



**CONSEJO DE ESTADO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**SECCIÓN CUARTA**  
**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., quince (15) de marzo de dos mil veinticuatro (2024)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 13001-23-33-000-2016-01130-01 (28133)  
**Demandante:** COSTASFALTOS SA  
**Demandado:** DIAN  
**Tema:** IVA Bim. 2 de 2011. Silencio administrativo positivo. Proposición jurídica incompleta.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 17 de junio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas.

**ANTECEDENTES**

El 13 de mayo de 2011, Costasfaltos SA presentó declaración de impuesto sobre las ventas por el segundo bimestre de 2011, en la que registró ingresos brutos por operaciones no gravadas de \$1.652.980.000, ingresos brutos por operaciones gravadas de \$78.362.000, impuesto generado a la tarifa del 16 % de \$12.538.000 y un saldo a pagar de \$10.684.000.

La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena formuló el Requerimiento Especial 06238201400007 del 27 de febrero de 2014, en el que propuso rechazar ingresos brutos por operaciones no gravadas, reclasificándolos a operaciones gravadas, adicionar el impuesto generado a la tarifa del 16 % e imponer sanción por inexactitud.

Mediante Liquidación Oficial de Revisión 062412014000033 del 5 de noviembre de 2014, la división de gestión de liquidación de la citada dirección seccional acogió las propuestas de modificación, y redujo a \$0 los ingresos brutos por operaciones no gravadas, aumentó los ingresos brutos por operaciones gravadas a \$1.731.342.000, incrementó el impuesto generado a la tarifa del 16 % a \$277.015.000, impuso sanción por inexactitud de \$423.163.000 y liquidó un saldo a pagar en \$698.342.000<sup>1</sup>.

Por Resolución 011814 del 1.º de diciembre de 2015, la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN confirmó la anterior liquidación, en sede del recurso de reconsideración interpuesto el 5 de enero del mismo año. Dicho acto se notificó por edicto, porque la empresa de mensajería

<sup>1</sup> Samai, índice 00002, ED\_CARPETAEL\_13001233300020160113(.zip) NroActua 2, 01CUADERNO#1.pdf, fls. 20-58



Interrapidísimo SA devolvió el correo enviado para realizar dicha diligencia, bajo la causal «dirección errada»<sup>2</sup>.

El 13 de mayo de 2016, la contribuyente compareció ante la DIAN para conocer dicha resolución y el 16 de junio del mismo año solicitó declarar el silencio administrativo positivo y, en consecuencia, la firmeza de la declaración privada modificada por el acto recurrido. Tal solicitud fue negada por la Resolución 005344 del 22 de julio de 2016, del Subdirector de Gestión de Recursos Jurídicos, Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena<sup>3</sup>.

## DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, Costasfaltos SA solicitó la nulidad de la Resolución 005344 del 22 de julio de 2016<sup>4</sup> y que, a título de restablecimiento del derecho:

*«2. Se ordene a la DIAN declarar el silencio administrativo positivo, entendiéndose fallado a favor del recurrente, con relación al recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 062412014000033 del 5 de noviembre de 2014...»*

*3. Se declare que está en firme la declaración privada presentada por el contribuyente COSTASFALTOS S.A. correspondiente al impuesto a las ventas del periodo bimestral 02 del año gravable 2011, además de ordenar a la demandada archivar el expediente que lo originó, así como el expediente de cobro coactivo que se haya iniciado en virtud del mismo.*

*4. Que se condene a la demandada a pagar las Costas del proceso y Agencias en Derecho, de conformidad con el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011».*

En la demanda y su reforma, la demandante estimó como normas violadas los artículos 29 y 83 de la Constitución Política; 565, 568, 732 y 734 del Estatuto Tributario; 1602 del Código Civil y 98 y 110 del Código de Comercio<sup>5</sup>.

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

La resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión fue indebidamente notificada por edicto, el cual se fijó sin agotar correctamente el trámite de notificación personal. La empresa de mensajería se limitó a devolver el correo citatorio por la causal «dirección errada / dirección no existe», no obstante haberla remitido a la misma dirección donde otra empresa de correo le entregaba la correspondencia a la demandante (*Prolongación a los Heroicos #54 – 435*).

La devolución del correo por esa causal conducía a realizar la notificación por aviso con la transcripción de la parte resolutive del acto que resolvió el recurso de reconsideración, tanto en el portal web de la DIAN, como en un lugar de acceso público de la misma entidad. La omisión de tal proceder incumple las formalidades propias de la notificación de actos administrativos.

<sup>2</sup> Ib. fls. 59-135

<sup>3</sup> Ib. fls. 132, 137-142 y 146-157

<sup>4</sup> Ib. fl. 1

<sup>5</sup> Ib. fl. 3



La falta de notificación por correo vicia de ilegalidad a la notificación por edicto, que no cumplió su cometido, pues la actora conoció la resolución que decidió el recurso de reconsideración al comparecer ante la DIAN -previa llamada del 13 de mayo de 2016-, cuando ya había operado el silencio positivo, porque después de un año de interpuesto el recurso, la Administración no notificó válidamente el acto que lo resolvió.

## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN formuló las excepciones de «falta de cumplimiento del requisito de procedibilidad -conciliación extrajudicial» en tanto que no se discute la determinación del tributo, «falta de competencia», por cuanto se demandan actos que carecen de cuantía y, «genérica», para que se declare cualquier otra que resulte probada en el proceso<sup>6</sup>. Y, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

La actuación demandada observó la normativa que regula la notificación de los actos administrativos, conforme a la cual la devolución de la citación enviada a la dirección procesal para notificación personal conduce a realizar la notificación subsidiaria por edicto, en los diez días siguientes.

La citación para notificación personal se envió a la dirección reportada en el recurso de reconsideración, que es igual a la señalada en el RUT, y la DIAN fijó el edicto 42, entre el 21 de diciembre de 2015 y el 5 de enero de 2016, fecha en la que se entiende notificado el acto administrativo, sin que venciera el término para fallar el recurso.

El artículo 568 del ET aplica cuando la notificación del acto administrativo se surte por correo; no cuando se realiza personalmente o por edicto. La resolución que resolvió el recurso de reconsideración no debía notificarse por aviso, y por ello, ni se violó el debido proceso, ni se requería probar la publicación en la página web, que solo procede para los actos administrativos notificados por correo, no así para los recursos a los que se aplica la notificación personal o por edicto, cuando el contribuyente no comparece dentro de los diez días siguientes al envío de la citación por correo.

El aviso de citación no es la notificación del acto administrativo, sino un instrumento para convocar a los interesados para su realización. Al devolverse la citación enviada a la dirección procesal correcta y transcurridos los diez días para la notificación personal, procedía la notificación subsidiaria por edicto dentro del año siguiente a la interposición del recurso mencionado, con la cual se cumplió el principio de publicidad, sin que se configurara el silencio administrativo positivo.

Se garantizaron los derechos de defensa y contradicción para acudir ante la jurisdicción, y el edicto fue legalmente fijado, pues la citación para notificación personal se envió a la dirección informada en el recurso interpuesto, coincidente con la del RUT, lográndose así la finalidad de la citación enviada a una dirección «errada/incompleta», según las certificaciones catastrales atinentes a la existencia de la misma.

La condena en costas no opera automáticamente para la parte vencida en juicio, y las agencias en derecho no pueden imputarse a la Administración, porque la carga de asumirlas recae en quien demanda con representante judicial.

<sup>6</sup> Ib. fls. 165-244



## SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Bolívar negó las pretensiones de la demanda<sup>7</sup> y condenó en costas, con base en los siguientes argumentos:

No hubo irregularidad en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, porque al no haberse podido realizar la notificación personal, con el envío de la citación a la dirección procesal informada por la contribuyente, que fue devuelta por correo, procedía la notificación por edicto, lo cual, a su vez, desestima el silencio administrativo positivo que alega la actora, en tanto la citada resolución fue resuelta y notificada dentro del año legalmente establecido.

La citación para notificación personal se envió a la dirección suministrada por la demandante, a través de la empresa de mensajería *Interapidísimo*, que en dos ocasiones reportó devolución del correo enviado, por la causal de inexistencia de dirección. En consecuencia, procedía la notificación por edicto entre el 21 de diciembre de 2015 y el 5 de enero de 2016, ya que la citada no compareció a notificarse después de los diez días de que el aviso de citación se introdujo al correo.

La entrega de correspondencia de otras empresas de mensajería escapa al control de la entidad demandada y no repercute en la nulidad del acto administrativo demandado.

La publicación del aviso en el portal web de la DIAN no es subsidiaria a la notificación personal, sino a la que se hace por correo, y en el trámite de ese medio subsidiario la demandada se ciñó a los lineamientos del Estatuto Tributario, sin violar el debido proceso, la normativa superior, o incurrir en actuaciones arbitrarias e injustificadas.

Ante la procedencia del edicto, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración debe tenerse por notificada el 5 de enero de 2016, cuando aquél se desfijó, esto es dentro del año siguiente a la interposición de dicho recurso, de modo que no se configuró el silencio administrativo positivo.

## RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandante** apeló la sentencia<sup>8</sup>, con fundamento en lo siguiente:

Las notificaciones defectuosas no escapan al control de la DIAN, quien al observar que su anterior empresa de mensajería (*Servientrega*) entregaba la correspondencia en la dirección a la que se envió la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, debió cuestionar a *Interapidísimo* y solicitarle explicación del por qué el resultado de la notificación era «*dirección errada / dirección incompleta*». Así, contrariando los mandatos de la Ley 80 de 1993 [14, 1], la demandada falló en la supervisión que le correspondía ejercer, e incurrió en una culpa «*in vigilando*».

La falta al deber de vigilancia sobre el nuevo contratista de mensajería provocó la indebida notificación alegada en la demanda y la configuración del silencio administrativo positivo respecto del recurso de reconsideración interpuesto.

<sup>7</sup> Samai, índice 00002. 11SentenciaPrimerInstancia.pdf

<sup>8</sup> Samai, índice 00004



La dirección a la que se envió la citación para notificación personal existe y no es errada, según lo demuestran las citaciones, antecedentes y el informe técnico aportados con la reforma de la demanda. Y el edicto fijado para suplir dicha notificación incumplió su cometido, pues la notificación por correo no se acreditó en debida forma

La contribuyente conoció la resolución que resolvió el recurso de reconsideración por una llamada de cobro coactivo del 13 de mayo de 2016, con la cual envió a su apoderado a la DIAN para realizar las verificaciones pertinentes, quien advirtió el edicto ilegalmente fijado y desfijado, por la efectiva existencia de la dirección a la que se envió el correo citatorio.

Como a esa fecha no se entiende notificada en debida forma la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, se configura el silencio administrativo positivo del artículo 734 del ET, en concordancia con el artículo 732 *ib.*, por haber transcurrido más de un año después de la interposición de dicho recurso, sin decisión alguna publicada.

La DIAN debió notificar tal resolución mediante aviso publicado en el portal web de la DIAN, con transcripción de su parte resolutive y mecanismos de búsqueda por número de identificación personal, y en un lugar de acceso público de la misma entidad. Al no hacerlo, violó el debido proceso.

## TRÁMITE DE SEGUNDA INSTANCIA

Ejecutoriado el auto admisorio del recurso de apelación<sup>9</sup>, la **demandada** se opuso a este reiterando los argumentos de la contestación, en relación con la inexistencia de la indebida notificación alegada por la parte actora, aduciendo que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue legalmente notificada por edicto; y con la desestimación del silencio administrativo positivo, por cuanto dicho recurso fue resuelto dentro del año siguiente a su interposición.

La **demandante** y el **Ministerio Público** no se pronunciaron.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad del acto que negó la declaratoria de silencio administrativo positivo, en relación con el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación de revisión que modificó la declaración de impuesto sobre las ventas de Costasfaltos SA, por el segundo bimestre del año gravable 2011.

El problema jurídico planteado en el recurso de apelación, atañe a la procedencia de dicha declaratoria, de cara al procedimiento de notificación de la resolución que decidió el mencionado recurso, y que culminó con el edicto desfijado el 5 de enero de 2016, pues, a juicio de la demandante, el *a quo* desconoció las pruebas que demuestran la legalidad de dicho procedimiento, comenzando por la citación que se le envió a su dirección procesal y que fue devuelta por la causal «no existe/errada».

<sup>9</sup> Samai, índice 00004



Sin embargo, se observa que la demanda sólo se impetró contra el oficio que negó la declaratoria de silencio administrativo positivo, por lo cual, la Sala ejercerá la facultad prevista en el artículo 187 del CPACA, en relación con el cumplimiento de los presupuestos procesales exigibles para el debate de legalidad formulado.

Acorde con el criterio de esta Sección<sup>10</sup>, «cuando se provoca la decisión de la administración sobre la ocurrencia del silencio administrativo positivo, lo propio, por regla general, es demandar, como una proposición jurídica completa, tanto los actos que formulan la liquidación oficial del impuesto como los que niegan la declaratoria del silencio administrativo positivo ocurrido frente a la resolución que resuelve el recurso de reconsideración<sup>11</sup>». Lo anterior implica que, al momento presentar la demanda para cuestionar la juridicidad del acto que niega el reconocimiento del silencio administrativo positivo, se requiere demandar conjuntamente los actos de determinación del tributo que, por expresa disposición del artículo 88 del CPACA, gozan de presunción de legalidad hasta tanto no hayan sido anulados o suspendidos por la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.

Tal condición no se cumple en el caso concreto y ello, a su vez, implica la ineptitud sustantiva de la demanda por proposición jurídica incompleta, lo cual le impide a la Sala emitir un pronunciamiento de fondo.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe anotar que, entre los presupuestos procesales de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos de determinación del impuesto, se encuentra la acreditación de los requisitos establecidos en los artículos 161, 162 y 163 del CPACA; en concreto, los previstos en el ordinal segundo, literal d) del artículo 164 *ib.*, según el cual, dichas demandas se deben presentar «dentro del término de cuarto (4) meses contados a partir del día siguiente a su comunicación, notificación, ejecución o publicación, según el caso».

Tal presupuesto de oportunidad tampoco se cumple, por cuanto las pruebas aportadas desestiman la regularidad del procedimiento de notificación de la Resolución 011814 del 1.º de diciembre de 2015, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto el 5 de enero del mismo año, contra la Liquidación Oficial de Revisión 062412014000033 del 5 de noviembre de 2014<sup>12</sup>, conforme a las cuales y a la luz del artículo 72 del

<sup>10</sup> Sentencia del 16 de julio de 2020, exp. 23864, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>11</sup> Sentencia del 20 de septiembre de 2017, Exp. 21055, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto (E).

<sup>12</sup> Tales pruebas demuestran que el apoderado de la contribuyente informó una dirección específica para recibir las notificaciones relacionadas con el recurso de reconsideración (*Prolongación a los Heroicos 54 435 Cartagena*), la cual adquiere la connotación jurídica de «dirección procesal», cuya preferencia sobre cualquier otra ha sido expresamente reconocida por la Sala, incluso frente a la manifestación expresa del interesado de ser notificado en una dirección procesal diferente a la que figura en el RUSI bien la Administración dirigió el aviso citatorio para notificación personal de la resolución que negó el recurso de reconsideración a la dirección procesal informada por la recurrente, existen pruebas que generan dudas razonables sobre la certeza de la causal de devolución «Dirección errada / Dirección incompleta» certificadas por la Empresa de Mensajería Interrapidísimo (fl. 135, 136).

Tal es el caso de las facturaciones del servicio de energía por parte de Electricaribe S.A.E.S.P. dirigidas a la dirección Prolongación a los Heroicos 54 435 (159); las guías de transporte de Servientrega SA 1092417649 y 1099211512 que, en su orden, constatan el envío y recepción del emplazamiento para corregir y del requerimiento especial precedentes a la liquidación oficial de revisión recurrida en reconsideración (33-46, 48-66, c. 2); los autos de verificación o cruce, requerimientos ordinarios de información (69-87) y, más allá de ello, de la propia acta de la visita realizada a la contribuyente el 13 de agosto de 2013 y atendida por su contador en la misma dirección «Prolongación a los heroicos 54 435»; de la guía 1105279020, con la que se demuestra que allí también se envió y fue entregado el correo para notificación de la liquidación mencionada (72, c. 3), y del informe técnico de la Dirección Administrativa de Control Urbano de la Secretaría de Planeación del Distrito de Cartagena, en la que se deja constancia de que la nomenclatura del predio de la demandante ciertamente es «Prolongación a los heroicos 54 435» (161-165, c. 4)

Por su parte, la respuesta de Interrapidísimo frente al requerimiento que le hizo el *a quo* en relación con la no entrega de la correspondencia amparada con la guía 130004666826, carece de inmediatez para el esclarecimiento de los hechos, en cuanto data del 20 de junio de 2017, es decir, año y medio después de enviarse la citación para notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración (2015).



CPACA<sup>13</sup>, la notificación se entendería realizada por conducta concluyente el 13 de mayo de 2016, cuando la contribuyente compareció ante la DIAN para conocer el texto de dicha resolución, lo cual indica que a partir de ese momento empezó a correr el término para demandar los actos de determinación.

Y es que si bien podría considerarse que para esa fecha (13 de mayo de 2016) había transcurrido más de un año desde la interposición del recurso de reconsideración, tal circunstancia no basta para acceder a las pretensiones de ordenar a la DIAN declarar el silencio administrativo positivo respecto de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, y de declarar en firme la declaración del impuesto sobre las ventas cuestionada porque, además de que dicha resolución y el acto de determinación debieron incorporarse dentro de los actos demandados, desde la preceptiva del numeral 4 del artículo 164 del CPACA, la actora tenía hasta el 13 de septiembre de 2016, para interponer el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos de determinación (en el entendido de que la notificación por conducta concluyente se produjo el 13 de mayo de 2016). Al no hacerlo<sup>14</sup>, dichos actos administrativos adquirieron firmeza, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 87 del CPACA, en concordancia con el artículo 829 del ET [4].

Así las cosas, no había lugar a que el *a quo* declarara la ocurrencia del silencio administrativo respecto de unos actos de determinación que no fueron demandados, ni, menos aún, la firmeza de la declaración privada modificada por aquéllos, tal como se concluyó en la sentencia del 31 de agosto de 2023, proferida en el expediente 27380<sup>15</sup>, dentro del juicio de nulidad y restablecimiento del derecho tramitado entre las mismas partes contra el oficio que negó la declaratoria de silencio administrativo positivo respecto del recurso de reconsideración interpuesto contra el acto que determinó el impuesto sobre las ventas a cargo de la demandante, por el sexto bimestre de 2011.

Por lo anterior, se revocará la sentencia apelada para, en su lugar, declarar de oficio la ineptitud sustantiva de la demanda por indebida individualización de las pretensiones, al no haberse completado debidamente la proposición jurídica demandable.

De conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso<sup>16</sup>, no se condenará en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*) en esta instancia, porque no están probadas en el proceso.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

<sup>13</sup> En múltiples oportunidades la Sala ha convalidado esta forma de notificación en los procesos tributarios tanto en vigencia del CCA (Sentencias del 30 de agosto de 2016, exp. 20681, 12 de mayo de 2015, exp. 20259 y 14 de mayo de 2015, exp. 20364, entre otras), como del CPACA (Autos del 2 de febrero de 2017, exp. 22387 y del 13 de octubre de 2016, exp. 22611, entre otros)

<sup>14</sup> La demanda se presentó el 28 de noviembre de 2016 (*Samai, índice 2, 01CUADERNO#1.Pdf*)

<sup>15</sup> CP Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>16</sup> C.G.P. «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...). 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.*».



## FALLA

1.- **REVOCAR** la sentencia del 17 de junio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar. En su lugar, se dispone:

*«DECLARAR probada de oficio la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda por indebida individualización de pretensiones, de conformidad con lo dispuesto en la parte motiva de esta providencia. En consecuencia, **INHIBIRSE** de emitir pronunciamiento de fondo respecto de las pretensiones de la demanda».*

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
*Salva voto*

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**