



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de febrero de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2018-00234-01 (26867)
Demandante	TEXTILES SHEFA S.A.S. (antes TEXTILES SHEFA LTDA)
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta año 2013. Notificación por aviso. Apoderados.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 22 de septiembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A¹, que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de la Resolución No. 322412016000215 del 7 de diciembre de 2016, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la DIAN le profirió a la sociedad actora liquidación oficial de revisión por el impuesto de renta del año gravable 2013; y de la Resolución No. 009764 del 11 de diciembre de 2017, a través de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN modificó el acto anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto; (sic) para lo cual, conforme a los cargos de nulidad, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** la firmeza de la declaración del impuesto de renta del año gravable 2013 presentada por la sociedad TEXTILES SHEFA S.A.S.

TERCERO: No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

CUARTO: Conforme a los Acuerdos PCSJA2020-11567 de 5 de junio de 2020 y CSJBTA20-60 de 16 de junio de 2020, proferidos por el Consejo Superior de la Judicatura y el Consejo Seccional de la Judicatura de Bogotá, respectivamente, **NOTIFÍQUESE** electrónicamente la presente providencia (...)

QUINTO: En firme, archívese el expediente (...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 10 de abril de 2014, Textiles Shefa Limitada (hoy S.A.S.) presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del año gravable 2013, en la cual registró un saldo a favor de \$43.874.000.

El 10 de marzo de 2016, la Administración emitió el Requerimiento Especial Nro. 322402016000023, mediante el cual propuso la modificación de la declaración, en el sentido de desconocer pasivos, incrementar ingresos, rechazar parcialmente costos y gastos operacionales, adicionar rentas gravables, reliquidar la renta presuntiva, rechazar retenciones e imponer sanción por inexactitud.

1 Samai Tribunal, índice 34. PDF “52_SENTENCIA_SENTENCIA(.PDF) NroActua 36.”



El 14 de junio de 2016, la sociedad presentó declaración de corrección provocada, en la cual aceptó las glosas relativas a la adición de ingresos brutos operacionales, el rechazo de costos de ventas, gastos operacionales de administración y otras retenciones y la modificación de la renta presuntiva, liquidando sanción por inexactitud reducida.

Previa respuesta al Requerimiento Especial (17 de junio de 2016), la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 3224120160000215 del 07 de diciembre de 2016, mediante la cual aceptó la declaración provocada y mantuvo el rechazo de pasivos en cuantía de \$1.701.467.000, suma que incluyó como renta gravable, liquidando una sanción por inexactitud de \$680.586.000, un total impuesto a cargo de \$562.739.000 y un total saldo a pagar de \$1.111.031.000.

La apoderada especial de la sociedad interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante Resolución Nro. 009764 del 11 de diciembre del 2017, que confirmó las glosas propuestas, pero modificó el acto liquidatorio reliquidando la sanción por inexactitud, en aplicación del principio de favorabilidad, en la suma de \$425.366.000.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones²:

“PRINCIPALES

1. *Se revoque la Liquidación oficial de Revisión No. No. (sic) 3224120160000215 del 7 de diciembre de 2016, proferida por la División de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.*
2. *Se revoque la Resolución No. 009764 del 11 de diciembre de 2017, proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la DIAN, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial antes citada.*
3. *Como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho a mi representada, consistente en que se declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013., identificada con el No. 91000228167619 y formulario 1104601490253 de fecha 10 de abril de 2014.*
4. *Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada”*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 6, 29, 95 (numeral 9), 209 y 228 de la Constitución Política; 82, 560, 561, 563, 564, 565, 567, 568, 683, 684, 688, 730 (numerales 1º, 2º y 3º), 742, 743 y 744 del Estatuto Tributario; 133 (numeral 5º), 140 (numeral 6º), 174, 176, 185 y 187 del Código de Procedimiento Civil; y, 13, 39 y 40 del Decreto 2649 de 1993. El concepto de la violación de esas disposiciones se resume así:

1. Indebida notificación de la liquidación oficial de revisión

Relató que la DIAN envió la notificación de la liquidación impugnada a la dirección informada en la respuesta del requerimiento especial, la cual correspondía a la de

² FI 125 a 126 c.p. Subsanación de la demanda.



su abogada y, que por error involuntario, fue transcrita en ese escrito de manera incorrecta. Advirtió que si bien, la notificación fue devuelta por correo, la entidad procedió a notificar el acto en su página web el 16 de diciembre de 2016, sin cumplir las ritualidades de los artículos 567 y 568 del Estatuto Tributario, desconociendo los principios de publicidad y contradicción. Agregó que tuvo conocimiento del acto hasta el 10 de enero de 2017, pues solicitó copia el 27 de diciembre de 2016, por lo cual, solo hasta ese día se configuró la notificación, que es extemporánea, en tanto el plazo para practicarla venció el 18 de diciembre de 2016.

Advirtió que la DIAN no debió notificar el acto en su sitio web, sino enmendar el error remitiendo el correo a la dirección registrada en el RUT de la demandante o de su apoderada, que fue suministrada conforme con el artículo 567 del Estatuto Tributario. Comentó que la Administración tenía conocimiento de cómo debía realizarse la notificación del acto, pues ya la había realizado a los socios de la empresa, con comunicaciones que contenían la dirección de la sociedad informada en el RUT. Por lo anterior, estimó que la declaración estaba en firme.

Sobre la dirección procesal, argumentó que si bien, en la respuesta al requerimiento especial, el contribuyente transcribió de manera involuntaria una dirección errada, esta podía ser verificada en el RUT. Y, que en ningún caso se hizo alusión que esta era la dirección procesal.

Citó la sentencia del Consejo de Estado del 2 de agosto de 2012, expediente 18577, que precisa que la notificación debe incluir tanto el nombre del contribuyente como del apoderado, y advirtió que esa situación no se presentó en el caso analizado. Que por tanto, aunque la dirección se hubiere suministrado de forma correcta, la notificación tampoco se habría surtido, teniendo en cuenta que iba dirigida a la sociedad, y no a la apoderada.

Adicionó que la DIAN tenía conocimiento de que la dirección estaba errada, pues la causal de devolución de correo fue *"No hay placa 20 B 20"*, por lo que debió remitir las notificaciones a la dirección informada en el RUT.

Al efecto, trajo a colación la Sentencia de la Corte Constitucional C-012 de 2013, los Conceptos DIAN Nros. 51923 de 2000 y 052245 de 2013, y el artículo 565 del Estatuto Tributario, para insistir en que la Administración debió realizar las verificaciones pertinentes para notificar al contribuyente.

Sostuvo que la notificación en página web regulada en el Decreto 019 de 2012 solo procede cuando no se puede establecer la dirección del contribuyente, lo que no ocurre en este caso, que constaba en el RUT de la empresa y de la apoderada. Resaltó que la notificación por publicación en página web es de carácter supletorio, al tenor de lo expuesto en el artículo 568 del Estatuto Tributario, y que la misma fue realizada a nombre de la sociedad, y no de la apoderada.

Insistió en que a pesar de que el correo fue devuelto, la DIAN no intentó indagar la dirección de la sociedad, por lo que el acto no se puso en conocimiento del contribuyente y le era inoponible. Añadió que en otras actuaciones notificadas a la sociedad, la publicación en la página web se hizo a nombre de su apoderada, pero esto no ocurrió con la notificación del acto liquidatorio, a pesar de que ésta estuvo pendiente constantemente del trámite impartido al proceso.



2. Desconocimiento de pasivos. Violación al debido proceso por indebida valoración probatoria.

Sobre el desconocimiento de pasivos, trajo a colación los artículos 742 y 743 del Estatuto Tributario, y la definición de pasivo del artículo 36 del Decreto 2649 de 1993, y aseveró que la Administración no precisó los requisitos que incumplen los pasivos declarados, sino que aplicó una presunción legal ante la negativa del contador de entregar los documentos de la vigencia 2012. Presunción legal que fue desvirtuada en la respuesta al requerimiento especial con el aporte de la contabilidad y sus soportes.

Advirtió que la DIAN no hizo un análisis de las pruebas aportadas, a pesar de que los documentos allegados como soportes son idóneos, como los comprobantes de ingreso o egreso y las consignaciones realizadas a la empresa por parte del socio, frente a los cuales no se realizó ningún pronunciamiento.

Frente a la autenticidad de los documentos, manifestó que se aportaron copias pues los originales deben estar en custodia de la empresa, pero que puede acompañar certificación del contador que de fe de que los documentos corresponden a copias de los originales. Que, en todo caso, la DIAN viola el principio de buena fe, pues pudo programar una visita para verificar la documentación en las instalaciones de la compañía y no lo hizo, a pesar de las solicitudes de la demandante.

Sobre la sanción del artículo 651 del Estatuto Tributario, con fundamento en los principios de proporcionalidad y razonabilidad, indicó que hay circunstancias a las que el contribuyente no puede escapar como la pérdida de información, que llevó a que no fuera posible la remisión de los documentos solicitados en la visita de verificación, circunstancia que debió ser evaluada por la Administración. Frente a la sanción por inexactitud, manifestó que no vislumbra ningún esfuerzo por parte de la DIAN para demostrarla, pues solo afirmó que las operaciones eran simuladas sin demostrar el daño al fisco y que, en todo caso, los datos son completos y ciertos.

Oposición de la demanda

La DIAN controvertió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos³:

Frente a la **indebida notificación de la liquidación oficial de revisión**, indicó que existe una responsabilidad directa imputable a la apoderada de la demandante, quien suministró de manera equivocada como dirección procesal la “Carrera 46 No. 20 B 20 oficina 307 de Bogotá”, error que persiste en la demanda. Afirmó que, con base en el artículo 564 del Estatuto Tributario, la DIAN notificó el acto a la dirección procesal aportada por la apoderada y que ésta no puede escudarse en su propio error para alegar incumplimientos por parte de la demandada. Al respecto, trajo a colación la Sentencia del Consejo de Estado “Nro. 018968-13” y el Concepto DIAN Nro. 091748-07.

Relató que, una vez devuelto el correo enviado a la dirección informada de forma errada por la apoderada, dio cumplimiento al procedimiento del artículo 568 ibídem (publicación en página web), avalado por la Sentencia de la Corte Constitucional C-012 de 2013 y el Concepto DIAN 052245 de 2013. Precisó que la liquidación se notificó debidamente y en término el 12 de diciembre de 2016, y por tanto, no se configura una violación al debido proceso.

³ Samai, índice 2, PDF “ED_CONTESTACI_08CONTESTACIONDEMA NroActua 2”



Sobre el **desconocimiento de los pasivos**, indicó que no incurrió en una indebida valoración probatoria, toda vez que realizó visitas a la contribuyente para corroborar la información contable y que, al momento de solicitarla, el contador se negó a aportarla, tal como consta en las actas de inspección contable. Indicó que la documentación aportada con la respuesta al requerimiento especial fue valorada en la liquidación oficial de revisión, advirtiéndose que en la contabilidad del demandante no estaban claramente registrados ni identificados los pasivos con los proveedores.

Consideró que la prueba idónea era la factura, puesto que se asimila a una letra de cambio, y que en este caso, no hay prueba del *“endoso a favor del accionista que prestó su dinero para el supuesto pago”*.

Advirtió que, adicionalmente, se encontraron facturas de proveedores y pagos de nómina que incrementaron el pasivo en favor del socio, documentos que fueron registrados por el valor bruto, sin descontar retenciones y que, en todo caso, no son idóneos para soportar las obligaciones contraídas con el socio, pues respaldan obligaciones con los proveedores. Por lo cual, el acto se encuentra sustentado en el análisis integral de las pruebas obrantes en el expediente.

Consideró que la sanción por inexactitud es aplicable dado que se configura el hecho sancionable con la inclusión de pasivos inexistentes.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones⁴:

Se refirió a los artículos 565, 567, 568 y 710 del Estatuto Tributario y a la sentencia del Consejo de Estado del 18 de junio de 2020, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto exp. 22855, y explicó que, en el caso concreto, para efectos de notificar la liquidación oficial de revisión, la Administración envió por correo el acto a nombre de Textiles Shefa S.A.S. a la dirección procesal *“CRA 46 No. 20 B 20 Oficina 307”*, y que el correo fue devuelto indicando: *“NO HAY PLACA 20 B 2”*. Resaltó que la dirección a donde se envió el correo corresponde a la informada por la apoderada de la sociedad en la respuesta al requerimiento especial que sí configuraba dirección procesal, por lo que el acto fue enviado a la dirección correcta. Aclaró que no era endilgable a la Administración el error en la dirección informada, pues no era obligación de la demandada verificar que la dirección procesal informada correspondiera con la registrada en el RUT de la apoderada de la contribuyente, toda vez que la dirección procesal prima sobre aquella.

Relató que, ante la devolución del correo, se dio aplicación al artículo 568 del Estatuto Tributario con la publicación del aviso en la página web el 16 de diciembre de 2016, que indicó como razón social al contribuyente, por lo que no se notificó por dicho medio a su apoderada. Con fundamento en la sentencia del Consejo de Estado del 26 de agosto de 2021, exp. 25501, C.P. Myriam Stella Gutiérrez, advirtió que es deber de la DIAN efectuar la notificación de los actos a los apoderados reconocidos en el proceso administrativo y que dicha omisión no se subsana con la notificación directa al contribuyente. Que con esto, no se cambia el sujeto pasivo de la obligación, como lo sostiene la Administración en la resolución que resolvió el

⁴ Samai Tribunal, índice 36. PDF “52_SENTENCIA_SENTENCIA(.PDF) NroActua 36”



recurso de reconsideración, porque lo que se exige es que cuando el contribuyente actúe mediante apoderado, los actos deban notificarse a éste último.

Advirtió que teniendo en cuenta que el plazo para presentar respuesta al requerimiento especial vencía el 18 de junio de 2016, la DIAN tenía hasta el 18 de diciembre siguiente para practicar en debida forma la notificación de la liquidación oficial, situación que no ocurrió, pues la notificación por aviso es irregular y el demandante sostiene que solo conoció el acto el 10 de enero de 2017 por solicitud de copias a la Administración.

Que lo anterior configura una violación al debido proceso y, por tanto, se releva de pronunciarse sobre los demás cargos.

No condenó en costas al no encontrarlas probadas en el expediente.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión de primera instancia con fundamento en lo siguiente⁵:

Advirtió que la apoderada de la demandante actúo de mala fe e indujo en error al funcionario público dando un correo erróneo a la Administración para que la notificaran, sin siquiera informar que el lugar de notificación se conoce como “TORRE EMPRESARIAL SALITRE”, que incluso, en las hojas membretadas de sus escritos está mal la dirección; argumentos que dejó de lado la sentencia de primera instancia.

Indicó que cumplió con lo dispuesto en el artículo 565 del Estatuto Tributario, que citó, pues notificó a la dirección informada por la apoderada. Que la comunicación fue devuelta pues la dirección estaba errada y no porque no se encontrara en esta el contribuyente. Y destacó que la exigencia del Tribunal de que la notificación fuera dirigida al apoderado, no tiene fundamento legal ni en la doctrina o la jurisprudencia.

Expresó, frente al precedente jurisprudencial citado en la sentencia, que no hace referencia al caso concreto ni obliga a que la Administración deba notificar en la dirección al apoderado de la demandante, sino al contribuyente; vacío que es favorable a la DIAN. Agregó que, la notificación por aviso debe efectuarse al contribuyente como lo señala la norma.

Consideró que no hay lealtad procesal por el demandante quien aprovecha sus maniobras e induce a error al funcionario de la DIAN. Y solicitó compulsar copias para investigar la actuación de la apoderada.

Oposición al recurso de apelación

La demandante se opuso al recurso⁶ y señaló que: *i)* no provocó la devolución del correo para alegar en su favor su propia torpeza, *ii)* la notificación subsidiaria no se practicó con destino al apoderado, *iii)* la sentencia de primera instancia no observó ninguna violación al principio de lealtad procesal.

Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

⁵ Samai Tribunal, índice 39, PDF “55_RECIBEMEMORIALES_APELACIONTEXTILESS(.PDF) NroActua 39”

⁶ Samai, índice 15, PDF “ALEGATOSDECONCLUSIONOINTERVENCIONES_TEXTILESS_TEXTILESSHEFASAS NroActua 15”



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos acusados, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013 presentada por Textiles Shefa Ltda. (hoy S.A.S.).

En atención a los cargos de apelación presentados por la demandada, la Sala debe determinar si la liquidación oficial de revisión se notificó en debida forma a la sociedad demandante.

1. Notificación de la liquidación oficial de revisión

La sentencia de primera instancia declaró la nulidad de los actos impugnados con fundamento en que la notificación de la liquidación oficial de revisión adolecía de vicios en tanto estaba dirigida a la sociedad y no a la apoderada. Además, porque que para la fecha en que el demandante conoció el acto, el 10 de enero de 2017, ya se encontraba vencido el término legal previsto para su notificación.

En el recurso de apelación, la demandada indica que la abogada de la demandante obró de mala fe al informar una dirección errada, y que no existe fundamento legal, doctrinal o jurisprudencial que exija que las notificaciones se dirijan directamente a los apoderados. También advirtió que la notificación por correo se practicó en debida forma en la dirección informada, que fue devuelta, pues estaba errada y no porque el contribuyente no estuviere en la misma. Y, solicitó compulsar copias a la apoderada de la demandante por falta de lealtad procesal.

A efectos de resolver el problema jurídico, la Sala precisa que el artículo 565 del Estatuto Tributario regula las formas de notificación de las actuaciones de la Administración de impuestos. Para el momento de la notificación de la liquidación oficial de revisión, la norma disponía que la misma podía practicarse por correo. Además, el parágrafo 2º (adicionado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006), prescribe que: *“Cuando durante los procesos que se adelanten ante la administración tributaria, el contribuyente, (...) actúe a través de apoderado, la notificación se surtirá a la última dirección que dicho apoderado tenga registrada en el Registro Único Tributario, RUT”*. A menos, que se haya informado dirección procesal, caso en el cual, esta prima sobre las demás, según lo indica el artículo 564 del Estatuto Tributario.

También debe tenerse en cuenta que, en los casos de devolución de la notificación por correo, el artículo 568 ibidem contempla que procede la notificación por aviso mediante la publicación de la parte resolutoria del acto administrativo en el portal web de la DIAN que incluya mecanismos de búsqueda por número identificación personal, y en todo caso, en lugar de acceso al público de la entidad.

A este respecto, se pone de presente que es criterio reiterado de la Sala⁷, que cuando el contribuyente actúa a través de apoderado en el curso de las actuaciones administrativas, la notificación de los actos debe efectuarse a la dirección informada por éste (en el RUT o la dirección procesal), que prima sobre la del poderdante. Por

⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 18 de agosto de 2022. Exp. 25557. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello. En esta providencia se reiteran las sentencias del 26 de agosto de 2021, expediente 25501, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; del 6 de septiembre de 2017, expediente 21282. CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 5 de noviembre de 2020, expediente 24341, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto, y del 2 de agosto de 2012, expediente 18577, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.



esa razón, la omisión en la notificación al apoderado no se subsana mediante la notificación al contribuyente, porque sobre aquél recae la representación y defensa técnica del administrado. Criterio jurisprudencial que será observado en este caso, en la medida que hace referencia a una situación fáctica (notificación de contribuyentes que actúa mediante abogado) y jurídica (alcance de los artículos 565 -parágrafo 2º- que regula tal supuesto) que es similar a lo debatido en el presente proceso.

Visto lo anterior, en el expediente se encuentran probados los siguientes hechos:

- El representante legal de Textiles Shefa Ltda. (Hoy S.A.S) confirió poder especial a la abogada Adriana Molano Jiménez, con facultades para: *“que en mi nombre y representación de la empresa conteste el requerimiento especial (...) y se haga parte en el proceso DR 2013-2015001997_ haciendo uso de las acciones legales en defensa de nuestros intereses.”* (fl. 1188 ca)
- El 17 de junio de 2016, en la respuesta al requerimiento especial, la apoderada informó como dirección de notificaciones: *“carrera 46 No. 20 B 20 oficina 307 de la ciudad de Bogotá”* (fl. 1163 ca).
- El 13 de diciembre de 2016, la Administración remitió por correo, con guía de transporte de Inter rapidísimo Nro. 130003600577, la Liquidación Oficial Nro. 322412016000215 del 07 de diciembre de 2016 a la dirección informada en la respuesta al requerimiento especial *“CRA 46 No. 20 B 20 OF 307”*, e identificó como destinatario a *“TEXTILES SHEFA LIMITADA”*. La comunicación fue devuelta con la constancia *“No hay placa 20B 20.”* (fls. 1863 a 1865 ca).
- Posteriormente, el 16 de diciembre de 2016, la DIAN publicó el aviso de notificación en la página web, que indica: *“RAZÓN SOCIAL: TEXTILES SHEFA LIMITADA”* (fl. 1867 ca).
- El 16 de febrero de 2017, la apoderada del contribuyente presentó recurso de reconsideración, en el que advirtió que la declaración tributaria estaba en firme por indebida notificación de la liquidación oficial, y afirmó que dicho acto *“no ha sido notificado a mi como apoderada (...) Solo hasta el 10 de enero de 2017 se recibe copia íntegra del acto, fecha en que realmente me notifiqué, pues se cumplió el fin de la actuación (sic) tener conocimiento del acto”* (fl. 1879 a 1880 ca). Anexó formato diligenciado de solicitud de copia del acto liquidatorio radicado el 27 de diciembre de 2016 (fl. 1929).

De acuerdo con el anterior recuento probatorio, se advierte que la notificación por correo fue remitida a la dirección procesal informada por la abogada en la respuesta del requerimiento especial, pero dirigida a la sociedad demandante, y no a la apoderada.

La Sala observa que si bien la DIAN cumplió con remitir la notificación a la dirección informada por la apoderada, debió garantizar todas las condiciones para que en esa dirección fuera conocida la actuación administrativa, como era la de incluir como destinatario a la abogada, porque en esa dirección funcionaba su oficina, y no la del contribuyente.

Es así como debe entenderse entonces, que para cumplir de manera correcta con el trámite de notificación de apoderados previsto en el artículo 565 del Estatuto Tributario, esta notificación debe dirigirse al abogado y remitirse a la dirección informada por éste. Si bien el artículo 565 del Estatuto Tributario no plasma dicha



exigencia de manera expresa, solo de esta manera se garantiza que la notificación sea efectivamente recibida, y por ende el ejercicio del derecho de defensa, pues el hecho de comparecer al proceso mediante un profesional del derecho exige que a éste le sean puestos en conocimiento los actos que expida la Administración. Por lo cual, resulta natural que la Administración deba garantizar la publicidad de los actos adoptados en el proceso mediante la notificación a quien ostenta la representación del administrado, esto es, el apoderado.

En consecuencia, se encuentra demostrado la existencia de la irregularidad en la notificación por correo. De ahí que no procedía la notificación por aviso, toda vez que el vicio de la notificación principal no se puede subsanar con la notificación subsidiaria.

Así, en vista de que la demandada no agotó el procedimiento descrito, que es el previsto en el artículo 565 del Estatuto Tributario, la Sala concluye que, tal como lo demanda la actora y lo declaró el Tribunal, hubo una indebida notificación de la liquidación oficial de revisión.

No obstante lo anterior, la Sala advierte que en el expediente consta que el actor se notificó por conducta concluyente el “10 de enero de 2017”, como lo informa en la demanda. Siendo esta una forma subsidiaria de notificación de los actos administrativos, cuando estos se han notificado irregularmente. Al tenor del artículo 72 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, se presenta cuando el interesado actúa y presenta un recurso, formula una solicitud o acepta la decisión, dando por hecho que conoce la decisión administrativa.

Sin embargo, para el momento en que se surte la notificación por conducta concluyente (10 de enero de 2017), ya había vencido el plazo para notificar el acto liquidatorio, previsto en el artículo 710 del Estatuto Tributario, dentro de los 6 meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial. En efecto, como el requerimiento especial fue notificado el 18 de marzo de 2016, el término para dar respuesta venció el 18 de junio siguiente, por lo que el plazo de 6 meses para notificar la liquidación oficial finalizó el 19 de diciembre de 2016 (día hábil siguiente). Con lo cual se ratifica la vulneración al debido proceso, en tanto la Administración no adelantó el procedimiento y plazos dispuestos por la ley para notificar el acto administrativo discutido, y se configura la causal de nulidad del numeral 3 del artículo 730 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos.

Por último, frente a la presunta inducción a error, la falta de lealtad procesal y solicitud de compulsar copias a la abogada de la demandante, que aduce la demandada, la Sala advierte que, en virtud del principio de buena fe contenido en el artículo 83 de la Constitución Política, las actuaciones de los particulares se presumen realizadas a su amparo, de suerte que corresponde a quien alega en contra demostrar la mala fe de la actuación. Por lo anterior, no basta con realizar tales afirmaciones, sino que la DIAN está en la obligación de demostrar el elemento volitivo del actuar contrario a la buena fe, circunstancia que se extraña en el caso *sub examine*. Por estas razones, no se accede a los citados argumentos ni a la solicitud de compulsar copias presentada por el apelante.

En consecuencia, no prospera el recurso de apelación.

No habrá condena en costas o expensas del proceso en esta instancia, en razón a



que en el proceso no se comprobó su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

De conformidad con lo expuesto, se confirma la sentencia apelada, y no se condenara en costas en esta 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. **Confirmar** la sentencia de primera instancia, proferida el 22 de septiembre de 2021, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN