

**ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS – Deben notificarse por correo o personalmente / NOTIFICACIONES EN MATERIA TRIBUTARIA – Actos que deben notificarse personalmente o por correo / NOTIFICACION POR CORREO – Forma de efectuarla / DIRECCION PARA NOTIFICACIONES – Es la informada por el contribuyente en su última declaración de renta o formato oficial / DIRECCION PROCESAL – Es la informada por el contribuyente para ese caso específico / NOTIFICACION POR AVISO – Procede cuando no se ha podido efectuar la notificación por correo. Es excepcional**

De conformidad con el artículo 565 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, las *actuaciones administrativas* deben notificarse *por correo o personalmente*, y tratándose de resoluciones que deciden recursos personalmente o por edicto, si el contribuyente no comparece dentro del término de diez días siguientes contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación. La *notificación por correo* se practica mediante la entrega de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente. En relación con esta dirección debe tenerse en cuenta que puede corresponder, según lo previsto en el artículo 563 del Estatuto Tributario, a la que informe el contribuyente en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, o en formato oficial de cambio de dirección. Igualmente, la normativa tributaria establece la posibilidad de notificar los actos expedidos durante el proceso de determinación y discusión del tributo a la *dirección procesal*, esto es, la informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, para ese específico proceso, por lo tanto, es obligatorio para la Administración notificarle a esta dirección las actuaciones correspondientes, pues el artículo 564 E.T. indica expresamente que la Administración “deberá” hacer la notificación a dicha dirección. En cuanto a la *notificación por aviso*, la Sala, en reiteradas oportunidades, ha considerado que esta procede cuando no ha sido posible establecer la dirección del contribuyente, es decir, cuando no se ha podido notificar por correo, como lo ordena el artículo 566 del Estatuto Tributario. Así pues, la notificación por aviso es *excepcional*, pues, no es garantía suficiente de que a través de esta se logre el conocimiento efectivo de los actos administrativos, por tal razón, se repite, la Administración debe agotar los medios que la ley le permite para garantizar plenamente el derecho de defensa de los contribuyentes que se puedan ver afectados con sus decisiones cuando el contribuyente no ha informado la dirección o la Administración no lo ha podido establecer.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 564 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 563 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 565 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 566

**CONTRIBUYENTES – Pueden actuar ante al administración a través de apoderado / PODER – Si se confiere la facultad de notificarse debe enviarse a la dirección del apoderado / NOTIFICACION POR AVISO – No hay lugar a efectuarla cuando se ha hecho mal la notificación por correo / DIRECCION DEL APODERADO – Cuando no se logra notificarlo se puede enviar la notificación al contribuyente**

En el sub examine, la actora dio respuesta al requerimiento especial a través de apoderado, quien informó de manera expresa en el escrito de contestación una dirección procesal para que en esta se le hicieran directamente a él las notificaciones de los actos administrativos expedidos durante ese proceso de determinación, como se advierte en el folio 56 c.a. Igualmente, en virtud del poder conferido por COLTABACO, el apoderado quedó facultado para recibir notificaciones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 70 del C.P.C.,

“pudiendo el mismo hacer valer el derecho a ser notificado a su dirección informada en cualquier circunstancia o estado del proceso, mientras no renunciara al poder o se sustituyera o revocara éste en los términos de los artículos 68 y 69 ib”. Por consiguiente, la Administración, para notificar la liquidación oficial de revisión, debió remitir la liquidación oficial no sólo a la *dirección informada* por el abogado de la demandante sino incluir su nombre y señalar su condición de apoderado de COLTABACO, de acuerdo a lo solicitado en la respuesta al requerimiento. No obstante, como la Administración envió la notificación indicando como destinatario a la sociedad COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A., pero a la dirección *Calle 7D No. 43 A – 99 Oficina No. 302*, que corresponde a la del apoderado (dirección procesal) y no a la del contribuyente, este error motivó que la notificación fuera devuelta por el correo con la causal “*No reside*”, porque es un hecho indiscutible que en esa dirección no iba a ser recibida correspondencia dirigida a COLTABACO por no tener ahí sus oficinas. Frente al argumento de la demandada, en el sentido de indicar que como el artículo 564 E.T., al referirse a la dirección procesal no hace referencia al apoderado, entonces, no existía obligación de dirigirla a este, la Sala advierte que el artículo 555 E.T. establece que los contribuyentes pueden actuar ante la Administración Tributaria a través de apoderados y para el caso concreto, relacionado con la dirección procesal, la norma carecería de eficacia si a pesar de reconocerse la posibilidad de informar una dirección procesal, no se garantizan las condiciones para que en esa dirección sean conocidas las actuaciones administrativas que atañen al contribuyente. Ahora bien, la Administración procedió a realizar directamente la notificación por aviso en el periódico Portafolio, sin embargo, en este caso no ocurrió que el contribuyente no haya informado una dirección o que no se pudiera establecer, entonces, no se reunían los presupuestos para acudir a la notificación por aviso, pues previamente debió verificar las razones por las cuales el correo informó la causal “*No reside*”, lo que le habría permitido dirigir a la dirección y destinatario correcto e incluso verificar directamente con el contribuyente la información suministrada por el apoderado, por consiguiente, la notificación por aviso no puede tenerse como válida. La Sala precisa que incluso la DIAN ha señalado a través de sus Conceptos, que cuando no es posible establecer la dirección del apoderado, nada impide notificar directamente al contribuyente, pues así se cumple de manera eficaz con el principio de publicidad al garantizar el efectivo conocimiento de los actos de la Administración por parte del interesado e incluso ha admitido la posibilidad de notificar de manera simultánea a las diferentes direcciones que se hayan podido establecer del contribuyente. En consecuencia, si por lo menos, en este caso, la Administración hubiera notificado a COLTABACO se habría entendido notificada la liquidación oficial de revisión, razón por la cual no era suficiente con la notificación por aviso.

**FALTA DE NOTIFICACION – No es causal de nulidad del acto administrativo. Conducta concluyente / LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION – Extemporaneidad. Causal de nulidad del acto administrativo. Derecho al debido proceso y de defensa**

Si bien la notificación del acto acusado fue irregular, no es procedente anularla por esa sola circunstancia como lo solicita la actora en los cargos de la demanda, porque, como lo ha indicado la Sala, la falta de notificación o la notificación irregular de los actos administrativos, no es causal de nulidad de los mismos, sino un requisito de eficacia y oponibilidad, máxime cuando la demandante pudo acudir ante esta jurisdicción a discutir el acto. Sin embargo, como lo ha alegado la demandante, tuvo conocimiento del acto administrativo por conducta concluyente cuando ya había transcurrido el término para su notificación oportuna, lo que viola lo dispuesto en el artículo 710 del E.T. e incurre en la causal de nulidad del artículo

730-3 íb. De conformidad con el artículo 710 E.T., la DIAN tenía 6 meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial. En el caso, el requerimiento especial fue notificado a la demandante el 25 de octubre de 2005, es decir, que la Administración tenía plazo máximo para notificar la liquidación oficial de revisión, el 25 de abril de 2006, sin embargo, esto ocurrió efectivamente el 24 de agosto de 2006, de ahí que resulta evidente que en este caso fue extemporánea la liquidación oficial de revisión, lo cual vulnera el debido proceso de la demandante en cuanto a que la actuación no se ajustó a las formas propias del procedimiento de discusión y determinación del tributo, que imponen la notificación de la liquidación oficial de revisión dentro del término señalado en el artículo 710 E.T., unido a que esta situación está prevista en el artículo 730-3 del E.T. como causal de nulidad de los actos de liquidación de impuestos. Finalmente, la Sala precisa que el conocimiento de los actos administrativos, por parte del directamente afectado, es una garantía del derecho al debido proceso y del derecho defensa en las actuaciones que adelanta la administración tributaria, razón por la cual, no puede ser considerado una mera formalidad, pues constituye, además, el respeto al principio de publicidad que guía la función administrativa

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 710 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 730-2

**NOTA DE RELATORIA:** Con salvamento de voto de la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá D.C, dos (2) de agosto de dos mil doce (2012)

**Radicación número: 05001-23-31-000-2006-03325-01(18577)**

**Actor: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. COLTABACO S.A.**

**Demandado: U.A.E. DIAN.**

#### **FALLO**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la Compañía Colombiana de Tabaco S.A., COLTABACO, en su calidad de parte demandante, contra la sentencia del 5 de agosto de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Décima de Decisión, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda.

## ANTECEDENTES

El 14 de abril de 2004, la COMPAÑIA COLOMBIANA DE TABACO S.A. presentó declaración de renta y complementarios por el año gravable 2003, con un saldo a pagar de \$353.835.000<sup>1</sup> y se acogió al beneficio de auditoría.

El 5 de abril de 2005, la Administración Local de Impuestos de Medellín profirió Auto de Apertura 110632005000742 y el Auto de Verificación 110632005000089, mediante el cual abrió investigación a la contribuyente<sup>2</sup>.

El 13 de abril de 2005, la División de Fiscalización profirió el Emplazamiento 110632005000026 para corregir la declaración privada del impuesto de renta por el año gravable 2003, pero no fue contestado por parte de la sociedad<sup>3</sup>.

El 3 de octubre de 2005, la Administración profirió Requerimiento Especial 110632005000112, mediante el que propuso modificar la declaración privada de impuesto de renta por año gravable 2003, disminuyendo los costos en la suma de \$163.875.000.

Por lo anterior, se generó un mayor impuesto a pagar por \$57.356.000 y propuso sanción por inexactitud en cuantía de \$100.947.000<sup>4</sup>. El contribuyente, a través de apoderado, se opuso a la modificación propuesta por la DIAN en el requerimiento especial<sup>5</sup> e informó la dirección procesal para notificaciones.

El 7 de abril de 2006, la Administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión 110642006000014<sup>6</sup>, que fue enviada por correo a nombre de la Compañía Colombiana de Tabaco S.A., a la dirección informada por el apoderado, pero fue devuelto con la causal "no reside"<sup>7</sup>, por lo que se procedió a notificar en Portafolio el 27 de abril de 2006<sup>8</sup>.

Mediante escrito radicado el 23 de agosto de 2006, el apoderado de la contribuyente solicitó que se le entregara copia auténtica de la liquidación oficial de

---

<sup>1</sup> Fls. 19 a 21 c.a.

<sup>2</sup> Fls. 1 y 2 c.a.

<sup>3</sup> Fls. 23 a 26 c.a.

<sup>4</sup> Fls. 36 a 43 c.a.

<sup>5</sup> Fls. 46 a 56 c.a.

<sup>6</sup> Fls. 85 a 109 c.a.

<sup>7</sup> Fl. 185 c.a.

<sup>8</sup> Fl. 161 c.a. aparece en la liquidación oficial de revisión el sello "Documentación Tributaria" en el que se indica la fecha y el periódico.

revisión, toda vez que tuvo conocimiento por vía telefónica, que “fue practicada y notificada a través de Portafolio el 27 de abril de 2006<sup>9</sup>.

La copia de la liquidación oficial de revisión fue recibida por el actor el 24 de agosto de 2006<sup>10</sup>.

### LA DEMANDA

COLTABACO S.A., a través de apoderado, en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No 110642006000017 del 7 de abril de 2006, mediante la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003. A título de restablecimiento del derecho, pide que se declare en firme la liquidación privada presentada por la contribuyente.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29, 209, 363, y 95 numeral 9 de la Constitución Política;
- Artículos 564, 565, 566, 567, 568, 730 numeral 3, 710, 714 inciso final, 683, 689-1, 490, 555-2 y 647 del Estatuto Tributario;
- Artículos 7 y 8 del Decreto 406 de 2001;
- Artículos 270 de la Ley 223 de 1995 y
- Artículo 3 del Código Contencioso Administrativo.

En el concepto de la violación, el demandante propuso los siguientes cargos:

#### **Nulidad de la liquidación oficial por no haberse notificado dentro del término legal.**

La Administración intentó notificar por correo el acto acusado y lo rotuló así: “COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. – Calle 7 D 43 A 99 Oficina 302 – Medellín Antioquia.

De acuerdo con el artículo 564 E.T., la Administración debió notificar la Liquidación Oficial de Revisión a la dirección procesal indicada en la respuesta al requerimiento

---

<sup>9</sup> Fl. 67 c.p.

<sup>10</sup> Fl. 18 c.p.

especial y que corresponde a la del apoderado, pero no remitirla a la dirección procesal y a nombre de la sociedad actora.

Por tal motivo, en el edificio donde reside el apoderado le informaron a ADPOSTAL que COLTABACO no residía allí y ese fue el motivo de la devolución del correo, razón imputable exclusivamente al error de la DIAN, que debió corregir la notificación de conformidad con el artículo 567 E.T. máxime cuando la demandada contaba con la información reportada en el RUT del apoderado, único medio de ubicación para efectos tributarios, según el artículo 555-2 E.T.

La demandada también tenía la posibilidad de contactar a COLTABACO, con base en los datos contenidos en el RUT, aparte de tener la dirección de una empresa sumamente reconocida, sin embargo, la DIAN no realizó ninguna actuación tendiente a contactar a la actora o a su apoderado.

La Administración actuó en detrimento de los intereses y derechos del contribuyente al notificar la liquidación oficial mediante publicación en el periódico PORTAFOLIO de la ciudad de Bogotá. Este proceder irregular demuestra que el acto administrativo no fue notificado en debida forma dentro del término legal, por lo tanto, se generó la nulidad de la liquidación oficial y quedó en firme la declaración privada.

El artículo 730 E.T. consagra como causal de nulidad de los actos de liquidación de impuestos, el hecho de no notificarse dentro de la oportunidad legal prevista. El artículo 714 E.T. establece la firmeza de la liquidación privada cuando no se notifica en tiempo la liquidación oficial de revisión.

En el caso, el requerimiento especial fue notificado el 25 de octubre de 2005, y el término para dar respuesta venció el 25 de enero de 2006, por lo cual la Administración podía notificar válidamente la liquidación oficial de revisión, hasta el 25 de julio de 2006.

Como la notificación por correo no fue válida y la Administración no adelantó actuación alguna por corregir su propio error, además que la publicación en prensa resultó ineficaz como medio de notificación, el acto administrativo sólo fue conocido el 24 de agosto de 2006, esto es, cuando la liquidación estaba en firme, de conformidad a los artículos 730, 714 y 710 del Estatuto Tributario.

**La notificación mediante aviso en prensa no subsana los errores en que haya incurrido la Administración Tributaria en la notificación por correo.**

Los medios de notificación válidos en materia tributaria son la notificación personal o por correo, incluyendo el correo electrónico. La notificación mediante aviso en prensa es de carácter excepcional y solo resulta procedente cuando la Administración no tiene otra forma de ubicar al destinatario del acto administrativo. La jurisprudencia del Consejo de Estado ha sido enfática en señalar que la devolución del correo, no habilita a la Administración para acudir directamente al medio excepcional de notificación.

De acuerdo con los artículos 565 y 566 del Estatuto Tributario y diferentes sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado es claro que la Administración Tributaria solo queda habilitada para notificar en prensa, cuando se han agotado infructuosamente todos los medios razonables para notificar por correo. En el caso, no solo se generó la devolución del correo por causa exclusivamente imputable a error notorio de la demandada, sino que, además, a pesar de tener todos los medios a su alcance para corregir el evidente error en el direccionamiento del correo, omitió hacerlo y acudió de manera inmediata a la publicación en prensa, para lo cual no estaba habilitada.

**Los actos acusados son violatorios del principio de publicidad de los actos administrativos y del derecho al debido proceso.**

La falta de notificación adecuada de la Liquidación Oficial de Revisión implicó una flagrante vulneración del derecho al debido proceso del contribuyente, pues por el defecto en la actuación administrativa, no pudo conocer oportunamente el acto liquidatorio y, por ende, no tuvo la posibilidad de cuestionarlo en sede administrativa a través de los recursos procedentes.

El hecho de haber acudido directamente a la jurisdicción mediante la presente demanda, en aplicación del párrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario, obedeció a una legítima aspiración de mayor certeza y seguridad jurídica para el contribuyente, toda vez que este no encontró garantías en la vía gubernativa.

El sistema político en el que se enmarca la Constitución implica una democracia participativa que es precisamente permitir de manera eficaz a los ciudadanos

conocer los actos de las autoridades, entre ellos los actos administrativos. En este sentido la figura procesal de la notificación juega un papel fundamental como mecanismo de concreción del principio de publicidad de los actos de la administración, que garantiza precisamente la efectividad y vigencia de una democracia participativa.

La adecuada notificación de los actos administrativos permite al ciudadano afectado, el ejercicio del derecho a contradecirlos o en general a defenderse dentro de los términos de ley.

**Nulidad por falsa motivación de la Liquidación Oficial – Firmeza de las declaraciones privada del IVA – Las ventas de COLTABACO dentro del territorio del Amazonas por el año 2003 están excluidas del IVA.**

Tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial de revisión e incluso el emplazamiento para corregir en renta, incurren en falsa motivación al considerar que los costos del año 2003 fueron mal calculados, porque parten de bases supuestas y que no corresponde a la realidad de la situación tributaria del contribuyente por el periodo gravable 2003.

Aseguró que, en primer lugar, las ventas realizadas por COLTABACO S.A dentro del territorio del Amazonas, fueron reales y se efectuaron de tal manera que se pudiera acceder al beneficio de exclusión del IVA consagrado en el artículo 270 de la Ley 223 de 1995 y, en segundo lugar, las declaraciones de los seis bimestres de IVA correspondientes al año 2003, adquirieron firmeza en virtud del beneficio de auditoria consagrado en el artículo 689-1 E.T., este último aspecto está en discusión ante la Administración Tributaria.

La liquidación de los costos en renta está directamente ligada al prorrateo del IVA, aspecto que escapa al objeto de la presente demanda. No obstante, los costos para el cálculo del impuesto de renta por el periodo 2003, en virtud del prorrateo del IVA fueron correctos, de acuerdo al artículo 270 de la Ley 223 de 1995 que establece que las ventas realizadas dentro del territorio del Amazonas son excluidas del mencionado impuesto. Coltabaco aportó todas las pruebas necesarias para dirimir a su favor los procesos administrativos, tales como facturas, tornaguías, declaraciones de impuestos al consumo, además, su contabilidad.

Indicó que faltando un día para que operara el beneficio de auditoría con relación al impuesto sobre la renta y habiéndose radicado respuesta a los requerimientos especiales en IVA, la Administración profirió emplazamiento para corregir, que permite al contribuyente modificar la liquidación privada; es claro, que existiendo requerimiento especial, por expresa disposición de la ley, resultaba imposible corregir, ya que la única corrección posible es dentro de los términos o límites establecidos en el requerimiento especial, máxime en el caso, la demandada pretendía que se corrigiera en renta y necesariamente implicaba una corrección en ventas, lo cual no podía hacerse ya que el impuesto descontable no fue materia del requerimiento especial y, por ende, no podía ser objeto de corrección.

Expresó que de acuerdo con el artículo 685 E.T., la corrección sugerida en el emplazamiento es discrecional y en el caso de los contribuyentes que se acojan al beneficio de auditoría, el emplazamiento para corregir es obligatorio o condición *sine qua non* para enervar tal beneficio, representando una garantía para el contribuyente por el hecho de tener la oportunidad de corregir sus declaraciones en forma libre, con una sanción de corrección reducida.

Se refirió a la firmeza de la declaración privada de renta por el año gravable 2003, en razón de haber operado el beneficio de auditoría, pues no tiene validez alguna, porque las liquidaciones privadas de los seis bimestres sobre el impuesto a las ventas del año 2003 están en firme en virtud del beneficio de auditoría y, como consecuencia, no puede decirse que hubo desestimación de ventas excluidas en las declaraciones, que pudieran promover un desconocimiento de costos.

#### **Improcedencia de la sanción por inexactitud**

Afirmó que existió violación al principio constitucional de legalidad al imponer la sanción por inexactitud, por cuanto las liquidaciones privadas presentadas por los seis bimestres del impuesto sobre las ventas del período 2003, quedaron en firme en virtud del beneficio de auditoría y porque la iniciación del proceso de determinación del impuesto sobre las ventas, no estuvo precedida del emplazamiento para corregir, aparte de la ineficacia e impracticabilidad del emplazamiento para corregir en renta.

Indicó que otro aspecto a considerar es que si en gracia de discusión y desatendiendo la normativa sobre el beneficio de auditoría, se llegaran a modificar las declaraciones del impuesto sobre las ventas con el desconocimiento de ventas excluidas, es de advertir que el hecho de que se modifique el porcentaje de la proporcionalidad del impuesto sobre las ventas en los costos y gastos comunes, el menor costo o gasto resultante no podría dar lugar a sanción por inexactitud en el impuesto de renta, máxime cuando en el impuesto sobre las ventas el contribuyente no tuvo oportunidad de recuperar el impuesto descontable.

### **LA OPOSICIÓN**

La DIAN se opuso a los argumentos de la demanda, así:

Manifestó que la notificación es el mecanismo que permite al destinatario de un acto administrativo conocerlo oportunamente, para que pueda ejercer su derecho de defensa y garantizar el debido proceso. Además, cumple con la finalidad de establecer con precisión la fecha en que entra en vigencia el contenido del respectivo acto administrativo.

En materia tributaria, la notificación está regulada de manera especial y dispone lo relativo a las direcciones que han de ser tenidas en cuenta para realizar las notificaciones, motivo por el cual la Administración al proferir la liquidación oficial de revisión envió la notificación a la dirección informada en la respuesta al requerimiento especial, sin que pueda afirmarse, como lo pretende la parte actora, que la notificación debía dirigirse al apoderado, pues el artículo 564 E.T. no hace referencia a este. Al ser notificado correctamente el acto acusado a la dirección procesal, la Administración agotó el trámite establecido en el artículo 568 E.T.

Referente al argumento de la actora según el cual el diario en el que se publicaron los avisos no es un periódico de amplia circulación nacional, explicó que lo que garantiza la circulación nacional del Diario Portafolio es la distribución en la mayor parte del territorio colombiano y, tal como lo certifica el representante legal de la Casa Editorial El Tiempo S.A., este circula en 24 departamentos del territorio nacional y en ciudades como Medellín. Con fundamento en jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado afirma que corresponde a la parte que lo alega, probar si el aviso se publicó en un diario de circulación nacional.

Dijo que el requerimiento especial fue notificado el 24 de octubre de 2005 y respondido dentro del término legal, por lo tanto, la Administración tenía plazo para proferir la liquidación oficial hasta el 24 de julio de 2006, no obstante, se expidió con mucho tiempo de antelación, esto es, el 27 de abril de 2006 fecha en que se notificó por aviso. En consecuencia, no existe firmeza de la declaración privada, pues el emplazamiento para corregir de fecha 13 de abril de 2006, truncó el beneficio de auditoría, siendo aplicable la regla general del artículo 714 E.T.

El denunció rentístico presentado el 14 de abril de 2004 quedaría en firme en principio si se hubiera entendido acogido al beneficio de auditoría el 14 de abril de 2005, pero por efecto del emplazamiento para corregir retomó la regla general y la firmeza se extendía por dos años. Teniendo en cuenta que el requerimiento especial fue proferido el 25 de octubre de 2005 y conocido por el demandante porque se envió a la dirección informada en el RUT del contribuyente y hasta ese momento no existía dirección procesal, aunado al hecho de que no fue devuelto por el correo, debe concluirse que se notificó válidamente.

Explicó que la Administración emplazó a la sociedad el 13 de abril de 2004 para que corrigiera su denunció rentístico por la vigencia 2003 perdiendo así el beneficio de auditoría, por tanto, su firmeza ya no era la especial de doce meses, sino que se regía por la regla general, señalada en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario. Entonces, no puede afirmar la demandante que existe firmeza de la liquidación privada porque las liquidaciones del IVA estaban en firme, pues la firmeza tanto en renta como en ventas y retención están sujetas al emplazamiento para corregir.

Afirmó que la actora no entendió el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, pues el hecho de reducir el plazo de firmeza a un año no significa que la Administración no pueda actuar dentro de este término y desplegar su función fiscalizadora, caso en el que no existe firmeza de la declaración al quedar frustrado el beneficio de auditoría con el emplazamiento para corregir.

En cuanto a la supuesta nulidad de la actuación por falsa motivación de la liquidación oficial al desconocer el prorrateo del IVA que dio lugar a la determinación de los costos en la declaración de renta, dijo que resulta desacertado según lo señalado en el artículo 154 de la Constitución Política que

preceptúa que las exclusiones son de creación legal y corresponde tomarse de acuerdo con el texto legal, lo cual que descarta que puedan aplicarse por analogía.

Las exclusiones son una alteración al régimen general y son establecidas por razones de índole económica, política o social, por tal razón, éstas deben ser expresas y taxativas, aplicables únicamente a los casos y situaciones previstas en la ley. Teniendo en cuenta el artículo 270 de la Ley 223 de 1995 se desprende que para que se configure el beneficio, es requisito indispensable que la venta se realice directamente dentro del "territorio departamental", expresión que ha sido definida en varios Conceptos de la División de Doctrina de la DIAN.

No existe violación al principio de equidad en materia tributaria, por el hecho de no aceptar como mayor impuesto descontable en IVA, el gasto no deducible en el impuesto sobre la renta, pues si bien es cierto que las normas fiscales otorgan tal beneficio era al contribuyente a quien le correspondía demostrarlo plenamente dentro del término de respuesta al requerimiento especial, previsto en el artículo 707 del Estatuto Tributario

Si el demandante consideraba que tenía derecho al reconocimiento de un mayor valor por impuestos descontables, debió manifestarlo en la respuesta al requerimiento, pero como no fueron allegadas las pruebas necesarias para demostrar los pretendidos mayores impuestos descontables, la Administración desconoció los costos en virtud del prorrateo en renta.

En relación con la sanción por inexactitud, sostuvo que no existe diferencia de criterio, toda vez que el menor saldo a pagar informado en la declaración de renta proviene del prorrateo de los gastos comunes registrados por la sociedad demandante al considerar que las ventas al territorio del Amazonas estaban amparadas en el literal a) del artículo 270 de la Ley 223 de 1995.

#### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones.

##### **1. Notificación de la Liquidación Oficial de Revisión.**

Consideró que cualquiera sea la modalidad de notificación, la Administración debe agotar las gestiones que prevea la legislación para perfeccionar el acto procesal, antes de proceder a surtir la notificación por publicación y difusión, sólo así garantiza el derecho de defensa del contribuyente.

En la controversia, el apoderado de la demandante, al dar respuesta al requerimiento especial, anotó como dirección procesal la Calle 7 D No 43 A 99 la cual corresponde a su oficina, más no a la de su representada, motivo por el cual al ser enviada a esa dirección y dirigida a nombre de la sociedad COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A., el mensajero dijo que allí no residía. No obstante, según lo manifiesta la actora, la sociedad fue notificada de la liquidación oficial de revisión el 24 de agosto de 2006, fecha en la que el apoderado se dirigió a las instalaciones de la DIAN y verificó que el acto oficial había sido proferido.

El artículo 568 del Estatuto Tributario señala que si la DIAN verifica que la notificación se realizó a una dirección que no coincide con la del RUT informado por el contribuyente, deberá remitirla a la que allí se haya informado, antes de acudir al aviso en un medio de comunicación. La anterior conducta fue omitida por la Administración, pues se advierte que en el RUT de la demandante aparece como dirección la Carrera 43 A N° 1 A sur 143, lugar donde debió remitirse de nuevo la notificación, a efectos de agotar los medios de publicidad principales antes de acudir al aviso o la publicación en el periódico.

Sin embargo, consideró el *a quo* que concurre en ese hecho culpa del apoderado, quien a sabiendas de su deber en el procedimiento de fiscalización como representante judicial de COLTABACO, no comunicó a sus empleados ni al portero del edificio donde se sitúa su oficina, que de llegar un sobre a nombre de la su representada le fuera remitido, por cuanto era mandatario de la misma en sede administrativa; circunstancia que le era previsible en cuanto la calidad de contribuyente se predicaba de la COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A.

Hizo referencia a la sentencia proferida el 14 de julio de 2007 por la Sección Cuarta del Consejo de Estado<sup>11</sup>, en la que en un caso similar se notificó la resolución que decidió el recurso de reconsideración a la contribuyente pero en la dirección informada por su apoderado, precedente que no puede aplicarse al caso concreto, por cuanto se trata de la notificación irregular de la liquidación oficial de revisión,

pero que no afectó la validez del acto administrativo por las circunstancias expuestas, además que en el caso de la jurisprudencia se produjo el silencio administrativo positivo, figura que no es aplicable en el *sub examine*.

Anotó que la vía gubernativa se entendió agotada desde que la sociedad dio respuesta al requerimiento especial de la DIAN, circunstancia que habilitó a la misma para acudir a la jurisdicción, no siendo necesaria la interposición de la impugnación contra la liquidación oficial, por cuanto el recurso constituye una potestad procesal del contribuyente.

El derecho de defensa de la sociedad lo ejerce con la presentación de la demanda, con la solicitud de pruebas, las pretensiones y los alegatos incoados en esta instancia, manifestaciones del ejercicio del derecho fundamental al debido proceso.

Precisó que la firmeza de la declaración privada por concepto de renta, no depende de la ineficacia de la notificación por cuanto el acto administrativo que impidió que el beneficio de auditoria surtiera plenos efectos fue el emplazamiento para corregir proferido el 3 de abril de 2004.

#### **Beneficio de Auditoria**

Luego de referirse a lo dispuesto en los artículos 689, 7º y, en especial, el 8º del Decreto Reglamentario 406 de 2001, sostuvo que de esta última norma puede establecerse que el beneficio de auditoria es aplicable validamente a las declaraciones privadas del impuesto sobre las ventas y retenciones en la fuente y que el si el emplazamiento para corregir se expide en relación con la declaración de renta, el término de revisión de las declaraciones de renta, IVA y retención en la fuente, se regirá por las normas generales. Pero si el emplazamiento para corregir se expide respecto de las declaraciones del impuesto sobre las ventas o retención en la fuente, sólo afecta el término de firmeza de la declaración por la cual se adelanta el proceso.

En el *sub examine*, la Administración profirió el emplazamiento para corregir la declaración del impuesto de renta dentro del término de los doce meses siguientes a la presentación de la declaración privada, de esta forma frustró no sólo la firmeza del denuncia rentístico, sino en forma ampliada y por reflejo, la firmeza de las

---

<sup>11</sup> C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

declaraciones del IVA y de retención en la fuente, las cuales no alcanzaron el grado de inmodificabilidad vanamente pretendido por la contribuyente.

### **El Beneficio de Exclusión**

De acuerdo con el artículo 270 de la Ley 223 de 1995, para que se aplique el beneficio de exclusión, el vendedor, el comprador y el producto deben encontrarse físicamente presentes en el departamento del Amazonas. Indicó que no se trata solo de favorecer a las empresas para que comercialicen sus productos en el departamento, sino de incentivar la economía en el Amazonas, con el fortalecimiento de su estructura industrial, comercial y de servicios, de ahí que la previsión normativa haga la salvedad de que la exclusión se prevé sin perjuicio de lo dispuesto por la Ley 191 de 1995.

La demandante se limitó a hacer una serie de afirmaciones sobre su derecho a este beneficio pero no aportó prueba alguna que respaldara sus argumentos.

### **Sanción por Inexactitud.**

La sanción impuesta en el acto demandado es viable conforme al inciso 1º del artículo 647 del Estatuto Tributario, porque el contribuyente pretendió ser acreedor de unos beneficios tributarios para los cuales no cumplía los requisitos de Ley.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

La **demandante** apela la sentencia de primera instancia, con los siguientes argumentos:

**Indebida notificación de la liquidación oficial de revisión mediante publicación de prensa. Nulidad del acto acusado con fundamento en el artículo 730-3 E.T.**

Si bien el Tribunal reconoce la manera irregular como se practicó la notificación en vía gubernativa, no comparte la afirmación de que existió "culpa" concurrente del contribuyente, porque el apoderado no avisó en la portería del edificio donde se ubica la oficina, para autorizar que recibieran allí correspondencia dirigida a Coltabaco; cuando existe en el ordenamiento jurídico, que protege la reserva de la correspondencia. Impartir tal orden a los porteros de un edificio que cuenta con más de 400 oficinas resulta exótica e implicaría capturar correspondencia que no le pertenece al apoderado. Además que la actividad del abogado y sus procesos corresponden a su intimidad y está sometida a reserva y secreto profesional.

El error en que incurra la Administración será siempre imputable a esta y en ningún caso puede excusarse pretendiendo imponer cargas como las que se plantean en el fallo.

La consecuencia de la irregular notificación conduce a que la liquidación oficial de revisión no fue notificada oportunamente, porque la realizada por aviso carece de todo valor jurídico, por ende, para el 24 de agosto de 2006, fecha en la que se notificó la actora por conducta concluyente, la Administración ya había perdido competencia para modificar la liquidación privada y, además, la notificación extemporánea del acto acusado implicó su nulidad, de acuerdo con el numeral 3º del artículo 730 E.T.

**Impracticabilidad del emplazamiento para corregir en renta. Beneficio de auditoria.** Dijo que el Tribunal malinterpretó la demanda, en relación con el alcance de la acusación de los actos administrativos frente al emplazamiento para corregir y su efecto respecto del beneficio de auditoria.

La Administración antes de proferir el emplazamiento para corregir renta, notificó requerimientos especiales respecto de los 6 bimestres de 2003, por lo que la demandante sólo podía corregir las declaraciones en puntos que no fueran objeto de la glosa. Entonces, con el emplazamiento para corregir en renta se pretendía modificar el costo como consecuencia del desconocimiento del beneficio de exclusión de IVA por la venta de cigarrillos en el Amazonas, ya que este desconocimiento implicaba una modificación al prorrateo del IVA, lo cual implicaba un menor costo en renta, que se traducía en un mayor impuesto por efecto de la determinación de una mayor renta líquida gravable y a su vez como necesaria

contrapartida, un mayor impuesto descontable en IVA, situación esta última favorable a los intereses económicos.

Al haber iniciado la DIAN el proceso de fiscalización de las declaraciones de IVA, antes de emplazar para corregir en renta, generó una clara situación de impracticabilidad del emplazamiento para corregir, ya que la actora hubiera corregido en renta, lo que económicamente no le favorecía, sin tener la posibilidad de corregir correlativamente las declaraciones de IVA, que si le favorecía económicamente, por efecto de haberse practicado requerimientos especiales, se habría producido una flagrante violación a los derechos de justicia y equidad en materia tributaria.

Lo anterior no fue objeto de análisis en el fallo apelado, porque se da a entender que lo alegado es que el emplazamiento fue proferido extemporáneamente, cuando esto no ha sido controvertido. Lo que se discute no es la oportunidad del emplazamiento sino que no era posible practicarlo, lo que hacía que el emplazamiento careciera de efecto suficiente para enervar el beneficio de auditoría.

Las ventas de cigarrillos en el Departamento de Amazonas estaban excluidas del IVA. En este punto solicita remitirse a los argumentos y pruebas expuestas en la demanda, en especial los procesos que respecto de los bimestres de los años 2002 a 2004, en los que ya se produjo fallo respecto del 6º bimestre de IVA de 2003, en el Tribunal Administrativo de Antioquia.

Resulta extraña la afirmación del *a quo* en el sentido de que no hubo pruebas, ni siquiera de la realización de las operaciones; si fuere así, la decisión contenida en el fallo impugnado tendría que revocarse también, ya que todo el andamiaje del proceso de fiscalización y de determinación que dio lugar a los actos administrativos acusados en el proceso, está construido sobre la exclusión del IVA por las ventas de cigarrillos en el Amazonas durante los seis bimestres del 2003. Si como lo afirma el fallador, no existe prueba en el proceso, entonces para este caso debe operar a plenitud la presunción de veracidad de las declaraciones de IVA en las cuales se dedujo claramente ese beneficio de exclusión.

**Improcedencia de la sanción por inexactitud.** La sociedad es acreedora al beneficio de la exclusión del IVA por las ventas de cigarrillo que realizó en el departamento del Amazonas, entonces no procede la sanción por inexactitud por falta absoluta de adecuación típica.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** solicitó confirmar el fallo de primera instancia e insiste que la notificación de la liquidación oficial de revisión se envió a la dirección procesal informada por el apoderado del contribuyente al contestar el requerimiento especial y al ser devuelta por el correo, la Administración optó por efectuar la publicación en un diario de amplia circulación y tener esa fecha como la de notificación.

La DIAN no puede caprichosamente dirigir la correspondencia al sitio que determine en sus bases de datos, cuando el administrado, a través de su apoderado, ha indicado de manera expresa una dirección para notificaciones, pues de lo contrario se haría nugatorio tal derecho. Cuestiona que si se hubiera enviado la liquidación oficial a la dirección informada en el RUT del contribuyente, igual se estaría discutiendo que no se hizo efectiva la notificación a la dirección procesal.

La sentencia en ningún momento sostuvo que era obligación del apoderado verificar y abrir toda la correspondencia del edificio.

Sobre la imposibilidad de practicar el emplazamiento para corregir la declaración de renta, indicó que con el emplazamiento se pretendía la modificación del costo como consecuencia del desconocimiento del beneficio de exclusión del IVA por las ventas de cigarrillos en el departamento del Amazonas, toda vez que no desarrolló actividades dentro del departamento, siendo requisito para acceder al beneficio señalado en el artículo 270 de la Ley 223 de 1995.

De la sanción por inexactitud, dijo que la sociedad pretendió acogerse al beneficio de auditoria para evitar que la Administración investigara la procedencia de la exclusión del IVA a la cual se había acogido de manera irregular sin el cumplimiento de los requisitos mínimos, por lo que se debió aplicar el artículo 647 del Estatuto Tributario.

La **parte demandante** ni el **Ministerio Público** intervinieron en esta oportunidad.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala determinar la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 110642006000014 de 7 de abril de 2006 expedida por la Administración Local de Impuestos de Medellín, mediante la cual se modificó la declaración privada del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2003, presentada por COLTABACO S.A.

### **Cuestión Previa**

Previo a decidir de fondo, se advierte que el Doctor William Giraldo Giraldo manifestó su impedimento para conocer de este asunto<sup>12</sup>, con base en la causal prevista en el artículo 150-6 del C.P.C. que es aceptada por la Sala y, por tanto, se separa del conocimiento del proyecto de fallo. En esas condiciones, se procedió a sortear y a designar Conjuez para integrar el quórum y dirimir el asunto<sup>13</sup>.

### **Problema Jurídico**

El análisis del asunto sometido a estudio de la Sala se concreta a verificar la ocurrencia de alguna de las causales de nulidad invocadas por la demandante y que se concretan en las siguientes:

#### **1. Expedición irregular del acto acusado por:**

- **Violación del derecho de defensa** del contribuyente al no notificársele el acto acusado a la dirección procesal informada en la respuesta al requerimiento especial. (principio de publicidad).
  
- **Violación al debido proceso:** Se concreta en dos argumentos:
  - (i) Porque para la fecha en que se notificó la liquidación oficial de revisión por conducta concluyente, ya habían transcurrido los 6 meses previstos en el artículo 710 E.T., situación que genera la nulidad del acto demandado con fundamento en el artículo 730 numeral 3º íb.
  
  - (ii) Porque la Administración pretendió con el emplazamiento para corregir la liquidación privada del impuesto de renta: desconocer el beneficio de auditoría para aumentar los costos declarados, pero ello

---

<sup>12</sup> Fl. 247 c.p.

<sup>13</sup> Fls. 249 y 250 c.p.

impedía a la demandante hacer uso de su facultad de corrección en las declaraciones de IVA para aumentar los impuestos descontables, porque respecto de las declaraciones privadas de los 6 bimestres de 2003, ya se habían proferido requerimientos especiales, entonces, no podía corregir las liquidaciones en aspectos no glosados por la Administración. Además, las declaraciones de IVA quedaron en firme porque respecto de ellas se omitió proferir emplazamiento para corregir, situación que la demandada quiere subsanar con el emplazamiento proferido en renta.

**3. Violación de la ley por interpretación errónea del artículo 270 de la Ley 223 de 1995.** Respecto de este cargo, la Sala anticipa que la actora no expone argumentos concretos que permitan determinar en qué consiste su desacuerdo con la interpretación que la Administración hace del artículo mencionado y que se aplica en el acto demandado.

Así pues, la Sala analizará en primer término el cargo referente a la indebida notificación y, en caso de no prosperar este, procederá al estudio de las demás causales de nulidad.

#### **Expedición irregular del acto acusado:**

##### **Indebida notificación de la liquidación oficial de revisión**

De la revisión de los antecedentes administrativos, se pueden establecer como hechos probados y relevantes para el análisis de este cargo, los siguientes:

- El **14 de abril de 2004**, la COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. presentó declaración de renta y complementarios por el año gravable 2003<sup>14</sup> y se acogió al beneficio de auditoría.
- El **3 de octubre de 2005**, la Administración profirió Requerimiento Especial 110632005000112<sup>15</sup>.
- El contribuyente, a través de apoderado, se opuso a la modificación propuesta por la DIAN en el requerimiento especial<sup>16</sup> y en la respuesta expresamente indicó:

---

<sup>14</sup> Fls. 19 a 21 c.a.

<sup>15</sup> Fls. 36 a 43 c.a.

**“7. DIRECCIÓN PROCESAL.-**

Les ruego **notificarme** los actos administrativos que provengan de este proceso a la siguiente dirección: Calle 7D No. 43 A – 99 Oficina No. 302, Teléfono (...) de Medellín.

Atentamente,

CARLOS FERNANDO ROBLEDO CLAVIJO  
C.C. (...)  
T.P. (...)”<sup>17</sup>. (Negrillas fuera de texto).

- El 7 de abril de 2006, la Administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión 110642006000014<sup>18</sup> remitida a la Calle 7D No. 43 A – 99 Oficina No. 302, pero en lugar de incluir como “dueño” de la dirección procesal al apoderado, se omitió su nombre y en su lugar se incluyó el de la “COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A.”.
- Esta situación es corroborada por el Jefe de Oficina Postal – Poblado ADPOSTAL, según certificación de 25 de agosto de 2006, que obra a folio 66 del cuaderno principal, aportada por el demandante y que no fue controvertida por la DIAN, en la que se afirma lo siguiente:

*“Por medio de la presente, certifico que el envío ARDIAN #10999 el cual se dirijia (sic) a la COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. calle 7D #43 A-99 OF 302 y cuyo remitente era la DIAN fue devuelto por el cartero ELVER AGUIRRE sector 605 el 17 de abril del presente año con el motivo de devolución NO RESIDE.*

*A pesar de que el cartero es conocedor de la dirección correcta de esta compañía [COLTABACO] pero por órdenes internas que se manejan en ADPOSTAL y la DIAN no se pueden reencaminar dichos envíos”.*

- El 17 de abril de 2006, la notificación fue devuelta con la causal “no reside”<sup>19</sup> y la Administración procedió a notificar el acto acusado el 27 de abril de 2006 en el periódico Portafolio.<sup>20</sup>
- El 23 de agosto de 2006, el apoderado de la contribuyente solicitó que se le entregara copia auténtica de la liquidación oficial de revisión<sup>21</sup> y le fue

---

<sup>16</sup> Fls. 46 a 56 c.a.

<sup>17</sup> Fl. 56 c.a.

<sup>18</sup> Fls. 85 a 109 c.a.

<sup>19</sup> Fl. 185 c.a.

<sup>20</sup> Fl. 161 c.a. aparece en la liquidación oficial de revisión el sello “Documentación Tributaria” en el que se indica la fecha y el periódico.

<sup>21</sup> Fl. 67 c.p.

entregada el **24 de agosto de 2006**<sup>22</sup>, aspecto que no controvierte la demandada.

De conformidad con el artículo 565 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos<sup>23</sup>, las *actuaciones administrativas* deben notificarse *por correo o personalmente*, y tratándose de resoluciones que deciden recursos personalmente o por edicto, si el contribuyente no comparece dentro del término de diez días siguientes contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación.

La *notificación por correo* se practica mediante la entrega de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente. En relación con esta dirección debe tenerse en cuenta que puede corresponder, según lo previsto en el artículo 563 del Estatuto Tributario, a la que informe el contribuyente en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, o en formato oficial de cambio de dirección.

Igualmente, la normativa tributaria establece la posibilidad de notificar los actos expedidos durante el proceso de determinación y discusión del tributo a la *dirección procesal*, esto es, la informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, para ese específico proceso, por lo tanto, es **obligatorio** para la Administración notificarle a esta dirección las actuaciones correspondientes, pues el artículo 564 E.T. indica expresamente que la Administración “deberá” hacer la notificación a dicha dirección.

En cuanto a la *notificación por aviso*, la Sala, en reiteradas oportunidades, ha considerado que esta procede cuando no ha sido posible establecer la dirección del contribuyente, es decir, cuando no se ha podido notificar por correo, como lo ordena el artículo 566 del Estatuto Tributario.

Así pues, la notificación por aviso es *excepcional*, pues, no es garantía suficiente de que a través de esta se logre el conocimiento efectivo de los actos administrativos, por tal razón, se repite, la Administración debe agotar los medios que la ley le permite para garantizar plenamente el derecho de defensa de los contribuyentes

---

<sup>22</sup> Fl. 18 c.p.

<sup>23</sup> Norma modificada por el artículo 45 de la L. 1111/06.

que se puedan ver afectados con sus decisiones<sup>24</sup>, cuando el contribuyente no ha informado la dirección o la Administración no lo ha podido establecer.

En el *sub examine*, la actora dio respuesta al requerimiento especial a través de apoderado, quien informó de manera expresa en el escrito de contestación una *dirección procesal* para que en esta se le hicieran *directamente a él* las notificaciones de los actos administrativos expedidos durante ese proceso de determinación, como se advierte en el folio 56 c.a. Igualmente, en virtud del poder conferido por COLTABACO, el apoderado quedó facultado para recibir notificaciones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 70 del C.P.C., *“pudiendo el mismo hacer valer el derecho a ser notificado a su dirección informada en cualquier circunstancia o estado del proceso, mientras no renunciara al poder o se sustituyera o revocara éste en los términos de los artículos 68 y 69 ib”*<sup>25</sup>.

Por consiguiente, la Administración, para notificar la liquidación oficial de revisión, debió remitir la liquidación oficial no sólo a la *dirección informada* por el abogado de la demandante sino incluir su nombre y señalar su condición de apoderado de COLTABACO, de acuerdo a lo solicitado en la respuesta al requerimiento.

No obstante, como la Administración envió la notificación indicando como destinatario a la sociedad COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A., pero a la dirección *Calle 7D No. 43 A – 99 Oficina No. 302*, que corresponde a la del apoderado (dirección procesal) y no a la del contribuyente, este error motivó que la notificación fuera devuelta por el correo con la causal *“No reside”*, porque es un hecho indiscutible que en esa dirección no iba a ser recibida correspondencia dirigida a COLTABACO por no tener ahí sus oficinas<sup>26</sup>.

Frente al argumento de la demandada, en el sentido de indicar que como el artículo 564 E.T., al referirse a la dirección procesal no hace referencia al apoderado, entonces, no existía obligación de dirigirla a este, la Sala advierte que el artículo 555 E.T. establece que los contribuyentes pueden actuar ante la Administración Tributaria a través de apoderados<sup>27</sup> y para el caso concreto, relacionado con la dirección procesal, la norma carecería de eficacia si a pesar de reconocerse la

---

<sup>24</sup> Sentencia de 23 de noviembre de 2001, M.P. doctora Ligia López Díaz, expediente 12451.

<sup>25</sup> Sentencia del 12 de junio de 1998, Exp. 8830, M.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán.

<sup>26</sup> En este sentido se pronunció la Sala frente a un caso idéntico, en la sentencia de 14 de junio de 2007. Exp. 15285, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié

<sup>27</sup> Art. 555 E.T. Capacidad y representación. Los contribuyentes pueden actuar ante la administración tributaria personalmente o por medio de sus representantes o apoderados. (...)

posibilidad de informar una dirección procesal, no se garanticen las condiciones para que en esa dirección sean conocidas las actuaciones administrativas que atañen al contribuyente.

Lo anterior también resulta aplicable en cuanto al argumento del *a quo* de trasladar la responsabilidad a la demandante, por la omisión de la notificación al apoderado, “al no haber informado en la portería del edificio donde tiene ubicada su oficina sobre la notificación que llegaría a nombre de COLTABACO”, pues en el caso concreto, era obligación de la Administración, notificar la liquidación oficial no solo en la dirección procesal informada en el requerimiento especial sino dirigirla al apoderado. La Sala advierte, en todo caso, que la actuación que exige el Tribunal del apoderado, resulta desproporcionada en la práctica como lo expone la actora en la apelación, máxime cuando era claro que la notificación debía dirigirse al apoderado.

Ahora bien, la Administración procedió a realizar directamente la notificación por aviso en el periódico Portafolio, sin embargo, en este caso no ocurrió que el contribuyente no haya informado una dirección o que no se pudiera establecer, entonces, no se reunían los presupuestos para acudir a la notificación por aviso, pues previamente debió verificar las razones por las cuales el correo informó la causal “No reside”, lo que le habría permitido dirigir a la dirección y destinatario correcto e incluso verificar directamente con el contribuyente la información suministrada por el apoderado, por consiguiente, la notificación por aviso **no puede tenerse como válida**.

La Sala precisa que incluso la DIAN ha señalado a través de sus Conceptos, que cuando no es posible establecer la dirección del apoderado, nada impide notificar directamente al contribuyente, pues así se cumple de manera eficaz con el principio de publicidad al garantizar el efectivo conocimiento de los actos de la Administración por parte del interesado e incluso ha admitido la posibilidad de notificar de manera simultánea a las diferentes direcciones que se hayan podido establecer del contribuyente<sup>28</sup>. En consecuencia, si por lo menos, en este caso, la Administración hubiera notificado a COLTABACO se habría entendido notificada la liquidación oficial de revisión, razón por la cual no era suficiente con la notificación por aviso.

Adicionalmente, la DIAN podía haber verificado la dirección informada en el RUT del apoderado<sup>29</sup>, en el cual aparece como dirección la misma informada en la respuesta al requerimiento, esto es, la Calle 7D 43 A 99 OF 302 y cuya fecha es del 28 de diciembre de 2004<sup>30</sup>, es decir, anterior a la de la expedición de los actos acusados.

Si bien la notificación del acto acusado fue irregular, no es procedente anularla *por esa sola circunstancia* como lo solicita la actora en los cargos de la demanda, porque, como lo ha indicado la Sala, la falta de notificación o la notificación irregular de los actos administrativos, no es causal de nulidad de los mismos, sino un requisito de eficacia y oponibilidad<sup>31</sup>, máxime cuando la demandante pudo acudir ante esta jurisdicción a discutir el acto.

Sin embargo, como lo ha alegado la demandante, tuvo conocimiento del acto administrativo por conducta concluyente cuando ya había transcurrido el término para su notificación oportuna, lo que viola lo dispuesto en el artículo 710 del E.T. e incurre en la causal de nulidad del artículo 730-3 íb.

En efecto, la demandante se notificó del acto demandado cuando le fue entregada por solicitud de su apoderado<sup>32</sup> copia de la liquidación oficial de revisión, lo cual ocurrió el **24 de agosto de 2006**<sup>33</sup>, fecha que no fue controvertida por la demandada y en la que, en consecuencia, debe entenderse realmente notificado el acto demandado.

De conformidad con el artículo 710 E.T., la DIAN tenía 6 meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial. En el caso, el requerimiento especial fue notificado a la demandante el **25 de octubre de 2005**<sup>34</sup>, es decir, que la Administración tenía plazo máximo para notificar la liquidación oficial de revisión, el **25 de abril de 2006**<sup>35</sup>, sin embargo, esto ocurrió efectivamente el **24 de agosto de 2006**, de ahí que resulta evidente que en este caso fue extemporánea la liquidación oficial de revisión, lo cual vulnera el debido

---

<sup>28</sup> Conceptos 070757387 del 27 de julio de 2007 y 45706 de mayo 16 de 2000

<sup>29</sup> La Ley 1111 de 2006, modificó el 565 E.T., precisó claramente que cuando el contribuyente actúe mediante apoderado la notificación se surtirá a la que éste último tenga registrada en el RUT.

<sup>30</sup> Fl. 65 c.p.

<sup>31</sup> Sentencias de 6 de marzo de 2008, Exp. 15586 y de 26 de noviembre de 2009, Exp. 17295. C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz; y del 12 de mayo de 2010, Exp. 16534, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>32</sup> Fl. 67 c.p. - solicitud radicada el 23 de agosto de 2006

<sup>33</sup> Fl. 18 c.p. Fecha en la que la Notaría 23 del Círculo de Medellín da fe que este documento es fiel copia tomada de su "original" que tuvo a la vista.

<sup>34</sup> Fl. 42 c.p.

proceso de la demandante en cuanto a que la actuación no se ajustó a las *formas propias del procedimiento de discusión y determinación del tributo*, que imponen la notificación de la liquidación oficial de revisión *dentro del término señalado en el artículo 710 E.T.*, unido a que esta situación está prevista en el artículo 730-3 del E.T. como *causal de nulidad de los actos de liquidación de impuestos*.

Finalmente, la Sala precisa que el conocimiento de los actos administrativos, por parte del directamente afectado, es una garantía del derecho al debido proceso y del derecho defensa en las actuaciones que adelanta la administración tributaria, razón por la cual, no puede ser considerado una mera formalidad, pues constituye, además, el respeto al principio de publicidad que guía la función administrativa. En este sentido la Corte Constitucional ha indicado:

*“La Carta Política establece la publicidad como principio rector de las actuaciones administrativas, para lo cual, de conformidad con lo preceptuado en su artículo 209, obliga a la administración a poner en conocimiento de sus destinatarios los actos administrativos, con el fin, no sólo de que éstos se enteren de su contenido y los observen, sino que, además, permita impugnarlos a través de los correspondientes recursos y acciones”<sup>36</sup>.*

En consecuencia, prospera el recurso de apelación por este cargo sin que sea necesario analizar los demás argumentos expuestos por la demandante.

Por esta razón, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, anulará el acto administrativo acusado. A título de restablecimiento del derecho, declarará en firme la liquidación privada del impuesto de renta del año gravable 2003 presentada por COLTABACO S.A.

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:**

**1. REVÓCASE** la sentencia del 5 de agosto de 2010 del Tribunal Administrativo de Antioquia, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar,

---

<sup>35</sup> Corresponía a un día hábil (martes)

<sup>36</sup> C-957/99

2. **ANÚLASE** la Liquidación Oficial de Revisión 110642006000017 del 7 de abril de 2006 proferida por la Administración de Impuestos Locales de Medellín – División de Liquidación Tributaria.

3. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2003 presentada por la COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A.

Reconócese personería para actuar a nombre de la DIAN, al Doctor YUMER YOEL AGUILAR VARGAS, en los términos del poder que obra en el folio 241.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Presidente de la Sección

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG**  
Conjuez

**DIRECCION PROCESAL – Lugar a donde debe enviarse la notificación de los actos proferidos por la administración / BENEFICIO DE AUDITORIA – Firmeza de la declaración privada / LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION – Proferida en tiempo en virtud del beneficio de auditoria / NOTIFICACION DE ACTOS TRIBUTARIOS – Se debe enviar a la dirección informada por el contribuyente**

Con todo respeto, considero que obró correctamente la administración al enviar la notificación de la liquidación oficial a la dirección procesal informada por la empresa. Según el artículo 565 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, las actuaciones administrativas proferidas por la administración tributaria, deben notificarse por correo o personalmente y, en el caso de las providencias que decidan recursos, personalmente, o por edicto, si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante no comparece dentro de los diez (10) días

siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación. Como norma general, el artículo 566 indica que la notificación por correo se practica mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente a la Administración y, como una excepción a lo anterior, el artículo 564 consagra que 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. La normativa tributaria previó, en el artículo 568, que cuando por cualquier razón las actuaciones de la Administración, notificadas por correo, sean devueltas, serán notificadas mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional y que, en este caso, la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la Administración, en la primera fecha de introducción al correo y, para los del contribuyente, desde la publicación del aviso o de la corrección de la notificación. De conformidad con lo expuesto, la Administración, en obediencia a lo dispuesto en el artículo 564, para surtir su notificación, el 7 de abril de 2006, envió la liquidación oficial a la dirección procesal informada por el apoderado de la actora en la respuesta al requerimiento especial. Al advertir que el acto administrativo había sido devuelto por el correo a pesar de haber sido enviado a la dirección que correspondía, el día 27 del mismo mes y año, procedió a notificarlo como lo indica el artículo 568 ib., esto es, mediante aviso en un periódico de circulación nacional. De esta manera la notificación quedó surtida dentro del plazo legal señalado, por lo siguiente: En relación con las declaraciones presentadas con beneficio de auditoría, el artículo 689-1 del estatuto fiscal, vigente al momento de los hechos de que se trata, indica que la liquidación privada de los períodos gravables 2000 a 2003, de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que cumplan los requisitos allí señalados queda en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir. La actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente a la vigencia 2003, el día 14 de abril de 2004 y se acogió al beneficio de auditoría; por lo tanto, en principio, la mencionada declaración quedaba en firme el 14 de abril de 2005. No obstante, como el 13 de abril de ese año 2005 la Administración profirió emplazamiento para que la mencionada declaración fuera corregida, el término de firmeza se amplió al general de los dos años, dispuesto en el artículo 714 del E.T. para todas las declaraciones, por lo que la liquidación de revisión resulta oportuna.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**SALVAMENTO DE VOTO**

**Consejera: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**

**Radicación numero: 05001-23-31-000-2006-03325-01(18577)**

**Actor: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO COLTABACO S.A.**

**Demandado: U.A.E. DIAN**

Con el acostumbrado respeto me separo de la decisión que tomó la Sala en el asunto de la referencia, por las siguientes razones:

La actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente a la vigencia 2003, el día 14 de abril de 2004 y se acogió al beneficio de auditoría; el 13 de abril de 2005 la Administración profirió emplazamiento para que la mencionada declaración fuera corregida, el cual no fue contestado.

El 3 de octubre de 2005 la administración de impuestos profirió el requerimiento especial, notificado el 24 de octubre de 2005, que fue respondido oportunamente por el apoderado de la demandante, ocasión en que informó como dirección procesal a la cual pidió le notificaran los actos administrativos relacionados con el proceso, la de su oficina ubicada en la Calle 7D N° 43A-99 Oficina 302 de Medellín.

Con el fin de surtir su notificación, el 7 de abril de 2006, la administración remitió a esa dirección la liquidación oficial de revisión practicada a nombre de la actora, la cual fue devuelta por el correo por la causal "no reside"; por esta razón, la demandada procedió a notificarla mediante aviso publicado en el diario Portafolio el 27 de abril del mismo año.

El 23 de agosto de 2006 el apoderado de la empresa solicitó copia de la liquidación oficial, que le fue entregada al día siguiente.

Dice la demandante que como la empresa no residía en ese lugar, la DIAN debió corregir la notificación, de conformidad con el artículo 567 del Estatuto Tributario, máxime cuando la DIAN contaba con la información reportada en el RUT del apoderado.

Se concluye en la decisión de la cual me aparto que la normativa tributaria establece la posibilidad de notificar los actos expedidos durante el proceso de determinación y discusión del tributo a la dirección procesal, esto es, la informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, para ese específico proceso, por lo que es obligatorio para la Administración notificar las actuaciones a esa dirección.

En cuanto a la notificación por aviso, se dice en la sentencia que es excepcional pues no es garantía suficiente de que a través de ella se logre el conocimiento efectivo de los actos administrativos, por lo que la Administración debe agotar todos los medios que la ley le permite para garantizar el derecho de defensa cuando el contribuyente no ha informado la dirección o no se ha podido establecer.

De lo anterior concluye que para notificar la liquidación de revisión, la Administración no sólo debió remitirla a la dirección informada por el apoderado sino que debió dirigirla a él, incluyendo el nombre de la demandante y señalando su condición de apoderado de la empresa.

Se consideró que no puede tenerse como válida la notificación por aviso porque no se reunían las condiciones para acudir a ella ya que, en este caso, no ocurrió que el contribuyente no haya informado una dirección o ésta no se haya podido establecer, por lo que han debido verificarse las razones por las cuales el correo informó la causal "no reside".

Así las cosas, se estima que la liquidación oficial fue notificada extemporáneamente, por conducta concluyente, cuando se le entregó al apoderado una copia, lo que constituye causal de nulidad a la luz del artículo 730 del E.T.

Con todo respeto, considero que obró correctamente la administración al enviar la notificación de la liquidación oficial a la dirección procesal informada por la empresa.

Según el artículo 565 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, las actuaciones administrativas proferidas por la administración tributaria, deben notificarse por correo o personalmente y, en el caso de las providencias que decidan recursos, personalmente, o por edicto, si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante no comparece dentro de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación.

Como norma general, el artículo 566 indica que la notificación por correo se practica mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente a la Administración y, como una excepción a lo anterior, el artículo 564 consagra que 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.

La normativa tributaria previó, en el artículo 568, que cuando por cualquier razón las actuaciones de la Administración, notificadas por correo, sean devueltas, serán notificadas mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional y que, en este caso, la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la Administración, en la primera fecha de introducción al correo y, para los del contribuyente, desde la publicación del aviso o de la corrección de la notificación.

De conformidad con lo expuesto, la Administración, en obediencia a lo dispuesto en el artículo 564, para surtir su notificación, el 7 de abril de 2006, envió la liquidación oficial a la dirección procesal informada por el apoderado de la actora en la respuesta al requerimiento especial.

Al advertir que el acto administrativo había sido devuelto por el correo a pesar de haber sido enviado a la dirección que correspondía, el día 27 del mismo mes y año, procedió a notificarlo como lo indica el artículo 568 ib., esto es, mediante aviso en un periódico de circulación nacional.

De esta manera la notificación quedó surtida dentro del plazo legal señalado, por lo siguiente:

En relación con las declaraciones presentadas con beneficio de auditoría, el artículo 689-1 del estatuto fiscal, vigente al momento de los hechos de que se trata, , indica que la liquidación privada de los períodos gravables 2000 a 2003, de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que cumplan los requisitos allí señalados queda en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir.

La actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente a la vigencia 2003, el día 14 de abril de 2004 y se acogió al beneficio de auditoría; por lo tanto, en principio, la mencionada declaración quedaba en firme el 14 de abril de 2005.

No obstante, como el 13 de abril de ese año 2005 la Administración profirió emplazamiento para que la mencionada declaración fuera corregida, el término de firmeza se amplió al general de los dos años, dispuesto en el artículo 714 del E.T. para todas las declaraciones, por lo que la liquidación de revisión resulta oportuna.

En esta forma dejo expresadas las razones de mi salvamento de voto.

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**