



SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., trece (13) de diciembre de dos mil diecisiete (2017)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 17001-23-33-000-2013-00218-01 (21072)
Demandante: GLOBAL REPRESENTACIONES LIMITADA
Demandado: DIAN

Temas: Impuesto sobre la renta año gravable 2008. Aviso de citación. Silencio administrativo positivo. Debido proceso.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 31 de marzo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que declaró probada la excepción de legalidad de los actos demandados, negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte actora.

ANTECEDENTES

El 26 de marzo de 2009, la sociedad GLOBAL REPRESENTACIONES LIMITADA presentó en forma virtual la declaración de renta y

complementarios correspondiente al año gravable 2008¹, con número 91000066068521.

El 31 de marzo de 2011, la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales expidió el Requerimiento Especial N° 1023822011900001 mediante el cual propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2008, en el sentido de rechazar el costo de ventas e imponer sanción por inexactitud². El Representante legal de la sociedad dio respuesta mediante escrito del 1º de julio de 2011³.

El 14 de diciembre de 2011, la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales expidió la Liquidación Oficial de Revisión N° 102412011000074, mediante la cual modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, en los términos propuestos en el requerimiento especial⁴. Dicho acto fue notificado el 19 de diciembre de 2011⁵.

El 16 de febrero de 2012, el Representante Legal de la sociedad interpuso recurso de reconsideración⁶ contra la liquidación oficial.

El 18 de enero de 2013, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN profirió la

¹ Fl. 4 c.a. 2

² Fls. 313 a 332 c.a. 2A y 121 a 140 c.p.

³ Fls. 341 a 352 c.a. 2A

⁴ Fls. 382 a 402 c.a. 2A y 62 a 82 c.p.

⁵ Fl. 403 c.a. 2A y 38 del c.p.

⁶ Fls. 407 a 414 c.a. 2A y 47 a 54 c.p.

Resolución N° 900.028⁷ mediante la cual confirmó la liquidación oficial de revisión. El acto se notificó por edicto que se fijó el 1º de febrero de 2013 y se desfijó el 14 del mismo mes y año⁸.

DEMANDA

GLOBAL REPRESENTACIONES LIMITADA., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho⁹, formuló las declaraciones y condenas:

<<Que se decrete la Nulidad de los actos Administrativos proferidos por la Administración Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales, (...)

1º. Resolución N° 900.028 de Enero 18 de 2013, emanada de la Sub-Dirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, notificada por medio de **Edicto Fijado en Febrero 1º de 2013 y Desfijado en Febrero 14 del año en curso**; cuya parte Resolutiva CONFIRMA la Liquidación Oficial de Revisión N° 1024120111000074 de Diciembre 14 de 2011, practicada por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales, por la cual se modificó la declaración de renta y complementario del **año gravable 2008** presentada por la Sociedad GLOBAL REPRESENTACIONES LIMITADA, NIT. 810.006.589-1.

2º. Liquidación Oficial de Revisión N° 102412011000074 de Diciembre 14 y notificada en Diciembre 16 de 2011, por medio de la cual se entró a modificar la Declaración de Renta correspondiente al Año Gravable de 2008, a través de la cual se incrementó el impuesto de renta, en cuantía considerable y arbitraria al entrar a desconocerse los Costos y Gastos Operacionales; así como también la imposición de Sanción por Inexactitud equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del mayor valor impositivo.

⁷ Fls. 425 a 431 c.a 2A y 37 a 45 c.p.

⁸ Fl. 46 c.p.

⁹ Fls. 3 a 32 c.p.

3°. Requerimiento Especial N° 102382011900001 de Marzo 31 de 2011, notificado en Abril 5 del mismo año (...)

4°. Auto Comisorio de Inspección e Investigación Contable y Tributaria N° 102382010000038 de septiembre 10 de 2010 (...)

Como consecuencia de la NULIDAD que se decrete, se declare sin efectos todos y cada uno de los Actos Administrativos, debidamente detallados como Actos Demandados, es decir, como Restablecimiento del Derecho; se declare que la sociedad GLOBAL REPRESENTACIONES LIMITADA, NIT: 810.006.589-1; no adeuda suma alguna por concepto de Impuesto sobre la Renta y Sanción por Inexactitud, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales "DIAN", por el Año Gravable Fiscal de 2008 >>.

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 6, 29, 83, 95 numeral 9, 209 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 26, 58, 77, 177-2, 564, 565, 567, 574, 617, 618, 619, 647, 671, 683, 730, 731, 742 a 746, 771-2, 772 a 777 del Estatuto Tributario.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Señaló que los funcionarios de la DIAN que intervinieron en las diferentes etapas administrativas actuaron en contravía a las disposiciones legales, con violación del debido proceso y de los principios de legalidad y equidad.

Destacó la violación del debido proceso por la actuación arbitraria e ilegal en la notificación irregular de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, lo cual genera la nulidad de la misma.

Al efecto, concretó la irregularidad en que como el aviso de citación fue introducido al correo el 18 de enero de 2013, los diez días para comparecer iban hasta el 1º de febrero, por lo que el edicto no podía fijarse antes del 4 de febrero, sin que se presentara la aducida irregularidad que conlleva la nulidad.

Adujo que la Administración reconoció que la sociedad registra en su contabilidad el valor correspondiente a los costos, indispensables para el inicio y desarrollo de las actividades relacionadas con el objeto social.

Cuestionó el rechazo de los costos declarados y la sanción por inexactitud, pues no se tuvo en cuenta que corresponden a operaciones concretas y efectivamente realizadas por la empresa, necesarias, proporcionales e indispensables para desarrollar su objeto social.

Expresó que la entidad desconoce los argumentos de la empresa, haciendo caso omiso a las facturas aportadas con ocasión del recurso de reconsideración, que constituye un hecho cierto, real e incuestionable.

Indicó que los gastos y costos declarados fueron realizados, contabilizados y se encuentran debidamente soportados.

Reiteró los argumentos del recurso de reconsideración, según los cuales se pudo constatar que la contabilidad cumple con los requisitos señalados en el artículo 774 del Estatuto Tributario y el certificado del contador público con la facturación aportada, respaldan los gastos y costos declarados, así como la existencia de las transacciones con la Comercializadora Remo Ltda.

Concluyó que la demandante obró conforme con la normativa fiscal y que la Administración desconoció los argumentos de hecho y de derecho planteados y omitió aplicar los principios constitucionales de legalidad y de debido proceso.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por los motivos que se resumen a continuación¹⁰:

Propuso como excepciones de mérito la legalidad de los actos administrativos y la inexistencia de alguna causal que invalide los actos demandados.

Señaló que la sociedad declaró costos efectuados con una sociedad respecto de la cual las operaciones documentadas y contabilizadas

¹⁰ Fls. 198 a 209 c.p.

eran aparentes, a cuyo efecto expresó que los representantes legales de las sociedades eran hermanos y que en ambas figuraba el mismo contador.

Dijo que se dificultaron las verificaciones ante la imposibilidad de ubicar a la sociedad Comercializadora Remo Ltda. y por la conducta esquivada de la demandante, quien aportó información incompleta. Al respecto, manifestó que la Administración no podía ceñirse a las facturas anexadas por la contribuyente, sino que debía verificar las transacciones.

Sostuvo que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se notificó oportunamente y en debida forma, pues la citación fue introducida al correo el viernes 18 de enero de 2013, siendo así que *"a partir de dicha fecha empieza a correr el término de 10 días para que la sociedad contribuyente acuda a notificarse personalmente"* y que *"la sociedad no tiene en cuenta el día **18 de enero de 2013**, día de introducción de la citación en el correo para el conteo de los 10 días"*.

AUDIENCIA INICIAL

El 3 de febrero de 2014, se llevó a cabo la audiencia inicial¹¹ prevista en el artículo 180 del CPACA. En la misma, se precisó que no se advertía ningún vicio o causal de nulidad que afectara el

¹¹ Fls. 242 a 245 c.p.

proceso y que no se habían propuesto excepciones previas. En la audiencia se fijó el litigio, que se concretó en las pretensiones de la demanda.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Caldas declaró probadas las excepciones de legalidad de los actos administrativos e inexistencia de alguna causal que invalide la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, negó las súplicas de la demanda y condenó en costas a la parte demandante¹², con fundamento en las siguientes consideraciones¹³:

Indicó que la actora no demostró la veracidad de las transacciones efectuadas con la Comercializadora Remo Ltda., reportadas en la declaración de renta del año 2008. Al respecto, citó la sentencia del Consejo de Estado proferida en el expediente 15191, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, sobre la carga de la prueba por parte de quien alega un derecho.

Relacionó las diferentes actuaciones adelantadas dentro de la investigación, que llevaron a la DIAN a establecer la imposibilidad fáctica de la comercializadora para adelantar las transacciones aducidas por la parte actora.

¹² Se señala que se liquidarán según lo dispuesto en el CPC y se fijan agencias en derecho por \$30.000.000 a cargo de la demandante.

¹³ Fls. 277 a 287 c.p.

Señaló que lo anterior se suma a la austera actividad probatoria de la demandante, quien consideró que las facturas y soportes contables eran la prueba determinante de las transacciones, sin tener en cuenta que la administración está facultada para verificar la exactitud de las declaraciones y la ocurrencia de los hechos económicos. Con base en lo anterior, respaldó el rechazo de costos y la sanción por inexactitud impuesta.

En cuanto a la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración citó el artículo 565 del E.T. y expresó que, en su entender, dicho acto fue debidamente notificado, ya que el término de los 10 días para comparecer ante la DIAN se cuenta "*a partir de la fecha de introducción al correo de la citación*", que en el caso ocurrió el 18 de enero de 2013, por lo que el edicto fijado el 1º de febrero de 2013, lo fue un día después del vencimiento para comparecer de manera personal.

RECURSO DE APELACIÓN

La sociedad demandante fundamentó el recurso de apelación con los siguientes argumentos:

Destacó que se equivoca el Tribunal al interpretar el artículo 565 de Estatuto Tributario en relación con la **notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración**, ya que el día de introducción al correo de la citación no se puede tener en

cuenta para contar los diez (10) días que tiene el contribuyente para comparecer a notificarse de forma personal.

Al efecto, enfatizó que el día de la introducción al correo no se puede tener en cuenta para el conteo de los 10 días, esto es, como el aviso de citación fue introducido al correo el 18 de enero de 2013, los diez días para comparecer iban hasta el 1º de febrero, y no hasta el 31 de enero como lo interpretó el Tribunal, pues ello sería coartarle a la actora el tiempo valioso para cumplir con sus deberes tributarios, con violación del derecho de defensa y del debido proceso.

Con base en lo anterior, concluyó que a la DIAN se le vencieron los términos previstos en el artículo 732 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 734 ib., por lo que insistió en la declaratoria de nulidad solicitada.

Alegó que el a-quo rechaza la idea del "*ius puniendi*", al manifestar que solo opera en materia penal, contrariando la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Consideró que el Tribunal invierte la carga de la prueba, hace exigencias que el procedimiento no consagra, utiliza las dudas y vacíos en contra del investigado, presume su responsabilidad, niega que se haya aplicado un procedimiento sancionatorio, se soporta en una sentencia del Consejo de Estado dictada para casos diferentes y pasa por alto el precedente reciente sobre la materia.

Dijo que el despacho se guía por el espíritu del Decreto 01 de 1984 y lo debía hacer con la primera parte de la ley 1437 de 2011.

Afirmó que en todas las actuaciones administrativas se ejerce el *ius puniendi* estatal y por lo tanto opera el principio *Pro Homine*, el *principio indubio pro reo* y el *principio non bis ídem*.

Invocó precedentes judiciales de las Altas Cortes relacionados con el manejo procesal que se le debe dar a la facultad sancionatoria del Estado.

Señaló que la prueba documental aportada por el actor demuestra mediante documentos que gozan de la presunción de autenticidad, las operaciones comerciales de la sociedad y el *a quo* debió aplicar el artículo 11 de la Ley 446 de 1998 otorgándole validez a los documentos privados presentados por las partes, sin necesidad de autenticación o presentación personal.

Manifestó que el *a quo* soportó el fallo en una sentencia del Consejo de Estado¹⁴ que no trata casos similares, ni idénticos, sino bien distintos en el aspecto jurídico, factico y probatorio.

Expresó que la DIAN certificó que no existe la dirección en la ciudad en Cali de la Comercializadora Remo Ltda., sin haberse esforzado por obtener la prueba ni buscarla. Adujo que la

¹⁴ Sentencia del Consejo de Estado de 6 de diciembre de 2006, Rad.15191, C.P Juan Ángel Palacio Hincapié.

afirmación de parte no es un documento, ni una inspección judicial, ni una declaración de un tercero.

Dijo que dicha comercializadora no fue parte en el proceso judicial y no pudo controvertir las pruebas.

Resaltó que la demandante si cumplió con la carga procesal de verificar que todos los soportes contables estuvieran adjuntos al expediente, sin que se le pueda exigir un poder coercitivo respecto del tercero.

Señaló que la dirección informada por la sociedad comercializadora Remo corresponde a un Centro Comercial en el cual están ubicados los apartados aéreos de la empresa 472 – Red Postal de Colombia donde la referida comercializadora tiene su local de buzones casilleros de apartados aéreos, cuyo número aparece en el RUT y fue omitido en toda la investigación de la DIAN.

Finalmente, solicitó la revocatoria de la condena en costas, como consecuencia de la revocatoria del fallo apelado y porque no se deben liquidar de manera subjetiva sino que obedecen a un criterio de tasación objetiva de la prueba que obra en el proceso.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La sociedad demandante insistió en los argumentos expuestos en el recurso de apelación y solicitó se revoque la sentencia apelada y en su lugar se acceda a las súplicas de la demanda.

La entidad demandada reiteró los motivos expuestos en la contestación de la demanda y solicitó confirmar la sentencia apelada. Indicó que en dicha providencia no se hace mención a que el auto comisorio de inspección contable y tributaria, ni el requerimiento especial, también demandados por la sociedad, no son actos definitivos y no pueden ser demandados ante la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

El Ministerio Público alegó que, en su criterio, la notificación de la resolución que decidió el recurso de reconsideración no fue irregular porque los 10 días se cuentan desde el día introducción al correo del aviso de citación. En cuanto al rechazo de los costos reclamados, expresó que le asistía razón a la Administración, pues la actora no desvirtuó la glosa oficial y, en cuanto a las costas, adujo que no procedía condena por no aparecer comprobadas.

Concluyó que la sentencia se debe revocar parcialmente, para abstenerse de un pronunciamiento de fondo sobre el requerimiento especial por ser un acto preparatorio, no condenar en costas y confirmar en cuanto negó las pretensiones de la demanda.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos demandados, mediante los cuales la Administración modificó la declaración de renta del año gravable 2008, presentada por GLOBAL REPRESENTACIONES LIMITADA.

Corresponde a la Sala establecer si se notificó en debida forma la Resolución N° 900.028 de 18 de enero de 2013, mediante la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN resolvió el recurso de reconsideración presentado contra la Liquidación Oficial de Revisión N° 102412011000074 de 14 de diciembre de 2011, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales.

En el evento que se declare que el acto se notificó en debida forma, la Sala deberá estudiar la procedencia de los costos declarados por la sociedad actora.

Asunto previo

La Sala advierte que en la demanda la actora pidió que se decrete la nulidad del *Requerimiento Especial N° 102382011900001 de Marzo 31 de 2011* y del *Auto Comisorio de Inspección e Investigación Contable y Tributaria N° 102382010000038 de septiembre 10 de 2010*.

Teniendo en cuenta que el requerimiento especial y el auto comisorio son actos de trámite que no son objeto del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, pues a través de ellos no se crea, modifica o extingue situación jurídica alguna, la Sala declarará probada de oficio la excepción de inepta demanda respecto de tales actos.

Notificación de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración. Reiteración jurisprudencial¹⁵

La actora sostiene que la DIAN vulneró el artículo 565 del Estatuto Tributario, toda vez que notificó por edicto el acto que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión cuando aún corría el término para la notificación personal de dicho acto. Por lo tanto, a la entidad se le venció el término previsto en el artículo 732 del E.T. en concordancia con el art. 734 ib.

La DIAN indicó que se notificó en debida forma la resolución que resolvió el recurso, porque los 10 días para la notificación personal se cuentan desde la fecha de introducción al correo del aviso de citación.

¹⁵ 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 jurisprudencia¹⁶ ha precisado que la decisión a la que se refiere la Ley, es la «notificada legalmente», esto es, dentro de la

¹⁶ 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.

oportunidad legal, ya que de otra manera no puede considerarse resuelto el recurso, como quiera que si el contribuyente no ha tenido conocimiento del acto administrativo, este no produce los efectos jurídicos correspondientes y, por tanto, no puede tenerse como fallado el recurso presentado¹⁷.

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 nulo¹⁸.

Ahora bien, 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.”

¹⁷ Sentencia del 12 de abril de 2007, Exp. 15532, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

¹⁸ Sentencia del 21 de octubre de 2010, Exp. 17142, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Como se observa, para notificar la resolución que resuelve un recurso de reconsideración, se acude de manera principal a la notificación personal y si no es posible surtir la notificación por este medio, se acude a la notificación por edicto de manera subsidiaria.

Ahora bien, en relación con la forma de contar el término contenido en el inciso segundo del 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, ...¹⁹.(Negritas fuera de texto)*

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

- El 19 de diciembre de 2011, la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales notificó la Liquidación Oficial de Revisión N° 102412011000074, por la cual modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008 presentada por GLOBAL REPRESENTACIONES LIMITADA²⁰.
- El 16 de febrero de 2012, el Representante Legal de la sociedad interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial²¹.
- El 18 de enero de 2013, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN profirió la Resolución N° 900.028²² mediante la cual confirmó la liquidación oficial de revisión.

¹⁹ Sentencia de 8 de septiembre de 2016, Exp. 18945, M.P Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁰ Fls. 403 c.a. 2A y 38 del c.p.

²¹ Fls. 407 a 414 c.a. 2A y 47 a 54 c.p.

²² Fls. 425 a 431 c.a 2A y 37 a 45 c.p.

- El 18 de enero de 2013, la DIAN introdujo al correo el Aviso de Citación N° 15 mediante el cual citó al representante legal de sociedad actora para notificarlo de forma personal de la Resolución N° 900.028 de la misma fecha²³.
- El 1º de febrero de 2013, ante la no comparecencia del representante legal a notificarse de manera personal, la DIAN procedió a fijar por 10 días el Edicto 014 para notificar la Resolución N° 900.028 y lo desfijó el 14 de febrero del mismo año²⁴.

Observa la Sala, que la DIAN resolvió el recurso de reconsideración mediante la Resolución N° 900.028 de 18 de enero de 2013 y procedió a ordenar la notificación de acto administrativo al representante legal de GLOBAL REPRESENTACIONES LIMITADA de conformidad con lo previsto en el artículo 565 del Estatuto Tributario.

Para dar cumplimiento a lo anterior, el 18 de enero de 2013 el funcionario notificador expidió el Aviso de Citación N° 15, mediante el cual citó al representante legal de GLOBAL REPRESENTACIONES LIMITADA con el fin de notificarle la mencionada Resolución, citación que se introdujo al correo el mismo día de expedición del acto administrativo que resolvió el recurso y fue recibida en la empresa al día siguiente.

²³ Fls. 435 y 436 c.a. 2A

²⁴ Fls. Fl. 46 c.p.

Así pues, como el Aviso de Citación N° 15 fue introducido por correo el **18 de enero de 2013**, los 10 días que tenía el representante legal de la actora para notificarse personalmente de la decisión del recurso, debían contarse a partir del día hábil siguiente a dicha fecha, esto es, el **21 de enero de 2013**. Por tanto, el término para la notificación personal vencía el 1º de febrero de 2013²⁵.

En esas condiciones, la DIAN no estaba facultada para fijar el edicto el día **1º de febrero de 2013**, porque el representante legal de la sociedad 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 1º de febrero de 2013 y desfijó el 14 de febrero 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 el demandante para comparecer y notificarse personalmente de la decisión de la Administración.

Lo anterior, porque el edicto fue fijado el 1º de febrero de 2013, cuando debió fijarse el lunes 4 de febrero de 2013 y desfijarse el 15 de febrero, 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*

²⁵ Los días 19, 20, 26, 27 de enero y, 2 y 3 de febrero de 2013, no son días hábiles para contar los términos.

*ende, incurrió en una irregularidad en la notificación del acto por el que resolvió el recurso de reconsideración*²⁶.

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 16 de febrero 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.

Por consiguiente, 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.

²⁶ Sentencia de 19 de octubre de 2017, Exp. 22283, M.P. Dr. Milton Chaves García.

En consecuencia, 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 2008.

En cuanto a la condena en costas a la demandante, aspecto que también fue objeto de su recurso de apelación, se advierte que ante la revocatoria de la sentencia de primera instancia, la parte vencida en el proceso es la entidad demandada, frente a la cual se está en el evento previsto en el numeral 1 del artículo 365 del CGP. No obstante, la Sala ha precisado que estas circunstancias deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que *"Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación"*²⁷.

Teniendo en cuenta que en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, no procede la condena en costas en ambas instancias.

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

²⁷ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, Exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

REVÓCASE la sentencia del 31 de marzo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar, se dispone:

1. **DECLÁRASE** probada de oficio la excepción de inepta demanda respecto del Requerimiento Especial N° 102382011900001 de Marzo 31 de 2011 y el Auto Comisorio de Inspección e Investigación Contable y Tributaria N° 102382010000038 de septiembre 10 de 2010.
2. **DECLÁRASE** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 102412011000074 de 14 de diciembre de 2011 expedida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales y de la Resolución N° 900.028 de 18 de enero de 2013, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante las cuales se modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, presentada por la sociedad GLOBAL REPRESENTACIONES LIMITADA.
3. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** la firmeza declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2008 presentada por la sociedad actora en forma virtual el 26 de marzo de 2009, con número de formulario 1108600034489 y número adhesivo 91000066068521.
4. Sin condena en costas en ambas instancias.

Se acepta la renuncia al poder para actuar como apoderada de la entidad demandada a la doctora Sandra Patricia Moreno Serrano, según escrito que obra en el folio 368 del c.p. y, se reconoce personería para actuar en representación de la demandada a la doctora Maritza Alexandra Díaz Granados, en los términos del poder que obra en el folio 373 del c.p.

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

La presente providencia se discutió y aprobó en la sesión de la fecha.

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
GARCÍA**
Presidenta de la Sección

MILTON CHAVES

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ