

DEROGATORIA DE LAS LEYES – puede ser expresa o tácita. Es similar a la subrogación / DIRECCION PROCESAL – Este artículo no fue subrogado por la Ley 863 de 2003. Derogatoria tácita. Cuando el contribuyente no suministra información se debe consultar las fuentes de información del artículo 564 del Estatuto Tributario / REGISTRO UNICO TRIBUTARIO - Único mecanismo para identificar ubicar y clasificar a los contribuyentes y no contribuyentes. Se consulta cuando el contribuyente ha informado la dirección

El Código Civil regula la derogación de las leyes y dice que puede ocurrir mediante la derogatoria expresa y la derogatoria tácita. Dicho código no regula la subrogación, pero, conforme lo ha dicho la doctrina, este concepto es similar a la derogación; la primera de las citadas figuras consiste en “la sustitución de un texto legal íntegro, por otro”, mientras que la segunda, en estricto sentido, significa “dejar parcialmente sin efecto una ley” Es decir, la subrogación es la derogación tácita total que tiene lugar cuando se reemplaza íntegramente determinado régimen jurídico al punto que resulta incompatible con el nuevo. Para la Sala, el artículo 555-2 E.T., adicionado por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003, no subrogó el artículo 564 del E.T. El Registro Único Tributario es, en efecto, el único mecanismo para identificar ubicar y clasificar a los contribuyentes y no contribuyentes, responsables, agentes retenedores, importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, porque así lo estipuló expresamente el artículo 555-2 E.T. Sin embargo, la implementación de ese mecanismo, a lo sumo, permite inferir que se deben entender modificadas todas aquellas normas que permitan consultar otro tipo de fuente de información para identificar, ubicar y clasificar a los contribuyentes y no contribuyentes, responsables, agentes retenedores, importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros. Por tanto, la modificación deviene de una derogatoria tácita parcial, que no total, puesto que afectaría las normas correspondientes, únicamente, en lo pertinente. Así por ejemplo, el artículo 563 E.T. dispone que la notificación de las actuaciones de la administración tributaria deberá efectuarse a la dirección informada en la declaración de renta o en la informada en formato oficial de cambio de dirección. Para la Sala, esta norma, en todo su contexto, sigue vigente, pero, en lo referido a las fuentes de información de ubicación del contribuyente, es claro que, a partir de la entrada en vigencia del artículo 555-2 E.T. sólo es pertinente consultar la información que aparece en el RUT., eso sí, cuando la dirección ha sido informada, porque cuando el contribuyente no ha suministrado ninguna información, se pueden seguir consultando las fuentes de información o ubicación a que alude el inciso segundo de la norma, vr. gr., guías telefónicas, información comercial o bancaria, etc.

FUENTE FORMAL: CODIGO CIVIL – ARTICULO 71

DIRECCION PROCESAL – Permite que el contribuyente suministre otra dirección diferente a la que aparece en el Rut. Cuando se hace la notificación a una dirección diferente a la procesal pero se interpuso recursos no hay lugar a la nulidad de los actos

Para la Sala, el citado artículo, en realidad, permite a los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes suministrar como dirección procesal otra diferente a la que figura en el RUT, a efectos de mantener el control de los procesos de determinación de impuestos. En esa medida, esa dirección podría corresponder a la dirección de los apoderados o a una dirección del contribuyente, responsable o agente retenedor que no coincida con la que obligatoriamente se debe suministrar en el RUT. Por eso, el citado artículo exige

que se notifique a esa dirección si se la ha suministrado expresamente. Sin embargo, la Sala, en el análisis de casos concretos, cuando se ha suministrado la dirección procesal, ha dicho que si la notificación se surtió efectivamente en la dirección del contribuyente, responsable o agente retenedor, al punto de que pudo ejercer el derecho de defensa, porque interpuso los recursos en tiempo, no se configura ninguna causal de nulidad ni de oponibilidad de los actos administrativos por el hecho de que la notificación se haya hecho a la dirección del contribuyente y no a la dirección procesal

ACTO ADMINISTRATIVO – Causales de nulidad / FALSA MOTIVACION – Se refiere a la legalidad de los actos. Elementos para que prospere esta causal. Nulidad del acto / APLICACION INDEBIDA – Eventos en los que se presenta / RUT – La entrada en vigencia de este medio único de información no fue inmediata / DIRECCION PARA NOTIFICACIONES – Es la informada por el contribuyente en la última declaración de renta o en formato oficial de cambio. Vigencia de la dirección antigua / NOTIFICACION POR AVISO – No hay lugar a efectuarla cuando la devolución del correo se debe a la casual de no Reside / RECURSO DE RECONSIDERACION – Cuando se interpone en tiempo no hay lugar a su inadmisión. Conducta concluyente

Las causales de nulidad previstas en el artículo 84 C.C.A. se diseñaron a partir de los elementos del acto administrativo: la competencia, la forma y el procedimiento, el motivo y la motivación, el contenido u objeto. Vistos desde el punto de vista negativo los elementos configuran las causales de nulidad del acto administrativo: La incompetencia del funcionario o la autoridad; la expedición irregular —que incluye la falta de motivación—, la falsa motivación, la desviación de poder y la violación de la ley que, a su vez, ocurre por inaplicación, indebida aplicación e interpretación errónea. Tratándose de la causal de nulidad por falsa motivación, la Sala reitera que esta causal se relaciona directamente con el principio de legalidad de los actos y con el control de los hechos determinantes de la decisión administrativa. Para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente. Tratándose de la violación de la ley por aplicación indebida, esta se presenta cuando el precepto o preceptos jurídicos que se hacen valer se usan o aplican a pesar de no ser los pertinentes para resolver el asunto que es objeto de decisión. El error por aplicación indebida puede originarse por dos circunstancias: 1.- Porque el juzgador se equivoca al escoger la norma por inadecuada valoración del supuesto de hecho que la norma consagra y 2.- Porque no se establece de manera correcta la diferencia o la semejanza existente entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto. Ahora, para el 24 de febrero de 2004, fecha en que la DIAN dictó la Resolución que impuso la sanción, ya había entrado a regir la Ley 863 de 2003. Sin embargo, conforme con el inciso tercero del artículo 19, hoy artículo 555-2 E.T., los procedimientos de inscripción, actualización, suspensión, cancelación grupos de obligados, formas, lugares, plazos, convenios y demás condiciones, fueron supeditados al reglamento del Gobierno. Así mismo, quedó supeditada la adopción del formulario de inscripción y actualización del RUT. De manera que, la entrada en vigencia del RUT como mecanismo único de identificación, ubicación y clasificación no fue inmediata. En esa medida, el artículo 555-2 E.T., adicionado por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003, no era la norma aplicable al caso concreto. En esa medida tiene razón la

DIAN. No obstante, la DIAN no reparó en que la norma aplicable al caso concreto era el artículo 563 E.T. que dispone que la dirección para notificaciones de las actuaciones de la administración tributaria deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente en su última declaración de renta, según el caso, o mediante formato oficial de cambio de dirección. Según esta norma, la antigua dirección continúa siendo válida durante los tres meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección informada. De manera que, para notificar la Resolución que impuso la sanción, la DIAN debió consultar la información reportada en la última declaración o en el formato de actualización. Como en el caso concreto reposa como prueba la dirección que la parte actora suministró en la declaración de renta del año 2001 que presentó el 17 de abril de 2002, pero también reposa la prueba del formato de actualización del antiguo RUT, que data del 2 de octubre de 2003, la DIAN debió tomar la información que la parte actora suministró en este documento. Además, porque la anterior dirección sólo tuvo vigencia por tres meses adicionales, esto es, hasta el 2 de enero de 2004. Por lo tanto, la notificación no se surtió en debida forma, pues ante la devolución del correo por la causal “no reside”, la DIAN no debió aplicar el artículo 568 E.T. en cuanto permite notificar por aviso las actuaciones administrativas que fueron devueltas, por cualquier razón. Como en este caso la devolución ocurrió por la causal “no reside”, lo pertinente era aplicar el artículo 567 E.T. que regula la devolución por dirección errada. En esa medida, dado que la parte actora se notificó por conducta concluyente el 5 de septiembre de 2005, demostró que interpuso el recurso de reconsideración en el término previsto en el artículo 720 del E.T., y, por tanto, la DIAN no debió inadmitirlo. En consecuencia, los actos administrativos que decidieron y confirmaron la inadmisión del recurso de reconsideración son nulos, por falsa motivación y violación del artículo 564 E.T. por indebida aplicación. De contera, por violación de los artículos 720 y 722 E.T. No prospera el cargo de apelación

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 567 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 84

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá D.C., veinticuatro (24) de mayo de dos mil doce (2012)

Radicación: 25000-23-27-000-2006-00717-01(17705)

Actor: MARÍA STELLA VELÁSQUEZ PÉREZ

Demandado: U.A.E. DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia del 5 de marzo del 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub-Sección "B", que falló lo siguiente:

"1. DECLARESE (sic) *la nulidad de los siguientes actos administrativos emanados de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*

- *Resolución sanción por no declarar N° 320642003000095 de 24 de febrero de 2004.*
- *Auto inadmisorio del Recurso de Reconsideración N° 900002 de 26 de septiembre de 2005.*
- *Auto confirmatorio del auto inadmisorio N° 900003 de 8 de noviembre de 2005.*

En consecuencia y como restablecimiento del derecho, levántase la sanción impuesta a la señora María Stella Velásquez Pérez por no declarar el impuesto sobre la Renta por la vigencia fiscal 1998. (...)"

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

1. Mediante auto de apertura No. 0101-32062320020000563 de 6 de febrero de 2002, la DIAN ordenó iniciar una investigación preliminar contra la demandante con el fin de indagar sobre ciertas transacciones bursátiles que ejecutó.
2. El 10 de abril de 2003, la DIAN citó a la parte actora
3. El 27 de mayo de 2003, la División de Fiscalización Tributaria profirió el emplazamiento para declarar No. 0201-320632003000033.
4. El 24 de febrero de 2004, la División de Liquidación profirió la Resolución No. 320642003000095 que impuso la sanción por no declarar por el año gravable 1998, en cuantía de \$134.697.000
5. El 5 de septiembre de 2005, la parte actora interpuso el recurso de reconsideración.
6. El 26 de septiembre de 2005, la División Jurídica profirió el auto No. 900002 que inadmitió el recurso.
7. El 28 de octubre de 2005, la parte actora interpuso el recurso de reposición contra el auto inadmisorio.

8. El 8 de noviembre de 2005, la División Jurídica profirió el auto No. 90003 que confirmó el auto inadmisorio.

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

La parte demandante, señora MARÍA STELLA VELÁSQUEZ PÉREZ, por medio de apoderado, formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERO: Que se declare la nulidad de la actuación administrativa comprendida por los siguientes actos:

1. Resolución sanción por no declarar N°320642003000095 del 24 de febrero de 2004, emanada de la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Naturales de Bogotá, por medio de la cual se impuso una sanción a la demandante MARÍA STELLA VELÁSQUEZ por no presentar declaración de renta por año gravable 1998, por valor de ciento treinta y cuatro millones seiscientos noventa y siete mil pesos (\$134.697.000).
2. Auto inadmisorio de Recurso de Reconsideración N° 900002 del 26 de Septiembre de 2005, emanada de la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Naturales de Bogotá, notificada personalmente el día 20 de octubre de 2005, por medio del cual se inadmitió el recurso de reconsideración interpuesto por la demandante contra la mencionada Resolución sanción por no declarar N° 320642003000095.
3. Auto Confirmatorio del Auto inadmisorio N° 900003 del 8 de noviembre de 2005, emanada de la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Naturales de Bogotá, notificada personalmente el día 28 de noviembre de 2005, por medio de la cual se resolvió desfavorablemente el recurso de Reconsideración N° 900002 del 26 de Septiembre de 2005, y se agotó la vía gubernativa”.

SEGUNDO. *Restituir en su derecho a la demandante, en el sentido de reconocer que la demandante no está obligada a pagar sanción alguna por falta de presentación de la declaración de renta y complementarios del año gravable 1998, o en su defecto, que la sanción se reduzca a la cuantía que corresponda según los elementos de juicio que obren en el expediente”.*

Aunque la parte actora no precisó las normas violadas ni las causales de nulidad en que habría incurrido la Administración, del concepto de violación se infiere que las normas violadas son los artículos 29 de la C.P., 26, 38, 722, 564, 568, 638, 643 E.T. y 48 del C.C.A.

En el concepto de violación, respecto de los actos administrativos que inadmitieron el recurso de reconsideración, alegó que se le vulneró el derecho al debido proceso porque la resolución que le impuso la sanción por no declarar el impuesto de renta por el año 1998 se le notificó a una dirección que no correspondía a la última reportada. Que ese hecho impidió que ejerciera el derecho de defensa y de contradicción.

Explicó que la DIAN la citó a las instalaciones de la entidad para formularle ciertas preguntas sobre los denuncios rentísticos de los años 1997 a 2000. Que, en esa diligencia, se le preguntó sobre la dirección donde ejercía su actividad económica, ante lo que respondió que era la Oficina 401 del edificio ubicado en la Carrera 16 No. 79-79 de Bogotá. Que la Administración registró esa dirección como dirección procesal.

Que el 27 de mayo de 2003, la DIAN profirió emplazamiento para declarar por el año gravable 1998, que fue notificado a la dirección anotada.

Que, posteriormente, el 2 de octubre de 2003, modificó los datos del RUT e informó como dirección para notificaciones la Transversal 15 No. 70-74, oficina 201 de Bogotá.

Que la DIAN, el 24 de febrero de 2004, expidió la Resolución mediante la que le impuso la sanción por no declarar y que envió la citación para notificación personal a la primera dirección informada. Que habida cuenta de que la citación fue devuelta por la causal “no reside”, la DIAN notificó la Resolución por aviso,

mediante la publicación de la decisión en el diario el Tiempo, el día 23 de marzo de 2004. Que con ese proceder, la DIAN vulneró los artículos 722, 564 y 568 E.T.

Sustentó que se violó el artículo 564 E.T., porque conforme con esta norma, *“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.”*

Que la DIAN interpretó de manera errada el citado artículo, en el sentido de que cuando se informa una dirección para efectos procesales, esa dirección prevalece sobre la que figura en el RUT.

Que, sin embargo, la dirección que la DIAN registró en la diligencia a la que citó no era la dirección procesal, porque, precisamente, esa diligencia no hacía parte de un proceso formal de determinación del tributo. Que, en esa medida, la citación para la notificación personal de la resolución que impuso la sanción debió enviarse a la dirección registrada en el RUT. Que, como no lo hizo, puesto que notificó la resolución por aviso, vulneró los artículos 48 del C.C.A y 568 E.T.

Manifestó que se violó el artículo 568 E.T., porque conforme con esta norma, la notificación por aviso no procede cuando la citación se envía a una dirección errada. Para respaldar su dicho, citó doctrina judicial del Consejo de Estado.

Explicó que se enteró de la actuación administrativa, en virtud del proceso administrativo de cobro coactivo que inició la DIAN. Que, en esa medida, la notificación se surtió por conducta concluyente el día que interpuso el recurso de reconsideración, esto es, el 5 de septiembre de 2005. Que como el artículo 722 E.T. prevé un término de dos meses, contados a partir de la notificación, para interponer el recurso de reconsideración, este se interpuso en término. Que, por lo tanto, el acto administrativo que rechazó el recurso por extemporáneo, y el que lo confirmó, son nulos.

Respecto de la resolución que le impuso la sanción por no declarar, alegó la violación del debido proceso (artículos 29 C.P. y 638 E.T.) y la violación de los artículos 26, 38 y 643 E.T.

Sobre la violación al debido proceso, manifestó que la DIAN violó el artículo 638 E.T., en cuanto, a su juicio, exige, que debe mediar un pliego de cargos previo a la imposición de la sanción, que se fije en resolución independiente.

También alegó la falta de competencia temporal de la DIAN para imponer la sanción, puesto que, a su juicio, la resolución que la impuso se notificó por fuera de los 5 años previstos para el efecto en el artículo 638 E.T.

Explicó que el plazo para presentar la declaración de renta del año 1998 vencía el 6 de mayo de 1999 y, por lo tanto, la facultad para imponer la sanción prescribió el 6 de mayo de 2004. Que como la Administración notificó de manera errada la resolución que impuso la sanción, era evidente que la facultad sancionatoria estaba prescrita.

Alegó que el emplazamiento para declarar no suspendió ni interrumpió el plazo de la prescripción, pues, según su entender, conforme con el artículo 638 del E.T., ese plazo sólo se puede interrumpir con el pliego de cargos.

En cuanto a la base que tuvo en cuenta la DIAN para tasar la sanción a que alude el artículo 643 del Estatuto Tributario, cuestionó que se hubiera calculado el 20% sobre los ingresos brutos que, según dicha entidad, se derivaron de la venta de bienes corporales muebles. Alegó que la administración equiparó de manera equivocada la redención de un título valor de captación masiva a una venta de un bien mueble corporal.

Explicó que conforme con la técnica financiera, cuando se redime un título valor, el monto de la inversión que se devuelve al ahorrador no es ingreso bruto, en los términos del artículo 26 E.T., pues no es susceptible de incrementar el patrimonio. Que, únicamente, el rendimiento financiero constituye ingreso bruto. Que, además, tratándose de la redención de títulos de deuda pública (TES), el artículo 38 E.T. dispone que no constituye renta ni ganancia ocasional la parte que corresponda al componente inflacionario de los rendimientos financieros percibidos por personas naturales y sucesiones ilíquidas, que provengan de los títulos de deuda pública.

Manifestó que conforme con lo explicado, resulta desproporcionado que la sanción se haya tasado sobre \$605.000.000, monto al que asciende el total de los títulos

valores redimidos más los rendimientos financieros, puesto que la renta gravable tan sólo ascendía a \$27.5 millones.

Que resultaba desproporcionada la sanción liquidada en el acto demandado, y que, por ello, era necesario entrar a determinar cuál es la porción gravable que constituye ingreso.

También hizo hincapié en que durante la fase de fiscalización, la DIAN no verificó si el supuesto ingreso se consignó en las cuentas personales de la demandante, a pesar de que la administración tenía los medios para hacer el seguimiento a los cheques girados por el comisionista de bolsa.

Reiteró que tratándose de los contratos bancarios, la variación que tenga la tasa de interés y el costo del dinero resultan determinantes para saber si el ahorrador obtuvo pérdidas respecto de la negociación de los títulos que realizó, en razón de que la operación de redención o venta de un título valor no es sinónimo de rendimientos financieros. Que, además, el componente inflacionario de dichos rendimientos solo compensaba el efecto negativo de la inflación sobre el valor nominal del título y que parte del interés pactado solamente mantuvo la sustancia del capital a la fecha de redención.

Insistió en que el 100% de los rendimientos financieros, contrario a lo que expresó la administración, corresponde a ingresos brutos, pues el componente inflacionario de los mismos compensaba el efecto negativo de la inflación sobre el valor nominal del título. Adujo, además, que parte del interés pactado con los ahorradores, simplemente persigue mantener la sustancia del capital expresada en pesos corrientes a la fecha de la redención.

LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA:

La DIAN contestó la demanda y propuso la excepción de falta de jurisdicción por caducidad de la acción de nulidad de la resolución que impuso la sanción por no declarar. Sin embargo, los argumentos los orientó a probar la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa porque la demandante no interpuso el recurso de reconsideración dentro de los dos meses siguientes a la notificación por aviso que se surtió el 24 de mayo de 2004.

Sobre el asunto de fondo, para la DIAN, la parte actora alegó la nulidad de los actos demandados con fundamento en el artículo 730 E.T., y la errónea notificación, en el artículo 563. Por eso, controvertió que el artículo 730 E.T. sólo contiene las causales de nulidad contra los actos de liquidación de impuestos, más no de los que imponen sanciones. Y, respecto del artículo 563, adujo que la dirección que reportó la parte actora, era la dirección para notificación procesal. Que, en esa medida, la citación para la notificación se remitió a la dirección correcta y, dada la devolución, también fue pertinente la notificación por aviso. Alegó que la parte actora debió informar, al área donde cursaba el expediente, las modificaciones que hizo al RUT, para que dicha dependencia ya no tuviera en cuenta la dirección procesal. Citó doctrina judicial del Consejo de Estado para respaldar su argumento.

Por lo expuesto, dijo que no se configuró la notificación por conducta concluyente, ni se le violó el debido proceso a la demandante, ni prescribió la facultad para imponer la sanción.

Sobre el asunto de fondo, dijo que los títulos de deuda pública TES eran bienes muebles cuyo costo debía determinarse conforme con el artículo 66 del E.T. Que, por lo tanto, la sanción debía tasarse sobre todo el ingreso de la operación. Que si en gracia de discusión se aceptara el fundamento de la demandante, sería para efectos de determinar la renta líquida en la liquidación oficial de aforo, pero que, como ese no es el caso, la sanción fue debidamente tasada.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante providencia del 5 de marzo de 2009, accedió a las pretensiones de la demanda. Como primera medida, resolvió la objeción al dictamen pericial que propusieron las partes, y precisó que ninguna sustentó el error grave en que se debe fundamentar.

Sobre la excepción que propuso la DIAN, advirtió que era necesario resolver si la resolución mediante la que se impuso la sanción había sido notificada correctamente, y concluyó que no.

Consideró que, conforme con el acervo probatorio y lo regulado en los artículos 563, 565, 566 y 568 del E.T, los actos administrativos expedidos por la DIAN

deben ser notificados personalmente a la dirección informada por el contribuyente, que puede ser la informada en la última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, o la reseñada en el formulario oficial de cambio de dirección.

Que en el expediente estaba probado que la parte demandante modificó los datos de la dirección mediante el formulario de actualización del RUT.

Que como para el 24 de febrero de 2004, fecha en que la DIAN impuso la sanción, ya se había incorporado al ordenamiento tributario el artículo 555-2 E.T., mediante el artículo 19 de la Ley 863 de 29 de diciembre de 2003, la dirección que debió tener en cuenta la Administración para notificar el acto referido no era otra que la Transversal 15 N° 70-74, oficina 201, de la ciudad de Bogotá, indicada por la demandante en el RUT.

Que, por lo tanto, al haberse surtido la notificación en una dirección distinta, la administración violó el derecho de defensa. Que, así mismo, fue improcedente la notificación por aviso, por cuanto a ésta solo puede acudirse cuando no ha podido notificarse por correo, como lo ordena el artículo 566 del E.T, es decir, después de realizar todas las diligencias posibles para ubicar al contribuyente.

El Tribunal interpretó que las normas referentes a la dirección para notificación fueron subrogadas por el artículo 555-2 E.T. Respaldó su decisión en el concepto 082229 del 8 de noviembre de 2005 de la Oficina Jurídica de la DIAN.

Agregó que por “dirección procesal” se debe entender la restringida al proceso de determinación y discusión del tributo y que, así se aceptara la que tomó la DIAN, esa dirección solo fue válida hasta el 2 de enero de 2004, conforme lo prevé el artículo 563 del E.T.

En consecuencia, concluyó que de conformidad con el artículo 330 del C.P.C., la demandante se notificó por conducta concluyente el día 5 de septiembre de 2005, fecha en la que radicó el memorial del recurso de reconsideración. Que, en esa medida, el acto administrativo que inadmitió el recurso de reconsideración y el que confirmó esa decisión eran nulos.

En cuanto al acto administrativo que impuso la sanción, dijo que era nulo porque, efectivamente, habría ocurrido la prescripción de la facultad sancionatoria, puesto que la DIAN tenía plazo para notificar dicho acto hasta el día 6 de mayo de 2004,

conforme con el artículo 638 E.T., pero que como la parte actora se notificó el 5 de septiembre de 2005, era palmaria la ocurrencia de la prescripción.

El Magistrado Fabio O. Castiblanco Calixto salvó el voto en cuanto la posición mayoritaria de la Sala concluyó que el artículo 19 de la Ley 863 de 2003 (artículo 555-2 E.T) subrogó el artículo 564 del E.T. A juicio del magistrado, sigue vigente el artículo 564 E.T. y prevalece sobre el 555-2 E.T.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La U.A.E. DIAN interpuso recurso de apelación. Dijo que discrepaba de la conclusión a la que llegó el Tribunal en el sentido de que el artículo 555-2 E.T. subrogó el artículo 564 del mismo.

Precisó que el artículo 69 de la Ley 863 de 2003 no derogó el artículo 564 E.T. y que el concepto 082229 del 8 de noviembre de 2005 de la Oficina Jurídica de la DIAN, dijo que se entendían derogados tácitamente los artículos 563, 596, 599, 602 y 606 E.T., porque a partir de la vigencia del registro único tributario RUT, ese era el único mecanismo de ubicación de los sujetos que deben cumplir obligaciones ante la DIAN. Que, por lo tanto, ya no era procedente acudir a las declaraciones tributarias como mecanismo para informar y actualizar la dirección del contribuyente, responsable o agente retenedor. Que ese concepto nada dijo sobre el artículo 564 E.T., que regula la dirección procesal.

Manifestó que la dirección que inicialmente reportó la parte actora era la procesal, porque el proceso sancionatorio objeto de la demanda se derivó de la omisión de la declaración del impuesto de renta del año 1998. Que, en esa medida, la notificación por aviso era válida, pues, primero se intentó la notificación a la dirección procesal informada, en virtud de lo previsto en el artículo 564 E.T., y, ante la devolución del correo, se surtió la notificación por aviso el 23 de marzo de 2004. Que a partir de esa fecha, la demandante debió contar el plazo de los 2 meses que prevé el artículo 772 E.T., para interponer el recurso de reconsideración y que, dado que lo interpuso hasta el 5 de septiembre de 2005, el recurso se interpuso extemporáneamente. Por lo mismo, insistió en que no prescribió la facultad para imponer la sanción.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte actora coadyuvó la conclusión a la que llegó el Tribunal respecto de la interpretación del artículo 555-2 del Estatuto Tributario y citó doctrina judicial de la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la que se da prelación a la dirección informada en el RUT.

Reiteró que en materia tributaria la notificación por aviso sólo procede cuando es absolutamente imposible ubicar la dirección del contribuyente. Alegó que la DIAN no tuvo en cuenta que, incluso, para notificar por aviso, el artículo 568 del E.T. exige que la publicación se haga en un periódico de amplia circulación nacional o regional del lugar al que corresponda la última dirección informada en el RUT. Que, adicionalmente, el artículo 612 E.T. dispone que los cambios de dirección se deben informar dentro de los tres meses siguientes a la modificación, plazo que, según dijo, ya se había cumplido en el caso concreto, al momento en que la DIAN decidió notificar por aviso.

Insistió en que notificar a una dirección desactualizada es lo mismo que hacerlo a una dirección errada y que, por lo tanto, en el caso concreto ocurrió la prescripción de la facultad sancionatoria.

La DIAN reiteró lo que expuso en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El delegado del Ministerio Público pidió que se confirme la sentencia del Tribunal. Dijo que de conformidad con el artículo 563 E.T., cuando el contribuyente modifica la dirección, la anterior sigue siendo válida durante los tres meses siguientes. Que, la DIAN debe notificar a la dirección informada en el RUT. Que conforme con las pruebas que obran en el proceso, la DIAN notificó el acto administrativo que impuso la sanción por no declarar a una dirección diferente a la registrada en el RUT y que, por lo tanto, no procedía la notificación por aviso. Que, en consecuencia, debe entenderse notificado dicho acto por conducta concluyente el 5 de septiembre de 2005, y, que, por ende, son nulos los actos administrativos que rechazaron el recurso por extemporáneo. Que, por lo mismo, prescribió la facultad sancionatoria de la DIAN.

De otra parte, le dio la razón a la DIAN en que el artículo 564 E.T. sigue vigente. Dijo que, sin embargo, no era aplicable al caso concreto, porque la DIAN no inició el proceso administrativo sancionatorio con la primera diligencia de citación que hizo para verificar la actividad económica y origen de los ingresos de la parte actora. Que, en esa medida, la dirección que la demandante suministró en esa oportunidad no era la dirección procesal. Que, adicionalmente, no puede entenderse que la dirección sea inmodificable, pues puede actualizarse por los medios autorizados por la DIAN, de tal manera que, en esos eventos, la autoridad tributaria está compelida a notificar a la dirección actualizada.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la U.A.E. DIAN., en calidad de parte demandada, procede la Sala a decidir si son nulos los actos administrativos mediante los cuales, la Administración de Impuestos de Personas Naturales de Bogotá impuso la sanción por no declarar el impuesto de renta por el año gravable 1998, e inadmitió el recurso de reconsideración que se interpuso contra dicho acto.

Para decidir, es menester tener en cuenta que la demanda se fundamentó en la violación de los artículos 722, 564, 568 y 638, E.T. y 48 del C.C.A.

El Tribunal decidió la nulidad de los actos demandados por violación del artículo 564 E.T., por aplicación indebida, pues para el Tribunal, las normas aplicables al caso concreto eran los artículos 555-2, 638 y 722 E.T.

En el recurso de apelación, la DIAN insistió en que la norma aplicable al caso concreto era el artículo 564 E.T., y discrepó de la conclusión a la que llegó el Tribunal, sobre la presunta subrogación de este artículo, por parte del artículo 555-2 E.T.

La Sala precisa que aunque la parte actora alegó la causal de nulidad por violación directa del artículo 564 E.T., por interpretación errónea, de los argumentos planteados en la demanda, se infiere que, en realidad, alegó las causales de nulidad por aplicación indebida del artículo 564 E.T. y por falsa motivación.

En efecto, la parte actora alegó que la DIAN interpretó de manera errónea el artículo 564 E.T., porque la dirección procesal a que alude esa disposición prevalece sobre la dirección que figura en el RUT.

A juicio de la demandante, la interpretación correcta es que la dirección que siempre prevalece es la que aparece registrada y actualizada en el RUT, especialmente, cuando este registro se actualiza después de haber reportado una dirección previa, que, además, no tenía el carácter de dirección procesal. Que, en esa medida, cuando se actualiza la dirección del contribuyente en el RUT, esta es la dirección que se debe tener en cuenta para surtir la notificación de las actuaciones administrativas de las autoridades tributarias.

Como se puede apreciar, la parte actora no plantea ningún análisis de interpretación del artículo 564 E.T. Su argumento, claramente, se enfoca a pedir que no se aplique esta disposición.

Es por eso que el Tribunal concluyó que el artículo 564 E.T. no era aplicable al caso concreto. Se aprecia también que consideró irrelevante analizar si el contribuyente informó o no la dirección procesal, pues, para el a quo, a partir de la vigencia de la Ley 863 de 2003, siempre debe tenerse en cuenta la dirección que figura en el RUT, pues el artículo 564 E.T. que regula la dirección procesal, lo entendió subrogado.

Entonces, para dirimir la litis, la Sala considera que, es relevante precisar, ante todo, si el artículo 564 E.T. fue subrogado.

Dado que anticipa que concluirá que no fue subrogado, precisará en qué consisten las causales de violación por falsa motivación y por aplicación indebida, para luego analizar los hechos que se encuentran probados, especialmente, el hecho de si la parte actora reportó la dirección procesal. Dilucidado este punto, se podrá precisar si los actos administrativos demandados son nulos por falsa motivación y por aplicación indebida del artículo 564 E.T.

De si el artículo 564 E.T fue subrogado.

El Tribunal concluyó que a partir de la entrada en vigencia del artículo 19 de la Ley 863 de 2003 debe entenderse subrogado el artículo 564 E.T., habida cuenta de

que a partir de esa ley, se adoptó el Registro Único Tributario como el único mecanismo para identificar, ubicar y clasificar a las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes y no contribuyentes, responsables, agentes retenedores, importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros.

El Código Civil regula la derogación de las leyes y dice que puede ocurrir mediante la derogatoria expresa y la derogatoria tácita¹.

Dicho código no regula la subrogación, pero, conforme lo ha dicho la doctrina, este concepto es similar a la derogación; la primera de las citadas figuras consiste en *“la sustitución de un texto legal íntegro, por otro”*, mientras que la segunda, en estricto sentido, significa *“dejar parcialmente sin efecto una ley”*^{2,3}.

Es decir, la subrogación es la derogación tácita total que tiene lugar cuando se reemplaza íntegramente determinado régimen jurídico al punto que resulta incompatible con el nuevo.

Para la Sala, el artículo 555-2 E.T., adicionado por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003, no subrogó el artículo 564 del E.T., por las siguientes razones:

El Registro Único Tributario es, en efecto, el único mecanismo para identificar ubicar y clasificar a los contribuyentes y no contribuyentes, responsables, agentes retenedores, importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, porque así lo estipuló expresamente el artículo 555-2 E.T.⁴

¹ ARTICULO 71. <CLASES DE DEROGACION>. La derogación de las leyes podrá ser expresa o tácita. Es expresa, cuando la nueva ley dice expresamente que deroga la antigua. Es tácita, cuando la nueva ley contiene disposiciones que no pueden conciliarse con las de la ley anterior. La derogación de una ley puede ser total o parcial.

² Torr , Abelardo. Introducción al derecho. Décima Edición. Editorial Perrot, Buenos Aires.

³ CFR. CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN QUINTA. Consejera ponente: MARÍA NOHEMÍ HERNÁNDEZ PINZÓN. Bogotá D.C., once (11) de marzo de dos mil cuatro (2004). Radicación número: 08001-23-31-000-2003-0030-01(ACU). Actor: KARINA FONTALVO LOBO Y OTRO. Demandado: SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

⁴ **ARTÍCULO 555-2. REGISTRO ÚNICO TRIBUTARIO - RUT**⁴. El Registro  nico Tributario, RUT, administrado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio; los responsables del Régimen Común y los pertenecientes al régimen simplificado; los agentes retenedores; los importadores, exportadores y demais usuarios aduaneros, y los demais sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respecto de los cuales esta requiera su inscripción.

El Registro  nico Tributario sustituye el Registro de Exportadores y el Registro Nacional de Vendedores, los cuales quedan eliminados con esta incorporación. Al efecto, todas las referencias legales a dichos registros se entenderán respecto del RUT.

Sin embargo, la implementación de ese mecanismo, a lo sumo, permite inferir que se deben entender modificadas todas aquellas normas que permitan consultar otro tipo de fuente de información para identificar, ubicar y clasificar a los contribuyentes y no contribuyentes, responsables, agentes retenedores, importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros.

Por tanto, la modificación deviene de una derogatoria tácita parcial, que no total, puesto que afectaría las normas correspondientes, únicamente, en lo pertinente. Así por ejemplo, el artículo 563 E.T. dispone que la notificación de las actuaciones de la administración tributaria deberá efectuarse a la dirección informada en la declaración de renta o en la informada en formato oficial de cambio de dirección. Para la Sala, esta norma, en todo su contexto, sigue vigente, pero, en lo referido a las fuentes de información de ubicación del contribuyente, es claro que, a partir de la entrada en vigencia del artículo 555-2 E.T. sólo es pertinente consultar la información que aparece en el RUT., eso sí, cuando la dirección ha sido informada, porque cuando el contribuyente no ha suministrado ninguna información, se pueden seguir consultando las fuentes de información o ubicación a que alude el inciso segundo de la norma, vr. gr., guías telefónicas, información comercial o bancaria, etc.

Ahora bien, el artículo 564 E.T. regula la dirección procesal en el siguiente sentido:

“ARTICULO 564. DIRECCIÓN PROCESAL. Si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente, responsable, agente

Los mecanismos y términos de implementación del RUT, así como los procedimientos de inscripción, actualización, suspensión, cancelación, grupos de obligados, formas, lugares, plazos, convenios y demás condiciones, serán los que al efecto reglamente el Gobierno Nacional.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales prescribirá el formulario de inscripción y actualización del Registro Único Tributario, RUT.

PARÁGRAFO 1o. El Número de Identificación Tributaria, NIT, constituye el código de identificación de los inscritos en el RUT. Las normas relacionadas con el NIT serán aplicables al RUT.

PARÁGRAFO 2o. La inscripción en el Registro Único Tributario, RUT, deberá cumplirse en forma previa al inicio de la actividad económica ante las oficinas competentes de la DIAN, de las cámaras de comercio o de las demás entidades que sean facultadas para el efecto.

Tratándose de personas naturales que por el año anterior no hubieren estado obligadas a declarar de acuerdo con los artículos 592, 593 y 594-1, y que en el correspondiente año gravable adquieren la calidad de declarantes, tendrán plazo para inscribirse en el RUT hasta la fecha de vencimiento prevista para presentar la respectiva declaración. Lo anterior, sin perjuicio de la obligación de registrarse por una calidad diferente a la de contribuyente del impuesto sobre la renta.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se abstendrá de tramitar operaciones de comercio exterior cuando cualquiera de los intervinientes no se encuentre inscrito en el RUT, en la respectiva calidad de usuario aduanero.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Los responsables del Impuesto sobre las Ventas pertenecientes al Régimen Simplificado que a la fecha de entrada en vigencia de esta ley no se hubieren inscrito en el Registro Único Tributario, RUT, tendrán oportunidad de inscribirse sin que haya lugar a la imposición de sanciones, antes del vencimiento de los plazos para la actualización del RUT que señale el reglamento.”

retenedor o declarante, señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, la Administración deberá hacerlo a dicha dirección.”

Como se puede apreciar, esta norma no regula una fuente de *identificación y clasificación* de los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes. Sin embargo, si constituye una fuente de **ubicación** de tales sujetos. En esa medida, sería válido interpretar que el artículo 564 E.T. fue subrogado.

Sin embargo, para la Sala, el citado artículo, en realidad, permite a los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes suministrar como dirección procesal otra diferente a la que figura en el RUT, a efectos de mantener el control de los procesos de determinación de impuestos⁵. En esa medida, esa dirección podría corresponder a la dirección de los apoderados o a una dirección del contribuyente, responsable o agente retenedor que no coincida con la que obligatoriamente se debe suministrar en el RUT⁶. Por eso, el citado artículo exige que se notifique a esa dirección si se la ha suministrado expresamente.

Sin embargo, la Sala, en el análisis de casos concretos, cuando se ha suministrado la dirección procesal, ha dicho que si la notificación se surtió efectivamente en la dirección del contribuyente, responsable o agente retenedor, al punto de que pudo ejercer el derecho de defensa, porque interpuso los recursos en tiempo, no se configura ninguna causal de nulidad ni de oponibilidad de los actos administrativos por el hecho de que la notificación se haya hecho a la dirección del contribuyente y no a la dirección procesal.⁷

⁵ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ. Bogotá D. C., trece (13) de abril de dos mil cinco (2005). Radicación número: 25000-23-27-000-2001-01837-01(14569). Actor: BANCO SANTANDER COLOMBIA S.A. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Ha sido clara y constante la jurisprudencia de la Sala en el sentido de que el acto sancionatorio debe notificarse dentro del mismo término señalado para su expedición, pues sin la notificación al administrado la decisión no le es oponible o no le produce efectos. A su vez, la obligatoriedad de los actos administrativos como expresión de la voluntad del Estado depende de su conocimiento. De acuerdo con el artículo 565 del Estatuto Tributario, las sanciones, entre otros actos administrativos, deben notificarse personalmente o por correo. El artículo 566 ibidem prevé que la notificación por correo se practicará mediante el envío de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente. El artículo 564 del Estatuto Tributario prescribe que si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, la Administración deberá hacerlo a esta última. La norma en mención constituye una disposición especial en el régimen de notificaciones en materia tributaria, pues desarrolla el concepto de la “dirección procesal” dentro del trámite de la determinación del tributo o la sanción

⁶ Decreto 2788 de 2004, artículo 13, Artículo 579-1 E.T.

⁷ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS. Bogotá D.C., Veintiséis (26) de octubre de dos mil nueve (2009). Radicación número: 25000-23-27-000-2004-00142-01(16371). Actor: EMPRESA DE LICORES DE CUNDINAMARCA. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. En esta sentencia, que aunque resolvió un asunto de régimen cambiario, la Sala precisó: “En el caso concreto se encuentra probado que la parte demandante recibió el correo en la sede de la empresa, el 22 de octubre de 2002. No obstante que tal notificación no se surtió en la dirección del apoderado de la

Adicionalmente, para la Sala, la dirección procesal no está referida únicamente a la dirección que se suministra en los procesos de determinación de impuestos, sino a todos los procedimientos administrativos que adelante la DIAN, pues no hay un criterio razonable que permita limitar su uso a otros procedimientos que adelante la institución. De hecho, la Sala ya ha admitido que se aplique a otros, como los orientados a la imposición de sanciones.⁸

En todo caso, para la Sala, lo relevante, tratándose de normas que regulan la notificación de los actos administrativos, es que en cada caso se verifique que no se haya vulnerado el derecho de audiencia y de defensa, derecho que se garantiza mediante la aplicación del principio de publicidad y, para el efecto, siempre habrá que analizar el caso concreto.

De las causales de nulidad por falsa motivación e indebida aplicación.

Los actos administrativos gozan de presunción de legalidad. Corresponde, por tanto, al interesado tipificar con precisión la causal y proponer el concepto de violación en el que funda la pretensión de nulidad.

Las causales de nulidad previstas en el artículo 84 C.C.A. se diseñaron a partir de los elementos del acto administrativo: la competencia, la forma y el procedimiento, el motivo y la motivación, el contenido u objeto. Vistos desde el punto de vista

demandante, no se configuró una notificación por conducta concluyente sino por correo por cuanto, la dirección a la que se envió el acto objeto de notificación, también corresponde a la demandante y el acto no fue devuelto o rechazado por el interesado. Además, el demandante interpuso el recurso de reposición en término y, por tanto, debe entenderse que se cumplió el propósito de la notificación, que no es otro que la publicidad de los actos. Por otra parte, acertó el a quo al precisar que en el expediente no obra prueba de la devolución o rechazo de la correspondencia que se envió a la dirección de la empresa a la Carrera 36 No. 10-95 y que, por lo tanto, no se evidenció la falta de conocimiento del acto por parte de la parte demandante. Esta situación, tal como lo precisó el Tribunal, se corroboró por la interposición oportuna de los recursos por parte de la parte demandante. La Sala considera que, en el caso concreto, la dirección procesal a que alude el Decreto 1092 de 1996 hubiera primado si la dirección a la que se surtió la notificación, no hubiera sido la de la sede de una empresa y que, además, se hubiera probado que se rechazó o se devolvió por el correo. El debido proceso no se afectó porque finalmente la notificación cumplió el cometido hasta el punto de que el afectado con el acto tuvo ocasión de impugnarlo. En efecto, como la notificación por correo se surtió el 22 de octubre de 20021. En consecuencia, la impugnación por este cargo prospera."

⁸ Idem 5. Aunque en la sentencia del 23 de septiembre de 2010 la Sala dijo que la dirección procesal es la que se suministra únicamente en los procesos de determinación de impuestos, la información se hizo para precisar que, en el caso concreto que se resolvió, la dirección que se suministró no fue la procesal porque fue la que se anotó en el aviso que se dio a la administración acerca de la disolución de la sociedad. Se dijo en la sentencia." Anota la Sala que lo que denomina "procesal" el artículo 564 del Estatuto Tributario, que se invoca como violado, sólo es aplicable a los asuntos que se encuentran en proceso de "determinación y discusión", en cuyo evento el contribuyente deberá señalar expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, por lo que de manera alguna se puede considerar en este caso como "dirección procesal" porque no fue informada expresamente para el trámite de determinación y discusión del tributo, como lo preceptúa la norma, sino que dicha dirección se anotó en el aviso que se dio a la administración acerca de la disolución de la sociedad, circunstancia que, como ya se dijo, es bien distinta a la prevista en la norma. CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Bogotá D.C., veintitrés (23) de septiembre de dos mil diez (2010). Radicación número: 25000-23-27-000-2005-01654-01(17425). Actor: ELECTROMECAÁNICA DE COLOMBIA LTDA. EN LIQUIDACIÓN. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

negativo los elementos configuran las causales de nulidad del acto administrativo: La incompetencia del funcionario o la autoridad; la expedición irregular —que incluye la falta de motivación—, la falsa motivación, la desviación de poder y la violación de la ley que, a su vez, ocurre por inaplicación, indebida aplicación e interpretación errónea.

Tratándose de la causal de nulidad por falsa motivación, la Sala reitera que esta causal se relaciona directamente con el principio de legalidad de los actos y con el control de los hechos determinantes de la decisión administrativa.

Para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente.

Ahora bien, los hechos que fundamentan la decisión administrativa deben ser reales y la realidad, por supuesto, siempre será una sola. Por ende, cuando los hechos que tuvo en cuenta la Administración para adoptar la decisión no existieron o fueron apreciados en una dimensión equivocada, se incurre en falsa motivación porque la realidad no concuerda con el escenario fáctico que la Administración supuso que existía al tomar la decisión.

Todo lo anterior implica que quien acude a la jurisdicción para alegar la falsa motivación, debe, como mínimo, señalar cuál es el hecho o hechos que el funcionario tuvo en cuenta para tomar la decisión y que en realidad no existieron, o, en qué consiste la errada interpretación de esos hechos.⁹

⁹ El tratadista Manuel María Díez enseña sobre la motivación de los actos administrativos que se deben distinguir dos elementos: i) Los hechos y consideraciones que sirven de fundamento al acto y se relacionan tanto a la oportunidad del acto como a su legalidad y, ii) la correspondencia de la motivación con la materia reglada por el acto.

En el primer evento, dice el autor, al citar a Stassinopoulos, cuando la motivación se refiere a la oportunidad del acto *“debe mencionar los hechos concretos y la importancia que la administración le acuerde, como también la influencia que esos hechos han tenido sobre el ejercicio del poder discrecional”*; y cuando se relaciona con la legalidad, puede contener *“1) un desenvolvimiento del sentido de la ley, de acuerdo con la interpretación dada por el autor del acto; 2) una afirmación de la constatación de los hechos que constituyen la condición para que la aplicación de la ley haya tenido lugar; 3) una afirmación de que estos hechos han sido sometidos a una calificación jurídica apropiada.”*

Tratándose de la violación de la ley por aplicación indebida, esta se presenta cuando el precepto o preceptos jurídicos que se hacen valer se usan o aplican a pesar de no ser los pertinentes para resolver el asunto que es objeto de decisión. El error por aplicación indebida puede originarse por dos circunstancias: 1.- Porque el juzgador se equivoca al escoger la norma por inadecuada valoración del supuesto de hecho que la norma consagra y 2.- Porque no se establece de manera correcta la diferencia o la semejanza existente entre la hipótesis legal y la tesis del caso concreto¹⁰.

Del caso concreto

En el caso concreto, se encuentran probados los siguientes hechos:

1. El 25 de enero de 2002, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Personas Naturales de Bogotá emplazó a la parte actora a que presentara la declaración del impuesto de renta del año 1998.
2. Mediante auto de apertura No. 0101-32062320020000563 de 6 de febrero de 2002, la DIAN ordenó iniciar la investigación preliminar contra la demandante con el fin de indagar sobre ciertas transacciones bursátiles que ejecutó.
3. El 14 de marzo de 2002, mediante oficio 1304, la DIAN citó a la demandante para atender una diligencia de carácter tributario.
4. El 10 de abril de 2003, la demandante se presentó en las instalaciones de la DIAN en la que llenó el formato denominado "Acta de Presentación a la Citación". En esa acta figura la siguiente pregunta y respuesta:

"PREGUNTADO: *Para efectos de la presente diligencia sírvase informar a este despacho su dirección para notificaciones (Dirección procesal).*

CONTESTÓ: *Cra 16 No. 79-76 of. 401. Bta¹¹.*"

Y en cuanto al segundo elemento, precisa que la correspondencia de la motivación varía según la clase de motivos invocados: "1) si los motivos se relacionan con la interpretación de la ley deben contener la manifestación del autor del acto sobre el sentido de la ley. (...); 2) si se trata de motivos relacionados con la constatación de hechos, la correspondencia existe si se formulan las razones que conforman esa constatación; 3) si la motivación se relaciona con la calificación jurídica del hecho, la sola mención de la calificación adoptada no es suficiente, porque no es sino la conclusión y no el motivo; 4) si el motivo tiene por objeto demostrar el ejercicio correcto del poder discrecional, la correspondencia necesaria del mismo con la conclusión del acto motivado, existe si el acto hace mención de los hechos y de las consideraciones a las que el autor otorga una importancia fundamental." Manuel María Díez. "El Acto Administrativo". Tipográfica Editora Argentina S.A. Buenos Aires. 1993.

¹⁰ Cf. HUMBERTO Murcia Ballén. Recurso de Casación Civil, Bogotá. Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez. 4ª. Ed. Pág.340

5. El 27 de mayo de 2003, la División de Fiscalización Tributaria profirió el emplazamiento para declarar No. 0201-320632003000033 que se notificó a la Carrera 16 No. 79-76 Of. 401 Bogotá.

En este emplazamiento, la DIAN puso de presente que a la parte actora se le envió un oficio persuasivo a la dirección carrera 14 N. 93 B 32, que fue devuelto por correo por la causal "no reside". Que se realizó la verificación de la ubicación de la contribuyente a esa dirección y que se constató que ya no se ubicaba en la misma. Que, en la diligencia del 10 de abril de 2003, suministró como dirección la cra. 16 No. 79-76, misma que se reporta en el certificado de la cámara de comercio y en la declaración de renta del año 2001.

6. El 24 de Febrero de 2004, la División de Liquidación profirió la Resolución No. 320642003000095 que impuso la sanción por no declarar por el año gravable 1998, en cuantía de \$134.697.000. En la primera página de la Resolución por no declarar figura como dirección el siguiente dato: "Carrera 16 No. 79-75 Of 404 (procesal)"¹². Y en el anverso del folio 131 consta el sello de ADPOSTAL con la anotación de devolución por la causal "no reside". En el anverso del folio 137 figura la constancia de notificación por publicación en el diario El Tiempo, del 23 de marzo de 2004, y el sello de ejecutoria del 27 de mayo del mismo año.
7. En el folio 145 c.a. consta el reporte de consulta en el RUT en el que figura como dirección de la señora Velásquez Pérez María Stella la siguiente dirección: Trv. 15 # 70-74 Ofc- 201 de Bogotá. Ese reporte data del 9 de junio de 2004. También figura un reporte de actualización del ítem a. del numeral 5 del formato del Registro Único Tributario, que corresponde a la "Ubicación" que data del 2 de octubre de 2003¹³.
8. El 5 de septiembre de 2005, la parte actora interpuso el recurso de reconsideración.
9. El 26 de septiembre de 2005, la División Jurídica profirió el auto No. 90002 que inadmitió el recurso.
10. El 28 de octubre de 2005, la parte actora interpuso el recurso de reposición contra el auto inadmisorio.
11. El 8 de noviembre de 2005, la División Jurídica profirió el auto No. 90003 que confirmó el auto inadmisorio.

¹¹ Escrito a mano alzada

¹² Folio 130 c.a.

¹³ Folio 157

En el caso concreto, la DIAN partió del presupuesto de que la dirección que la parte actora suministró en la diligencia del 10 de abril de 2003 era la dirección procesal, porque así lo decía el formato que le hicieron diligenciar.

Sin embargo, lo cierto es que a esa fecha, la DIAN no había iniciado formalmente la actuación administrativa para imponer la sanción por no declarar, pues, como se advierte de los hechos probados, esta actuación inició, formalmente, cuando se dictó y notificó el emplazamiento para declarar, hecho que ocurrió el 27 de mayo de 2003. En consecuencia, la Carrera 16 No. 79 76 Oficina 401 de Bogotá que suministró la demandante no era la dirección procesal. En esa medida, los actos administrativos que inadmitieron el recurso de reconsideración, en principio, estarían falsamente motivados.

Sin embargo, dado que a esa fecha no había entrado a regir la Ley 863 de 2003¹⁴, hizo bien la DIAN en notificar el emplazamiento a la información suministrada por la parte actora en la diligencia del 10 de abril de 2003, puesto que, previas las verificaciones correspondientes, la DIAN corroboró que se tratara de la información suministrada para efectos comerciales en el certificado de la cámara de comercio y la señalada en la declaración de renta del año 2001, fuentes de información válidas, de conformidad con el inciso segundo del artículo 563 del E.T.

Ahora, para el 24 de febrero de 2004, fecha en que la DIAN dictó la Resolución que impuso la sanción, ya había entrado a regir la Ley 863 de 2003. Sin embargo, conforme con el inciso tercero del artículo 19, hoy artículo 555-2 E.T., los procedimientos de inscripción, actualización, suspensión, cancelación grupos de obligados, formas, lugares, plazos, convenios y demás condiciones, fueron supeditados al reglamento del Gobierno¹⁵. Así mismo, quedó supeditada la adopción del formulario de inscripción y actualización del RUT. De manera que, la entrada en vigencia del RUT como mecanismo único de identificación, ubicación y clasificación no fue inmediata. En esa medida, el artículo 555-2 E.T., adicionado por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003, no era la norma aplicable al caso concreto. En esa medida tiene razón la DIAN.

¹⁴ Diario Oficial No. 45.415 de 29 de diciembre de 2003

¹⁵ Decreto 4243 de 2004. Según este decreto, los plazos de inscripción iniciaron desde enero del año 2005.

No obstante, la DIAN no reparó en que la norma aplicable al caso concreto era el artículo 563 E.T. que dispone que la dirección para notificaciones de las actuaciones de la administración tributaria deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente en su última declaración de renta, según el caso, o mediante formato oficial de cambio de dirección. Según esta norma, la antigua dirección continúa siendo válida durante los tres meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección informada.

De manera que, para notificar la Resolución que impuso la sanción, la DIAN debió consultar la información reportada en la última declaración o en el formato de actualización. Como en el caso concreto reposa como prueba la dirección que la parte actora suministró en la declaración de renta del año 2001 que presentó el 17 de abril de 2002, pero también reposa la prueba del formato de actualización del antiguo RUT, que data del 2 de octubre de 2003, la DIAN debió tomar la información que la parte actora suministró en este documento. Además, porque la anterior dirección sólo tuvo vigencia por tres meses adicionales, esto es, hasta el 2 de enero de 2004.

Por lo tanto, la notificación no se surtió en debida forma, pues ante la devolución del correo por la causal "no reside", la DIAN no debió aplicar el artículo 568 E.T. en cuanto permite notificar por aviso las actuaciones administrativas que fueron devueltas, por cualquier razón. Como en este caso la devolución ocurrió por la causal "no reside", lo pertinente era aplicar el artículo 567 E.T. que regula la devolución por dirección errada.

En esa medida, dado que la parte actora se notificó por conducta concluyente el 5 de septiembre de 2005, demostró que interpuso el recurso de reconsideración en el término previsto en el artículo 720 del E.T.¹⁶, y, por tanto, la DIAN no debió inadmitirlo. En consecuencia, los actos administrativos que decidieron y confirmaron la inadmisión del recurso de reconsideración son nulos, por falsa

¹⁶ ARTICULO 720. RECURSOS CONTRA LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. <Artículo modificado por el artículo 67 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este Estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos Nacionales, procede el Recurso de Reconsideración.

El recurso de reconsideración, salvo norma expresa en contrario, deberá interponerse ante la oficina competente, para conocer los recursos tributarios, de la Administración de Impuestos que hubiere practicado el acto respectivo, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo.

Cuando el acto haya sido proferido por el Administrador de Impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario que lo profirió. PARÁGRAFO. Adicionado por el artículo 283 de la Ley 223 de 1995. Cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.

motivación y violación del artículo 564 E.T. por indebida aplicación. De contera, por violación de los artículos 720 y 722 E.T. No prospera el cargo de apelación

También es nula la Resolución No. 320642003000095 mediante la que la DIAN impuso la sanción por no declarar, por falta de competencia temporal, pues está probado que la Resolución se profirió por fuera de los 5 años a que alude el artículo 638 E.T.¹⁷, pues debió notificarse, a más tardar, el 6 de mayo de 2004¹⁸.

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,

F A L L A:

CONFÍRMASE la sentencia del 5 de marzo de 2009 proferida en primera instancia por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho propuesto por la María Stella Velásquez Pérez contra la DIAN, pero por las razones expuestas en la parte motiva.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**
Presidente

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE
VALENCIA**

¹⁷ ARTICULO 638. PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD PARA IMPONER SANCIONES. modificado por el artículo 64 de la Ley 6 de 1992. Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargo correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementario o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, **las cuales prescriben en el término de cinco años.** Vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la Administración Tributaria tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción correspondiente, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar.

¹⁸ El plazo para presentar la declaración de renta del año 1998 vencía el 6 de mayo de 1999.

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

**CARMEN TERESA ORTIZ DE
RODRIGUEZ**