



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., treinta y uno (31) de octubre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2021-00566-01 (28959)
Demandante: Espacio & Estilo SAS
Demandada: DIAN

Temas: Notificación devuelta por el correo. Estado de emergencia económica, social y ecológica.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 04 de abril de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió (índice 23 de Samai):

Primero. Declárase probada la excepción de caducidad del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la sociedad Espacio & Estilo SAS para controvertir la legalidad de la Resolución 322412019000372 de 28 de octubre de 2019, por medio de la cual le fue proferida liquidación oficial por impuesto de renta del año gravable 2013; y de la Resolución 992232020000172 del 5 de noviembre de 2020, que confirmó el acto anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto.

Segundo. No se condena en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 322412019000372, del 28 de octubre de 2019, la demandada modificó la autoliquidación del impuesto sobre la renta del período 2013 presentada por la actora. Tras ser recurrido, fue confirmado el anterior acto por medio de la Resolución 992232020000172, del 05 de noviembre de 2020, el cual fue notificado mediante edicto tras haberse devuelto el correo de citación para notificación personal bajo la causal «no reside» (índice 9 de Samai).

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (índice 2 de Samai):

1.1- Que se declaren nulos en su totalidad los actos administrativos que son objeto de la presente

¹ El expediente entró al despacho sustanciador el 15 de octubre de 2024 (índice 11. Esta y las demás menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai del tribunal o de esta corporación).



demanda, y que a continuación señalo:

a. La Liquidación Oficial de Revisión 322412019000372 de 28 de octubre de 2019, proferida por la ... DIAN, por medio de la cual modificó la declaración de impuesto sobre la renta del año gravable 2013.

b. La Resolución 992232020000172 del 5 de noviembre de 2020, proferida por la ... DIAN, Nivel Central, por medio del cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión.

1.2- En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos anteriormente mencionados, a título de restablecimiento del derecho a favor de Espacio & Estilo, solicito al señor juez declarar lo siguiente:

a. Que los datos y factores consignados por E&E en la declaración de su impuesto sobre la renta del año gravable 2013 son correctos.

b. Que son improcedentes, tanto el mayor impuesto a cargo, como la sanción por inexactitud determinados por la DIAN en los actos administrativos demandados.

c. Que en virtud de lo anterior, se declare que el saldo a favor declarado por la compañía en su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013 es procedente.

d. Que la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013 presentada por Espacio & Estilo SAS se encuentra en firme.

e. Que no son de cargo de mi representada las costas en que haya incurrido la [demandada] con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.

1.3- Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada, según lo que se disponga en la sentencia.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 1, 6, 9, 29, 83, 90, 95.9, 215 y 363 de la Constitución; Decisión 578 de la Can; decretos legislativos 417, 491, 806, 1168 y 1150 de 2020; 563, 566-1, 567, 647 y 683 del ET (Estatuto Tributario); y 53 y 56 del CPACA, bajo el siguiente concepto de violación (índice 2 de Samai):

Además de formular cargos de anulación tendentes a sustentar que los ingresos percibidos por la compañía en Ecuador -donde se produjo el beneficio del servicio prestado- eran rentas exentas en Colombia, la actora planteó:

-Configuración del silencio administrativo positivo en virtud de lo establecido en los artículos 732 y 734 del ET. Preciso que el 23 de diciembre de 2019 interpuso oportunamente recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión que modificó su declaración del impuesto sobre la renta 2013, por lo que la autoridad para decidirlo contaba con un plazo de un año desde tal oportunidad. Ahora bien, la DIAN resolvió el recurso mediante resolución 992232020000172 del 5 de noviembre de 2020, la cual envió mediante correo certificado el 10 de noviembre de 2020 para surtir la notificación personal, apartándose del artículo 4 del Decreto Legislativo 491 de 2020 que obligaba a todas las entidades administrativas a efectuar las notificaciones mediante canales electrónicos, obediendo la necesidad de la emergencia sanitaria declarada por el Gobierno. Ahora bien, la precitada notificación fue devuelta por la empresa de mensajería bajo la causal de «no reside», lo que señaló como contrario a la realidad, puesto que la compañía no ha cambiado de domicilio, como puede corroborarse en la dirección del Rut y en el certificado de existencia y representación legal.

Seguidamente, la demandada pretendió notificarle el acto acusado mediante edicto 531, fijado el 26 de noviembre de 2020 y desfijado el 09 de diciembre de 2020, aun cuando a



esa fecha se mantenía el estado de emergencia decretado. Frente a ello, precisó que el 03 de junio de 2021, actuando de buena fe y al no tener conocimiento de las actuaciones de la demandada, solicitó a esta entidad vía correo electrónico, el envío del acto que desató el recurso de reconsideración y ese mismo día le fue remitido ese acto administrativo por el canal digital, por lo que consideró que a partir de esa fecha estaría notificado por conducta concluyente, y en consecuencia, el término de caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho se contaba a partir de tal fecha.

-Violación del debido proceso. Violación de los artículos 563, 566-1 y 567 del ET. Aseguró que la notificación indebida que practicó su contraparte del acto que resolvería el recurso de reconsideración no solo quebrantó los principios de publicidad -sentencia C-040 de 2000- y debido proceso, así como los de la función pública -art. 209 constitucional- sino el derecho a conocer en debida forma el acto administrativo. Sobre el particular expresó que la jurisprudencia tanto del Consejo de Estado como de la Corte Constitucional reconocen que existen mecanismos principales y subsidiarios de notificación del acto que desata el recurso aludido, dado que se trata de una actuación regulada con la competencia exclusiva del legislador, en desarrollo del derecho constitucional del debido proceso, con el fin de garantizar los derechos fundamentales de los contribuyentes y su contradicción.

Adujo que, de conformidad con los Artículos 563 y 567 del E.T., la notificación de los actos administrativos debe hacerse mediante correo certificado, incluido el aviso de citación, en la dirección informada por el Contribuyente en el RUT, tal como sucedió con la notificación del Requerimiento Especial y la Liquidación Oficial de Revisión. A su turno, en el marco del artículo 567 del ET, la autoridad, ante la devolución del correo remitido a la dirección informada en el Rut, debió insistir en la notificación personal y agotar todos los mecanismos principales -correo certificado u otro medio idóneo como pudo ser la electrónica-, porque sin haber intentado todos estos no era procedente utilizar los mecanismos subsidiarios de notificación. Puntualizó que la incorrecta notificación operó por cuenta de que el aviso de citación fue devuelto sin una justificación alguna, en la medida en que la dirección a la cual fue remitida no sufrió cambios y se trató de la misma en la que se realizaron todas las notificaciones y pese a que se anotó como causal «no reside», la actuación subsiguiente no debió ser la fijación del edicto, sino agotar las verificaciones de que trata el artículo 563 ídem, la utilización de todos los mecanismos principales de notificación que ofrece la ley, era obligación de la entidad, consultar y agotar los medios de que disponía -incluido el Rut- «para verificar la dirección correcta». Por ello, planteó que se configuró la causal de nulidad del artículo 730 *ibidem*, dado que no hubo notificación dentro del término legal, como lo ha ratificado una providencia de esta corporación².

-Los actos son nulos por indebida notificación y desconocimiento de los decretos legislativos 417 y 491, de 2020. Expuso que, con ocasión de la emergencia económica, social y ecológica decretada en el territorio nacional para contener la calamidad del Covid-19, el Gobierno emitió el Decreto Legislativo 491 de 2020, en cuyo artículo 4 estableció el procedimiento de notificación o comunicación electrónica de los actos administrativos; luego, la demandada emitió la Resolución 0038 de 2020, en cuyo artículo 1 se previó la notificación electrónica como mecanismo preferencial. Así, la notificación del acto demandado desconocía tanto la jurisprudencia de las altas cortes, como los decretos legislativos de emergencia sanitaria, al igual que desconocía la propia Resolución Dian 0038 que establecía la notificación electrónica como preferente, y por ello no era entendible la intención de notificar mediante el envío del correo certificado, con remisión

² Sentencia del 18 de julio de 2011, exp. 17894, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



efectuado el 10 de noviembre de 2020, cuando para esa fecha estaba vigente la normativa del estado de emergencia sanitaria.

Adujo que, resultaba claro que la actora nunca iba a tener la posibilidad de conocer el edicto fijado el 26 de noviembre de 2020, en la medida en que regían las medidas preventivas encaminadas a evitar la propagación del virus, por lo que la actuación de su contraparte se apartó de los principios del debido proceso y de la buena fe, al no efectuar la notificación electrónica como lo establecía el artículo 4 del señalado decreto legislativo y la Resolución 0038.

-Configuración del silencio administrativo positivo. Reiteró que ante la interposición oportuna del recurso de consideración el 23 de diciembre de 2019, la autoridad debió notificar en debida forma hasta el 23 de diciembre de 2020, pero esta solo se llevó a cabo el 03 de junio de 2020 cuando finalmente conoció la resolución acusada, de modo que se excedió el plazo conferido por el artículo 732 del ET. Con base en ello, aseguró que se configuró el silencio administrativo positivo del artículo 734 *ejusdem*, lo que conducía a entenderse fallado a su favor el recurso interpuesto.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones (índice 9 de Samai). En primer lugar, planteó que operó la caducidad del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, en la medida en que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue notificada en debida forma, por lo que la fecha de presentación de la demanda fue extemporánea, operando la caducidad. Igualmente, sostuvo que la decisión estuvo basada tanto en los fundamentos de derecho como en la valoración de las pruebas.

Respecto de la *configuración del silencio administrativo positivo*, adujo que la resolución que resolvió el recurso se notificó debida y oportunamente, pues una vez devuelto el correo que remitió la citación, procedió a fijar el edicto conforme al artículo 565 del ET, no configurándose el silencio positivo. Además, no podía olvidarse que el mismo demandante señaló en el escrito del recurso que solo recibiría notificaciones en la dirección física registrada en el Rut de la compañía; de modo que la actora no podía a su conveniencia solicitar de un lado que se le notifique a la dirección procesal física y luego a su acomodo que se le notifique en forma electrónica. Luego, tras invocar el artículo 6 de la Resolución 0038, del 30 de abril de 2020, señaló que acorde con la letra *b.* de ese dispositivo en caso de ausencia de una dirección procesal electrónica, la dirección debía surtirse a la dirección procesal física, por lo que acentuó que la demandante no informó una dirección electrónica en el memorial del recurso, por lo que no podía invocar una indebida notificación y pretender la ocurrencia del silencio positivo.

En línea con lo anterior, arguyó que la demandada, en cumplimiento del artículo 565 del Estatuto Tributario, había notificado a la misma dirección que fue informada por el demandante en su escrito de recurso y que concuerda con la registrada en el RUT, la que luego pretende desconocer la actora, pero que tenía plena validez. Así, concluyó que el acto fue notificado por edicto, tras agotar el procedimiento de la citación enviada por correo, como constaba en la correspondiente guía de la empresa 4-72 que fue devuelto el 10 de noviembre de 2021 con la observación de «*no reside*» y con sello del mismo edificio, habiéndose esto surtido dentro del año, por lo que se cumplió con el plazo para decidir el recurso -art. 732 ídem-.

Señaló que la intención de la demandante era reclamar la vulneración de derechos para revivir una situación jurídica ejecutoriada y así lograr que fuera revisada en sede judicial,



persiguiendo reabrir términos para acudir a la jurisdicción contenciosa, abusar del derecho y lograr el decaimiento de los actos. Finalmente, adujo que, no podía la actora aprovecharse de la solicitud efectuada a una funcionaria de la entidad para que mediante correo electrónico le enviara una copia de la resolución en cuestión, a fin de que se entendiera esto como una notificación del acto administrativo; funcionaria que por demás no tenía la facultad para realizar esta actuación. Por todo lo anotado, sostuvo que se encontraba demostrado que no operó el silencio positivo.

En lo demás, se opuso a los planteamientos de fondo contra los actos acusados y solicitó que fueran reconocidas a su favor costas y agencias en derecho.

Sentencia apelada

Por su parte, el tribunal declaró la caducidad del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho (índice 23 de Samai). Tras relacionar el acervo probatorio-acto preparatorio, su contestación, la liquidación oficial de revisión, el memorial del recurso de reconsideración, la resolución que lo resolvió y las distintas guías de envío de notificaciones por correo-, señaló que a partir de la implementación de la notificación electrónica, y en específico la notificación procesal electrónica, esta era preferente siempre y cuando hubiere sido expresamente informada. Igualmente, señaló que, en caso de ausencia de una dirección procesal electrónica, la notificación debía surtirse en la dirección procesal física informada por el administrado. También señaló que, tanto en la respuesta al requerimiento especial como en el recurso de reconsideración, la actora había informado expresamente la dirección registrada en el RUT para notificación, y esta fue la que utilizó la DIAN para el efecto, sin que el contribuyente la hubiera modificado o corregido durante el trámite. Así, no le era posible a la autoridad, subvertir la voluntad expresa de la actora sobre el lugar donde prefería que le fueran notificados los actos, pues para modificar la dirección y preferir la notificación procesal electrónica, debía tener en cuenta las reglas del artículo 6 de la Resolución 00038 de 2020.

En suma, concluyó que la notificación se efectuó en debida forma el 9 de diciembre de 2020 a través del edicto fijado, con lo cual para el 1 de octubre de 2021, fecha de presentación de la demanda, ya había caducado el medio de control.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal (índice 28 de Samai). Insistió en que la notificación por edicto del acto que resolvió el recurso de reconsideración fue indebida, pues no resultaba admisible que la empresa de mensajería indicara como causal de devolución «no reside», pues esto se apartaba de la realidad. Así que, desconocía las razones por las que, la mensajera había aludido a tal causal, puesto que la compañía no había cambiado la dirección física, que concordaba con la informada en el Rut, misma en la que se surtieron las notificaciones del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión, y a la que habían enviado comunicaciones sin inconveniente tanto la DIAN como las demás entidades. Adujo que la empresa de correos actuó de forma negligente al no hacer un segundo intento de envío o de contacto de la compañía para corroborar que no residía en la dirección registrada en el RUT y que la demandada había errado al notificar por edicto.

Planteó que esta corporación ha admitido que la causal de devolución «no reside», es insuficiente para que la autoridad acuda a notificar subsidiariamente (aviso, edicto), sin realizar las verificaciones previas para determinar el motivo de informarse tal causal, a fin de dirigir a la dirección y destinatario correcto y establecer directamente con el



contribuyente tal información. Del mismo modo, consideró que se ha reconocido la posibilidad de notificar de manera simultánea a las diferentes direcciones que se hubieran podido establecer para garantizar el principio de publicidad.

Cuestionó la conclusión del tribunal atinente a que la notificación fue correcta, pese a que la causal de devolución fue «*no reside*», pues ello debió conducir a que se intentara un segundo envío del correo y no optar por la fijación del edicto, pues lo cierto es que, siendo la dirección de notificación la correcta debió surtir allí la notificación, pues no hubo errores en la dirección informada en el RUT. Insistió en que la jurisprudencia reconocía mecanismos de notificación principales y subsidiarios, de manera que el extremo pasivo tenía que haber agotado los primeros con los que contaba para ese momento, de tal modo que, antes de haberse empleado la notificación subsidiaria y dotarla de validez, debió: (i) hacer verificaciones que le permitieran determinar las razones de la causal «*no reside*» informada por la empresa de correos, sobre todo si previamente la compañía había recibido notificaciones previas en la misma dirección y/o (ii) intentar contactarla por medio de otras direcciones que se hubieran podido establecer para efectos de garantizar el efectivo conocimiento de los actos administrativos. Por estas razones, consideró que el tribunal no tuvo en cuenta lo señalado por la jurisprudencia, e igualmente reiteró que se violaron los derechos fundamentales al debido proceso y defensa. Añadió que, tampoco se intentó realizar la notificación por medios electrónicos o por otras vías, aun cuando la DIAN contaba con esa información.

También expuso que su contraparte omitió que la resolución debía notificarse de manera electrónica, conforme con lo previsto en el artículo 4 del Decreto Legislativo 491 de 2020, dadas las condiciones de confinamiento por la emergencia sanitaria declarada, pues al momento de intentarse la notificación- 05 de noviembre de 2020-, esto estaba vigente, pues la situación se mantuvo desde el 12 de marzo de 2020 y hasta el 30 de junio de 2022, por ello carecía de sentido que el tribunal avalara la posición de la demandada en surtir la notificación física y luego por edicto.

Arguyó que el tribunal incurrió en contradicción al aceptar que era mandatorio notificar electrónicamente, pero al mismo tiempo señalar que esto no fue posible porque significaba subvertir la voluntad expresa de la notificación física informada, pues lo cierto era que la notificación electrónica no contradecía la voluntad de la compañía, sino que obedecía a la directriz expedida por el Gobierno. Añadió que era equivocado el señalamiento del tribunal en el sentido de que la actora no había informado una dirección electrónica, pues en el Rut reposaba una dirección de correo para notificaciones electrónicas, no obstante, la sentencia desconoció que debía notificarse en tal forma.

Así, al demostrarse que la notificación por edicto fue indebida, debía tenerse en cuenta la notificación surtida el 03 de junio de 2021 por conducta concluyente, por cuanto en esa fecha recibió mediante correo electrónico, la copia del aludido acto administrativo, de manera que el plazo para demandar se extendió hasta el 04 de octubre del mismo año, y por ello, la demanda instaurada el 01 de octubre de 2021 fue oportuna, En consecuencia no operó la caducidad del medio de control, debiendo ser revocada la providencia.

Al hilo de lo anterior, adujo que al haberse notificado indebidamente la resolución que resolvió el recurso, se configuró el silencio administrativo en virtud del artículo 732 del ET, en tanto el recurso fue debidamente interpuesto el 23 de diciembre de 2019, para cuya decisión contaba la entidad con un año, el cual precluyó el 23 de diciembre de 2020; sin embargo, la notificación se surtió el 03 de junio de 2021. Por lo demás, adujo que la providencia incumplió el requisito del ordinal 3 del artículo 182A del CPACA para emitir anticipadamente la decisión, pues lo cierto es que no se consolidó la caducidad del medio



de control instaurado, lo que conduciría a revocar al providencia para que en su lugar, el tribunal estudiara los demás cargos de fondo presentados.

Pronunciamientos finales

La parte demandada y el ministerio público guardaron silencio (índice 11 de Samai).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo los cargos planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que declaró la caducidad del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

Problema jurídico

Corresponde a la Sección definir si, como lo señala la impugnante, la notificación subsidiaria mediante edicto de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue indebida, en tanto que la causal de devolución de la citación enviada por correo no atendió a la realidad, considerando que allí fueron notificados los actos previo al que resolvió el recurso y que no había cambiado su dirección física, la cual coincidía con la informada en el Rut, e igualmente porque, para la época en que se surtió el trámite de notificación, la directriz del artículo 4 del Decreto Legislativo 491 de 2020 era notificar mediante correo electrónico, dadas las medidas de confinamiento de la emergencia económica, social y ecológica decretada por el Gobierno. De definirse lo anterior en el sentido apelado, deberá la Sala determinar el alcance de la revocatoria de una sentencia anticipada que declaró probada una excepción previa, a fin de establecer si en la presente instancia se agotaría el debate o lo procedente sería remitirlo al juez de primer grado para la resolución de los cargos de fondo.

Análisis del caso

2- Sostiene la apelante que la notificación por edicto del acto que resolvió el recurso de reconsideración fue indebida, pues no resultaba admisible que la empresa de mensajería indicara como causal de devolución «no reside», pues esto se apartaba de la realidad, no era cierto; desconociendo las razones por las que la mensajería aludió a tal causal, en tanto la compañía no había cambiado de dirección física, que concordaba con la informada en el Rut, y fue en tal dirección en la que se surtieron las notificaciones del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión, e inclusive, la que se efectuaron otras notificaciones sin ningún inconveniente. Por ello, consideró que la empresa de correos actuó en forma negligente al no haber hecho un segundo intento de envío o de contacto de la compañía para corroborar que allí no residía. También planteó la impugnante que la autoridad no estaba autorizada para surtir la notificación subsidiaria por edicto sin haber agotado previamente todos los mecanismos principales de notificación y efectuar las verificaciones de la causal de devolución del correo que le informó la empresa de correos, acorde con lo señalado por la jurisprudencia de esta corporación; además, la demandada debió intentar contactarla por medio de otras direcciones que se hubieren podido establecer a efectos de garantizar el efectivo conocimiento del acto administrativo que decidió el recurso.

Igualmente, insistió en que su contraparte omitió la directriz del Decreto Legislativo 491 de 2020 que la obligaba a notificar las actuaciones por medios electrónicos, dado que en su Rut se registró un correo electrónico, de manera que la autoridad contaba con tal



dirección y con ese mandato previsto en una época de emergencia sanitaria, todo lo cual fue desconocido por el tribunal al validar la notificación por edicto, pese a la instrucción de preferirse la notificación electrónica mientras estuviera en vigor la medida sanitaria decretada por el Gobierno, sumado a que la demandada contaba con la dirección de correo electrónica para haberla practicado. Así, al demostrarse que la notificación por edicto fue indebida, la que surtió efectos, correspondía a la surtida el 03 de junio de 2021 por conducta concluyente, fecha para la cual, recibió mediante correo electrónico la copia del aludido acto administrativo, de manera que el plazo para demandar se extendió hasta el 04 de octubre del citado año siendo oportuna su radicación el 01 de octubre de 2021.

El extremo pasivo y el tribunal coincidieron en que la notificación se efectuó a la dirección procesal física informada en el Rut y que la letra *b.* del artículo 6 de la Resolución 0038 de 2020 dio prevalencia a la dirección procesal electrónica cuando esta hubiera sido informada; sin embargo, tanto en la respuesta al requerimiento especial como en el recurso de reconsideración, la actora había informado expresamente la dirección registrada en el RUT para notificación, y esta fue la que utilizó la DIAN, sin que el contribuyente la hubiera modificado o corregido durante el trámite. Así, no le era posible a la Administración subvertir la voluntad expresa de la actora sobre el lugar donde prefería que le fueran notificados los actos, de modo que ante la devolución del correo, procedía la fijación del edicto, cuya desfijación fue el 09 de diciembre de 2020, por lo que la radicación de la demanda el 01 de octubre de 2021 fue intempestiva y operó la caducidad del medio de control.

3- Con miras a dirimir la litis, la Sala reiterará en lo pertinente el análisis de la normativa que gobernó el procedimiento de notificación de los actos administrativos durante el estado de emergencia económica, social y ecológica decretado por el Gobierno y que estuvo vigente entre abril del 2020 y hasta junio de 2022³, contenido en las providencias emitidas el 30 de octubre de 2020 (exp. 11001-03-15-000-2020-02572-00, CP: Luis Alberto Vásquez Parra), 17 de febrero de 2022 (exp. 25402, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello) y 23 de mayo de 2024 (exp. 28343, CP: Wilson Ramos Girón).

3.1- Para comenzar, se precisa que el procedimiento de notificación principal del acto que resuelve el recurso de reconsideración se encuentra especialmente regulado en el inciso 2 del artículo 565 del ET -en la versión vigente para la época de los hechos, en el sentido de que la misma debe ser surtida en forma personal, previa citación del obligado tributario para que comparezca dentro de los diez siguientes a la fecha de introducción al correo de la citación. Ahora, ante la falta de comparecencia a la diligencia de notificación personal, la autoridad estaba legitimada para acudir al mecanismo subsidiario de la notificación por edicto o inclusive electrónica en forma igualmente subsidiaria. Con todo, se advierte que para que surja la posibilidad del mecanismo supletivo de notificación, se precisa haber surtido adecuadamente la citación para la notificación personal principal.

Ahora bien, la Ley 1943 de 2018, modificatoria de los artículos 563, 565 y 566-1 del ET, expresamente previó a partir del 01 de julio de 2019, como mecanismo de notificación preferente la electrónica cuando el contribuyente o declarante informara en el Rut un correo electrónico. A esos efectos, específicamente previó el párrafo 4 adicionado: «*siempre y cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante haya informado un correo electrónico en el Registro Único Tributario (RUT), con lo que se entiende haber manifestado de forma expresa su voluntad de ser notificado electrónicamente*» en función de lo cual, el artículo 566-1 reguló la forma de surtir tal notificación.

³ Prorrogar hasta el 30 de junio de 2022 la emergencia sanitaria en todo el territorio nacional, declarada mediante la Resolución 385 de 2020 y prorrogada por las Resoluciones 844, 1462, 2230 de 2020, 222, 738, 1315, 1913 de 2021 y 304 de 2022.



Ahora bien, al margen de la anterior regulación proferida en épocas de normalidad, para el caso analizado, se hace menester revisar la situación bajo el estado de emergencia económica, social y ecológica decretado por el Gobierno mediante el Decreto 417 de 2020, lo cual supuso implementar medidas procedimentales acordes con las órdenes de aislamiento y distanciamiento social recomendadas por la Organización Mundial de la Salud para conjurar la propagación del Covid-19. Como resultado de ese estado de emergencia y sus prórrogas temporales hasta junio del año 2022, el Gobierno emitió el Decreto Legislativo 491 de 2020, cuyo artículo 4 previó que, hasta tanto permaneciera vigente la emergencia sanitaria la notificación de los actos administrativos se notificarían o comunicarían *«por medios electrónicos»*.

Dicho dispositivo [art. 4], estableció que, tratándose de actuaciones en curso al momento de la expedición de la norma, los administrados debían indicar la dirección electrónica para recepción de notificaciones, y en forma similar se previó en relación con los procedimientos iniciados que, los sujetos administrados estaban en la obligación de informar una dirección electrónica para recibir notificaciones. A tal efecto, se estableció que las autoridades, dentro de los tres días hábiles posteriores a la expedición del decreto debían habilitar un buzón de correo electrónico exclusivo para efectuar las notificaciones contempladas en la norma y se previó que el mensaje enviado al administrado debía indicar el acto notificado, contener copia electrónica del mismo, los recursos legalmente procedentes, las autoridades ante quienes debían interponerse y los plazos para tal fin y, que la notificación quedaría surtida *«a partir de la fecha y hora en que el administrado acceda al acto»*, lo cual sería certificado por la Administración. También precisó la norma que, en caso de no poderse practicar la notificación electrónica, debía seguirse el procedimiento fijado en los artículos 67 y siguientes del CPACA; es decir, mediante el procedimiento de notificación personal, por medio electrónico o en estrados, si se daba en audiencia pública.

El citado dictado del decreto legislativo obtuvo constitucionalidad condicionada por parte de la Corte Constitucional (sentencia C-242 de 2020, MM.PP: Luis Guillermo Guerrero Pérez y Cristina Pardo Schlesinger), en vista de que eran proporcionales las medidas adoptadas en función de las condiciones de restricciones sanitarias, entre ellas la de aislamiento que operaba en ese momento. Sin embargo, el mandato del artículo 4 ídem revestía un problema de inconstitucionalidad, en tanto la parte final del inciso primero y la primera parte del inciso segundo establecieron que, a efectos de implementar las notificaciones electrónicas se exigía a los usuarios, sin excepción, suministrar una dirección de correo electrónico para iniciar o continuar las actuaciones, lo cual configuraba una barrera de acceso a las autoridades, pues aunque no era irrazonable usar la notificación electrónica de las decisiones, lo cual requería la información de correo electrónico del usuario, se hacía necesario modular la norma para evitar que tal exigencia fuera un obstáculo para quienes no tuvieran acceso a medios tecnológicos. Al respecto, la Corte destacó que el CPACA autorizó el uso de medios electrónicos para los trámites y gestión de peticiones, siempre que se permitiera *«el uso de medios alternativos⁴ para quienes no tengan acceso a las tecnologías»*.

3.2- Sin perjuicio de esa condicionalidad de constitucionalidad, la demandada en acatamiento de la orden establecida en el artículo 4 del decreto legislativo emitió la Resolución 000058, del 01 de junio de 2020, previendo en su artículo 2 que a fin de asegurar el aislamiento preventivo obligatorio, los actos administrativos, las providencias, decisiones, los documentos y/u oficios se podían notificar por medio de correo electrónico. Dicha norma tuvo control automático de legalidad mediante la sentencia del

⁴ Llamada telefónica, envío de mensaje de texto o de voz al celular o un aviso por una estación de radio comunitaria.



30 de octubre de 2020 (exp. 11001-03-15-000-2020-02572-00, CP: Luis Alberto Vásquez Parra), suscrita por la Sala Veintidós Especial de Decisión del Consejo de Estado, en la cual se decidió declarar la nulidad de la expresión *«y que se compromete a que una vez recibido en su integridad el acto a notificar, responderá el correo electrónico manifestando expresa e inequívocamente que conoce en su totalidad el acto y que se da por notificado»*, en vista de que la DIAN impuso cargas adicionales al usuario, por lo que excedió las reglas previstas en el Decreto Legislativo 491 de 2010 y los artículos 56 del CPACA y 566-1 del ET, de ahí que dicha expresión fue expulsada del ordenamiento. Asimismo, condicionó la legalidad del inciso 1, en tanto se entendería que la duración de la medida de notificación electrónica sería hasta la superación de la emergencia sanitaria causada por el Covid-19, toda vez que esto fue lo dispuesto por el Decreto Legislativo 491 de 2020. Igualmente, la providencia precisó que la norma se refería a los actos *«que están por notificar y que en principio su notificación no sería por medios electrónicos»*. En ese sentido, la expresión *«podrán igualmente notificarse por medio de correo electrónico»* era una habilitación que propendía por el distanciamiento social para garantizar la salud de los funcionarios de la entidad y de los usuarios. Asimismo, esta medida tenía una condición *«esto es, cuando el administrado lo autorice y, en todo caso, predicable de las actuaciones que en adelante se notifiquen al usuario, si se cumplen las reglas que prevé el inciso segundo de la norma»*.

Ahora bien, también debe analizarse que el artículo 2 de la Resolución 00058, del 01 de junio de 2020, prescribió que tras la citación o aviso, que son mecanismos que preceden al intento de notificación personal o de publicación del acto *«el receptor podrá enviar inmediatamente un correo electrónico donde manifieste que autoriza a la DIAN el envío del acto a una dirección de correo electrónico»*, lo cual supone que en ese trámite de intento de citación o aviso físico se le indicara el correo electrónico al cual debía enviar su autorización para que se le notificara electrónicamente el correspondiente acto, así que ello pendía de que lograra entregarse la citación de notificación.

3.3- De esa forma, esta era la normativa que regía el trámite de notificación en época de la pandemia producida por el Covid-19. Así, la Sala puntualizó que la implementación de la notificación electrónica que ya incorporaba la Ley 1943 de 2018 tuvo desarrollo con la Resolución 000038 de 2020 que expidió la demandada, pero esta junto con la que traía la normativa del Estatuto Tributario estaba prevista para un estado de normalidad, esto es: *«... “cuando finalice la emergencia sanitaria decretada por el Ministerio de Salud y Protección Social”⁵, en cambio, la notificación electrónica determinada desde el decreto legislativo 491, estuvo prevista para la notificación de todos los actos administrativos durante la emergencia por Covid 19. De esa forma, si las autoridades pretendían dar aplicabilidad a la anotada resolución debieron hacerlo de forma compatible con la medida decretada por la emergencia sanitaria que duró entre abril del 2020 y hasta junio del año 2022⁶, pues téngase presente que la reglamentación de la directriz prevista para notificaciones durante el estado de confinamiento por parte de la demandada se dio mediante la Resolución 000058 de 2020»* (exp. 28343, CP: Wilson Ramos Girón).

3.4- En ese marco de derecho aplicable, observa la Sala que mientras el Decreto Legislativo 491 de 2020 ordenó a las autoridades que *«[e]n relación con las actuaciones administrativas que se encuentren en curso a la expedición del presente Decreto, los administrados deberán indicar a la autoridad competente la dirección electrónica en la cual recibirán notificaciones o comunicaciones»*, la Resolución 000058 de 2020 emitida por la demandada en acatamiento del decreto legislativo no previó la manera en que la autoridad obtendría del obligado tributario la información de la dirección electrónica para notificar la decisión de los recursos interpuestos con anterioridad a las medidas del estado de emergencia. Si bien

⁵ Sentencia del 17 de febrero de 2022, exp. 25402, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁶ Prorrogar hasta el 30 de junio de 2022 la emergencia sanitaria en todo el territorio nacional, declarada mediante la Resolución 385 de 2020 y prorrogada por las Resoluciones 844, 1462, 2230 de 2020, 222, 738, 1315, 1913 de 2021 y 304 de 2022.



la Ley 1943 de 2018 que reguló en estado de normalidad las notificaciones señaló al Rut como fuente de identificación de la dirección de correo electrónica allí informada, lo cierto es que esta normativa no obedecía a la concreta adopción de las directrices encomendadas por el decreto legislativo, tal como lo expuso la providencia de control automático de legalidad de la Resolución 000058 de 2020, por lo cual resulta patente para esta judicatura que era necesario que la demandada también hubiere adecuado opciones para que los administrados informaran direcciones electrónicas o convalidaran la reportada en el Rut para surtir los procedimientos de notificación de aquellas actuaciones de cierre de la discusión gubernativa como la de los recursos que hubieren sido interpuestos con anterioridad al estado de emergencia, pero cuya resolución se daría en vigencia de aquel estado de excepción y bajo la regulación del anotado decreto legislativo.

4- De conformidad con lo indicado, en el caso debatido son hechos no controvertidos entre las partes que el recurso de reconsideración fue interpuesto en debida forma el 23 de diciembre de 2019; esto es, antes de la declaratoria del estado de emergencia económica, social y ecológica decretado por el Gobierno mediante el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020. En dicho memorial, la actora indicó como dirección procesal de notificación la física informada en el Rut, a la cual fue remitida la citación de notificación personal del acto que desató el recurso de reconsideración, pues ambas partes reconocen que la dirección empleada concordaba con la indicada en el Rut, por lo que la remisión del correo fue a la dirección correcta.

No obstante, también es un hecho reconocido por las intervinientes que la empresa de mensajería surtió el intento de entrega de la citación el 10 de noviembre de 2020; es decir, en vigencia del estado de emergencia sanitaria. En el campo denominado «*observación del cliente*» reposa en manuscrito «*la empresa no reside*» y las causales de devolución de la señalada guía de mensajería reporta la causal «*no reside*». Como lo expresó la demandante, y no fue un hecho desmentido por la demandada, la dirección del Rut no tuvo modificaciones para la época en que se envió al citación, y a tal fin reposa copia del Rut con fecha de impresión del 18 de octubre de 2019.

Ahora, la Sala corrobora que en la misma dirección a la cual se remitió el aludido correo de citación, fue enviado con éxito la notificación del requerimiento especial, de la liquidación oficial y del auto admisorio del recurso de reconsideración, por lo cual la causal devolutiva no se acompasa con que la compañía hubiere mudado su domicilio. Sin perjuicio de lo anotado, al tenor de los fundamentos jurídicos expuestos, la Sección advierte que la demandada surtió todo el trámite de notificación mientras regían las medidas de la emergencia sanitaria y la regulación de que fueran notificados los actos administrativos electrónicamente como lo demandó el Decreto Legislativo 491 de 2020. Si bien la Resolución 000058 de 2020 que emitió la demanda estableció la posibilidad de que el administrado informara una dirección electrónica de notificación, ello dependía de que la citación enviada por correo hubiese sido recibida. Empero, en el caso controvertido ello no fue posible, por cuanto la actora no logró recibir tal citación, bajo una causal de devolución reportada por la empresa de mensajería que no se acompasa con el hecho de que ambas partes reconocen como válida y existente la dirección empleada, de manera que la imposibilidad de entregar la citación, impidió informar una dirección electrónica para la notificación del acto administrativo.

Así, ante la devolución del correo físico, la autoridad debió propender por la obtención de una dirección electrónica de notificaciones, pues tal procedimiento se llevó a cabo en vigencia de las medidas del Decreto Legislativo 491, del 28 de marzo 2020, de modo que la obtención de la dirección de correo que dependía de la entrega de la citación le suponía



a la autoridad agotar otro procedimiento para que el obligado tributario informara una dirección de correo electrónico como mecanismo de notificación en la época de pandemia, pues lo cierto es que al momento de interposición del recurso de reconsideración -23 de diciembre de 2019- no estaba la calamidad surgida por la pandemia del Covid-19, y en todo caso, no puede perderse de vista que en el Rut de la actora, se encontraba reportado un correo electrónico.

Considerado lo anterior, era preciso que el tribunal abordara el análisis a la luz de la normativa que regía un estado excepcionalísimo en el que las medidas de aislamiento social, las restricciones de locomoción y de confinamiento hacían indispensable que las autoridades optaran por actuaciones que garantizaran el principio de publicidad de los actos administrativos, dado que se trató de un período de contención que comportaba serios impedimentos para atender físicamente las notificaciones de los actos administrativos, de modo que el empleo de la dirección electrónica resultaba eficaz y garantista, lo cual recogió e instituyó el Decreto Legislativo 491 de 2020.

4.1- En ese orden de ideas, la Sala estima que la notificación subsidiaria del edicto desfijado el 09 de diciembre de 2020 inobservó las medidas para notificar las actuaciones, en vigencia del estado de emergencia sanitaria que atravesó el mundo, en cambio, la autoridad adoptó la medida de notificación subsidiaria sin antes asegurar la consecución de una dirección electrónica para efectuar la notificación en acogimiento de la directriz del Decreto Legislativo 491 de 2020 y sin reparar que la causal de devolución del correo de la citación, no era consistente con la entrega de previas actuaciones en la misma dirección del Rut. Así, para la Sala, lo procedente es reconocer que el acto fue notificado por conducta concluyente el 03 de junio de 2021 con la copia recibida, por ello, la demanda radicada el 01 de octubre de 2021 fue oportuna, lo que descarta la caducidad del medio de control.

Consistente con ello, como el acto fue notificado el 03 de junio de 2021 excedió el plazo del año previsto en el artículo 732 del ET, habida cuenta de que el recurso fue interpuesto el 23 de diciembre de 2019. Por consiguiente, de conformidad con el artículo 734 del ET, encuentra la Sala configurado el silencio administrativo positivo y, en esa medida, se declarará fallado el recurso en favor de la impugnante; particularmente, se decretará la firmeza de la autoliquidación del impuesto sobre la renta del período 2013, objeto de revisión por los actos acusados, lo cual subsume las demás pretensiones declarativas que discriminó la actora en las letras *a.*, *b.*, *c.* y *d.* del acápite de peticiones 1.2 de la demanda.

4.2- Respecto del alcance de la revocatoria de la sentencia anticipada que declaró probada la excepción previa de caducidad, considera la Sala que esto agotaría el debate, al reconocer que la presentación de la demanda fue oportuna, lo que no solo descarta la caducidad, sino que da lugar al reconocimiento del silencio administrativo positivo, por no haberse pronunciado la Administración en la oportunidad señalada por el legislador en los términos del artículo 732 del ET, lo que implica la nulidad de los actos, resultando innecesario un análisis adicional de los cargos de fondo, por parte del juez de primer grado.

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada, y en su lugar se declarará la nulidad de los actos. Prospera el cargo de apelación.

Conclusión

5- Con arreglo a esas pautas, la Sección determina que la autoridad debió propiciar la



notificación principal de los actos administrativos mediante correo electrónico en vigencia del estado de emergencia económica, social y ecológica decretado por el Gobierno y a falta de la obtención de la dirección de correo mediante la entrega de citación, por razones no atribuibles al administrado, debía intentar la consecución de la dirección de notificación electrónica a los efectos de acoger las medias decretadas en el artículo 4 del Decreto Legislativo 491 de 2020.

Costas

6- Finalmente, acogiendo la posición mayoritaria de la Sala, no se condenará en costas conforme al artículo 365.8 del CGP, por no encontrarse probadas.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar:

Primero. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 322412019000372, del 28 de octubre de 2019, por medio de la cual la demandada modificó la autoliquidación del impuesto sobre la renta del período 2013, presentada por la actora. Asimismo, la nulidad de la Resolución 992232020000172, del 05 de noviembre de 2020, que confirmó el anterior acto.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, declarar configurado el silencio administrativo positivo ante la notificación tardía por conducta concluyente de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. En consecuencia, declarar en firme la autoliquidación del impuesto sobre la renta del período 2013, presentada por la demandante.

2. Sin condena en costas en segunda instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Presidente

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>