CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ (E)

Bogotá, D. C., dieciocho (18) de junio de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 73001-23-33-000-2017-00781-01(24363)

Actor: ALONSO JIMÉNEZ HUACA

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 27 de septiembre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, que decidió (f.237, c.2):

PRIMERO. DECLARAR la nulidad de la Liquidación Oficial Rta Sociedades y/o Naturales Obligados Contabilidad Revisión, No. 092412016000008, fecha 8 de mayo de 2014 (sic), proferida por la División Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué y de la Resolución No. 005013 del 13 de julio de 2017, proferida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Dian), de conformidad con lo analizado en la parte motiva.

SEGUNDO. Como consecuencia, a título de restablecimiento del derecho DECLARAR la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios, presentada por el contribuyente Alonso Jiménez Huaca asociada al año gravable 2012.

TERCERO. Condenar en costas a la parte demandada.

(…)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El demandante, quien ejerce la actividad de distribuidor minorista de combustibles, presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2012 el 28 de agosto de 2013. Luego, presentó declaración de corrección el 8 de mayo de 2014 en la que liquidó un mayor valor por concepto del tributo y la respectiva sanción (ff.52 a 53, anexo 1).

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante Dian), mediante la Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué, profirió el Auto de Apertura 0923822015000736 del 18 de junio de 2015 con el fin de iniciar el procedimiento de fiscalización para verificar la exactitud de la declaración presentada (f.1, anexo 1). Para estos efectos, profirió el Auto de Inspección Tributaria 092382015000014 del 19 de junio de 2015 (f.2, anexo 1).

La Dian profirió el Requerimiento Especial 092382015000014 del 12 de noviembre de 2015 (ff.801 a 812, anexo 5). En él propuso modificar la declaración de corrección del impuesto sobre la renta por el año 2012 con la adición de ingresos brutos operacionales (renglón 42) porque el contribuyente no depuró la renta con el método previsto en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989. También propuso rechazar los ingresos no constitutivos de renta y ganancia ocasional declarados (renglón 47) porque consideró que el contribuyente realizó maniobras fraudulentas con el fin de reducir sus obligaciones tributarias. Finalmente propuso imponer la sanción por inexactitud. Este acto fue notificado el 19 de noviembre de 2015 mediante correo en la dirección suministrada por el contribuyente en el Rut. (f.813, anexo 5).

La autoridad tributaria profirió la Liquidación Oficial de Revisión 092412016000008 del 28 de julio de 2016 (ff.5 a 30, c.1). En ella puso de presente que el contribuyente guardó silencio frente al requerimiento especial, por lo que acogió todas las propuestas allí formuladas. Este acto fue notificado el 1° de agosto de 2016 mediante correo dirigido a la dirección del abogado del contribuyente (ff.31 a 32, c.1).

El contribuyente presentó recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial de revisión el 3 de octubre de 2016, ante la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Ibagué (ff.960 a 972, anexo 6).

El recurso fue recibido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos el 21 de octubre de 2016, por lo que fue admitido mediante el Auto 001290 del 22 de noviembre de 2016 (f.1001, anexo 6).

La Dian confirmó el acto impugnado mediante la Resolución 005013 del 13 de julio de 2017 (ff.33 a 38, c.1).

Para notificar esta resolución se depositó el aviso de citación en el correo el 17 de julio de 2017 (f.29, c.1). Como el contribuyente no se presentó para surtir la notificación personal, la Dian notificó el acto por edicto fijado el 1° y desfijado el 15 de agosto del mismo año (f.41, c.1).

El contribuyente solicitó copias del expediente el 4 de octubre de 2017 (f.1021, anexo 6), las cuales fueron entregadas el 27 de octubre del mismo año (f.1027, anexo 6).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

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, CPACA), Alonso Jiménez Huaca formuló las siguientes pretensiones (f.94 vto., c.1):

5.1. Principales.

5.1.1. Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 092412016000008 del 28/JUL/2016 proferida por la División Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué.

5.1.2. Se declare la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 005013 del 13/JUL/2017, proferida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

5.1.3. Que a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios asociada al año gravable 2012, y en consecuencia, se declare que mi prohijado no está obligado a pagar suma alguna por concepto de las obligaciones liquidadas en los actos demandados.

5.1.4. Condenar en costas procesales y agencias en derecho a la entidad demandada.

5.2. Subsidiarias.

Se reduzca la sanción por inexactitud del 160% al 100% de la diferencia entre el valor declarado por mi prohijado y el determinado por la DIAN, en aplicación del parágrafo 5 del artículo 640 del Estatuto Tributario.

Para los anteriores efectos, invocó como normas violadas el artículo 29 de la Constitución; los artículos 565, 568, 588, 685, 703, 705, 714, 730, 732, 734 y 742 del Estatuto Tributario; los artículos 3, 42, 72, 137 y 138 del CPACA; el artículo 301 del CGP; el numeral 15 del artículo 28 de la Ley 1123 de 2007; el artículo 264 de la Ley 223 de 1995; y el artículo 20 del Decreto 4048 de 1998.

El concepto de la violación de las citadas normas se sintetiza así:

1- Violación del derecho al debido proceso por la indebida notificación del Requerimiento Especial 092382015000014 del 12 de noviembre de 2015

La Dian sabía que el contribuyente había otorgado poder a un abogado para que lo representara en el procedimiento de determinación del tributo. Pese a lo anterior, el requerimiento especial únicamente fue notificado por correo en la dirección suministrada por el contribuyente en el Rut, no en la dirección suministrada por el apoderado.

El apoderado únicamente tuvo conocimiento del contenido del requerimiento especial únicamente con las copias que le fueron entregadas el 22 de agosto de 2016, por lo que solo en ese momento puede considerarse notificado por conducta concluyente. Sin embargo, la indebida notificación es insubsanable en el caso bajo examen porque la Dian nunca envió el correo a la dirección del apoderado, según lo señaló la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia del 6 de septiembre de 2017 (exp. 21282, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

2- Firmeza de la declaración como consecuencia de la indebida notificación del Requerimiento Especial 092382015000014 del 12 de noviembre de 2015

Los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario señalan que las declaraciones quedarán en firme dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, siempre y cuando no se notifique en ese mismo período el requerimiento especial. En el caso bajo examen, dicho término se suspendió por tres meses debido a la realización de la inspección Tributaria. En consecuencia, el plazo para notificar el requerimiento especial inició el 28 de agosto de 2013 y finalizó el 28 de noviembre de 2015. Sin embargo, como se expuso en el cargo anterior, dicho acto no fue debidamente notificado hasta el 22 de agosto de 2016, cuando ya estaba en firme la declaración.

3- Violación del derecho al debido proceso porque la Liquidación Oficial de Revisión 092412016000008 del 28 de julio de 2016 fue proferida de plano

La indebida notificación del requerimiento especial también supone una violación del derecho al debido proceso porque la liquidación oficial de revisión fue proferida de plano, es decir, sin que exista un acto previo, desconociendo los artículos 703 del Estatuto Tributario y 42 del CPACA.

4- Indebida notificación de la Resolución 005013 del 13 de julio de 2017 y configuración del silencio administrativo positivo

El artículo 565 del Estatuto Tributario señala que el acto que resuelve el recurso de reconsideración debe notificarse personalmente. Pero, si el interesado no se acerca a las instalaciones de la entidad dentro de los diez días siguientes a la introducción del aviso de citación al correo, deberá hacerse por edicto. En sentencia del 8 de septiembre de 2016 (exp. 18945, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), la Sección Cuarta precisó que el término de diez días debe contabilizarse en días hábiles, por lo que solo empieza a correr el día hábil siguiente a la introducción del aviso en el correo.

En el caso bajo examen la citación fue introducida al correo el 17 de julio de 2017, por lo que el término de diez días corrió desde el 18 de julio y hasta el 1° de agosto del mismo año, inclusive. Pese a lo anterior, la Dian fijó el edicto de forma anticipada el 1° de agosto de 2017, por lo que pretermitió la oportunidad para que el contribuyente se acercara para surtir la notificación personal.

El artículo 732 del Estatuto Tributario dispone que si el acto que resuelve la reconsideración no es notificado dentro del plazo de un año siguiente a la interposición en debida forma del recurso, se entiende resuelto en favor del contribuyente. Como en el caso bajo examen no se cumplió con esta condición, operó el silencio administrativo positivo.

5- Violación del derecho al debido proceso porque se negó la expedición del emplazamiento para corregir

El contribuyente solicitó a la Dian, mediante correo electrónico del 13 de octubre de 2015, que profiriera un emplazamiento para corregir con el fin de ajustar la declaración de renta por el año gravable 2012 con fundamento en el artículo 588 del Estatuto Tributario y el Concepto 077291 del 12 de diciembre de 2012. Sin embargo, dicha petición fue negada simplemente afirmando que es una competencia discrecional de la entidad.

Esta decisión violó el derecho al debido proceso del contribuyente porque, de haberse accedido a ella, se habría obtenido la satisfacción de lo propuesto en el requerimiento especial, se habría evitado el proceso judicial, se habría pagado la sanción de corrección del 20% de la diferencia entre el valor declarado y el corregido y se habría permitido lograr un acuerdo de pagos de la obligación. Además, se desconoció el derecho del contribuyente a que se aplicara la doctrina oficial, según lo prevé el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008.

6- Violación del derecho al debido proceso por la obstrucción al ejercicio del derecho de defensa

La Dian obstaculizó el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente porque no notificó las actuaciones administrativas a su apoderado, negó la aplicación de la doctrina oficial en cuanto al emplazamiento para corregir y profirió de plano la liquidación oficial de revisión.

7- Indebida depuración de la renta por la aplicación incorrecta del artículo 10 de la Ley 26 de 1989

En la Liquidación Oficial de Revisión 092412016000008 del 28 de julio de 2016 la Dian señaló que el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 no permite la deducción de los costos para determinar los ingresos brutos de los distribuidores minoristas de combustibles. Sin embargo, no tuvo en cuenta que dicha norma no regula la depuración de la renta líquida, la cual se determina con base en el Estatuto Tributario.

8- Subsidiariamente procede la disminución de la sanción por inexactitud en virtud del principio de favorabilidad

La Dian impuso una sanción por inexactitud del 160% entre el valor declarado y el valor determinado oficialmente. Sin embargo, dicha sanción fue reducida al 100% mediante el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016. En consecuencia, en caso de que no prosperen los anteriores cargos de nulidad, debe reducirse la sanción en virtud del principio de favorabilidad previsto en el artículo 640 del Estatuto Tributario.

Contestación de la demanda

La Dian contestó la demanda con base en los siguientes argumentos (ff.112 a 142, c.1):

1- El Requerimiento Especial 092382015000014 del 12 de noviembre de 2015 fue debidamente notificado

El poder otorgado al abogado no lo autorizaba para ser notificado del requerimiento especial. En consecuencia, el acto fue debidamente notificado con el envío del correo únicamente en la dirección suministrada en el Rut por el contribuyente. En todo caso, no es coherente que el abogado afirme que no tuvo conocimiento del acto cuando mantuvo contacto con su poderdante.

2- La debida notificación del Requerimiento Especial 092382015000014 del 12 de noviembre de 2015 impidió la firmeza de la declaración

El término para notificar el requerimiento especial finalizaba el 28 de noviembre de 2015. Esto significa que la notificación por correo realizada el 19 de noviembre del mismo año fue oportuna y, por lo tanto, no quedó en firme la declaración.

3- La Liquidación Oficial de Revisión 092412016000008 del 28 de julio de 2016 no fue proferida de plano

Debido a que se notificó adecuadamente el requerimiento especial, no se vulneró el derecho al debido proceso del contribuyente pues se cumplieron las formalidades para expedir la liquidación oficial de revisión.

4- La Resolución 005013 del 13 de julio de 2017 fue debidamente notificada, por lo que no operó el silencio administrativo positivo

El aviso de citación para surtir la notificación personal de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue introducido al correo el 17 de julio de 2017. A partir de ese día, inclusive, se contabiliza el término de diez días para que el interesado se acerté para realizar la diligencia de notificación. En consecuencia, dicho plazo finalizó el 31 de julio del mismo año. Comoquiera que el contribuyente no se presentó, el edicto fue fijado el 1° y desfijado el 15 de agosto de 2017.

La postura propuesta por el actor, según la cual el término de diez días corría desde el 18 de julio de 2017, se sustenta en las sentencias del 20 de septiembre de 2017 (exp, 20890, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 8 de septiembre de 2016 (exp. 18945, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez). Sin embargo, ese criterio jurisprudencial no es pacífico porque en sentencia del 5 de octubre de 2016 (exp. 21051, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia), la Sección Cuarta señaló que el término de diez días se contabiliza a partir del día en que se deposita el aviso de citación en el correo, inclusive. La postura de la Dian también está respaldada en las sentencias del 19 de agosto de 2010 (exp. 16988, CP. William Giraldo Giraldo) y del 3 de marzo de 2011 (exp. 17087, CP. Carmen Teresa Ortiz).

Además, en Sentencia C-929 de 2005 (exp. D-5706, MP. Alfredo Beltrán Sierra), la Corte Constitucional declaró exequible el artículo 565 del Estatuto Tributario. Fundamentó esta decisión, entre otros, en que no se violaba el derecho al debido proceso de los contribuyentes cuando el término de diez días para surtir la notificación judicial se contabilizaba desde la introducción del aviso de citación al correo, inclusive. En la Sentencia C-634 de 2011 (exp. D-8413, MP. Luís Ernesto Vargas Silva) se determinó que la interpretación sobre derechos fundamentales de la Corte Constitucional debe prevalecer sobre cualquier otra. En consecuencia, debe aplicarse la Sentencia C-929 de 2005 de forma preferente sobre las providencias del Consejo de Estado.

En gracia de discusión, si se considera que la notificación por edicto fue incorrecta, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue notificada por conducta concluyente antes de que finalizara el plazo de un año. Para sustentar esta afirmación, debe tenerse en cuenta que aunque el recurso fue interpuesto el 3 de octubre de 2016, este solo fue entregado a la autoridad competente para resolverlo el día 21 del mismo mes y año, por lo que el término de un año para que opere el silencio administrativo positivo solo puede operar desde esta fecha. Ahora, el 4 de octubre de 2017 el actor solicitó la entrega de las copias del expediente, lo cual indica que para ese momento ya conocía la existencia de la Resolución 005013 del 13 de julio de 2017. El hecho de que las copias hayan sido entregadas el 27 de octubre del mismo año es irrelevante porque, se reitera, el actor ya conocía su contenido para el día 4 del mismo mes y año.

5- No es obligatoria la expedición de un emplazamiento para corregir

El Concepto 077291 del 12 de diciembre de 2012 no señala que sea obligatoria la expedición del emplazamiento para corregir, sino que se limita a identificar cuál es el plazo para notificarse. Por esto es que la Dian negó la petición del contribuyente indicando que es una competencia discrecional de la entidad. Si el demandante en verdad tenía la intención de satisfacer los requerimientos de la Dian pudo realizar las correcciones provocadas por el requerimiento especial o por la liquidación oficial a las que se refieren los artículos 709 y 713 del Estatuto Tributario.

6- No fue vulnerado el derecho al debido proceso del actor

Lo expuesto demuestra que la Dian no realizó actividades dilatorias del derecho de defensa del demandante.

7- Los ingresos brutos por el año 2012 fueron debidamente adicionados

La Dian cumplió con los criterios jurisprudenciales al determinar los ingresos brutos del demandante con base en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 para depurar luego la renta líquida. Sin embargo, al realizar esta operación con la información recaudada se evidenció que el actor incurrió en una inexactitud.

8- La sanción por inexactitud procedente es del 160% porque el actor incurrió en fraude fiscal

En los actos acusados se puso de presente que el actor incurrió en fraude fiscal. Según el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, en estos eventos la sanción por inexactitud no es del 100%, sino del 160%. En consecuencia, no procede la reducción de la sanción en virtud del principio de favorabilidad.

**Sentencia apelada**

**El Tribunal Administrativo del Tolima accedió a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente (ff.229 a 237, c.2):**

Señaló que el Requerimiento Especial 092382015000014 del 12 de noviembre de 2015 fue debidamente notificado por correo en la dirección suministrada por el contribuyente en el Rut. Aunque no se envió correo al apoderado, esto no invalida la notificación porque no se demostró que el poderdante no le haya informado la existencia del acto. En consecuencia, la declaración no adquirió firmeza.

De otro lado, la Resolución 005013 del 13 de julio de 2017 fue indebidamente notificada por edicto. En sentencia del 19 de abril de 2018 (exp. 21761, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), la Sección Cuarta precisó que el término de diez días previo a la fijación del edicto debe contabilizarse a partir del día hábil siguiente a la introducción del aviso de citación al correo. En el caso bajo examen, el aviso de citación fue insertado en el correo el 17 de julio de 2017, por lo que el término de diez días inició el martes 18 del mismo mes y finalizó el 1° de agosto de 2017. Pese a lo anterior, la Dian fijó el edicto anticipadamente el 1° de agosto, de tal manera que la notificación no surtió efectos.

Como consecuencia de lo expuesto, el acto que resolvió el recurso de reconsideración no fue notificado dentro del año siguiente a su interposición en debida forma, por lo que la Dian no tenía competencia temporal para proferir los actos acusados, por lo que son nulos.

Finalmente, el artículo 361 del CGP señala que la condena en costas procede siempre que sea vencida la parte en el proceso, por lo que fijó agencias en derecho por el 3% del valor de las pretensiones e impuso condena en costas.

Recurso de apelación

La Dian interpuso recurso de apelación y solicitó que se revocara la sentencia de primera instancia porque la providencia apelada incurrió en un defecto sustantivo porque al momento de fijar el problema jurídico señaló que negaría las pretensiones de la demanda, pero luego llega a una conclusión contraria. Es decir que la decisión fue incongruente. Además, no analizó los argumentos propuestos en la contestación de la demanda sobre la correcta notificación de la Resolución 005013 del 13 de julio de 2017, por lo que los reitera íntegramente. Resaltó que, ante la falta de un criterio unificado, la Dian podía aplicar cualquiera de las dos posturas vigentes para ese momento. También solicitó que se revocara la condena en costas en primera instancia porque no fue demostrada su causación (ff.243 a 259, c.2):

Alegatos de conclusión

Alonso Jiménez Huaca reiteró lo expuesto en la demanda sobre la notificación por edicto de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración (ff. 313 a 319, c.2).

La Dian reiteró los argumentos de la oposición y de la apelación en cuanto a la notificación de la Resolución 005013 del 13 de julio de 2017 (ff.303 a 311, c.2)

**Concepto del Ministerio Público**

**El Ministerio Público solicitó revocar la sentencia apelada. Señaló que no es aceptable la interpretación del tribunal sobre el artículo 565 del Estatuto Tributario porque es claro que el término de diez días inició a partir de la introducción al correo del aviso de citación, inclusive**. De lo contrario, se hace una interpretación contraria a la literalidad de la norma. De otro lado, el demandante no acreditó las costas procesales causadas, por lo que debe revocarse la condena impuesta a la Dian por este concepto (ff.320 a 323, c.2).

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de Liquidación Oficial de Revisión 092412016000008 del 28 de julio de 2016 y de la Resolución 005013 del 13 de julio de 2017, que determinaron un mayor valor por concepto del impuesto sobre la renta a cargo de Alonso Jiménez Huaca por el año gravable 2012 e impuso sanción por inexactitud, de acuerdo con los argumentos propuestos en la apelación.

2- Según la Dian, la sentencia impugnada fue incongruente porque al momento de fijar el problema jurídico afirmó que negaría las pretensiones de la demanda, pero en la parte resolutiva accedió a ellas.

Esta Sección señaló que, en virtud del artículo 281 del CPACA, las sentencias deben guardar congruencia interna y externa. La congruencia interna hace referencia a la consonancia entre la parte motiva y la parte resolutiva de la providencia. Mientras que la congruencia externa es la consonancia entre la decisión judicial y lo planteado por las partes en la demanda y la oposición (sentencia del 14 de junio de 2018, exp. 20967, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez).

En la sentencia de primera instancia consta que, al momento de plantear el problema jurídico, el Tribunal afirmó que «determina que no es dable ordenar la nulidad de los actos administrativos» (f.233, c.2). Sin embargo, luego de analizar los hechos probados en el expediente concluyó que «Se configuró el silencio administrativo positivo, en razón a que no se notificó la resolución que resolvió el recurso de reconsideración» por lo que «La Sala declarará la nulidad de los actos administrativos demandados» (f.236, c.2). Finalmente, en la parte resolutiva de la providencia accedió a las pretensiones de la demanda (f.237, c.2).

Según lo expuesto, no existió incongruencia interna de la sentencia apelada porque hay consonancia entre su parte motiva y su parte resolutiva. Aunque al momento de plantear el problema jurídico se afirmó que se negarían las pretensiones, esto no constituye un defecto sustantivo porque en ese punto de la providencia no se estudió de fondo el objeto del litigio. Por el contrario, cuando fueron analizados los hechos probados en el expediente, el Tribunal encontró que había mérito suficiente para declarar la nulidad de los actos acusados, conclusión que se ve reflejada en la parte resolutiva de la providencia.

En consecuencia, este cargo de la apelación no prospera.

3- La demandada afirmó que la Resolución 005013 del 13 de julio de 2017 fue debidamente notificada porque el edicto se fijó luego de transcurridos diez días contados desde la introducción del aviso de notificación al correo, inclusive, sin que el contribuyente se acercara para realizar la notificación personal, como lo señaló la Sección Cuarta en las sentencias el 5 de octubre de 2016 (exp. 21051, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia), del 19 de agosto de 2010 (exp. 16988, CP. William Giraldo Giraldo) y del 3 de marzo de 2011 (exp. 17087, CP. Carmen Teresa Ortiz). Afirmó que al momento de la ocurrencia de los hechos de la demanda no existía una postura pacífica al respecto porque la Sección también afirmó que el término de diez días previos a la fijación del edicto debía contabilizarse desde el día hábil siguiente a la introducción al correo del aviso de citación en las sentencias del 8 de septiembre de 2016 (exp. 18945, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y del 20 de septiembre de 2017 (exp, 20890, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto (E)). Así las cosas, concluyó que la Dian podía aplicar cualquiera de las dos posturas y, al optar por la primera, la notificación por edicto fue correcta.

Contrario a lo dicho por la Dian, esta Sección no acogió la segunda postura a partir de la sentencia del 8 de septiembre de 2016 (exp. 18945, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), sino que lo hizo en providencias anteriores. Un ejemplo de esto es la sentencia del 28 de agosto de 2013 (exp. 17980, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), esta regla jurisprudencial se planteó de forma expresa al señalar que «El término para que la demandante comparezca a notificarse personalmente se empieza a contar a partir del día hábil siguiente a la fecha de introducción al correo (…)». Esta postura también fue aplicada en sentencias proferidas antes de la ocurrencia de los hechos de la demanda del 19 de febrero de 2015 (exp. 17044, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y del 21 de mayo de 2015 (exp. 20406, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia).

De otro lado, en la sentencia del 8 de septiembre de 2016 consta que la Dian también contabilizó el término previo a la fijación del edicto a partir del día hábil siguiente a la introducción al correo del aviso de notificación en casos anteriores a los hechos de la demanda de la referencia. En efecto, en dicha providencia se observa lo siguiente:

Teniendo en cuenta que el aviso citatorio fue introducido por correo el 18 de julio de 2006, los diez días que tenía COLOMBINA para notificarse personalmente de la decisión del recurso, debían contarse a partir del día hábil siguiente a dicha fecha, esto es, el 19 de julio de 2006. Por tanto, el término para la notificación personal vencía el 2 de agosto de 2006.

Ante la falta de comparecencia de la sociedad, resulta procedente que la Administración la notificara por edicto, fijado el 3 agosto de 2006 y desfijado el 17 de agosto siguiente.

Por tanto, la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se hizo en forma oportuna el17 de agosto de 2006.

Además, la Sala también aplicó esta regla jurisprudencial a casos ocurridos con anterioridad a los hechos de la demanda en sentencias proferidas con posterioridad. Un ejemplo de esto es la sentencia del 20 de septiembre de 2017 (exp, 20890, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto (E), en la que se resolvió un caso ocurrido en el año 2012, así:

De acuerdo con el capítulo de hechos probados, tenemos que, el 16 de agosto de 2012, la DIAN envió el aviso de citación para notificación personal a la Calle 9 No. 11-46 de Tunja (Boyacá), esto es, a la dirección informada en el recurso de reconsideración. Por consiguiente, los diez (10) días que tenía la sociedad demandante para comparecer a las oficinas de impuestos, según lo previsto en el artículo 565 del Estatuto Tributario, se contaban a partir del día siguiente a la fecha de introducción al correo de dicha citación, es decir, el 17 de agosto de 2012 y vencía el viernes 31 de agosto de 2012.

La Sala advierte que la notificación por edicto fue prematura, puesto que el edicto fue fijado el mismo 31 de agosto de 2012, cuando debió fijarse el lunes 3 de septiembre y desfijarse el 14 de septiembre. Está probado, entonces, que sí se cometió una irregularidad en la notificación.

Esta postura ha sido reiterada recientemente en las sentencias del 6 de diciembre de 2017 (exp. 21308, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto; y exp. 22656, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez), del 13 de diciembre de 2017 (exp. 21072, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 5 de abril de 2018 (exp. 21028, CP. Milton Chaves García).

Por lo expuesto, este cargo de la apelación no prospera.

4- La demandada afirmó que, en la Sentencia C-929 de 2005 (exp. D-5706, MP. Alfredo Beltrán Sierra), la Corte Constitucional adoptó la tesis de que el término de diez días previos a la fijación del edicto inicia desde el día de la introducción del aviso de citación al correo, inclusive. En consecuencia, debe prevalecer su interpretación por estar ligada al derecho fundamental al debido proceso.

La Sala evidencia que la Sentencia C-929 de 2005 únicamente examinó la constitucionalidad de la expresión «de la fecha de introducción al correo» del artículo 565 del Estatuto Tributario, no de la expresión «diez (10) días siguientes». Entonces, el problema jurídico resuelto en ella no consistió en verificar cómo contabilizar el término de diez días para la fijación del edicto, sino en determinar si dicha norma garantizaba el principio de publicidad de los actos administrativos. Por esto se limitó a concluir que «la parte acusada del artículo 565 dispone que a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación, se contarán diez días para que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante comparezca a notificarse personalmente del acto administrativo que resuelve el recurso interpuesto, pero no, que desde ese momento, es decir, desde la introducción al correo del aviso de citación, se recibe la providencia en cuestión y, por ende, se entiende surtida la notificación».

Esto significa que esta providencia no constituye un precedente vinculante en cuanto a la contabilización del término de diez días para que el contribuyente se acerque a las oficinas de la entidad con el fin de practicar la notificación personal.

De otro lado, la sentencia del 8 de septiembre de 2016 analizó expresamente el contenido de la Sentencia C-929 de 2005. Precisamente esto, junto al análisis de la expresión «diez (10) días siguientes» y del artículo 59 del Código de Régimen Político y Municipal, le permitió a la Sección afirmar que el término previo para fijar el edicto inicia el día hábil siguiente a la introducción del aviso de citación al correo. Esto se puede verificar en la transcripción de la providencia hecha anteriormente.

Por lo anterior, este cargo de la apelación tampoco prospera.

5- Está probado que la Dian introdujo el aviso de citación al correo el 17 de julio de 2017 (f.29, c.1). Debido a lo anterior, el término de diez días inició el martes 18 del mismo mes y finalizó el 1° de agosto de 2017. Es decir que el edicto debió fijarse a partir del 2 de agosto de 2017. Pese a lo anterior, la Dian fijó el edicto de forma anticipada el 1° de agosto (f.41, c.1). En consecuencia, la Resolución 005013 del 13 de julio de 2017 fue indebidamente notificada.

La demandada señaló que, en caso de que la notificación por edicto haya sido errónea, el demandante fue notificado por conducta concluyente a partir del 4 de octubre de 2017 porque en ese momento solicitó la copia del expediente administrativo, lo que permite afirmar que ya conocía la existencia de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. De igual forma, señaló que el término de un año para que opere el silencio administrativo positivo debe contabilizarse desde el momento en que el competente recibió el recurso para resolverlo el 21 de octubre de 2016, y no desde la simple interposición el día 3 del mismo mes y año.

En sentencia del 19 de abril de 2018 (exp. 21761, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), esta Sección afirmó que para que se surta la notificación por conducta concluyente no basta con que el interesado tenga conocimiento de la existencia del acto, sino que debe tener acceso a su contenido. De esta forma, la simple solicitud de copias no basta para que se configure la notificación por conducta concluyente.

La notificación por conducta concluyente operó, en realidad, con la entrega de las copias del expediente el 27 de octubre de 2017 (f.1027, anexo 6). Para ese momento había transcurrido más de un año contados desde la presentación del recurso de reconsideración el 3 de octubre de 2016 (f.960, anexo 6) y de la remisión del recurso a la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos el día 21 del mismo mes y año (f.1001 vto., anexo 6). En consecuencia, sin importar desde cuándo se contabilice el término de un año, se configuró el silencio administrativo positivo de que tratan los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario.

Por lo expuesto, este cargo de la apelación tampoco prospera.

6- La Dian solicitó la revocatoria de la condena en costas en primera instancia porque no fue probada su causación en los términos previstos en el artículo 365 del CGP, aplicable en virtud de la remisión del artículo 188 del CPACA.

Al respecto, se evidencia que el Tribunal impuso la condena en costas sin indicar qué prueba acreditó la causación de costas procesales. Además, examinado el expediente, no se evidencia la causación de costas en primera instancia, por lo que este cargo de la apelación sí prospera.

7- Con base en lo expuesto, la Sala revocará la condena en costas procesales impuesta en primera instancia y, en su lugar, negará la condena en costas en primera instancia; confirmará en lo demás la sentencia apelada; y negará la condena en costas procesales en esta instancia porque tampoco no fue demostrada su causación.

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

1- Revocar el numeral tercero de la sentencia proferida el 27 de septiembre de 2018 por el Tribunal Administrativo de Tolima, y en su lugar, negar la condena en costas en primera instancia.

2- Confirmar en lo demás la sentencia apelada, proferida el 27 de septiembre de 2018 por el Tribunal Administrativo de Tolima.

3- Sin condena en costas en esta instancia.

4- Reconocer al abogado Pablo Nelson Rodríguez Silva como apoderado de la parte demandada en los términos y para los fines conferidos en el poder que le fue otorgado (f.283, c.2).

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

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidenta de la Sección

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ