**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejera ponente: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá D.C., quince (15) de abril de dos mil veintiuno (2021)**

**Radicación número: 05001-23-33-000-2014-02275-02(24844)**

**Actor: MINERA EL ROBLE S.A.**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada, contra la sentencia del 12 de julio de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de. Antioquia, Sala Segunda de Oralidad, que en la parte resolutiva dispuso (f. 331):

*«****PRIMERO: Declarar la nulidad****de la****Liquidación Oficial de Revisión No. 112412013000023 del 12 de febrero de 2013,****mediante la cual se modificó la declaración de impuestos sobre la renta y complementarios del año gravable 2009 y de la****Resolución No. 900.051 del 26 de febrero de 2014****, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración, de conformidad con lo indicado en la parte motiva de esta providencia.*

***SEGUNDO:****A título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración privada del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2009 presentada con el Formulario Número 1109600041370****.***

***TERCERO****:****Se condena en costas****a la demandada Nación – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN y a favor la parte demandante, Minera El Roble S.A. Las agencias en derecho las fijará la magistrada sustanciadora.*

***CUARTO:****Ejecutoriada la sentencia, se dará cumplimiento a lo dispuesto por el inciso final del artículo 192 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (…)»*

**ANTECEDENTES**

El 21 de abril de 2010 la sociedad demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2009 (f.4 Tomo I).

El 28 de junio de 2010, la demandante presentó la documentación comprobatoria del año gravable 2009 (f.8 Tomo I) y el 30 de junio de 2010, presentó su declaración informativa individual de precios de transferencia (DIIPT) del año gravable 2009 (f.7 Tomo I).

El 18 de abril de 2011, la DIAN notificó Emplazamiento para Corregir Nro. 112382011000034 del 15 de abril de 2011, mediante el cual la entidad le propuso que la demandante corrigiera voluntariamente la declaración del impuesto de renta del año gravable 2009, y propuso añadir ingresos por valor de $1.138.569.932,59, ya que las operaciones de la demandante con su vinculada del exterior no se encontraban a valores de mercado, el cual fue notificado en la Carrera 43 No. 1 A Sur 69 Oficina 701 Edificio Tempo en Medellín (f.79 Tomo II). (f.75 reverso Tomo II).

El 18 de mayo de 2011, la demandante mediante apoderado especial dio respuesta al emplazamiento para corregir manifestando no estar de acuerdo con la corrección de la declaración propuesta por la DIAN, de conformidad con la documentación comprobatoria la cual soporta que las operaciones con vinculados económicos del exterior cumplen con el principio de plena competencia. En la repuesta el apoderado indicó como dirección procesal para recibir las respectivas notificaciones la Carrera 43 No. 1 A Sur 69 Oficina 701 Edificio Tempo en Medellín (f.79 Tomo II).

El 14 de mayo de 2012, la DIAN profirió Requerimiento Especial Nro. 112382012000042 mediante el cual añadió ingresos por valor de $1.959.314.000 e impuso sanción por inexactitud por valor de $1.034.517.000, el cual fue notificado en la Carrera 43 No. 1 A Sur – 69 Oficina 701 Edificio Tempo en Medellín (f.91 Tomo III).

El 15 de agosto de 2012, la demandante presentó respuesta al requerimiento especial, en la que el apoderado especial informó como dirección procesal para el recibo de notificaciones la Carrera 43 No. 1 A Sur – 69 Oficina 701 Edificio Tempo en Medellín (f. 2 Tomo IV).

El 12 de febrero de 2013, la DIAN profirió Liquidación Oficial de Revisión Nro. 112412013000023 del 12 de febrero de 2013, confirmando los argumentos y las glosas propuestas en el requerimiento especial y que se ordenó notificar personalmente en la Carrera 43 No. 1 A Sur – 69 Oficina 701 Edificio Tempo en Medellín (f.23 Tomo IV).

El 12 de abril de 2013, la demandante presentó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, en el cual no se informó dirección para el recibo de notificaciones (f.71 Tomo IV).

El 5 de junio de 2013, la DIAN profirió Auto Admisorio del Recurso de Reconsideración No. 900425, el cual se ordenó notificar personalmente en la Carrera 43 No. 1 A Sur – 69 Oficina 701 Edificio Tempo en Medellín (f. 85 Tomo IV).

El 26 de febrero de 2014, la DIAN profirió Resolución Nro. 900.051 mediante la cual resolvió el recurso de reconsideración, confirmando la liquidación oficial recurrida (f.89 Tomo IV), la cual ordenó notificar personalmente en la Carrera 37 Nro. 8 – 05 en la ciudad de Medellín y posteriormente mediante edicto fijado el 12 de marzo de 2014 y desfijado el 26 de marzo de 2014 (f.89 Tomo IV).

**DEMANDA**

La actora, a través de apoderada y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho establecido en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones (f. 778 y 779):

*«1.) La NULIDAD de los actos administrativos proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín que a continuación se describen:*

*a) Liquidación Oficial de Revisión No. 112412013000023 del 12 de febrero de 2013, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, y*

*b) Resolución que Resuelve el Recurso de Reconsideración No. 900.051 del 26 de febrero de 2014, proferido por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, notificada por edicto fijado el 12 de marzo de 2014 y desfijado el 26 de marzo de 2014.*

*2.) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se RESTABLEZCA EL DERECHO de la sociedad, declarando la firmeza de la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2009.*

*3.) Declarar el silencio administrativo positivo a favor del contribuyente debido a que la administración fiscal no notificó debidamente la Resolución No. 900.051 del 26 de febrero de 2014 que resuelve el recurso de reconsideración al apoderado de la sociedad dentro del término establecido en el*[*artículo 732*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=908)*del Estatuto Tributario. Resolución que se entiende notificada por conducta concluyente en la fecha de presentación de esta demanda.*

*4.) Declarada la nulidad de los actos demandados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de que su actuación fue arbitraria ya que no tiene soporte legal serio.»*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes: artículos 29, 83, 95-9, 228 y 363 de la Constitución Política, artículos 2 y 3 del Código Contencioso Administrativo, artículos [260-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10880), [260-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10881), [260-3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10882), [260-10](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10889), [563](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=697), [565](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=699), [568](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=702), [647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804), [683](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850), [730](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=906), [732](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=908), [734](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=910), [742](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=919) y [744](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=921) del Estatuto Tributario, y el artículo 9 del Decreto Reglamentario 4349 de 2004.

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

**1. Con respecto a las modificaciones de los criterios de precios de transferencia**

La actora invocó una indebida motivación de la liquidación oficial al omitir las razones por las cuales se escogió como filtro la participación de la propiedad planta y equipo (PPE) sobre el total de activos fijos para determinar un nuevo rango intercuartil.

Manifestó que el filtro de la participación de la PPE no es aplicable en su caso particular, en razón a la operación desarrollada y el sector económico en que se desenvuelve la sociedad. Expresó que existen otros criterios que cobran mayor relevancia a la hora de determinar la comparabilidad de las operaciones como por ejemplo, las cotizaciones internacionales de los minerales que se comercializan, que son una de las principales variables que determinan el valor de los ingresos y la rentabilidad. Añadió que, el proceso de búsqueda de comparables tuvo en cuenta criterios como el tipo de actividad y productos comercializados, factores relevantes para el análisis de rentabilidad en el sector.

Expuso que, las normas de precios de transferencia colombianas y las Directrices de la OCDE en precios de transferencia, disponen los criterios de comparabilidad dentro de los que se encuentran, las funciones desarrolladas, activos utilizados y riesgos asumidos en la operación, y que tales criterios deben ser analizados en el contexto del método utilizado, la operación analizada y el sector en que opera la compañía.

Añadió que con base al [artículo 260-3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10882) del Estatuto Tributario, las diferencias en las funciones y las características de las operaciones tendrían que afectar*“de manera significativa el precio o margen de utilidad”*, para considerar un potencial rechazo del comparable.

Señalo que el hecho de tener comparables que desarrollen actividades en la misma industria garantiza que el tipo de PPE involucrado en la transacción, sea en alguna medida, también similar. Puntualmente sobre los activos, expresó que no solo la PPE es relevante, sino también activos como los inventarios y cuentas por cobrar, los cuales fueron tenidos en cuenta en el estudio de precios de transferencia. Adicionalmente, argumentó que la ratio PPE sobre activos totales, no permite tener certeza del nivel de activos realmente involucrados en la operación analizada, ni tampoco tiene en cuenta el efecto que la depreciación o las valorizaciones puede tener en el valor total de la PPE.

Indicó que, la muestra de comparables presentadas por la actora, cumplió con los términos generales de los criterios de comparabilidad establecidos en el [artículo 260-3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10882) del Estatuto Tributario, como lo son las funciones, tipo de activos, riesgos asumidos, mercado, entre otras.

**2. Procedencia del silencio administrativo positivo**

Invoca la demandante el silencio administrativo positivo por ausencia o indebida notificación de la resolución que agotó la vía gubernativa, lo cual conllevó a que el recurso interpuesto no fuera fallado dentro del término de un año establecido en la ley y por lo tanto se debe entender que este se decidió a favor del contribuyente.

Se aduce en la demanda que ocurrieron dos falencias en el proceso de notificación. La primera, debido a que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue enviada a la dirección registrada en el RUT del apoderado de la sociedad, pero fue devuelta por cuanto el destinatario se trasladó, y la DIAN no efectuó las investigaciones necesarias para verificar cual era la dirección correcta para poder llevar a cabo la notificación personal.

Y la segunda, por el hecho que la administración no realizó la notificación por aviso en la página web de la entidad, para que, una vez realizada la publicación de este, proceder a la notificación por edicto. Para soportar lo anterior, adjuntó las impresiones de notificación del mes de febrero de 2014 que aparecen en la página web de la DIAN, en el link notificación actos administrativos. Por lo tanto, si la DIAN no adelantó el procedimiento de notificación establecido en la norma, no le era procedente notificar el acto administrativo por edicto.

Estimó que, se configura el silencio administrativo positivo dado que el recurso de reconsideración fue interpuesto el 12 de abril de 2013, por lo que este debió resolverse y notificarse a más tardar el 12 de abril de 2014, lo cual no ocurrió, pues la Resolución Nro. 900.051 que resolvió el recurso de reconsideración no se notificó en debida forma, y la demandante se notificó por conducta concluyente, al momento de presentación de la demanda, esto es el 26 de noviembre de 2014.

Finalmente, expuso la improcedencia de la sanción por inexactitud, pues el hecho sancionable en los artículos [260-10](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=10889) y [647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) del Estatuto Tributario, la omisión de ingresos no tuvo lugar, ya que no se puede omitir un ingreso que no se ha obtenido, por cuanto los mayores ingresos determinados oficialmente obedecen a una presunción y no a la verificación de una realización efectiva de los mismos. Tampoco se ha demostrado que la actora haya ocultado ingresos o haya utilizado información falsa.

Alegó la existencia de una diferencia de criterios acerca de la interpretación del derecho aplicable, con relación al hecho que la actora actuó de acuerdo con lo expuesto en su estudio de precios de transferencia, mediante el que concluyó que las operaciones se ajustaban a los valores de mercado según la metodología utilizada por la sociedad, mientras que la administración utilizando criterios distintos, evaluó la metodología usada por la actora, sin desconocer su procedencia.

De no aceptarse la procedencia de la diferencia de criterios, planteó la existencia de un error de apreciación, bajo el entendido que la no inclusión de ingresos, no causo daño ni perjuicio alguno a la administración.

**OPOSICIÓN**

**La parte demandada**, se opuso a las pretensiones de la actora, y manifestó (ff. 226 a 243):

En cuanto a la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, alegó que la citación para llevar a cabo la notificación personal se envió a la dirección registrada en el RUT del apoderado, siendo esta la última dirección informada por el apoderado especial, por lo que la notificación se realizó en debida forma, a la dirección correcta, de acuerdo con el [artículo 555-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=12018) del Estatuto Tributario.

Añadió que una vez cumplido el trámite de la notificación personal, se procedió a realizar la notificación subsidiaria mediante edicto, fijado el 12 de marzo de 2014 y desfijado el 26 de marzo de 2014, fecha en la que quedó debidamente notificada la Resolución Nro. 900.051 del 26 de febrero de 2014.

Al efecto, manifestó que la notificación por correo de la citación para la notificación personal no puede ser confundida con la notificación por correo dispuesta en el [artículo 565](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=699) del Estatuto Tributario, pues la finalidad es distinta. Es por esto que, los motivos por los cuales el aviso de notificación es devuelto, son indiferentes para llevar a cabo el mecanismo subsidiario de la notificación por edicto.

En este orden de ideas, alegó que, en la medida en que la notificación se realizó en debida forma, para el momento en que la actora interpuso la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, esto es el 26 de noviembre de 2014, la acción había caducado.

En este orden de ideas, el silencio administrativo positivo no tiene lugar por cuanto la demandante presentó el recurso de reconsideración el 12 de abril de 2013, y la DIAN notificó la Resolución Nro. 900.051 del 26 de febrero de 2014, mediante edicto fijado el 26 de marzo de 2014, es decir dentro del término de un año dispuesto en la ley.

Con respecto a las modificaciones propuestas en la liquidación oficial, reiteró el análisis adelantado por la DIAN, el cual en términos generales identificó ciertas comparables acerca de las que la demandante no incluyó toda su información, o no había información disponible y el hecho que la actora no tuvo en cuenta el porcentaje promedio de participación de PPE sobre el total de activos de la muestra de comparables, genera una diferencia material entre la demandante y las empresas independientes seleccionadas como comparables, y que esta diferencia influye en las condiciones de negociación y afectan el principio de plena competencia. A partir de esta conclusión, la administración generó una nueva muestra de comparables, usando la misma muestra efectuada por la contribuyente en el estudio de precios de transferencia, y determinó un nuevo rango de plena competencia, en el cual la actora se encontraba por debajo del límite inferior.

Acerca de la sanción por inexactitud, aseguró que la demandante omitió ingresos por cuanto en sus operaciones con vinculados económicos del exterior no utilizó precios que cumplan con el principio de plena competencia, obteniendo un menor ingreso y por lo tanto un menor impuesto a pagar en detrimento del Estado Colombiano.

**AUDIENCIA INICIAL**

El 8 de septiembre de 2015 (f. 261), se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011. En dicha diligencia se declaró probada la excepción previa de caducidad de la acción propuesta por la parte demandada en la contestación de la demanda.

Inicialmente el Tribunal consideró que, al estarse frente a un acto administrativo que resolvió en forma desfavorable el recurso de reconsideración presentado por la demandante, dicho acto debía notificarse personalmente de acuerdo al inciso 2º del [artículo 565](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=699) del Estatuto Tributario, o en su defecto por edicto.

De igual forma, se refirió al parágrafo 2º del [artículo 565](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=699) del Estatuto Tributario, y con base en las pruebas que obran en el expediente administrativo, concluyó que la DIAN notificó en debida forma, la resolución mediante el edicto que se fijó el 12 de marzo de 2014 y se desfijó el 26 de marzo de 2014 y que la demanda se presentó el día 26 de noviembre de 2014, ya se habían vencido los 4 meses establecidos en la ley para su presentación, por lo que había operado el fenómeno de la caducidad.

En la misma audiencia, la demandante interpuso recurso de apelación reiterando los argumentos expuestos en la demanda.

Mediante auto de fecha 3 de agosto de 2016, la Sección Cuarta del Consejo de Estado decidió revocar el auto proferido en la audiencia inicial, pues consideró que la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se realizó en forma indebida, y la demandante se notificó por conducta concluyente al momento de presentación de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, por lo que no había operado el fenómeno de la caducidad (f. 272).

Para el efecto, sostuvo que en el expediente obra prueba de que el apoderado de la demandante había suministrado una dirección procesal de notificación al momento de dar respuesta al emplazamiento para corregir, dirección que fue reiterada en la respuesta al requerimiento especial y que fue utilizada por la demandada al notificar la liquidación oficial de revisión y el auto admisorio del recurso de reconsideración.

Como consecuencia de lo anterior, el 28 de octubre de 2016, el Tribunal Administrativo de Antioquia continuó con el trámite de la audiencia inicial y fijó el litigio de la siguiente forma: *“Consiste en determinar si la Sociedad demandante, durante el año gravable 2009 dio cumplimiento al régimen de precios de transferencia en las operaciones realizadas, es decir, si en tales negociaciones se consideraron los precios de mercado que se hubiera utilizado en operaciones comparables entre partes independientes haciendo prevalecer los precios del mercado o si por el contrario, en el desarrollo de dichas negociaciones se utilizaron otros precios a efectos de reducir la carga tributaria”*(f. 287).

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Antioquia, Sala Segunda de Oralidad, accedió a las pretensiones de la demanda, con base en lo siguiente (ff.317 a 332):

Con relación a la notificación de la resolución que agotó la vía gubernativa, acogió los argumentos expuestos por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, y concluyó que la Resolución Nro. 900.051 había sido notificada de forma indebida y que la contribuyente se notificó por conducta concluyente mediante la presentación de la demanda. Añadió que, como consecuencia de este hecho, el recurso de reconsideración interpuesto se entiende fallado a favor de la demandante.

Manifestó que, la notificación extemporánea de los actos de liquidación de impuestos y la resolución del recurso, da lugar a su nulidad por expresa disposición del [artículo 730](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=906)-3 del Estatuto Tributario, por lo que declaró la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y por lo tanto declaró la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2009.

Por último, condenó en costas a la DIAN con base en el artículo 365 del Código General del Proceso, y ordenó que las costas fueran liquidadas de manera concentrada por el juzgado de primera instancia y las agencias en derecho fueran liquidadas por el magistrado sustanciador.

**RECURSO DE APELACIÓN**

La **demandada** interpuso recurso de apelación, el cual fundamentó así (ff.335):

Manifestó que en la medida que en el escrito del recurso de reconsideración, la demandante omitió indicar una dirección de notificación, y como esta actuó a través de apoderado, la DIAN realizó la notificación bajo el convencimiento que aplicaba el parágrafo 2º del [artículo 565](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=699) del Estatuto Tributario, y procedió a la notificación personal mediante el envío de la citación por correo a la última dirección del apoderado registrada en el RUT, hecho que no discute la demandante, pues sus argumentos se centran en la notificación subsidiaria vía edicto.

Indicó que la condena en costas no opera automáticamente, y que el Tribunal debe justificar la condena, y no tan solo considerar que se trata de la parte vencida. Adicionalmente, manifestó que la prueba documental fue aportada en su mayoría por la parte demandada, por lo que no se advierte un excesivo desgaste probatorio por parte de la demandante. Con base en jurisprudencia del Consejo de Estado, concluyó que no procede la condena por falta de prueba de su causación.

**ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** no presentó alegatos de conclusión.

La **demandada**solicitó revocar la sentencia apelada y condenar en costas en ambas instancias (f.16), porque en su opinión, el A Quo incurre en defecto fáctico por incongruencia de la fijación del litigio, pues, el fijado en la audiencia inicial, en nada tiene que ver con el silencio administrativo o la notificación indebida, por lo que el fallo de primera instancia determinó circunstancias no fijadas en la litis, lo cual generó un pronunciamiento distinto e incongruente, presentándose una violación al debido proceso de la demandada.

Insiste que la demandante no suministró una dirección procesal para notificar el recurso de reconsideración por lo cual la entidad notificó a la última dirección registrada en el RUT del apoderado.

Con respecto a la condena en costas, reiteró que su liquidación por parte del juez debe obedecer a la debida comprobación de las erogaciones, teniendo en consideración que para las agencias en derecho debe aplicarse las tarifas del Consejo Superior de la Judicatura.

El **Ministerio Público** solicitó revocar parcialmente la sentencia apelada, en el sentido de mantener la nulidad de la actuación referida a la indebida notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, y solicitó no condenar en costas, puesto que el Tribunal no tuvo en cuenta aspectos que justificaran las agencias en derecho o que comprobaran los gastos incurridos, sino que se limitó a referirse a las normas que las consagran.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los precisos términos del recurso de apelación, la Sala debe establecer *(i)* si la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue notificada en debida forma *(ii)* si se vulneró el debido proceso por incongruencia en la fijación del litigio y iii) la procedencia de la condena en costas.

1. En el primer cargo de apelación la administración manifestó que ante la ausencia de la dirección del apoderado especial para la notificación de la actuación en el recurso de reconsideración, realizó la notificación bajo el convencimiento que para el caso se aplicaba el parágrafo 2º del [artículo 565](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=699) del Estatuto Tributario, procediendo a realizar la notificación personal mediante el envío de la citación por correo a la última dirección que el Apoderado tenía registrada en el Registro Único Tributario – RUT y por lo tanto, en el caso de la Litis la notificación procedía como lo indica el parágrafo 2º del [artículo 565](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=699) del Estatuto Tributario” (F. 338).

2. El régimen de notificación de los actos administrativos se encuentra regulado en los artículos [565](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=699), [566](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=700), [569](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=703) y [570](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=704) del Estatuto Tributario.

Para la fecha en que se expidió la Resolución Nro. 900.051 demandada (26 de febrero de 2014), el [artículo 565](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=699) del Estatuto Tributario disponía:

*“Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, debían notificarse de manera electrónica, personalmente, o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada, debidamente autorizada por la autoridad competente.*

*Las providencias que decidan recursos se notificaran personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación. En este evento también procede la notificación electrónica.*

*(...)*

***Parágrafo 2º.****Cuando durante los procesos que se adelante ante la administración tributaria, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, actúe a través de apoderado, la notificación se surtirá a la última dirección que dicho apoderado tenga registrada en el registro único tributario – RUT.”*

3. De esta manera, en el caso de la notificación de actos que resuelven recursos, el inciso 2º del [artículo 565](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=699) del Estatuto Tributario estableció expresamente, la notificación personal, como forma de notificación preferente, y la notificación por edicto como mecanismo supletorio.

Para surtir la notificación personal de las providencias aludidas, el inciso en mención parte del envío de una citación al contribuyente para que este, directa o indirectamente, comparezca para notificarse personalmente del contenido del respectivo acto, lo cual no debe entenderse como una “notificación por correo” en los términos del inciso 1º del [artículo 565](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=699) del Estatuto Tributario, pues esta forma de notificación en particular, está destinada para las providencias mencionadas en el inciso 1º, dentro de las cuales no se encuentran aquellas que deciden recursos.

En relación con este asunto, la Sala en sentencia del 3 de marzo de 2011 (Exp. 17087, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), precisó:

*“Se tiene entonces que la notificación personal presupone el envío de una citación al contribuyente para que este, a su vez, concurra a la Administración dentro de los 10 de siguientes a aquel en que se introduce al correo del aviso de citación. Ello, en si´ mismo, no implica que se esté´ realizando una “notificación por correo” como lo sugiere el apelante, toda vez que esta fue consagrada como mecanismo independiente y especial para un cambio diferente, cual es el de los actos que señala el inciso primero del artículo 565 ibídem a saber: (...) y demás actuaciones administrativas diferentes de los actos que resuelven recursos”.*

Junto a lo anterior se destaca que, el mencionado artículo también indica que los actos susceptibles de notificación por correo tienen como mecanismo de notificación residual, la notificación por aviso, la cual no aplica para providencias que deciden recursos, pues se reitera, en este caso el mecanismo secundario es la notificación por edicto.

En efecto conforme al inciso 2º del [artículo 565](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=699) del Estatuto Tributario, una vez transcurridos los 10 días hábiles desde la introducción al correo del aviso de citación, sin que el contribuyente o quien deba hacerlo, comparezca para notificarse, la administración tributaria está facultada para notificar las actuaciones por edicto, sin perjuicio de que el aviso de notificación haya sido devuelto por cualquier causa.

4. Teniendo claro lo anterior, es necesario determinar la dirección a la que la administración tributaria debió notificar el acto administrativo que, en este caso, resuelve el recurso de reconsideración presentado por la demandante.

Conforme con lo dispuesto en el [artículo 555](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=687) del Estatuto Tributario, los contribuyentes pueden adelantar sus actuaciones ante la autoridad tributaria por si mismos o por conducto de sus apoderados, evento en el cual estos quedan facultados para actuar conforme con los términos dispuestos en el poder respectivo.

El parágrafo 2º del [artículo 565](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=699) del Estatuto Tributario, prevé que cuando el contribuyente actué a través de apoderado, la notificación se debe enviar a la última dirección que dicho apoderado tenga registrada en el RUT.

No obstante, el [artículo 564](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=698) del Estatuto Tributario, prevé la figura de la dirección procesal, conforme con la cual *“Si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, la administración deberá hacerlo a dicha dirección”.*

5. Al respecto se reitera el criterio expuesto por la Sala, según el cual la dirección procesal, es excluyente y la administración está obligada a surtir la notificación en dicha dirección y no en otra diferente. En este sentido se ha señalado***[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41582" \l "_ftn1" \o ")***:

*“Igualmente, la normativa tributaria establece la posibilidad de notificar los actos expedidos durante el proceso de determinación y discusión del tributo a la dirección procesal, esto es, la informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, para ese especifico proceso, por lo tanto, es obligatorio para la Administración notificarle a esta dirección las actuaciones correspondientes, pues el*[*artículo 564*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=698)*E.T. indica expresamente que la Administración “deberá´” hacer la notificación a dicha dirección”. (Resalta la Sala).*

*“No obstante, cabe aclarar que, si bien el*[*artículo 563*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=697)*ibídem determino´ que la notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria debe hacerse en la última dirección informada por el contribuyente en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según corresponda, dicha dirección opera sin perjuicio de la dirección procesal, la cual es excluyente, tal y como lo dispone el*[*artículo 564*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=698)*anotado”.*

**3. Caso concreto: Notificación de los actos demandados**

Con base en lo expuesto, pasa la Sala a verificar si las pruebas obrantes en el expediente permiten determinar la correcta notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Los hechos relevantes que se encuentran acreditados son los siguientes:

(i) En la respuesta al Emplazamiento para Corregir Nro. 112382011000034, presentado por el apoderado de la sociedad, se informó como dirección procesal para el recibo de notificaciones la Carrera 43 No. 1 A Sur – 69 Oficina 701 Edificio Tempo en Medellín (f.79 a 82 Tomo II).

(ii) En la respuesta al Requerimiento Especial Nro. 112382012000042, el apoderado de la sociedad informó como dirección procesal para el recibo de notificaciones la Carrera 43 No. 1 A Sur – 69 Oficina 701 Edificio Tempo en Medellín (f. 2 a 8 Tomo IV)

(iii) En la Liquidación Oficial Nro. 112412013000023, la DIAN ordenó notificar personalmente el acto administrativo a la Carrera 43 No. 1 A Sur – 69 Oficina 701 Edificio Tempo en Medellín (f. 23 a 52 Tomo IV).

(iv) En el recurso de reconsideración presentado contra la liquidación oficial de revisión, el apoderado no informó una nueva dirección procesal para el recibo de notificaciones (f. 70 a 77 Tomo IV)

(v) En el Auto Admisorio del Recurso de Reconsideración No. 900425 del 5 de junio de 2013 la DIAN ordenó notificar personalmente en la Carrera 43 No. 1 A Sur – 69 Oficina 701 Edificio Tempo en la ciudad de Medellín (f. 85 Tomo IV).

(vi) En la Resolución Nro. 900.051 del 26 de febrero de 2014, mediante la cual la DIAN resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN ordenó notificar personalmente en la Carrera 37 Nro. 8 – 05 en la ciudad de Medellín (f. 89 a 100 Tomo IV).

Adicionalmente, en el expediente administrativo obran los siguientes documentos:

(i) Constancia de devolución del correo enviado a la Carrera 37 Nro. 8 – 05 de Medellín con fecha 28 de febrero de 2014, en la que se indicó como causal de devolución que el destinatario se trasladó (f. 102 rev Tomo IV).

(ii) Edicto No. 62 fijado por la DIAN para notificar la Resolución Nro. 900.051 el 26 de febrero de 2014 (f. 101 Tomo IV).

(iii) Impresión de la consulta de la página web de la DIAN, en donde consta que al momento en que fue proferida la Resolución Nro. 900.051 del 26 de febrero de 2014, el apoderado de la sociedad había actualizado su RUT por última vez el 25 de diciembre de 2012 (f. 251).

(iv) Formulario del RUT con fecha 25 de diciembre de 2012, en el que consta que la dirección del apoderado Carrera 37 Nro. 8 – 05 de Medellín (f. 253).

A la luz de estos hechos, la Sala observa, que existen pruebas en el expediente que el apoderado de la demandante solicitó ser notificado en la dirección procesal: Carrera 43 No. 1 A Sur – 69 Oficina 701 Edificio Tempo en la ciudad de Medellín, y que la DIAN utilizó esa misma dirección procesal para notificar el requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión y el auto admisorio del recurso de reconsideración.

Por esta circunstancia, es claro para la Sala, que la Resolución Nro. 900.051 que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por el apoderado de la demandante fue notificada indebidamente, dado que los avisos de citación para notificación se remitieron a la dirección informada por el apoderado del contribuyente en su RUT y no a la dirección procesal que este había informado para el efecto.

También se observa que, la demandante se notificó por conducta concluyente[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41582" \l "_ftn2" \o ") al momento de presentación de la demanda, el 26 de noviembre de 2014, oportunidad para la cual, ya había transcurrido el término de un año con el que contaba la administración para notificar la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, de conformidad con lo previsto en el [artículo 732](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=908) del Estatuto Tributario.

En consecuencia, los actos demandados están llamados a anularse, toda vez que al momento de la notificación de la Resolución Nro. 900.051 del 25 de febrero de 2014, esto es el 26 de noviembre de 2014, fecha de presentación de la demanda y de notificación por conducta concluyente, ya había transcurrido el término dispuesto en la ley, dando paso al silencio administrativo positivo alegado por la demandante.

Ahora bien, en los alegatos de conclusión, argumento no aducido en la apelación, la demandada alegó que la fijación del litigio, como fue dispuesta en la audiencia inicial, no hizo referencia a los cargos de indebida notificación y de ocurrencia del silencio administrativo positivo, por lo que el juez de primera instancia falló por fuera de la litis, vulnerando el debido proceso (f. 21).

Sobre este particular, debe advertir la sala que los alegatos de conclusión no pueden ser utilizados para controvertir argumentos que debieron plantearse en el recurso de apelación.

A pesar de esto, la sala precisa que la indebida notificación y consecuente ocurrencia del silencio administrativo positivo, fueron objeto de la demanda y de su contestación, resultaba indispensable tenerlos en cuenta en la definición del litigio, previo a cualquier potencial análisis de las cuestiones de fondo. De manera que no le asiste razón a la demandada cuando señala que el hecho de que el *a quo* los haya considerado en la sentencia de primera instancia vulnera su derecho al debido proceso.

Frente a la procedencia de la condena en costas impuesta en la sentencia de primera instancia, la entidad alega que la misma no proceden de manera automática contra la parte vencida y es necesario la justificación de la condena. (f. 340).

A tenor del artículo 188 del CPACA, *“Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá´ sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.*

Significa lo anterior, que el juez debe consultar las reglas previstas en el artículo 365 del Código General del Proceso al momento de disponer sobre la condena en costas, dentro de las que se encuentra, en el numeral 8º que *“Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”.*

En vista de que en el caso enjuiciado el Tribunal de primera instancia condenó en costas a la DIAN, y fundamentó tal decisión en el numeral 1º del artículo 365 del Código General del Proceso *“1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto”*y conforme con los planteamientos expuestos, en el expediente no existe prueba alguna de su causación, la Sala levantara´ la condena en costas impuesta en primera instancia y se abstendrá´ de imponer condena por ese concepto en segunda instancia.

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. **Revocar** el ordinal 3º de la sentencia proferida el 12 de julio de 2019, por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Segunda de Oralidad. En su lugar se dispone:

*3.- Sin condena en costas.*

**2. Confirmase** la sentencia en lo demás.

**3.** No se condena en costas en segunda instancia.

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

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

(*Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

Presidente de la Sala

(*Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Consejera

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Consejera

(*Firmado electrónicamente)*

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Consejero

[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41582" \l "_ftnref1" \o ") Crf. Sentencia de 2 de agosto de 2012, Exp. 18577, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, sentencia de 5 de septiembre de 2013, Exp. 18968, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41582" \l "_ftnref2" \o ") En múltiples oportunidades la Sala ha convalidado esta forma de notificación en los procesos tributarios tanto en vigencia del CCA (Sentencias del 30 de agosto de 2016, exp. 20681, 12 de mayo de 2015, exp. 20259 y 14 de mayo de 2015, exp. 20364, entre otras), como del CPACA (Autos del 2 de febrero de 2017, exp. 22387 y del 13 de octubre de 2016, exp. 22611, entre otros), sentencia del 8 de junio de 2017, exp. 20254).