70ª # 45-41) y (iii) el certificado de existencia y representación legal, en donde consta el correo electrónico de notificaciones del contribuyente (*elpuntodelaimpresora@hotmail.com*).

Con base en esas imágenes, manifestó que se desprendía la consecuencia jurídica consagrada en el artículo 730, numeral 3, del Estatuto Tributario, pues se trató de una indebida notificación por extemporánea del requerimiento especial, «*circunstancia que ocurrió porque el artículo 714 ibidem exige un término perentorio para la notificación de ese acto de dos años, los cuales vencieron el 18 de julio de 2018, y del expediente se desprende que la notificación real y material solo se puede constatar al momento de dar respuesta al requerimiento especial es decir el 17 de octubre de 2018*».

Planteó que los actos administrativos demandados se expidieron de forma irregular, es decir, sin tener en cuenta que su declaración privada había adquirido firmeza el 18 de julio de 2018 y que para esa fecha no fue notificado en debida forma el requerimiento especial; «*y sumado a lo manifestado en la causal de nulidad anterior y en el entendido de que la notificación siguió los preceptos de los artículos 565 y 568 es decir el procedimiento de notificaciones devueltas por correo- (notificación subsidiaria por aviso)*».



Sostuvo que, a la luz del artículo 72 del CPACA, para que las notificaciones produzcan efectos jurídicos, se deben efectuar con el lleno de los requisitos de ley. Sin embargo, en este caso, la publicación del aviso efectuada por la DIAN fue irregular, con información errónea y sin el lleno de los requisitos exigidos por el artículo 588 del Estatuto Tributario, de manera que la consecuencia es que la notificación se entienda no hecha. Especificó en que el aviso publicado por la DIAN daba cuenta que lo que se quiso notificar fue un requerimiento ordinario, no un requerimiento especial y, además, que no se transcribió la parte resolutoria del acto preparatorio. En consecuencia, dijo que la notificación llevada a cabo el 16 de julio de 2018 se entiende por no hecha, de manera que se generó la firmeza de la declaración privada.

Por lo tanto, en esta situación, expuso que *«debe entenderse que la notificación devuelta por correo del 16 de julio de 2018 (principal) y la notificación por aviso del 19 de julio de 2018 (subsidiaria) según lo preceptuado en el artículo 72 de la ley 1437 de 2011 y el documento publicado en la página web de la DIAN que se aportará como prueba documental, se deberá declarar como no hecha la notificación por no cumplir con los requisitos, y como consecuencia declarar la firmeza de la declaración privada, lo que tornaría la anterior como inmodificable mediante liquidación oficial por parte de la administración»*.

Añadió que, en este caso concreto, se debe entender que la notificación devuelta por correo debió entenderse como no hecha, puesto que la demandada no tuvo en cuenta la dirección de notificación procesal informada durante el proceso, la cual debía preferirse a la informada en el RUT, ni tampoco la indebida notificación de que trata el artículo 72 del CPACA.

Oposición de la demanda

La entidad demandada controversió las pretensiones de la demanda. Resaltó que no se perdió competencia para expedir los actos administrativos enjuiciados durante la suspensión de términos decretada mediante la Resolución Nro. 0030 del 2020. Que el impedimento de la Administración sólo estaba dirigido a la notificación de los actos. Enfatizó que, entender lo contrario, sería admitir que, durante el tiempo de la suspensión, los funcionarios públicos debían cesar con el cumplimiento de sus actividades, lo cual no ocurrió. Para reforzar lo anterior, afirmó que se implementó el trabajo en casa y con ello la DIAN siguió ejerciendo sus funciones, entre ellas, la de proyectar las actuaciones administrativas para cumplir con la carga laboral. Que, luego de levantada la suspensión, procedía la notificación de los actos proyectados, sin que ello significara la nulidad del acto administrativo. Como ejemplo de lo anterior, explicó que la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, durante la suspensión de términos, expidió innumerables actuaciones que fueron notificadas, posteriormente, cuando se reanudaron los términos.

En esas condiciones, señaló que, una vez levantada la suspensión de términos con ocasión de la pandemia, la DIAN notificó al apoderado de la sociedad actora la Resolución Nro. 2468 de 2020, por edicto desfijado el 13 de julio de 2020, es decir, cuando ya había culminado la citada suspensión. En esa medida, expuso que dicho acto administrativo goza de validez y eficacia.

Afirmó que el requerimiento especial fue notificado en debida forma. Así, resaltó que, en este caso, consta que la representante legal de la actora le otorgó poder al abogado Marco Antonio Herrera Suárez, por lo que, a partir de la fecha del otorgamiento del poder, la DIAN realizó las notificaciones de todas las actuaciones surtidas en el proceso a la dirección del apoderado que se encontraba registrada en



su RUT, con lo cual cumplió con lo previsto en el parágrafo 2 del artículo 565 del Estatuto Tributario, pues *«en el poder no se hizo referencia a dirección alguna para recibir notificaciones, que pudiera considerarse como procesal»*.

Relató que notificó el requerimiento especial a la dirección registrada en el RUT del apoderado (carrera 25AA 56 A 8, Medellín), pero que fue devuelto por el correo y, en consecuencia, precisó que el acto preparatorio fue notificado posteriormente mediante aviso publicado en la página web de la DIAN, conforme con el artículo 568 del Estatuto Tributario.

Expresó que la demandante se limitó a afirmar que había informado una dirección procesal, señalando como tal la registrada en su RUT. No obstante, la dirección que la sociedad registra en el RUT no es una dirección procesal, sino que es la dirección en la cual la DIAN está obligada a notificar sus actuaciones administrativas, siempre y cuando, la contribuyente no hubiese nombrado apoderado para actuar en el proceso, situación que sí ocurrió.

Enfatizó en que la dirección que aparece en el membrete de un memorial no puede ser considerada dirección procesal, porque *«ello no es indicativo de una solicitud expresa de querer ser notificado a dicha dirección que aparece en el membrete»*. Al respecto, citó la sentencia del 27 marzo de 2008 (exp. 15798, C.P. Ligia López Díaz). De acuerdo con lo expuesto, indicó que tanto el requerimiento especial, como la liquidación oficial se notificaron en debida forma, sin que se haya vulnerado el debido proceso de la actora, en la medida en que ésta ejerció en tiempo su derecho de defensa, *«teniendo oportunidad de proponer sus puntos de controversia con la actuación que se le notificaba»*.

Manifestó que el requerimiento especial fue debidamente publicado en la página web de la DIAN. Además, que este cargo de nulidad no podía prosperar, pues no fue propuesto por la actora en sede administrativa, por lo que solicitó al juez inhibirse de pronunciarse sobre este cargo. En caso de que no prosperara el anterior argumento, expresó que lo cierto era que el requerimiento especial y la liquidación oficial fueron debidamente publicados en la página web de la DIAN, con el cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 568 del Estatuto Tributario, esto es, con la inserción del acto administrativo. De suerte que no se pueda afirmar que ocurrió la firmeza de la declaración privada.

Advirtió que, por efectos de la inspección tributaria realizada a la sociedad actora, el término de firmeza de su declaración de renta se suspendió por 3 meses, los cuales vencieron el 18 de julio de 2018. Así las cosas, dijo que, a la luz del artículo 568 del Estatuto Tributario, la notificación del requerimiento especial se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración el 16 de julio de 2018, fecha en la cual se introdujo al correo, según se observa en la guía de transporte. Por lo tanto, afirmó que el requerimiento especial se notificó dentro del término de ley.

Dijo que no podía afirmarse, como lo hizo la demandante, que el acto notificado se identificó como un requerimiento ordinario, pues en los antecedentes administrativos se observa que el acto notificado (el Requerimiento Especial del 16 de julio de 2018) se encuentra claramente individualizado con nombre, número del acto y fecha de expedición. Lo mismo se observa en la planilla de correspondencia, en la que se relaciona el requerimiento especial *«que corresponde al número del acto 085 y código 401 enviado al apoderado MARCO ANTONIO HERRERA SUÁREZ»*. De igual forma, dijo que se registra de forma inequívoca que la publicación se hizo en la página web de la DIAN, *«donde visiblemente se identifica el acto a publicar como “Requerimiento Especial”»*.



Añadió que, si hubo equivocación en el título del requerimiento especial a notificar, esto no resulta violatorio del debido proceso ni del derecho de defensa porque, de todas formas, la actora respondió el requerimiento especial, lo que denota que la notificación fue efectiva, es decir, que sí conoció el acto.

Finalmente, solicitó condenar en costas a la parte demandante. Sobre esto precisó que allegaría las respectivas pruebas, pero que, para las agencias en derecho, como parte integrante de las costas, no se requiere acreditar pruebas al proceso que demuestren su causación.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Oralidad, negó las pretensiones de la demanda. En relación con el cargo de nulidad por **falta de competencia temporal** para expedir la resolución del recurso de reconsideración, señaló que la Resolución Nro. 000030 de 2020 no tuvo ni por objeto ni por efecto suspender el funcionamiento de la DIAN, por el contrario, adujo que en ese acto se evidenciaba que el Director General de esa entidad estableció directrices para el trabajo en casa, así como para la notificación o comunicación de los actos administrativos u oficios proferidos durante el periodo de suspensión de términos. En esa medida, determinó que no era cierto que el Subdirector de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN careciera de competencia temporal para expedir la resolución del recurso de reconsideración, el cual, «según lo informado en la respuesta a la demanda, se notificó con posterioridad al levantamiento de términos (2 de junio de 2020), por edicto que fue desfijado el 13 de julio de 2020».

En relación con el cargo de nulidad por **indebida notificación del requerimiento especial y la consecuente firmeza de la declaración privada**, encontró probado que la firmeza de la declaración privada de la actora ocurriría el 18 de julio de 2018, que la actora le otorgó poder especial al abogado Marco Antonio Herrera Suárez y que, consecuentemente, la DIAN notificó el requerimiento especial a la dirección registrada en el RUT del apoderado (carrera 25 AA 56 A 8, Medellín). No obstante, como el acto fue devuelto por el correo, la administración lo notificó mediante publicación en la página web de la DIAN. Agregó que, revisado todo el expediente administrativo, no encontró que la demandante o su apoderado hubiesen informado expresamente una dirección procesal para efectos de la notificación de las actuaciones administrativas «que se derivaran de la investigación del impuesto de renta del año 2015».

Advirtió que, mediante escrito del 22 de mayo de 2018, la representante legal de la actora solicitó a la DIAN que se llevara a cabo la inspección tributaria en la carrera 48 Nro. 10-45, local 222, «no porque fuera su intención constituir la como dirección procesal, sino porque en ese lugar “se encuentran los documentos relacionados con la declaración de renta y ventas del año gravable 2015”». Añadió que, en el poder especial que la sociedad demandante le otorgó al abogado Marco Antonio Herrera Suárez tampoco se expresó una dirección procesal.

En lo que tiene que ver con lo alegado por la demandante respecto a que la administración debe cumplir con la carga de **transcribir la parte resolutive del acto administrativo** en el portal web de la DIAN **para llevar a cabo la notificación subsidiaria por aviso**, determinó que, en vista de la devolución del correo, era procedente dar aplicación a dicha forma de notificación, «que en los términos del artículo 568 del Estatuto Tributario, se entiende surtida el primer día de introducción al correo». Así las



cosas, indicó que la notificación del requerimiento especial se entendió surtida el primer día de introducción al correo, esto es, el 16 de julio de 2018, momento en el cual no había operado la firmeza de la declaración privada.

Anotó que, del certificado de publicación del aviso en el portal web de la DIAN, se desprende que se insertó el documento contentivo del requerimiento especial y adujo que, «*aceptando que la DIAN incurrió en error porque, el documento se nombró como requerimiento ordinario y no requerimiento especial, y no se transcribió la parte resolutive del acto administrativo, tales irregularidades no acarrearán una vulneración al debido proceso de la sociedad contribuyente, comoquiera, que es un hecho no controvertido que dio respuesta al requerimiento especial oportunamente*». Además, agregó que, «*según lo referido en la demanda, el 20 de julio de 2018, el apoderado Marco Antonio Herrera Suárez, se notificó del Requerimiento (...) por conducta concluyente*».

Finalmente, respecto al **cargo de violación de falsa motivación**, consideró que no tenía vocación de prosperidad, en la medida en que, de conformidad con lo antes expuesto, las notificaciones en el proceso de fiscalización se practicaron en debida forma por parte de la DIAN.

Por último, condenó en costas a la parte demandante, como parte vencida en el proceso.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión de primera instancia para que se revoque y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda. A estos efectos, reiteró el cargo de nulidad por falta de competencia al expedir el acto que resolvió el recurso de reconsideración, con fundamento en que la Resolución Nro. 0030 del 29 de marzo de 2020 proferida por la DIAN, suspendió la totalidad de los términos de las actuaciones administrativas, incluyendo los derivados del artículo 732 del Estatuto Tributario. Añadió que, a la luz de los artículos 744 del Estatuto Tributario y 40 del CPACA, permitir que la DIAN profiera actos administrativos mientras están suspendidos los términos, sería violatorio del debido proceso porque impide la posibilidad de solicitar y practicar pruebas.

Así mismo, esgrimió que el juez de primera instancia erró al negar la prosperidad del cargo por falta de competencia temporal para expedir la resolución del recurso de reconsideración al dar por probado, sin estarlo, que dicho acto se había notificado por edicto, con posterioridad al levantamiento de términos (2 de junio de 2020), desfijado el 13 de julio de 2020. Dijo que en los antecedentes administrativos brillaba por su ausencia la mencionada resolución y el edicto, pues la resolución apenas fue aportada como prueba documental hasta la demanda, la cual no fue valorada en el presente proceso, «*mucho menos para determinar si efectivamente se notificó o no por medio de edicto*».

Señaló que la sentencia es incongruente porque no puede ser posible que se argumente que el acto administrativo, una vez levantada la suspensión, deba ser notificado electrónicamente o personalmente, pero en todo caso se valide la actuación sometida a control de legalidad con la publicación de un edicto, que no consta en el proceso. Al respecto, afirmó que no aparece dónde lo publicaron, si en las fechas en las que supuestamente se fijó (2 de junio al 13 de julio de 2020) existía o no restricción de la movilidad en todo el territorio nacional, en especial, para los funcionarios de la entidad demandada, y que tampoco obraba la certificación de la publicación del edicto en la página web de la DIAN.



Añadió que no entendía por qué se aceptó la notificación subsidiaria por edicto sin haber verificado el agotamiento de la notificación principal (es decir, la personal como lo exige el artículo 565 del Estatuto Tributario) y que no se sabía dónde estaba el acta de no comparecencia dentro de los 10 días, por lo que se trató de una decisión incongruente con los supuestos fácticos (notificación del acto suspendido) y las normas en la que se fundamentó la decisión (artículos 6 del Decreto 491 de 2020 y párrafo 1 del artículo 1 de la Resolución Nro. 55 de 2020). A estos efectos, anexó la imagen de la consulta de histórico de publicaciones en el año 2020 en la página de la DIAN y, con base en ella, adujo que se evidenciaba que la publicación del edicto nunca se llevó a cabo, o al menos no se hizo en la página web de la demandada.

Por otra parte, indicó que, en este caso, la contestación de la demanda se debió tener como no presentada, ya que quien presentó dicho memorial no tenía poder y, por lo mismo, no contaba con capacidad de ejercicio, en la medida en que se presentó un poder para un proceso distinto. Añadió que basta con revisar los documentos que reposan en el expediente para determinar que no se cumplió con lo preceptuado en el artículo 5 del Decreto 806 de 2020.

Destacó que el Tribunal incurrió en un error al dar por probado, sin estarlo, que no se informó expresamente una dirección procesal. Así, adujo que sí existe prueba documental debidamente decretada y practicada sobre las direcciones procesales informadas en el proceso administrativo. En esa medida, hizo referencia al escrito del 22 de mayo de 2018 y alegó que la representante legal manifestó expresamente la dirección en la que deseaba recibir y practicar la inspección tributaria y que, a la luz del artículo 779 del Estatuto Tributario, cuando de la práctica de la inspección tributaria se derive una actuación administrativa, el acto respectivo constituirá parte de la misma. En ese orden, explicó que como de la inspección tributaria se derivó el requerimiento especial, constituía un yerro considerar que la intención de la representante legal sólo tuvo alcance para la inspección tributaria y no para la notificación del requerimiento especial y las actuaciones posteriores. En esa medida, afirmó que la dirección informada en el mencionado escrito del 22 de mayo de 2018 era la procesal.

Continuando con la dirección procesal y haciendo referencia al documento del 3 de octubre de 2018, mediante el cual el apoderado solicitó copias del expediente administrativo, dijo que el *a quo* no podía afirmar que no encontró dirección de notificación procesal, pues allí se evidencia que se informó una dirección de notificación (tanto física como electrónica).

Con base en lo anterior, dijo que se desprendía la consecuencia consagrada en el numeral 3 del artículo 730 del Estatuto Tributario, puesto que el requerimiento especial se notificó por fuera del término de 2 años previsto en el artículo 714 *ibidem*, que vencieron el 18 de julio de 2018. Agregó que «del expediente se desprende que la notificación real y material solo se puede constatar al momento de dar respuesta al requerimiento especial, es decir el 17 de octubre de 2018».

Precisó que el requisito de procedibilidad de agotamiento de la discusión en sede administrativa se cumplió con la presentación del recurso de reconsideración, en el que se le solicitó a la Administración revisar el trámite de la notificación del requerimiento especial por indebido y, consecuentemente, declarar la firmeza de la declaración privada. De ahí que resulte ilógico considerar que el cargo por indebida y extemporánea notificación del requerimiento especial sea «un hecho no



discutido». Añadió que el a quo cometió un «yerro enorme» al señalar que, si bien la DIAN cometió un error por no cumplir los requisitos del artículo 72 del CPACA, tales irregularidades no acarrearán una violación del debido proceso. Lo anterior, porque no es cierto que el cargo de indebida notificación del requerimiento especial y del aviso y la firmeza de la declaración de renta sean hechos no controvertidos y tampoco se observa la «inadmisión del cargo por falta del requisito de procedibilidad». Y, en todo caso, agregó que el error en la notificación tiene que ver incluso «con el número de documento con el que se publicó, que no corresponde con el número de identificación del ahora demandante, por lo que no fue posible conocer el contenido del mismo y por ende no puede ser oponible sus efectos (falta al principio de publicidad)».

Agregó que la decisión de primera instancia fue incongruente al haber aceptado que la notificación del requerimiento especial se dio por conducta concluyente el 20 de julio de 2018 y, aun así, no haber declarado la nulidad de los actos administrativos. Lo anterior, porque si la notificación en efecto ocurrió el 20 de julio de 2018 ello quiere decir que se incumplió con el término de firmeza consagrado en el artículo 714 del Estatuto Tributario, pues habrían pasado 2 años y 3 días.

En adición a todo lo expuesto, dijo que el Tribunal no tuvo en cuenta los argumentos en los que fundamentó los cargos por no haberse notificado el requerimiento especial a la dirección del apoderado, de conformidad con el artículo 654 del Estatuto Tributario, así como sobre el cargo por expedición irregular, en tanto que el aviso publicado por la DIAN no incluyó la parte resolutive del requerimiento especial y se refirió a un requerimiento ordinario, no a un requerimiento especial, y por el cargo de falsa motivación.

Adicionalmente, agregó que la liquidación oficial de revisión se había notificado en forma indebida, puesto que la DIAN la envió por correo a una dirección que nada tiene que ver con la actora (establecimiento de comercio *asados*), a pesar de que el apoderado, en escrito del 22 de mayo de 2018, manifestó que recibiría notificaciones en la calle 40 Sur # 45 AA-36 en Envigado, Antioquia. En adición, esgrimió que también se vulneraron los artículos 565 a 568 del Estatuto Tributario y 72 del CPACA, en la medida en que el aviso con el cual se comunicó el acto de determinación oficial no contuvo la parte resolutive. También resaltó que, aunque la notificación se dirigió al apoderado, «la búsqueda por número de identificación personal no coincide con su cédula ni su tarjeta profesional, extrañamente el NIT es del contribuyente al que no se le pudo enviar a su dirección de notificación procesal ni fiscal, los actos atacados».

Finalmente, adujo que el a quo decidió condenar en costas sin tener en cuenta el inciso adicionado por el artículo 47 de la Ley 2080 de 2021 al artículo 188 del CPACA, puesto que en la sentencia no se estableció que la demanda se hubiese presentado sin fundamento legal.

Oposición al recurso de apelación

La parte demandada no se pronunció sobre el recurso de apelación presentado por la parte demandante, dentro del término previsto en el numeral 4 del artículo 247 del CPACA, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sección Cuarta del Consejo de Estado resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia, que negó las pretensiones de la demanda dirigidas a obtener la nulidad de los actos administrativos acusados, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración de renta del año gravable 2015 de la actora y le impuso la sanción por inexactitud.

Previa delimitación de los problemas jurídicos a resolver en esta instancia, la Sala declara que se abstendrá de resolver el cargo de la apelación referente a que el memorial de la oposición de la demanda no debió haber sido tenido en cuenta por el *a quo*, pues el poder allegado por la entidad demandada se refería a un proceso diferente. Ello, toda vez que esta inconformidad ya fue resuelta por el Tribunal, mediante auto del 26 de mayo de 2021, el cual quedó en firme.

La Sala tampoco se pronunciará sobre el cargo de la apelación según el cual la actora sí agotó la discusión en sede administrativa en lo relacionado con la indebida notificación del requerimiento especial, ya que tal aspecto no fue objeto de cuestionamiento ni por la demandada ni por el Tribunal en la sentencia impugnada.

Finalmente, respecto al cargo de nulidad por indebida notificación de la liquidación oficial de revisión, la Sala evidencia que, en la demanda, la apelante lo incluyó en el acápite de los hechos y que lo fundamentó, de manera general, en que a su parecer, el aviso mediante el cual se comunicó ese acto administrativo no fue publicado en la página web de la DIAN. Empero, el Tribunal de primera instancia omitió pronunciarse sobre este cargo en la sentencia impugnada, razón por la cual la apelante lo incluyó nuevamente en el escrito de apelación, pero manifestando que la notificación del acto de determinación oficial había sido irregular, por un lado, porque el correo se había enviado a una dirección que nada tenía que ver con ella y, por otro, porque el aviso no contenía la parte resolutive de la liquidación oficial. Para la Sala, estos dos últimos argumentos son novedosos, pues no fueron incluidos en el concepto de la violación de la demanda, de manera que no pueden ser tenidos en cuenta en esta instancia, a la luz del principio de congruencia.

Precisado lo anterior, en los términos del recurso de apelación, los problemas jurídicos a resolver en esta instancia consisten en determinar:

- (i) Si el requerimiento especial se notificó debidamente, antes del vencimiento del término de firmeza de la declaración de renta del año 2015, que ocurriría el 18 de julio de 2018, hecho sobre el cual no existe controversia.
- (ii) Si la liquidación oficial de revisión fue notificada en forma irregular, comoquiera que el aviso no fue publicado en la página web de la DIAN.
- (iii) Si la resolución del recurso de reconsideración está viciada de nulidad por haber sido expedida por la DIAN sin competencia temporal.
- (iv) Si procede la condena en costas impuesta en la sentencia impugnada en contra de la demandante.

Por cuestiones metodológicas, la Sala comenzará por estudiar el cargo relacionado con la indebida notificación del requerimiento especial porque, en caso de



prosperar, sería suficiente para declarar la nulidad de los actos administrativos acusados.

1. Notificación del requerimiento especial

La apelante alega que el requerimiento especial fue notificado fuera del término general de firmeza, previsto en el artículo 714 del Estatuto Tributario, puesto que sólo conoció de ese acto preparatorio por conducta concluyente, el 17 de octubre de 2018, cuando presentó la respuesta al mismo. Este cargo se fundamentó en las siguientes razones: (i) que la DIAN omitió enviar el requerimiento especial a las direcciones procesales informadas en el procedimiento administrativo y (ii) que la notificación por aviso, de que trata el artículo 568 del Estatuto Tributario, se realizó de forma irregular, puesto que no se identificó el acto a notificar, ni se incluyó la parte resolutive, de ahí que (iii) los actos demandados estén viciados de nulidad por falsa motivación al dar por acreditada la notificación del requerimiento especial en debida forma.

El Tribunal consideró que el requerimiento especial fue notificado el 16 de julio de 2018, de conformidad con el Estatuto Tributario, cuando el aviso de notificación se introdujo en el correo. Además, indicó que, a pesar de que en el aviso publicado en la página web oficial de la DIAN no se incluyó la parte resolutive del requerimiento especial y que el acto se identificó como requerimiento *ordinario*, en lugar de *especial*, lo cierto era que estas inconsistencias no vulneraron el debido proceso de la demandante, pues el acto se adjuntó en el aviso y, en todo caso, que es un hecho no controvertido que la demandante respondió dicho acto preparatorio oportunamente.

Bajo este contexto, la Sala deberá establecer si el requerimiento especial expedido por la DIAN le fue notificado a la actora en debida forma, antes del vencimiento del término de firmeza de la declaración de renta del año 2015.

El artículo 714 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, indica que la declaración tributaria quedará en firme si, dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Por su parte, el artículo 705 *ibidem* establece que el requerimiento especial deberá notificarse a más tardar dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar.

Este término podrá ser suspendido cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta (artículo 706 del Estatuto Tributario), situación que se presenta en este caso, en tanto que, de conformidad con los antecedentes administrativos, en la sentencia de primera instancia se estableció que el auto de inspección tributaria tuvo la virtualidad de suspender por tres meses la notificación del requerimiento especial, lo cual no fue objetado o apelado por la demandante.

Ahora bien, en relación con la notificación por correo del requerimiento especial, prevista en el artículo 565 del Estatuto Tributario, la Sala ha establecido las siguientes reglas:

- (i) Por regla general, la notificación por correo se surte con la entrega de una copia del acto administrativo en la última dirección informada por el contribuyente en el RUT.



- (ii) En los eventos en los que el contribuyente no hubiere informado una dirección en su RUT, el acto administrativo se podrá notificar en la dirección que se establezca mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y, en general, de información oficial, comercial o bancaria.
- (iii) Cuando el contribuyente actúe a través de apoderado en el proceso que se adelante ante la Administración, la notificación se surtirá a la última dirección que el apoderado tenga registrada en el RUT.

Sin embargo, estas reglas ceden si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente informa expresamente una dirección procesal especial, distinta a la registrada en el RUT, pues en ese caso esta prima sobre las demás, de conformidad con el artículo 564 del Estatuto Tributario. Sobre la debida interpretación de este artículo, esta Sala⁵ ha hecho dos precisiones:

*«la primera, es que la facultad contenida en la norma, se predica, en general, del procedimiento administrativo tributario, y la segunda que constituye una disposición especial en el régimen de notificaciones en materia tributaria que «[...] permite a los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes suministrar como dirección procesal otra diferente a la que figura en el RUT, a efectos de mantener el control de los procesos de determinación de impuestos⁶. En esa medida, esa dirección podría corresponder a la dirección de los apoderados o a una dirección del contribuyente, responsable o agente retenedor que no coincida con la que obligatoriamente se debe suministrar en el RUT. Por eso, el citado artículo exige que se notifique a esa dirección si se la ha **suministrado expresamente** [...]»⁷. (Subrayado y énfasis de la Sala).*

De acuerdo con lo expuesto, esta Sección también ha manifestado que, en la medida en que la dirección procesal constituye una posibilidad especial que se le concede al contribuyente o declarante, *«es lógico que solo opere ante **la manifestación expresa del interesado**, de ser notificado en una dirección procesal diferente a la que figura en el RUT»⁸. (Subrayado y énfasis de la Sala).*

Aclarado lo anterior, en los casos en que la notificación por correo se remita a la dirección informada por el contribuyente en el RUT, o a la dirección procesal reportada en la actuación administrativa, o a la del apoderado registrada en el RUT, cuando se actúa a través de éste, y la empresa de mensajería especializada devuelve el correo por una causal distinta a la de dirección errada, el artículo 568 del Estatuto Tributario prescribe que el procedimiento a seguir es la notificación por aviso.

Según esta disposición, los actos administrativos enviados por correo que sean devueltos serán notificados mediante aviso, *«con transcripción de la parte resolutive del acto administrativo, en el portal web de la DIAN que incluya mecanismos de búsqueda por número de identificación personal y, en todo caso, en un lugar de acceso público de la misma entidad»⁹. En ese caso, la notificación se entenderá surtida para la DIAN en la primera fecha de*

⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 5 de mayo de 2022. Exp. 25741. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 13 de abril de 2005, Exp. 14569, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 24 de mayo de 2012, Exp. 17705, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en las sentencias del 29 de octubre de 2014, Exp. 19473, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, y del 8 de junio de 2017, Exp. 20254, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 29 de octubre de 2014, Exp. 19473, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en la sentencia del 10 de marzo de 2022, Exp. 24797, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁹ Sobre este asunto, ver Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 30 de julio de 2020, Exp. 24501, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



introducción al correo y, para el contribuyente, el término para responder o para interponer recursos se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso.

En cuanto a la publicación de la parte resolutive del acto que se notifica subsidiariamente en aplicación del artículo 568 del Estatuto Tributario, la Sección¹⁰ ha establecido que dicha exigencia debe analizarse a la luz del acto administrativo que se está comunicando, en el sentido de establecer si realmente contiene o no una parte resolutive. Así, sobre el requerimiento especial, acto de trámite, la Sala ha señalado que:

« (...) en la medida en que el requerimiento especial es un acto administrativo de trámite de proposición de glosas y de eventuales multas, no tiene el carácter definitorio de situaciones jurídicas para el particular como sí lo hace el acto de liquidación oficial, así que su contenido se limita a exponer los motivos y las propuestas de modificación a la autoliquidación del contribuyente, originados en la verificación de los hechos económicos glosados, de ahí que no contemple una parte resolutoria que fije una decisión para el contribuyente susceptible de control jurisdiccional. En esa medida, la notificación del artículo 568 ibidem exigirá que la Administración ponga en conocimiento del contribuyente la existencia del acto con la publicación de su parte resolutive o decisoria, siempre que la naturaleza del acto -i.e. de trámite o definitivo- lo permita, no siendo el caso del referido acto preparatorio, en tanto no incorpora una parte dispositiva que amerite publicación; sin perjuicio de que el administrado pueda acceder a la copia del acto para conocer el contenido del mismo una vez conocida su publicación en los términos anotados». (Subrayado de la Sala).

Descendiendo al caso concreto, y en lo que tiene que ver con **la dirección procesal**, se tiene que la apelante alega que el Tribunal no tuvo en cuenta que, durante el procedimiento administrativo, *«se informaron varias direcciones de notificación procesal, 2 de ellas donde se llevaron a cabo todas las diligencias, no solo de notificación previa a las distintas actuaciones de trámite, sino las diferentes visitas e inspecciones ordinarias y tributarias»*. Y, como la DIAN no notificó el requerimiento especial a estas direcciones, la notificación fue irregular. En concreto, la apelante asegura que las direcciones procesales se informaron en los siguientes documentos:

- (i) En el memorial del 22 de mayo de 2018¹¹, en el que, dando alcance al auto de inspección tributaria del 10 de abril de 2018, se solicitó que *«se hiciera la visita en la dirección crra (sic) 48 # 10-45 local 222 oficina segundo piso, lugar donde se encuentran los documentos relacionados con la declaración de renta y ventas del año gravable 2015»*.
- (ii) En el poder otorgado, el 17 de abril de 2018, al abogado Marco Antonio Herrera Suárez para que, en nombre y representación de la sociedad demandante, llevara a término el proceso por concepto del impuesto a la renta del año 2015¹². Específicamente, la apelante asegura que la dirección procesal fue informada en el membrete ubicado en el encabezado del documento, en el cual consta lo siguiente:
*«Marco Antonio Herrera Suárez
Abogado U DE M.
CEL: 3017370562 3012932584
Cra. 70ª #45E41
abogadoherreraudm@gmail.com»*.
- (iii) En el certificado de existencia y representación de la sociedad demandante expedido por la Cámara de Comercio de Medellín, en donde consta las siguientes direcciones para recibir notificaciones judiciales: *«Carrera 48 10 45 LOC. 265»* y los correos electrónicos *«elpuntodelaimpresora@hotmail.com»* y *«luz.velasquez@solucionesfacturas.com»*.

¹⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 30 de julio de 2020, Exp. 23384, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, del 22 de abril de 2021, Exp. 21163, C.P. Milton Chaves García, del 27 de mayo de 2021, Exp. 24148, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, del 23 de marzo de 2023, Exp. 26132 y del 13 de abril de 2023, Exp. 26665, C.P. Wilson Ramos Girón.

¹¹ Fl. 166 de los antecedentes administrativos.

¹² Fls. 164 de los antecedentes administrativos.



- (iv) En el memorial del 3 de octubre de 2018¹³, suscrito por el apoderado Marco Antonio Herrera Suárez, en el que, con la autorización de la representante legal de la sociedad demandante, solicitó la entrega de 396 folios del proceso administrativo. Puntualmente, la apelante asegura que la dirección procesal se informó del siguiente aparte que consta en este documento:

«Marco Antonio Herrera Suárez
C.C. 98.765.061.
Tel: 3017370562
Dir. Notificación: calle 40 sur 45 AA 36. Envigado Ant. (sic)
Email: abogadoherreraudm@gmail.com».

Valorado los anteriores elementos probatorios, la Sala considera que, contrario a lo expuesto por la apelante, en ninguno de esos documentos consta una dirección procesal, en tanto que no cumplen con el requisito dispuesto en el artículo 564 del Estatuto Tributario para ello, esto es, la manifestación expresa de la contribuyente de ser notificada en una dirección diferente a la que figura en el RUT.

Lo anterior se comprueba si se tiene en cuenta que la dirección que se indicó en el memorial del 22 de mayo de 2018 no fue para recibir notificaciones, sino para que fuese allí en donde se practicara la visita en el marco de la inspección tributaria. En este punto, vale la pena destacar que, el argumento según el cual la dirección allí mencionada debía tomarse como procesal, de acuerdo con lo dispuesto en el último inciso del artículo 779 del Estatuto Tributario, no puede ser analizado en esta instancia, de conformidad con el principio de congruencia y el debido proceso, pues no fue incluido en el concepto de la violación de la demanda.

Por su parte, en el poder otorgado al abogado el 17 de abril de 2018 no consta mención alguna que permita inferir la intención expresa de la actora de ser notificada en la dirección que constaba en el membrete ubicado en el encabezado del documento. Se precisa que la sola indicación de una dirección no constituye un señalamiento expreso que logre constituir una dirección procesal, en los términos del artículo 564 del Estatuto Tributario.

De otro lado, la dirección para notificaciones judiciales prevista en el certificado de existencia y representación legal tampoco puede constituir una dirección procesal, en tanto que corresponde a la misma dirección informada por la actora en el RUT¹⁴. Sobre este particular, es importante reiterar el criterio de la Sala¹⁵ en relación con que la especialidad consagrada en el artículo 564 del Estatuto Tributario radica en que se le otorga al contribuyente «la posibilidad de informar una dirección diferente a la consignada en el RUT, pues el hecho de que sean coincidentes descarta que se trate de una dirección procesal». Por esa razón, es que «el deber de atención de la Administración -al que se refiere la misma norma- implica verificar, cuando el contribuyente ejerce esta opción que, en realidad, se está ante una dirección distinta a la registrada en el RUT» (subrayado de la Sala).

Finalmente, el memorial del 3 de octubre de 2018 merece una mención especial, en tanto que no fue citado en el concepto de la violación de la demanda, de ahí que constituya un argumento nuevo, que no puede ser tenido en cuenta en esta instancia. Con todo, la Sala precisa que, comoquiera que el requerimiento especial fue expedido el 16 de julio de 2018, esto es, con anterioridad a la fecha de dicho memorial, la DIAN, por obvias razones, no estaba obligada a tenerlo en cuenta para determinar la dirección a la cual debía enviarse la notificación por correo.

¹³ Fl. 201 de los antecedentes administrativos.

¹⁴ Fl. 2 de los antecedentes administrativos.

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de marzo de 2022, Exp. 24797, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Aclarado lo anterior, y en vista de que la apelante no indicó una dirección procesal, se tiene que, conforme a lo dispuesto en el artículo 565 del Estatuto Tributario, el 16 julio de 2018, la DIAN notificó el requerimiento especial por correo dirigido al apoderado de la demandante a la dirección informada por este en el RUT (CR 25 A A 56 A 8, en Medellín)¹⁶. Sin embargo, el 17 de julio de 2018, la empresa de mensajería devolvió el correo por la causal «desconocido». De todo lo anterior, da cuenta la guía de notificación expedida por la empresa de correo certificado Nro.130005391869 que obra en el expediente¹⁷.

Al haber sido devuelto el correo, la DIAN realizó la notificación del requerimiento especial por aviso. Nótese que, en este caso, no está demostrado que la DIAN haya notificado actuaciones anteriores al requerimiento especial en la dirección informada por el apoderado en el RUT, de ahí que no existan elementos probatorios que permitan evidenciar que la causal de devolución se debió a un error de la empresa de mensajería. De hecho, esto ni siquiera fue alegado por la apelante en el recurso de apelación.

En esas condiciones, la Sala estima que se cumplieron las condiciones para que procediera la notificación por aviso del requerimiento especial, a la luz del artículo 568 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, **sobre el cumplimiento de los requisitos legales para surtir la notificación por aviso**, la demandante alega que en el aviso publicado en la página web de la DIAN no se transcribió la parte resolutive del requerimiento especial y, además, que dicho acto fue identificado como un requerimiento *ordinario*, y no como *especial*. De ahí que esta forma de notificación haya sido irregular. En contraste, la entidad demandada afirma que el aviso se publicó en debida forma, puesto que el requerimiento especial se insertó en formato PDF, tal y como consta en el certificado de publicación del requerimiento especial.

A su turno, el *a quo* consideró que el requerimiento especial fue anexado en el aviso y que, si bien es cierto que en él no se transcribió la parte resolutive del acto preparatorio y que este se identificó como un requerimiento *ordinario*, lo cierto es que estas irregularidades no constituyeron una violación del debido proceso de la apelante, ya que «es un hecho no controvertido que dio respuesta al requerimiento especial oportunamente. Además, según lo referido en la demanda, el 20 de julio de 2018, el apoderado Marco Antonio Herrera Suarez, se notificó del Requerimiento Especial N° 112382018000085 donde se propuso modificar la declaración privada con un saldo a pagar por valor de \$2.018.2228.000, por conducta concluyente». Esta decisión fue apelada por la demandante, porque, de ser ello cierto, para cuando se dio la notificación por conducta concluyente (20 de julio de 2018), la declaración ya habría adquirido firmeza, si se tiene en cuenta que el término de firmeza de la declaración vencía el 18 de julio de 2018, de manera que sí procedía la nulidad de los actos administrativos acusados.

Bajo este contexto, la Sala deberá establecer si la notificación por aviso fue irregular y, en consecuencia, si el requerimiento especial fue notificado después del vencimiento del término de firmeza de la declaración de renta de la actora. A estos efectos, se tiene que en el expediente aparece probado lo siguiente:

- En el folio 295 vlto. de los antecedentes administrativos, que corresponde al último folio del acta de inspección tributaria, anexa al requerimiento especial, consta:

¹⁶ Fl. 165 de los antecedentes administrativos.

¹⁷ Fl. 296 vlto. de los antecedentes administrativos.



«GESTIÓN DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA
CÓDIGO DEL ACTO: 401

REQUERIMIENTO ORDINARIO N° 112382018000085 DE FECHA: 16 DE JULIO DE 2018

APODERADO: MARCO ANTONIO HERRERA SUAREZ

NIT : 98.765.061-0

CONTRIBUYENTE: EL PUNTO DE LA IMPRESORA CABLEADOS Y ACCESORIOS S.A.S

NIT: 900.535.078-5

IMPUESTO: Renta y Complementarios – Año gravable 2015

N° EXPEDIENTE: DT 2015 2017 001703. EL PUNTO DE LA IMPRESORA CABLEADOS Y ACCESORIOS S.A.S

DIRECCIÓN APODERADO: **CR 25 A A 56 A 8 MEDELLÍN - ANTIOQUIA**. (Énfasis del texto original y subrayado de la Sala).

- En el folio 302 de los antecedentes administrativos, obra la certificación de publicación del aviso, en los siguientes términos:

«**Certificación de Publicación**

Datos del acto administrativo

Actuación: Notificación

Seccional que profiere el acto: 11 – DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE MEDELLÍN

Dependencia que profiere el acto: 238 – DIVISIÓN DE GESTIÓN DE FISCALIZACIÓN

Subdependencia que profiere el acto: 201 – DESPACHO

Tipo de identificación: NIT

Identificación: 98765061

Número del acto: 85

Código del acto: 401 – REQUERIMIENTO ESPECIAL

Razón social: MARCO ANTONIO HERRERA SUAREZ APODERADO DEL PUNTO DE LA IMPRESORA CABLEADOS Y ACCESORIOS SAS

Fecha del acto: 16/07/2018

Documento de Notificación: Notificación 2018 11 238 401 85 98765061.pdf

Fecha de publicación: 19/07/2018

Fecha de desfijación: 19/07/2018

Fecha de registro: 18/07/2018». (Énfasis del texto original y subrayado de la Sala).

A la luz de los hechos probados y del derecho aplicable, la Sala considera que la notificación por aviso del requerimiento especial se realizó en debida forma, como se explica a continuación.

Si bien es cierto que en el aviso publicado en el portal web de la DIAN no se transcribió textualmente la parte resolutoria del requerimiento especial, también lo es que, según el criterio de esta Sección, este acto preparatorio no contiene parte dispositiva alguna que deba ser publicada en el procedimiento de notificación de que trata el artículo 568 del Estatuto Tributario, razón suficiente para negar el cargo de apelación.

Con todo, vale la pena manifestar que, conforme lo afirmó la demandada en la contestación de la demanda y en ningún momento fue debatido por la actora, al aviso publicado en la página web de la DIAN se insertó el requerimiento especial en formato PDF, situación que, junto con los datos informativos publicados en el aviso, garantizaron la divulgación de la naturaleza del acto, la obligación tributaria propuesta y la identificación plena de la contribuyente contra la cual estaba dirigido el acto, de manera que se materializaron los mandatos del debido proceso y del principio de publicidad. Tan es así, que el 17 de octubre de 2018 la apelante respondió oportunamente el mencionado acto preparatorio, con lo cual pudo controvertir las pruebas en su contra y aportar y solicitar nuevas.

Finalmente, resta destacar que, aunque en la anotación que aparece en el último folio del acta de la inspección tributaria, anexa al acto preparatorio, la DIAN indicó



que se trataba de un *requerimiento ordinario*, que no de un *requerimiento especial*, lo cierto es que, por las razones que hasta aquí se han mencionado, no es posible considerar que esta inconsistencia constituya una violación al núcleo esencial del debido proceso y del derecho de defensa de la apelante.

De acuerdo con todo lo expuesto, comoquiera que la DIAN expidió el requerimiento especial del 16 de julio de 2018 e intentó notificarlo mediante correo certificado introducido en la misma fecha (número de guía Nro.130005391869¹⁸), que fue devuelto por la causal «desconocido», razón por la cual lo notificó mediante aviso, es claro que dicho requerimiento especial se expidió y notificó dentro del término de firmeza de la declaración renta del año 2015 de la demandante, que vencía el 18 de julio de 2018, hecho sobre el cual no existe controversia.

Repárese en que, conforme con el artículo 568 del Estatuto Tributario, cuando se intenta la notificación de un acto administrativo por correo y este es devuelto, «*la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo*» que, para este caso concreto, correspondió al 16 de julio de 2018. Por consiguiente, los cargos de indebida e irregular notificación del requerimiento especial y falsa motivación carecen de fundamento y, por lo tanto, deben ser negados.

En esas condiciones, la Sala confirmará la decisión del Tribunal referente a que la notificación por aviso del requerimiento especial se llevó a cabo en debida forma, por las razones expuestas en esta providencia.

No habiendo prosperado este cargo, la Sala continuará con el análisis de los demás cargos formulados por la apelante.

2. Notificación de la liquidación oficial de revisión

En el acápite de los hechos de la demanda, la apelante alegó que la liquidación oficial de revisión fue notificada en forma irregular, comoquiera que el aviso de que trata el artículo 568 del Estatuto Tributario no fue publicado en la página web de la DIAN. En contraste, la demandada adujo que la liquidación oficial se comunicó en debida forma, al punto que en el aviso se insertó dicho acto administrativo en formato PDF. Ahora bien, en la sentencia de primera instancia, el Tribunal omitió pronunciarse sobre este cargo, razón por la cual la Sala entrará a resolverlo de fondo.

Conforme se explicó en el acápite anterior de esta providencia, según el artículo 568 del Estatuto Tributario, los actos administrativos enviados por correo que sean devueltos serán notificados mediante aviso, «*con transcripción de la parte resolutive del acto administrativo, en el portal web de la DIAN que incluya mecanismos de búsqueda por número de identificación personal y, en todo caso, en un lugar de acceso público de la misma entidad*»¹⁹. En ese caso, la notificación se entenderá surtida para la DIAN en la primera fecha de introducción al correo y, para el contribuyente, el término para responder o para interponer recursos se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso.

Descendiendo al caso concreto, y atendiendo a que el apelante no discutió que la liquidación oficial se haya enviado por correo ni la realidad de la causal de devolución de este, sino que el único motivo de su inconformidad susceptible de ser

¹⁸ Fl. 296 vlt. de los antecedentes administrativos.

¹⁹ Sobre este asunto, ver Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 30 de julio de 2020, Exp. 24501, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



analizado es que el aviso de que trata el artículo 568 del Estatuto Tributario no se haya publicado en la página web de la entidad demandada, en el expediente se encuentran probado lo siguiente:

- Comoquiera que el correo certificado por el cual se envió la liquidación oficial fue devuelto por la empresa de mensajería, el 13 de abril de 2019 la DIAN publicó el aviso con el cual se comunicó la liquidación oficial de revisión, adjuntando en formato PDF dicho acto administrativo de lo cual da cuenta el certificado de publicación²⁰ que se expone a continuación:

«Certificación de Publicación

Datos del acto administrativo

Actuación: Notificación

Seccional que profiere el acto: 11 – DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE MEDELLÍN

Dependencia que profiere el acto: 241 – DIVISIÓN DE GESTIÓN DE LIQUIDACIÓN

Subdependencia que profiere el acto: 201 – DESPACHO

Tipo de identificación: NIT

Identificación: 900535078

Número del acto: 38

Código del acto: 501 – LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN

Razón social: HERRERA SUAREZ MARCO ANTONIO APODERADO DEL PUNTO DE LA IMPRESORA CABLEADOS Y ACCESORIOS SAS

Fecha del acto: 03/04/2019

Documento de Notificación: Notificación 2019 11 241 501 38 900535078.pdf

Fecha de publicación: 13/04/2019

Fecha de registro: 12/04/2019». (Énfasis del texto original y subrayado de la Sala).

Valorado lo probado en el expediente, la Sala estima que el aviso mediante el cual se notificó la liquidación oficial de revisión sí fue publicado en la página web de la DIAN, de ahí que el cargo de la apelación no esté llamado a prosperar.

En este punto, es importante precisar que la apelante no demostró que el acto administrativo inserto en el aviso no fuese la liquidación oficial expedida en contra de su declaración de renta del año 2015. Tampoco probó que no haya podido acceder a dicho acto de determinación oficial. Por el contrario, al contrastar el nombre del documento a notificar (*Notificación_2019_11_241_501_38_900535078.pdf*), con los demás datos que constan en el certificado de publicación del aviso (en específico, la fecha de expedición del acto (03/04/2019), el código de la seccional (11) y el de la dependencia que lo expidió (241), el código y el número del acto (501 y 38, respectivamente), el NIT de la actora (900535078) y el nombre de ésta, se concluye que el documento insertado en el aviso efectivamente correspondía a la liquidación oficial expedida en contra de la apelante.

No prospera el cargo de apelación.

3. Sobre la competencia de la DIAN para expedir la resolución del recurso de reconsideración. Alcance del recurso de apelación.

En el concepto de la violación de la demanda, la actora sostuvo que la resolución del recurso de reconsideración estaba viciada de nulidad por falta de competencia temporal. La actora formuló este cargo con fundamento en que, para la fecha en que se expidió la resolución del recurso (17 de abril de 2020), el Director de la DIAN había suspendido los términos de las actuaciones administrativas o jurisdiccionales

²⁰ FI. 381 de los antecedentes administrativos.



en sede administrativa²¹, lo cual incluía el término de 1 año para resolver el recurso de reconsideración, previsto en el artículo 732 del Estatuto Tributario. En ese orden, la actora indicó en la demanda que «no puede ser posible» que, si los términos del artículo 732 del Estatuto Tributario fueron suspendidos desde el 29 de marzo de 2020 y hasta el 2 de junio de 2020, se expida la resolución del recurso el 17 de abril de 2020, pues ello significa que «para la DIAN no se suspendió dicho termino (...)».

El Tribunal de primera instancia negó este cargo de nulidad por las siguientes razones:

«Luego, como se indicó en la parte motiva de la Resolución N° 000030 del 29 de marzo de 2020, las medidas adoptadas en la misma, tuvieron como finalidad garantizar la atención y la prestación de los servicios; salvaguardar el debido proceso y el derecho de defensa y contradicción de los ciudadanos, así como el principio de publicidad de los actos administrativos; y la protección laboral de los funcionarios y contractual de los contratistas de prestación de servicios en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica. En consecuencia, dicho acto administrativo no tuvo ni por objeto, ni por efecto, suspender el funcionamiento de la DIAN, por el contrario, se evidenció que el Director General de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, estableció directrices para el trabajo en casa, así como para la notificación o comunicación de actos administrativos y/u oficios proferidos durante el periodo de suspensión de términos.»

Así las cosas, no es cierto que el Subdirector de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales careciera de competencia temporal para expedir la Resolución N° 2468 del 17 de abril de 2020, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración, interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión N° 112412019000038 del 3 de abril de 2019. Acto administrativo que, según lo informado en la respuesta a la demanda, se notificó con posterioridad al levantamiento de términos (2 de junio de 2020), por edicto que fue desfijado el 13 de julio de 2020.» (Subrayado de la Sala).

En el recurso de apelación, la apelante asegura que el *a quo* cometió un error al tomar la decisión, porque dio por probado, sin estarlo, que la resolución del recurso se notificó por edicto, desfijado el 13 de julio de 2020, es decir, con posterioridad al levantamiento de términos de las actuaciones administrativas llevada a cabo el 2 de junio de 2020. A estos efectos, la apelante adujo que la sentencia apelada es incongruente comoquiera que señaló que, una vez levantada la suspensión de términos, la resolución del recurso debía ser notificada electrónica o personalmente y, sin embargo, convalidó la publicación de un edicto como forma de notificación, documento que, a su parecer, no consta en el expediente, así como tampoco lo hace el acta de citación, de que trata el artículo 565 del Estatuto Tributario. Y, en adición, repitió los mismos argumentos expuestos en la demanda para fundamentar el cargo de nulidad por falta de competencia de la DIAN al momento de expedir la resolución del recurso.

Valorado lo anterior, la Sala declara que el cargo de la apelación referente a la indebida notificación de la resolución del recurso de reconsideración no está llamado a prosperar, en virtud del principio de congruencia. Nótese que la decisión del Tribunal, conforme al cargo de nulidad propuesto en la demanda, se fundamentó en que la resolución del recurso de reconsideración no está viciada de nulidad por falta de competencia temporal, en la medida en que, para el 17 de abril de 2020, la DIAN era competente para expedir actos administrativos, en tanto que la Resolución Nro. 000030 de 2020, por medio de la cual se suspendieron los términos de las actuaciones administrativas, no tuvo por efecto que también se detuviera el funcionamiento interno de la DIAN. Máxime cuando la entidad demandada

²¹ Artículo 8 de la Resolución Nro. 0030 del 29 de marzo de 2020.



estableció medidas para que los funcionarios siguieran desempeñando sus funciones de forma remota, desde sus casas.

Si bien es cierto que el Tribunal se refirió a la notificación del recurso, luego de levantada la suspensión de términos, también lo es que ello no constituyó el motivo o el razonamiento central de la decisión, puesto que la forma en la que se notificó ese acto administrativo no fue objeto de cuestionamiento por la actora en el concepto de violación de la demanda, al punto que en ese escrito, la demandante aceptó que la notificación de la resolución del recurso se dio por correo electrónico el 24 de junio de 2020. De lo anterior, da cuenta el siguiente aparte de la demanda, que, inclusive, fue reiterado en el recurso de apelación:

*«A la luz de las garantías constitucionales y legales, no puede ser posible que si los términos del artículo 732 del ET fueron suspendidos el 29 de marzo de 2020, se expida la Resolución N° 2468, el 17 de abril de 2020; significa que para la DIAN no se suspendió dicho término, por ende la garantía del administrado de configurar un silencio administrativo positivo seguiría siendo el 6 de junio de 2020 y perfectamente se perfeccionaría el derecho puesto que **la notificación por correo electrónico se da el 24 de junio de 2020**; o por el contrario sería una vía de hecho puesto que no existe norma en el ordenamiento jurídico que permita tal desequilibrio». (Subrayado y énfasis de la Sala).*

Así las cosas, como el Tribunal negó el cargo de nulidad porque, para el 17 de abril de 2020, la DIAN sí tenía competencia para expedir actos administrativos, el hecho de que ahora, en sede de apelación, la actora discuta la forma en la que se notificó la resolución del recurso, no ataca de manera directa, concreta y específica la decisión del *a quo*, de ahí que se trate de un reproche que, además de novedoso, es incongruente y, por lo mismo, insuficiente para revocar la decisión del Tribunal.

Decidido lo anterior, la Sala pasará a pronunciarse sobre el cargo de nulidad por falta de competencia para expedir la resolución del recurso de reconsideración, mientras estaba vigente la suspensión de términos de las actuaciones administrativas, incluyendo los de prescripción, caducidad y firmeza previstos en la legislación tributaria, de conformidad con la Resolución Nro. 0030 del 29 de marzo de 2020, «Por la cual se adoptan medidas de urgencia para garantizar la atención y la prestación de los servicios por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica».

En opinión de la Sala, la suspensión de los términos de las actuaciones administrativas no implicaba la correlativa suspensión de las funciones constitucionales y legales de la DIAN, entre ellas, la de resolver los recursos de reconsideración presentados por los administrados, antes de la expedición de la mencionada Resolución Nro. 0030. Es importante precisar que aquella se refirió, única y exclusivamente, a los términos de las actuaciones administrativas, esto es, a los plazos con que cuenta la Autoridad tributaria para notificar sus decisiones y los administrados para presentar recursos, oponerse a las pruebas recaudadas contra ellos y aportar nuevas. La suspensión de los términos en mención no significaba entonces que la Administración no pudiera, en ese periodo, proyectar o expedir sus decisiones, pues ello era igual a considerar que la DIAN debía cesar en sus funciones, todo lo cual hubiese sido contrario a la Constitución y a los principios que rigen la función administrativa.

Tan cierto es que esa suspensión no implicó que la DIAN no pudiera seguir expidiendo actos administrativos y, en especial, aquellos mediante los cuales se resuelven los recursos de reconsideración, que la Administración implementó el



trabajo en casa para sus funcionarios, tal y como lo dijo el Tribunal en la sentencia impugnada. Por estas razones, resulta claro para la Sala que, durante el término de la suspensión, la DIAN era competente para expedir actos administrativos, cosa distinta es que no pudiese notificarlos. En ese sentido, la Sala estima que la resolución del recurso acusada no está viciada de nulidad por falta de competencia temporal.

Finalmente, la Sala declara que no se pronunciará sobre la supuesta violación de los artículos 744 del Estatuto Tributario y 40 del CPACA, derivada de que la DIAN pueda resolver recursos mientras están suspendidos los términos de las actuaciones administrativas, porque, según la apelante, impide la posibilidad de solicitar y practicar pruebas. Lo anterior, en tanto que se trata de un argumento nuevo, no incluido en la demanda y, en todo caso, porque no es cierto que esta situación impida solicitar pruebas, puesto que el término para ello es el previsto para interponer el recurso de reconsideración, así como para contestar el requerimiento especial.

No prospera el cargo.

4. Procedencia de la condena en costas impuesta en primera instancia

La apelante única se opuso a la condena en costas impuesta en primera instancia. A estos efectos, con fundamento en el artículo 188 del CPACA, adicionado por el artículo 47 de la Ley 2080 de 2021, expuso que en la sentencia impugnada «no se estableció que la demanda se presentó con manifiesta carencia de fundamento legal» y, agregó, «que dicha inconformidad, debe ir ligada a la pretensión de prosperidad del recurso de apelación donde se revoque la providencia de primera instancia y, en su lugar, se declare la nulidad de los actos administrativos atacados y se restablezca el derecho».

Así las cosas, la Sala evidencia que, para controvertir la condena en costas impuesta por el Tribunal, la apelante única ató la solicitud de aplicar lo dispuesto en el último inciso del artículo 188 del CPACA, modificado por la Ley 2080 de 2021, a la prosperidad del recurso de apelación, lo cual no ocurrió, pues como se explicó a profundidad a lo largo de esta providencia, no existe mérito para acceder a las pretensiones de la demanda, por lo que la sentencia impugnada debe ser confirmada. En esa medida, se mantiene la condena en costas impuesta en primera instancia.

Ahora bien, la Sala no condenará en costas en segunda instancia, comoquiera que no existe prueba de su causación, según lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del CPACA.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia del 7 de septiembre de 2021, dictada por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Oralidad, por las razones expuestas en esta providencia.



Radicado: 05001-23-33-000-2020-03745-01 (26501)
Demandante: El Punto de la Impresora, Cableados y Accesorios S.A.S.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cumplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

artículo 20