



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., nueve (9) de septiembre dos mil veinticuatro (2024)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2020-00178-01 (27591)
Demandante	ISMOCOL S.A.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN
Temas	Devolución de pagos en exceso. Notificación personal y por edicto. Requisito corrección declaración.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 16 de febrero de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió¹:

- «**PRIMERO:** **DECLÁRESE** la nulidad de las Resoluciones nros. 6283 – 0046 de 20 de junio de 2018 y 6283 - 0047 de 21 de junio de 2018 y sus confirmatorias Resoluciones nros. 003911 y 003912 de 5 de junio de 2019, por medio de las cuales la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES resolvió negativamente las peticiones de devolución de pago en exceso y/o de lo no debido radicadas por la sociedad ISMOCOL S.A. el 12 de abril de 2018, por las razones expuestas en la motiva.
- SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho le corresponde a la Administración devolver las sumas que resulten a favor de la actora una vez realizada la reliquidación del tributo a la tarifa de 25%, previa compensación conforme a lo reglado en el artículo 861 del Estatuto Tributario y liquidando los correspondientes intereses conforme lo dispone el artículo 863 ibidem.
- TERCERO:** Se niegan las demás pretensiones de la demanda.
- CUARTO:** Por no encontrarse causadas, no se condena en costas a la parte vencida. (...)».

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 12 de abril de 2013, Ismocol S.A. (en adelante Ismocol) presentó la declaración de renta del año gravable 2012, en la que aplicó la tarifa del 33%.

El 12 de abril de 2018, la sociedad presentó dos solicitudes de devolución de pago en exceso (asociadas a 2 recibos oficiales del citado impuesto sobre la renta), por considerar que el tributo debió liquidarse en la tarifa del 25%.

La DIAN negó las solicitudes de devolución mediante las resoluciones Nros. 6283-0046 del 20 de junio de 2018, y 6283 – 0047 del 21 de junio de 2018, con fundamento en que la liquidación privada no fue corregida, y no se presenta un pago en exceso, en tanto el tributo fue declarado con la tarifa aplicable para la vigencia gravable 2012.

¹ Samai del Tribunal, índice 43.



El 31 de julio de 2018, Ismocol presentó recursos de reconsideración contra estos actos, los cuales fueron confirmados mediante las Resoluciones Nros. 003911 y 003912 del 05 de junio de 2019.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

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:

«5. **PRETENSIONES.**

5.1. PRETENSIONES PRINCIPALES.

- 5.1.1. *Se aplique la excepción de inconstitucionalidad respecto al artículo 1.6.1.5.7. que compiló el artículo 1 del Decreto Reglamentario No. 187 de 1875, que reguló el período impositivo del impuesto sobre la renta y complementarios.*
- 5.1.2. *Se aplique la excepción de inconstitucionalidad respecto al parágrafo 2° del artículo 634 del Estatuto tributario que consagró la suspensión de intereses de mora a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, contados dos años siguientes a la admisión de la demanda interpuesta ante la jurisdicción contencioso administrativa.*
- 5.1.3. *Que se declare la **NULIDAD** de la Resolución No. 6283-0046 del 20/JUN/2018, por medio de la cual se negó una solicitud de devolución.*
- 5.1.4. *Que se declare la **NULIDAD** de la Resolución No. 6283-0047 del 21/JUN/2018, por medio de la cual se negó una solicitud de devolución.*
- 5.1.5. *Que se declare la **NULIDAD** de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 03911 del 05/JUN/2019, que confirmó la resolución que negó la devolución solicitada.*
- 5.1.6. *Que se declare la **NULIDAD** de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 03912 del 05/JUN/2019, que confirmó la resolución que negó la devolución solicitada.*
- 5.1.7. *Que a título de **RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**, se declare que la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios de mi procurada por el año gravable 2012, es del 25%.*
- 5.1.8. *Que a título de **RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**, se DECLARE que mi procurada efectuó un pago en exceso y/o de lo no debido por el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2012, por valor de \$4.743.434.000.*
- 5.1.9. *Que a título de **RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**, se ORDENE a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, que devuelva a mi procurada el valor negado en los actos administrativos demandados, debidamente indexados con base en el Índice de Precios del Consumidor (IPC), conforme lo ordena el artículo 187 del CPACA.*
- 5.1.10. *Que a título de **RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**, se ORDENE a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, el pago de los intereses corrientes desde el día que se negó la devolución por cada expediente, hasta la fecha de ejecutoria de la providencia que confirme el saldo a favor a mi representada, tal y como lo establece el artículo 863 del Estatuto Tributario.*
- 5.1.11. *Que a título de **RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**, se ORDENE a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, el pago de los intereses moratorios, desde el día siguiente de la ejecutoria de la providencia que confirme el saldo a favor, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, conforme lo establecido por el artículo 863 del E.T.*
- 5.1.12. *Que se condene en costas procesales y agencias en derecho a la entidad demandada.»*

² Samai del Tribunal, índice 26.

Para estos efectos, invocó como normas violadas los artículos 29, 95 (numeral 9), 209, 243, 338 y 363 de la Constitución Política; 48 de la Ley 270 de 1996; 565, 730, 732, 734 y 850 del Estatuto Tributario; 72 y 137 de la Ley 1437 de 2011; 2 del Decreto 2277 de 2012; y la Resolución Nro. 000043 de 2013 expedida por la DIAN; bajo el siguiente concepto de violación:

1. Indebida notificación y configuración del silencio administrativo positivo

Las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración se expidieron de forma extemporánea, *«la cual tuvo lugar el 22/OCT/2019 por conducta concluyente, cuando la DIAN hizo entrega de los antecedentes administrativos»*, y por tanto, operó el silencio administrativo positivo.

El trámite de notificación personal de estos actos no cumplió con los requisitos legales, porque la Administración omitió enviar la citación a la dirección informada por la demandante en las solicitudes de devolución, que además coincide con la dirección registrada en el RUT y en el registro mercantil.

Con ello se desconoció la regla jurisprudencial³, en virtud de la cual, en los procesos de devolución y/o compensación, la notificación en la dirección informada en el RUT constituye un parámetro unívoco, obligatorio y excluyente, en tanto las direcciones contempladas en los artículos 563 del Estatuto Tributario y siguientes, únicamente aplican a los procesos de determinación y sancionatorios. De manera que, la DIAN estaba en la obligación de acatar estos precedentes⁴.

Aun así, la DIAN fijó los edictos Nros. 0022 y 0023 entre los días 26 de junio y 10 de julio de 2019, los cuales presentan dos defectos, pues además de que se omitió agotar el requisito previo de intentar la notificación personal⁵, estos edictos no fueron fijados en el despacho que profirió las resoluciones, esto es, la Subdirección de Recursos Jurídicos de la DIAN ubicada en la ciudad de Bogotá, sino en las oficinas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales.

La exigencia de publicar el edicto en el respectivo despacho que profiere la decisión, prevista en el artículo 565 *ibidem*, no es un aspecto formal, pues encuentra explicación en que la competencia para resolver los recursos de reconsideración está determinada por el domicilio del contribuyente, lo que conllevó a que, en este caso, fueran resueltos por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos. De ahí que la notificación por edicto debió surtirse en la sede de esa entidad⁶.

Así, teniendo en cuenta que los actos se profirieron el 05 de junio de 2019 y la notificación de las resoluciones se realizó por conducta concluyente el 22 de octubre de 2019, es claro que los recursos fueron resueltos por fuera del año con que contaba la entidad, configurándose así el silencio administrativo positivo en favor de la demandante.

Derivado de lo anterior, esos actos son nulos conforme al numeral primero del artículo 730 del Estatuto Tributario, pues se trata de actos proferidos por un funcionario incompetente⁷.

³ Al respecto citó la sentencia del 09 de julio de 2020, exp. 23790, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; reiterada en la sentencia del 15 de julio de 2021, exp. 23363, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴ Hizo referencia a las sentencias C-836 de 2002; C-539 de 2011; C-634 de 2011; C-816-2011; C-461 de 2013; y C-621 de 2015 de la Corte Constitucional, y del 26 de julio de 2018, exp. 11001031500020180093500, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, entre otras providencias.

⁵ Citó la sentencia del 25 de septiembre de 2019, exp. 23343, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁶ Se refirió al artículo 21 del Decreto 4048 de 2008.

⁷ Al respecto citó la sentencia del 18 de mayo de 2017 exp. 22879, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

El hecho que «la demanda se hubiere presentado dentro de los 4 meses siguientes a la notificación fallida realizada por la DIAN, (...) obedece a salvaguardar el término de caducidad de la acción, teniendo en cuenta que el suscrito únicamente se dio cuenta de la existencia de las Resoluciones Recurso de Reconsideración con la entrega de los antecedentes administrativos el día 22/OCT/2019».

2. Indebida aplicación de los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario

Ismocol tenía el derecho de liquidar su impuesto de renta por el año gravable 2012 aplicando la tarifa del 25%. Sin embargo, tanto en los sistemas de la DIAN como en la Resolución Nro. 000043 del 2013⁸ que prescribió el formulario de la declaración de renta para esa vigencia, no estaba disponible esa tarifa.

Es por ese motivo que la sociedad debió presentar su declaración con la tarifa que establecía el instructivo de diligenciamiento, esto es, del 33%, en tanto el sistema no permitía utilizar una diferente.

Como respuesta a las solicitudes de devolución, la DIAN señaló que para que pudiera darse trámite a estas, era necesario que Ismocol corrigiera su declaración conforme a los artículos 588 o 589 del Estatuto Tributario, según el caso.

No obstante, debe tenerse en cuenta que aun cumpliendo la sociedad con el trámite establecido en el artículo 589 *ibidem*, la DIAN no iba a aceptar la corrección aplicando una tarifa que no estaba prevista en la norma que reguló el contenido del formulario de la declaración de renta. Pues además ello contravendría la posición oficial de la entidad, como fue expresada en el Concepto Nro. 18128 de 2015, en el sentido que «no es de recibo la aplicación inmediata de una norma que modifica alguno de los elementos constitutivos de un impuesto de periodo alegándose el principio de favorabilidad pues en derecho tributario éste únicamente es predicable en materia sancionatoria. Por el contrario, la modificación legal en comento sólo es aplicable a partir del periodo fiscal siguiente a la fecha de su promulgación en aras de los principios constitucionales de legalidad e irretroactividad».

Así las cosas, el único medio con que contaba Ismocol para recuperar el saldo a favor, era mediante la presentación de una solicitud de devolución de pago en exceso. Por lo tanto, el artículo 589 *ibidem* no era una opción para el contribuyente, pues no regulaba el caso concreto.

Además, la DIAN desconoce su propia doctrina, en particular, el Concepto Nro. 0499 de 2016, según el cual, en los procesos de devolución de pago de lo no debido y en exceso no es necesario la corrección de la declaración⁹.

3. Indebida aplicación del artículo 48 de la Ley 270 de 1996 y desconocimiento del precedente de la Corte Constitucional

La DIAN violó el artículo 48 de la Ley 270 de 1996 al negar los efectos inmediatos del artículo 94 de la Ley 1607 de 2012 sobre la declaración de renta del año gravable 2012, que establece una tarifa más favorable para el contribuyente.

En efecto, para el año 2012 el artículo 240 del Estatuto Tributario¹⁰ señalaba que la

⁸ Señaló que se trata de una norma que goza de presunción de legalidad y que no ha sido objeto de suspensión.

⁹ Reiterado en el oficio Nro. 000974 de 2016. Doctrina que a su vez se basa en la sentencia del 13 de diciembre de 2013, exp. 20173, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Adicionalmente la demandante citó las sentencias del 16 de julio de 2009 exp. 16655; del 27 de agosto de 2009, exp. 16881; del 11 de noviembre de 2009 exp. 16657; del 11 de junio de 2013, exp. 17973; y del 14 de abril de 2016 exp. 21301.

¹⁰ Esta versión de la norma correspondía a la modificación efectuada mediante la Ley 1111 de 2006.

tarifa del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y extranjeras era del 33%. Sin embargo, el 26 de diciembre del 2012, entró a regir la Ley 1607, la cual en su artículo 94 modificó el contenido del artículo 240 del Estatuto Tributario, disminuyendo la tarifa al 25%.

Por lo tanto, la tarifa que tenía que aplicarse para la liquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2012 era del 25% y no del 33%. Lo anterior tiene sustento en el artículo 1.6.1.5.7. del Decreto 1625 de 2016 que señala que el periodo en materia del impuesto sobre la renta comienza el 01 de enero y termina el 31 de diciembre.

Al haber entrado a regir la Ley 1607 de 2012, el día 26 de diciembre, la modificación se surtió antes de que se configurara el hecho generador del tributo (31 de diciembre), y dado «sus efectos inmediatos en atención a la aplicación retrospectiva de la Ley, defendida por la Corte Constitucional (...) podía concluirse sin hesitación alguna que la tarifa aplicable a la renta gravable de mi defendida era del 25%».

El desconocimiento del artículo 48 de la Ley 270 de 1996 se presenta por cuanto esta disposición indica que las sentencias de la Corte Constitucional son de obligatorio cumplimiento y tienen efectos *erga omnes*. Y la DIAN al desconocer el efecto inmediato de la aplicación de la tarifa del 25% obró en contravía de la jurisprudencia del máximo tribunal constitucional, que en las sentencias C-527 de 1996, C-185 de 1997, C-006 de 1998, C-1251 de 2011 y C-686 de 2011, expuso las siguientes subreglas jurisprudenciales:

- «I. El artículo 338 superior constituye una regulación exclusivamente dirigida a la imposición de tributos de manera que no es aplicable cuando el legislador pretende modificar o suprimir tales obligaciones.
- II. Si una norma beneficia al contribuyente evitando que se aumenten sus cargas, por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución.
- III. Las normas que derogan tributos o establecen medidas que eximen o disminuyen tales obligaciones a los contribuyentes, tienen efecto general inmediato y principian a aplicarse a partir de la promulgación de la norma que las establece, salvo que el legislador expresamente haya establecido reglas específicas para su vigencia.»

En línea con lo anterior, también se solicita inaplicar las sentencias del 23 de noviembre de 2018, exp. 22392; y del 27 de junio de 2019 exp. 22421 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, pues las mismas desconocen el mencionado precedente de la Corte Constitucional.

Así mismo, debe aplicarse la excepción de inconstitucionalidad del artículo 1 del Decreto 187 de 1975, que establece el período del impuesto sobre la renta del 1 de enero a 31 de diciembre de cada año. Esto, por cuanto se trata de un decreto reglamentario, que regula un aspecto reservado al legislador por el principio de reserva de ley consagrado en el artículo 338 constitucional.

4. Devolución sin suspensión de intereses de que trata el artículo 634 del Estatuto Tributario

Se solicita la aplicación de la excepción de inconstitucionalidad del artículo 634 del Estatuto Tributario, y en consecuencia, devolver lo solicitado sin suspensión de los intereses moratorios en favor de la demandante. Esta norma es inconstitucional pues atenta contra los principios de equidad y justicia tributaria, pues castiga al

contribuyente por la demora del Estado en la resolución de controversias administrativas y jurisdiccionales; y a la par premia a la Administración por su demora.

Oposición a la demanda

La DIAN señaló¹¹ que no se configuró el silencio administrativo positivo, pues las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración se notificaron en debida forma dentro del año previsto en el artículo 732 del Estatuto Tributario.

La notificación de esos actos se surtió mediante el envío de la citación para la notificación personal el 10 de junio de 2019, y dada la falta de comparecencia del apoderado de la sociedad, se procedió a fijar edictos en el despacho de la Dirección de Impuestos y Aduanas de Manizales, entre los días 26 junio a 10 de julio de 2019.

El procedimiento de notificaciones se hizo en consideración a la dirección informada por el apoderado especial, que corresponde a la «CL 65 23 C 39 BRR PALOGRANDE, de la ciudad de Manizales, departamento de Caldas». Lo que encuentra sustento en las pruebas obrantes en el expediente, y en el parágrafo 2º del artículo 565 del Estatuto Tributario, según el cual, cuando en los procesos tributarios se actúe mediante apoderado, la notificación se debe surtir en la dirección de correo físico o electrónico que éste tenga registrado en el RUT.

Así, al haber informado el apoderado una dirección de notificaciones en la ciudad de Manizales, lo adecuado era fijar el edicto en esa jurisdicción.

De lo anterior queda claro que la notificación no se surtió por conducta concluyente el 22 de octubre de 2019, como lo alegó la demandante. Lo que se corrobora en el hecho que ejerció la presente acción dentro del término legal.

Sobre este punto resta por señalar que causa extrañeza que la demandante insista en alegar la nulidad de los actos con base en una indebida notificación, cuando la DIAN simplemente reconoció la dirección informada por el apoderado especial. Con ello queda manifiesta la falta de lealtad procesal y ausencia de moralidad¹² que se debe predicar en el ejercicio del derecho procesal.

De otro lado, se resalta que la solicitud de devolución de pagos en exceso o de lo no debido no se surte bajo las reglas previstas en el Decreto 2277 de 2012, pues este se refiere a las solicitudes de devolución y/o compensación originados en las declaraciones de IVA. Las normas aplicables eran los artículos 1.6.1.21.21. y 1.6.1.21.22. del Decreto 1625 de 2016; y el artículo 2536 del Código Civil.

Ahora respecto del asunto de fondo, no se presentó un pago en exceso¹³ del impuesto sobre la renta del año 2012, al haberse liquidado con la tarifa del 33% regulada en el artículo 240 del Estatuto Tributario. No tiene fundamento la solicitud de aplicar la tarifa del 25% introducida por la Ley 1607 de 2012, pues esta empezó a regir a partir del periodo 2013, en atención a que el impuesto de renta es de periodo anual.

Si el contribuyente consideraba que la declaración no correspondía a su realidad, tenía la posibilidad de presentar la corrección dentro de los términos legales del artículo 589 del Estatuto Tributario. Como no lo hizo, la declaración está en firme.

¹¹ Samai del Tribunal, índice 25 y 32.

¹² Hizo referencia a la Sentencia T-1014 de 1999 de la Corte Constitucional.

¹³ Al respecto citó la sentencia del 20 de febrero de 2008, exp. 16026, M. P. María Inés Ortiz



Debe tenerse en cuenta que el artículo 338 de la Constitución Política establece que las leyes que regulan tributos de período solo pueden aplicarse a partir del período que comience después de iniciar su vigencia. Y, que en sentencia del 23 de noviembre de 2018 (exp. 22392, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto), el Consejo de Estado aclaró que la aplicación inmediata de las normas que regulan impuestos de período solo procede cuando así lo disponga el legislador. Situación que no fue prevista en la Ley 1607 de 2012 respecto de la disminución de la tarifa.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados, y no condenó en costas, con base en las siguientes consideraciones¹⁴:

En materia de devolución de saldos a favor, pagos en exceso o de lo no debido, el Decreto 2277 de 2012, expedido en virtud de la facultad reglamentaria prevista en el artículo 851 del Estatuto Tributario, es norma especial, y por lo tanto, de aplicación preferente. Esta disposición, compilada en el Decreto Único Reglamentario, dispone que la dirección de notificaciones es la informada en la solicitud de devolución, que además debe coincidir con la registrada en el RUT del solicitante.

Por tanto, en el proceso de devoluciones, no aplica la dirección procesal, en tanto esta solo fue prevista en los procesos de discusión o determinación del tributo. De modo que, la dirección señalada en la solicitud de devolución, que debe coincidir con la registrada en el RUT, se prefiere sobre la procesal¹⁵. Por eso, en este caso no se puede considerar que se configure una «dirección procesal».

De allí que la dirección de notificaciones sea la informada en la solicitud de devolución y registrada en el RUT de la sociedad. Esto, fue atendido en la notificación de las Resoluciones Nro. 6283 - 0046 del 20 de junio de 2018 y Nro. 6283 - 0047 del 21 de junio de 2018, que negaron las solicitudes de devolución.

Por lo mismo, no es procedente que las citaciones para la notificación personal de las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración, se enviaran a la dirección registrada en el RUT del apoderado de la sociedad, o en la informada por el mismo abogado en el escrito del 20 de abril de 2018, mediante el cual solicitó la acumulación de procesos. De manera que, se encuentra acreditada la irregularidad en la notificación personal de los actos, que a su vez inhabilitaban a la Administración a adelantar de manera subsidiaria la notificación por edicto.

Esta segunda forma de notificación también fue ineficaz pues no se hizo en «el lugar público del despacho respectivo», puesto que pese a que los actos fueron expedidos por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN en Bogotá, los edictos fueron publicados en la cartelera de la División de Gestión Administrativa y Financiera de Manizales.

Como las notificaciones intentadas por la DIAN fueron inválidas, la demandante tuvo conocimiento de las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración hasta el 22 de octubre de 2019, configurándose así la notificación por conducta concluyente. Por ello, operó el silencio administrativo positivo, pues los recursos se resolvieron por fuera del término del artículo 734 del Estatuto Tributario, el cual venció el 31 de julio de 2019.

¹⁴ Samai del Tribunal, índice 43.

¹⁵ Citó como fundamento la sentencia del 09 de julio de 2020, exp. 23790, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; reiterada en la sentencia del 15 de julio de 2021, exp. 23363 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Respecto de la solicitud de la demandante de inaplicar por inconstitucionalidad el artículo 634 del Estatuto Tributario, se precisa que esta norma se circunscribe a la liquidación de intereses moratorios causados a título de sanción, y por ende, no aplica a los casos relacionados con la devolución de saldos a favor, pagos en exceso o pagos de lo no debido.

De hecho, el artículo que se refiere a los intereses moratorios en los casos de devolución, es el 863 del Estatuto Tributario, el cual al ser norma posterior y especial es de aplicación preferente sobre el artículo 634 *ibidem*.

En ese orden de ideas, al tratarse de una norma que no tiene correspondencia con el litigio, se presenta una indebida acumulación de pretensiones frente a la solicitud de excepción de inconstitucionalidad, por lo cual se niega la pretensión.

En lo que tiene que ver con la pretensión que solicita la excepción de inconstitucionalidad del artículo 1.6.1.5.7. del Decreto Único Reglamentario que compiló el artículo 1 del Decreto 187 de 1875, que reguló el período impositivo del impuesto de renta, la Sala se releva de su estudio en la medida que prosperó el cargo de nulidad referente al silencio administrativo positivo.

En consecuencia, se declara la nulidad de los actos acusados. A título de restablecimiento del derecho, se ordena devolver las sumas que resulten de la reliquidación del tributo a la tarifa del 25%, con los intereses previstos en el artículo 863 del Estatuto Tributario.

Al no estar probada la causación de expensas y agencias en derecho, no se condena en costas a la parte vencida.

Recurso de apelación

La DIAN presentó recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, por los siguientes motivos¹⁶:

El fallo incurrió en un defecto fáctico al valorar indebidamente las pruebas obrantes en el expediente, y conforme a las cuales está acreditado que la actuación de la DIAN observó el mandato del parágrafo 1 del artículo 1.6.1.21.13 del Decreto 1625 de 2016, y del parágrafo 2 del artículo 565 del Estatuto Tributario, en tanto la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se notificó en la dirección del RUT del apoderado especial designado por la demandante, pues la solicitud fue presentada por medio de aquél.

La citada norma reglamentaria señala que la solicitud de devolución puede presentarse personalmente o a través de apoderado, y que al momento de su radicación, el RUT debe estar actualizado, frente a lo cual prevé que *«Esta misma condición se exige a los representantes legales y apoderados»*.

Así, la dirección del RUT del apoderado *«corresponde efectivamente a la que se efectuó la notificación personal o por edicto de las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración»*.

No solo se cumplió con lo previsto en el decreto reglamentario, sino también con el artículo 565 del Estatuto Tributario, norma de superior jerarquía y especialidad, que

¹⁶ Samai del Tribunal, índice 46.

prevé que cuando en los procesos tributarios se actúe a través de apoderado la notificación se surtirá en la última dirección que éste registre en el RUT. Sumado a que fue el abogado de la sociedad quien solicitó que se le notificaran las actuaciones en la dirección que reporta en el RUT.

El Tribunal desconoció la sentencia del Consejo de Estado del 09 de julio de 2020 (exp. 23790, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto), que sostiene que *«la dirección señalada en dicha solicitud no puede provenir de la libre elección del contribuyente, sino simplemente ajustarse a la reportada en el RUT del solicitante»*. A su vez, no tuvo en cuenta el precedente jurisprudencial, según el cual no puede catalogarse como dirección procesal aquella que coincida con la registrada en el RUT del solicitante, sino cuando la informada sea diferente a esta última¹⁷. Y, también omitió que la dirección de notificación de los actos demandados nunca varío, la cual corresponde a la informada en el RUT del solicitante, quien fue el apoderado especial de la demandante.

Sin perjuicio de que está probada la debida y oportuna notificación, se debe destacar que aunque existieran irregularidades, las mismas no conllevan indefectiblemente a una ilegalidad si se prueba que se surtió el objetivo de dar a conocer las actuaciones al interesado y con fundamento en ello se hizo efectiva la oportunidad para ejercer los mecanismos de defensa y oposición¹⁸, como en el caso puntual, que se interpuso la demanda dentro del término de caducidad.

Al encontrarse demostrado que no operó el silencio administrativo positivo, se solicita que se falle sobre los asuntos de fondo.

Oposición al recurso

La parte demandante solicitó¹⁹ confirmar la sentencia de primera instancia al considerar que lo señalado por la DIAN en el recurso de apelación no logró desvirtuar los fundamentos esbozados por el *a quo*, ni contiene una confrontación o cuestionamiento frente a los mismos. De manera que, el juez de segunda instancia no tiene competencia para pronunciarse, como lo ha señalado el Consejo de Estado, en sentencias de la Sección Cuarta del 26 de noviembre de 2009 (exp. 17272) y de la Sección Primera del 30 de julio de 2017, (exp. 66001-23-33-002-2016-00291-01), precedente que debe aplicarse en este caso.

No se cuestionó el fundamento ni la jurisprudencia a partir de la cual el Tribunal indicó que la norma especial era el Decreto 2277 de 2012, y que por ende, debía haber identidad entre la dirección informada en la solicitud de devolución y la registrada en el RUT. Tampoco se discutió el hecho de que la dirección de notificación en los procesos de devolución corresponde a la del titular y no la de su apoderado.

En el recurso de apelación, la DIAN no se pronunció sobre la notificación irregular por edicto. La palabra edicto figura una sola vez en el escrito, pero esa mención no discute el fundamento de la sentencia en cuanto a la indebida publicación de esa notificación subsidiaria.

¹⁷ Al respecto citó la Sentencia del 24 de mayo de 2012, Exp. 17705, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en las sentencias del 29 de octubre de 2014, Exp. 19473, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, y del 8 de junio de 2017, Exp. 20254, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto. También hizo referencia a la sentencia del 10 de marzo de 2022, exp. 24797, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁸ Al respecto citó la sentencia del 23 de septiembre de 2012, exp. 24223.

¹⁹ Samai, índice 12.

A su vez, el apelante se funda en los artículos 563 y 565 del Estatuto Tributario y precedentes jurisprudenciales²⁰ que no son aplicables al caso. El recurso también es incongruente, porque, aunque en sede judicial, la DIAN había señalado que los actos fueron notificados en la dirección procesal, en la apelación aludió a la registrada en el RUT del apoderado. Además, el recurrente realiza una afirmación falsa cuando sostiene que el Tribunal indicó que se configuró una dirección procesal.

Contrario a lo señalado por el apelante, la sentencia de primera instancia tiene fundamento en el precedente judicial contenido en las sentencias proferidas en los expedientes con radicados 23790 y 23663.

La DIAN no desvirtuó el argumento de fondo de la demanda, a partir del cual resulta aplicable la tarifa del impuesto sobre la renta del 25%, con fundamento en los precedentes judiciales de las sentencias C-527 de 1996, C-185 de 1997, C-006 de 1998, C-1251 de 2001, y C-686 de 2011 de la Corte Constitucional.

Concepto del Ministerio Público

El delegado del Ministerio Público rindió concepto²¹ en el sentido de que se confirme la sentencia de primera instancia, pues las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración no fueron notificadas en la dirección informada en la solicitud de devolución, que corresponde a la misma registrada en el RUT, como lo exige la norma especial en estos procesos, esto es, el Decreto 2277 de 2012. De manera que, operó el silencio administrativo positivo. De allí que haya lugar a efectuar la devolución solicitada por la demandante.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de las Resoluciones Nros. 6283 – 0046 de 20 de junio de 2018 y 6283 - 0047 de 21 de junio de 2018, que negaron la solicitud de devolución del pago en exceso por el impuesto sobre la renta del año 2012; y de las Resoluciones Nros. 003911 y 003912 de 5 de junio de 2019 que las confirmaron.

1. Cuestión Previa

Previo a analizar el fondo del asunto, la Sala advierte que la demandante se opuso al recurso de apelación, argumentando que la demandada no presentó cuestionamientos contra la decisión del Tribunal, por lo que no habría competencia del juez de segunda instancia, conforme con los precedentes de esta Corporación.

En concreto, para el actor, la apelación *no discute i)* la notificación personal, en cuanto a la especialidad de la norma reglamentaria, ni que la dirección informada en la solicitud de devolución debe coincidir con la del RUT y corresponder al titular del saldo, como tampoco el precedente citado sobre este aspecto; y *ii)* la notificación por edicto. *Es incongruente*, porque mientras en la contestación indicó que la notificación personal se realizó en la dirección procesal, en el recurso aludió a la registrada en el RUT del apoderado. Además, realizó una afirmación falsa relativa a que el Tribunal consideró que se configuró una dirección procesal. Y, *no desvirtuó*,

²⁰ Citó las sentencias con radicados Nros. 24797 y 17707.

²¹ Samai, índice 14.

la procedencia de la tarifa benéfica con fundamento en el precedente de la Corte Constitucional, a su vez, defendió la notificación a partir de los artículos 563 y 565 del Estatuto Tributario y una jurisprudencia, que no son aplicables.

La Sala considera que, contrario a lo que se sostiene en la oposición del recurso, la apelación cumple con la carga argumentativa, en la medida que presenta reparos concretos contra la sentencia de primera instancia. En particular, el apelante cuestionó los razonamientos centrales de la providencia en cuanto a la norma aplicable y la dirección de notificación personal, cuando señala que observó la norma reglamentaria y el parágrafo 2 del artículo 565 del Estatuto Tributario, y que la dirección de notificación corresponde a la registrada en el RUT del apoderado. Argumentos que como se observa en el párrafo anterior, el opositor reconoce que fueron expuestos en el recurso.

En lo que tiene que ver con la notificación por edicto, se observa que, si bien, solo fue mencionada una sola vez en el recurso de apelación, en el sentido de que «obra el RUT del apoderado en cita, en el que se verifica la dirección (...). Esta dirección corresponde efectivamente a la que se efectuó la notificación personal o por **edicto** de las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración», lo cierto es que, con esa afirmación sostiene que dicha notificación debía realizarse en la sede de la dirección del RUT del abogado del contribuyente, que como se indicó desde la contestación, corresponde a la ciudad de Manizales.

Sobre la falta de congruencia del recurso de apelación con la contestación, la Sala encuentra que en ambas actuaciones, la DIAN manifestó que la notificación se surtió en la dirección registrada en el RUT del apoderado, y que esta coincidía con la dirección procesal que el mismo abogado informó durante el procedimiento. Además, en la contestación de la demanda y su reforma, al igual que en la apelación, la Administración se sustentó en el parágrafo 2º del artículo 565 del Estatuto Tributario, para señalar que como el actor inició el trámite de devolución por medio de un apoderado, la notificación se debía surtir en la dirección de correo físico o electrónico que éste tenga registrado en el RUT. De ahí que no se presente un cambio de argumentación por parte de la DIAN pues desde la contestación sostuvo que la notificación debía practicarse en la dirección registrada en el RUT del apoderado, independientemente de que también señalara que correspondía a la misma informada como dirección procesal.

A su vez, la Sala aclara al opositor que el estudio de lo decidido en la sentencia de primera instancia depende de la sustentación expuesta en esa providencia, y no de las afirmaciones (ciertas o no) que realice el apelante sobre la misma.

Ahora, en cuanto a si el recurso desvirtúa la decisión del Tribunal, es un aspecto que corresponde al análisis del fallador de segunda instancia, el cual se realizará a continuación.

Finalmente, debe tenerse en cuenta que las normas que establecen el alcance de la apelación y la competencia del juez de segunda instancia (artículos 320 y 328 del Código General del Proceso), lo que exigen es que el recurso presente un reparo concreto que sea consonante con la litis y la sentencia de primera instancia, sin que se requiera un pronunciamiento frente a cada uno de los argumentos del Tribunal, sino un debate que controvierta los ejes y la motivación central de la decisión de primera instancia. Presupuestos que, como fue precisado, se cumplen en el caso analizado, y en esa medida, no aplican los precedentes que solicita la actora en la

oposición sobre los recursos de apelación que no cuestionan las sentencias de primera instancia.

En consecuencia, no hay lugar a los argumentos expuestos en la oposición del recurso, de manera que, procede la Sala a resolver la apelación interpuesta por la parte demandada.

2. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación se debe determinar la procedencia de la notificación por correo y por edicto de las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración.

3. Procedencia de la notificación personal. Dirección de notificaciones en los procesos de devolución de pagos en exceso

El Tribunal consideró que la notificación personal no se realizó en debida forma, porque conforme a la norma especial en materia de devoluciones, el Decreto 2277 de 2012, la citación debió enviarse a la dirección informada en la solicitud, que debe corresponder a la registrada en el RUT del solicitante, la cual prevalece sobre la procesal, como lo sostiene el precedente del Consejo de Estado (expedientes 23790 y 23363). Que ante la existencia de esa regulación especial, no se puede considerar que se configure una dirección procesal, ni tampoco resulta procedente que se notifique en la dirección registrada en el RUT del apoderado de la sociedad.

La DIAN apeló esa decisión, con fundamento en que observó el contenido de la norma reglamentaria del proceso de devoluciones y del artículo 565 del Estatuto Tributario, en tanto esas disposiciones autorizan practicar la notificación en la dirección informada en el RUT del apoderado especial. Y, que no puede considerarse como dirección procesal aquella que coincida con la del RUT del abogado, sino cuando se informe una diferente a esta última.

Para resolver, debe tenerse en cuenta que el artículo 565 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, regula la formas de notificación de las actuaciones de la Administración de Impuestos, así:

«Artículo 565. Formas de notificación de las actuaciones de la Administración de Impuestos. Modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006. Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales **y demás actuaciones administrativas**, deben 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 notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación. En este evento también procede la notificación electrónica. (...)

Parágrafo 1o. La notificación por correo de las actuaciones de la administración, en materia tributaria, aduanera o cambiaria se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario - RUT. En estos eventos también procederá la notificación electrónica.

Parágrafo 2o. Cuando durante los procesos que se adelanten 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». (Énfasis propio)

Por su parte, el artículo 2 del Decreto 2277 de 2012²² «por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de gestión de las devoluciones y compensaciones y se dictan otras disposiciones», establecía:

«Artículo 2°. Requisitos generales de la solicitud de devolución y/o compensación. Modificado por el art. 2, Decreto Nacional 2877 de 2013. La solicitud de devolución y/o compensación deberá presentarse personalmente por el contribuyente, responsable, por su representante legal, o a través de apoderado, acreditando la calidad correspondiente para cada caso.

La solicitud debidamente diligenciada en la forma que determine la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá acompañarse de los siguientes documentos físicos o virtuales: (...)

Parágrafo. El titular del saldo a favor al momento de la presentación de la solicitud de devolución y/o compensación deberá tener el Registro Único Tributario formalizado y actualizado ante la DIAN y no haber sido objeto de suspensión ni cancelación desde el momento de la radicación de la solicitud en debida forma hasta cuando se profiera el acto administrativo que defina dicha solicitud. Esta misma condición se exige a los representantes legales y apoderados.

En todo caso la dirección que se informe en la solicitud de devolución y/o compensación deberá corresponder con la informada en el RUT» (Énfasis propio)

Como se observa ambas normativas regulan las notificaciones de las actuaciones que se adelantan ante la Administración Tributaria. La primera, en cuanto a los procesos de determinación y discusión de los tributos, los sancionatorios, y las demás actuaciones administrativas. En la segunda, se presenta una reglamentación especial sobre los procesos de devoluciones y compensaciones.

En materia de dirección de notificaciones, estas disposiciones coinciden en señalar que corresponde a la informada en el RUT por el contribuyente, declarante, responsable, agente retenedor o declarante (artículo 565 E.T.), o del solicitante (artículo 2 del Decreto 2277 de 2012).

En aquellos casos en que se actúe ante la autoridad tributaria mediante un apoderado, el artículo 565 establece que la notificación se debe surtir a la dirección informada en el RUT de dicho abogado.

Por su parte, el Decreto 2277 de 2012, dispone que el contribuyente o responsable puede presentar la solicitud de devolución a través de un apoderado, y a su vez, exige que este abogado debe tener el RUT actualizado. Lo que implica que en esos eventos, la notificación se practicará en la dirección del RUT del apoderado, pues de lo contrario no se hubiere contemplado tal exigencia, sino únicamente sobre el titular del saldo. Interpretación que no solo se desprende de lo señalado en la norma, sino que encuentra explicación en que es el abogado quien ejercerá la representación y defensa técnica del titular del saldo en ese procedimiento.

Así mismo, lo dispuesto en el reglamento debe armonizarse con lo previsto en el artículo 565 del Estatuto Tributario, toda vez que esta disposición legal aplica en la notificación de «las demás actuaciones administrativas» de la DIAN, y establece, de manera general, que «**Cuando durante los procesos que se adelanten ante la administración tributaria**» se actúe mediante apoderado, deberá notificarse en la dirección que éste tenga registrada en el RUT.

²² Compilado en el artículo 1.6.1.21.13 del Decreto 1625 de 2016 (Decreto Único Reglamentario).

Diferente a lo previsto en los casos de la dirección procesal, en el cual el artículo 564 del Estatuto Tributario de manera expresa señala que solo aplica en los procesos de determinación y discusión del tributo²³.

Finalmente, se precisa que en el proceso de devoluciones y compensaciones, además, se exige que en cualquiera de estos casos (que la solicitud se presente por el titular o mediante apoderado), la dirección informada en la solicitud debe corresponder a la registrada en el RUT.

En consideración a lo expuesto, se concluye que en aquellos casos que la solicitud de devolución y/o compensación se presente por el titular del saldo a favor mediante apoderado, la notificación de las actuaciones que se surtan en el marco de dicho procedimiento deben practicarse en relación con la dirección informada en el RUT del respectivo abogado.

Claro lo anterior, se procede a relacionar las pruebas relevantes en el procedimiento de notificación personal de las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración:

- Solicitudes de devolución del 12 de abril de 2018, por concepto de «pago en exceso renta» presentadas por medio de apoderado, en representación de Ismocol. En la dirección se relaciona la «CII 100 13 76 P7 TO Mansarovar»²⁴.
- Poder otorgado al abogado para que «presente SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE PAGOS DE LO NO DEBIDO Y/O EN EXCESO, asociados con el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2012(...) En adelante los abogados designados como apoderados cuentan con facultades (...) en especial, (...) notificarse de la totalidad de los actos administrativos que se profieran dentro del proceso de devolución»²⁵.
- RUT del apoderado especial con fecha del 01 de febrero de 2018, en el que consta como dirección principal la «CL 65 23 C 39 BRR Palogrande», en la ciudad de Manizales²⁶.
- Certificados de existencia y representación legal de Ismocol, del 02 de abril de 2018, en los que se relacionan como dirección de notificaciones la «Calle 100 No. 13 – 76 Piso 7 Torre Mansarovar» en Bogotá²⁷. Dirección que corresponde a la misma registrada en el RUT de la sociedad²⁸.
- Memorial radicado el 20 de abril de 2018, en la que informó «Dirección para efectos de notificaciones. En atención a lo dispuesto en el artículo 564 del Estatuto Tributario, expresamente informo como dirección procesal para efectos de las notificaciones que en adelante se surtan dentro del presente proceso, aquella inscrita en mi Registro único Tributario – RUT, esto es: CALLE 65 No. 23 C – 39 BARRIO PALOGRANDE, MANIZALES – CALDAS»²⁹. En este documento, además se solicitó la acumulación de los procesos de devolución.
- Resoluciones Nros. 003911 y 003912 del 05 de junio de 2019, por medio de las cuales se resolvieron los recursos de reconsideración presentados contra los actos que negaron las solicitudes de devolución³⁰.
- Citaciones para notificación personal de las mencionadas resoluciones, remitidas el 10 de junio de 2019, al apoderado especial de Ismocol, en la dirección «CL 65 23 C 39 BRR

²³ Estatuto Tributario “**ARTÍCULO 564.** 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”. (Énfasis propio).

²⁴ Samai del Tribunal, índice 23, Antecedentes Administrativos, expediente digital, PDF «1. FOLIOS 1-92». Pág. 3 a 5. «1. FOLIOS 1-108». Pág. 3 a 5.

²⁵ Ibídem «1. FOLIOS 1-92». Pág. 23. «1. FOLIOS 1-108». Pág. 23.

²⁶ Ibídem «1. FOLIOS 1-92». Pág. 97. «1. FOLIOS 1-108». Pág. 123.

²⁷ Ibídem «1. FOLIOS 1-92». Pág. 10 a 18. «1. FOLIOS 1-108». Pág. 10 a 18.

²⁸ Ibídem «1. FOLIOS 1-92». Pág. 30 a 32.

²⁹ Ibídem «1. FOLIOS 1-92». Pág. 38 a 39. «1. FOLIOS 1-108». Pág. 39 a 40.

³⁰ Ibídem «1. FOLIOS 1-92». Pág. 109 a 12. «1. FOLIOS 1 – 108». Pág. 134 a 148.



PALOGRADE»³¹. A estos documentos se adjuntan las guías de la empresa de mensajería, en las que consta que las citaciones fueron recibidas el 11 de junio de 2019³².

Como se observa, las solicitudes de devolución fueron presentadas por Ismocol mediante un apoderado especial, el cual además de tener poder para realizar esa actuación, también se le concedieron facultades para notificarse de todos los actos administrativos que se expidieran en el proceso de devolución.

Así, teniendo en cuenta que en el proceso de devolución, la demandante actuó por medio de un abogado, la notificación personal debía surtirse en la dirección registrada en el RUT de ese apoderado, como en efecto lo realizó la DIAN.

Importante aclarar que independientemente de que la dirección del RUT del apoderado coincida con la informada por el mismo en el trámite del proceso como dirección procesal, la notificación no se realizó a la *dirección procesal*, que es inaplicable en este tipo de procedimiento, pues se insiste, las pruebas dan cuenta que las citaciones para efectos de la notificación personal fueron remitidas a la dirección que reporta el RUT del abogado, como lo exige la normativa estudiada.

Así mismo, se observa que, si bien, en la solicitud de devolución el abogado indicó el domicilio de la sociedad, esto no desconoce que al haberse actuado en el proceso mediante un apoderado, la notificación correspondía remitirla a la dirección registrada por éste en el RUT. Y ello es así, porque la dirección que debe prevalecer no es la informada en la solicitud de devolución, debido a que en esta se debe consignar la reportada en el RUT, la cual corresponderá a la del contribuyente o responsable, en los casos que se actúe en nombre propio, o a la del abogado de éstos, cuando se encuentren representados.

En cuanto a los precedentes contenidos en las sentencias del 09 de julio de 2020, exp. 23790, y del 15 de julio de 2021, exp. 23363, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, en los que se sustenta el actor y el Tribunal, la Sala advierte que los mismos no aplican al caso analizado, en cuanto aluden a que en los procesos de devolución no procede la dirección procesal, situación diferente a este asunto, toda vez que las pruebas dan cuenta que el aviso de citación se remitió a la dirección informada en el RUT del apoderado de la sociedad.

No obstante lo expuesto, la Sala pone de presente que no resulta procedente que el abogado de la sociedad, en la demanda, cuestione el hecho de que se le hubiere remitido a éste la citación de la notificación personal, cuando en el proceso de devolución, fue el mismo quien solicitó de forma expresa que se le notificaran los actos.

Así las cosas, teniendo en cuenta que la actora actuó mediante apoderado en el proceso de devolución, se concluye que la citación para la notificación personal se remitió en debida forma a la dirección registrada en el RUT de dicho abogado.

En consecuencia, prospera este aspecto de la apelación de la demandada.

4. Procedencia de la notificación por edicto. Lugar de publicación.

El Tribunal le dio la razón al demandante, en tanto consideró que la notificación por edicto fue ineficaz. Esto, porque pese a que los actos fueron expedidos por la

³¹ Ibídem «1. FOLIOS 1-92». Pág. 125. «1. FOLIOS 1 – 108». Pág. 151.

³² Ibídem «1. FOLIOS 1-92». Pág. 126 «1. FOLIOS 1 – 108». Pág. 152.

Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN en Bogotá, los edictos fueron publicados en la cartelera de la División de Gestión Administrativa y Financiera de Manizales.

La DIAN apeló esta decisión con el argumento de que la notificación por edicto debió realizarse atendiendo la dirección del RUT del apoderado, la cual se encuentra ubicada en la ciudad de Manizales.

Verificados los antecedentes administrativos, se observa que ante la no comparecencia del apoderado especial para notificarse personalmente, la DIAN procedió a fijar los edictos Nros. 0022 y 0023, desde el 26 de junio de 2019 hasta el 10 de julio de 2019, en la sede de la «Dirección de Impuestos y Aduanas de Manizales /División de Gestión Administrativa y Financiera/ GIT Documentación» respecto del señor «(...) APODERADO ESPECIAL DE ISMOCOL S.A.» y los actos administrativos que resolvieron el recurso de reconsideración «Proferido por: SUBDIRECCIÓN DE GESTIÓN DE RECURSOS JURÍDICOS DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA DIAN NIVEL CENTRAL»³³.

Para la Sala, los edictos se fijaron en debida forma atendiendo el lugar del despacho que tenía competencia en la dirección de notificaciones que registraba en el RUT el apoderado especial, en aplicación del mandato del artículo 565 del Estatuto Tributario, que regula la notificación de las actuaciones de la Administración, el cual señala que el edicto «se fijará en lugar público del **despacho respectivo** por el término de diez (10) días³⁴», y que «Cuando durante los procesos que se adelanten ante la administración tributaria el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, **actúe a través de apoderado, la notificación se surtirá a la dirección de correo físico, o electrónico que dicho apoderado tenga registrado en el Registro Único Tributario (RUT).**» (Énfasis propio).

Debe entenderse por «despacho respectivo» aquel que se encuentre ubicado en la dirección de notificaciones, pues así se garantiza que el interesado tenga conocimiento de la publicación del edicto. En efecto, no puede perderse de vista que esta notificación es subsidiaria a la personal, y en esa medida, el edicto debe ser fijado en el despacho de la Administración ubicado en la dirección en la que se remitió la citación de comparecencia, porque es donde el notificado puede tener acceso a la publicación.

Así, teniendo en cuenta que, en este caso, la dirección de notificaciones corresponde a la informada por el apoderado en el RUT, la cual se encuentra ubicada en la ciudad de Manizales, resulta procedente que los edictos de las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración se publicaran en la sede de la DIAN de esa ciudad.

En consecuencia, habida consideración que la Sala encontró que no se configuraron las irregularidades de la notificación de los actos, alegadas por el actor y avaladas por el Tribunal, se concluye que los actos fueron debidamente puestos en conocimiento del apoderado de la sociedad, y en esa medida, no hay lugar la declaratoria del silencio administrativo.

A partir de lo expuesto, se revocará la sentencia de primera instancia y, en garantía del derecho fundamental al debido proceso, la Sala estudiará los demás cargos propuestos en la demanda, que ante la prosperidad de las pretensiones no fueron estudiados por el *a quo*.

³³ Ibídem, PDF «1. FOLIOS 1-92». Pág. 127. «1. FOLIOS 1 – 108». Pág. 153.

³⁴ Inciso adicionado por el artículo 135 de la Ley 1607 de 2012.

5. Estudio de los argumentos de la demanda, dada la prosperidad del recurso de apelación

La Sala advierte que además de los anteriores cargos desestimados en esta providencia, la actora también planteó otras irregularidades frente a las resoluciones demandadas, sobre las cuales no se ha emitido pronunciamiento, y que corresponden a las siguientes:

- i) los actos son nulos por cuanto niegan la solicitud de devolución con fundamento en que la sociedad no realizó la corrección de la declaración.
- ii) la improcedencia del rechazo del pago en exceso. Al respecto, el actor sostiene que la Administración desconoce los efectos de las sentencias de la Corte Constitucional C-527 de 1996, C-185 de 1997, C-006 de 1998, C-1251 de 2011 y C-686 de 2011, a partir de las cuales, procede la aplicación inmediata de la tarifa benéfica establecida en la Ley 1607 de 2012. También, solicitó la inaplicación de las sentencias del Consejo de Estado del 23 de noviembre de 2018, exp. 22392; y del 27 de junio de 2019 exp. 22421, por cuanto no observan el citado precedente de la Corte Constitucional. Y, propuso la excepción de inconstitucionalidad del artículo 1 del Decreto 187 de 1975, en cuanto establece el periodo del impuesto de renta.

5.1. Rechazo de la solicitud de devolución de pago en exceso por falta de corrección de la declaración

La demandante discute que es improcedente que la Administración niegue la solicitud de devolución por la falta de corrección de la declaración, en tanto los sistemas de la DIAN y el instructivo para presentar la liquidación privada no le permitían modificar la tarifa benéfica del tributo. Que, aunque solicitara la corrección, la Administración no se lo hubiere permitido, pues esa entidad no admite la tesis del principio de favorabilidad en las normas de período. A su vez, alegó que en el Concepto DIAN Nro. 0499 de 2016, se indicó que en los procesos de devolución no era necesario realizar la corrección.

Así las cosas, en el caso analizado, se observa que el 12 de abril de 2018, la actora presentó solicitudes de devolución por concepto de «pago en exceso renta» del año gravable 2012³⁵, con la finalidad de obtener el reembolso de los mayores valores pagados por el tributo, que en virtud del principio de favorabilidad resultarían de aplicar una tarifa menor (25%) a la declarada (33%).

La Administración rechazó las solicitudes, aduciendo entre otros motivos, que los pagos en exceso «se originan en las declaraciones, actos administrativos o providencias judiciales, cuando soportan un valor pagado de más (...), lo que da derecho a solicitar su compensación o devolución³⁶», requisito que no cumple el solicitante.

Precisó además que «el ordenamiento tributario establecía una obligación legal en cabeza de la sociedad ISMOCOL S.A. (...) para la vigencia 2012, la cual fue cumplida por el contribuyente conforme con los parámetros respectivos y que el contribuyente pudo utilizar en su debido momento el mecanismo de corrección en términos del artículo 589 del E.T., dentro del término en el cual la declaración no había adquirido firmeza y por tanto tenía la potestad de realizar una corrección que disminuyera el valor a pagar, si así lo consideraba³⁷».

³⁵ Samai del Tribunal, índice 23, Antecedentes Administrativos, expediente digital, PDF «1. FOLIOS 1-92». Pág. 3 a 5. «1. FOLIOS 1-108». Pág. 3 a 5.

³⁶ Ibídem «1. FOLIOS 1-92». Pág. 57. «1. FOLIOS 1-108». Pág. 82.

³⁷ Ibídem «1. FOLIOS 1-92». Pág.120. «1. FOLIOS 1-108». Pág. 145.

Al respecto, se pone de presente que esta Sección, en cuanto a la exigencia de la corrección como requisito de la solicitud de devolución, ha considerado que³⁸:

«[e]n caso de que el pago en exceso o de lo no debido se origine en una inexactitud imputable al administrado, sobre este recaerá la obligación de enmendar la respectiva autoliquidación, pues la falta de corrección de las declaraciones dentro del plazo habilitado legalmente impide la configuración de un título para obtener la devolución de lo pagado indebidamente por la aplicación inexacta de las normas que rigen el tributo, aunque la solicitud de devolución se formule oportunamente. En tales casos, conforme a lo explicado en precedencia, la solicitud de devolución deberá acompañarse de la correspondiente declaración de corrección.

Cabe añadir que la Sección ha destacado que esta exigencia no es una mera formalidad, y que, si bien el artículo 228 Constitucional alude a la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, esto no habilita a los operadores jurídicos para desatender los procedimientos legales, en tanto que de ellos depende la efectividad de los derechos fundamentales sustanciales como el debido proceso y la igualdad de las partes. Lo contrario, implicaría desconocer las normas que determinan la inalterabilidad de las autoliquidaciones una vez que transcurre el tiempo necesario para que adquieran firmeza; así como aquellas que consagran las facultades de revisión del contenido de las declaraciones tributarias que tiene la autoridad.

En contraste, en los eventos en que el pago indebido no tenga origen en un error en la aplicación del derecho imputable al declarante, la Sección reconoce que la devolución del pago indebido procede sin necesidad de corregir la autoliquidación que lo originó, pues el pago indebido se origina en la falsa conciencia de que se está sujeto al deber de declarar el tributo (pues por mandato del artículo 227 del Decreto Distrital 180 de 2010, acorde al 594-2 del ET, carecería de efecto la declaración presentada y sería inocua una corrección de ese documento); y en aquellos en los que, mediante decisiones judiciales, se desvirtúa la presunción de legalidad de la norma con fundamento en la cual se liquidó el tributo, v.gr. cuando es expulsada del ordenamiento por una sentencia de inconstitucionalidad (en caso de que se decida dotar de efectos retroactivos a la providencia) o cuando una decisión de esta corporación anula una disposición que se reputaba legal. (...)

*De ahí que, **tratándose de pagos en exceso, cobre especial relevancia probatoria el título en el que consta la obligación «clara, expresa y exigible», pues es dicho documento es el que permite evidenciar la diferencia entre lo pagado y lo debido conforme a la ley, es decir, la cuantía de lo que fue pagado sin causa legal».** (Énfasis propio)*

En particular, sobre los pagos en exceso y los casos en que se discuten los elementos del tributo, la Sala explicó lo siguiente³⁹:

*« (...) de acuerdo con el criterio de esta Sala cuando existe una situación evidente en la que se genera un saldo a favor o un pago de lo no debido, como es el caso de una sentencia que declara la nulidad del valor de un impuesto no se requiere de corrección de las declaraciones, para solicitar su devolución. Dicha corrección no se requiere, ya que el valor del pago en exceso o de lo no debido puede determinarse de la declaración original, **situación diferente ocurriría si se discuten elementos del tributo en el caso específico, como el sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa, caso en el cual se requeriría de corrección».** (Énfasis propio)*

Con esto presente, es de tener en cuenta, que en el caso analizado, la solicitud de devolución se refiere a un pago en exceso, porque el actor no desconoce su condición de sujeto pasivo del impuesto de renta para el año gravable 2012, y en la medida que alega el pago de mayores valores por el tributo, al considerar que le aplicaba una tarifa diferente a la declarada.

De manera que, le correspondía al contribuyente presentar la corrección de la declaración, para modificar la tarifa y reflejar el menor valor a pagar a su cargo, a fin de tener un título que respalde la suma solicitada en devolución. Sin que le sea dable alegar la imposibilidad de realizar la corrección, por causa de los servicios

³⁸ Sentencia del 7 de diciembre de 2023, exp. 22685, C.P. Wilson Ramos Girón.

³⁹ Sentencia del 3 de marzo de 2022, exp. 24658, C.P. Milton Chaves García.

informáticos de la DIAN o el instructivo de diligenciamiento de la declaración, pues para efecto de disminuir el valor a pagar (como consecuencia de la aplicación de una tarifa menor), debía seguir el procedimiento previsto en el artículo 589 del Estatuto Tributario, que para la época de los hechos, establecía la presentación de una solicitud en debida forma ante la Administración, para la expedición de la liquidación oficial de corrección, que sustituiría a la declaración inicial.

Procedimiento, que el actor reconoce que no realizó, bajo la afirmación de que la DIAN no le iba aceptar la corrección, pese a que esa decisión solo podría conocerse cuando presentara la solicitud. Con todo, no puede perderse de vista que la corrección de la declaración es un requisito que recaía en este caso sobre el solicitante de la devolución del pago en exceso, por lo que debía realizarla por los medios contemplados en la ley. Mas todavía, cuando en el caso del artículo 589 del Estatuto Tributario, la Administración solo podía negar la corrección por aspectos de forma, y no de fondo, por lo que el contribuyente podía solicitar la modificación de la tarifa.

De manera que, no procede el valor solicitado en devolución, en cuanto no está soportado en una corrección de la declaración.

El mayor valor que el actor aduce pagado de más, tampoco se respalda en un acto administrativo o providencia judicial, como ocurrió en la sentencia transcrita en líneas atrás⁴⁰, en la que por causa de la declaratoria de nulidad del acto general que establecía la tarifa del tributo, la Sección avaló la solicitud de devolución, sin que se exigiera la corrección de la declaración.

Inclusive, se pone de presente que si se tratase de un pago de lo no debido, conforme al criterio de la Sala, se requería la corrección de la declaración tributaria, pues *«se necesita corrección de las declaraciones privadas en situación de pago de lo no debido, cuando existan casos en los que de la sola declaración no se pueda desprender el valor de la devolución (saldo a favor). Es decir, cuando se requiera del análisis de elementos probatorios adicionales, para establecer alguno de los elementos del tributo con el fin de que exista título que valide la devolución. En consecuencia, en una situación de pago de lo no debido que requiera de un estudio o análisis de pruebas para determinar algún elemento del tributo requiere de corrección de la declaración privada, ya que se necesita un título del que se desprenda el valor de la devolución»*⁴¹.

Finalmente, en cuanto al Concepto DIAN Nro. 0499 de 2016, se precisa que el mismo hace referencia al término para presentar la solicitud de devolución, y que la corrección de las declaraciones no se exige cuando no existe causa legal, lo que no corresponde al caso analizado, en el que para el contribuyente existe la obligación tributaria pero por un menor valor al declarado.

Por lo demás, no es de recibo que la contribuyente sin haber efectuado la correspondiente corrección, pretenda modificar su obligación tributaria a través de una solicitud de devolución de pago en exceso.

En consecuencia, no procede la solicitud de devolución, lo que implica que no hay lugar a analizar los cargos de fondo referidos a la procedencia del pago en exceso.

Por lo expuesto, se revocará la sentencia de primera instancia para, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda.

⁴⁰ Sentencia del 3 de marzo de 2022, exp. 24658, C.P. Milton Chaves García.

⁴¹ Sentencia del 3 de marzo de 2022, exp. 24658, CP. Milton Chaves García



Finalmente, no se impondrá condena en costas porque no fue demostrada su causación, tal como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso.

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** la sentencia de primera instancia del 16 de febrero de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.
2. **Negar** las pretensiones de la demanda.
3. Sin condena en costas en ninguna de las instancias.

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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>