

**DIRECCION PROCESAL - No es potestativo para la administración de impuestos notificar el contenido de sus actos a una dirección diferente a la informada como dirección procesal / DIRECCION PROCESAL - Es excluyente / CONTRIBUYENTES - Pueden actuar ante la administración a través de apoderado / PODER - Si confiere al apoderado la facultad de notificarse se le deben enviar las notificaciones a su dirección / NOTIFICACION A DIRECCION DEL APODERADO - Es válida la remisión de los avisos de citación a la dirección procesal informada por el apoderado del contribuyente en el recurso de reconsideración, sin que la administración esté obligada a remitirlos a una dirección diferente**

Bajo los supuestos fácticos enunciados, cobra especial relevancia la dirección procesal informada por el apoderado especial del contribuyente en el recurso de reconsideración presentado el 22 de junio de 2004 y la forma en que la autoridad fiscal notificó el contenido de las resoluciones que resolvieron el recurso señalado. En el primer caso, se precisa que conforme con lo dispuesto por el artículo 555 del Estatuto Tributario, los contribuyentes pueden adelantar sus actuaciones ante la autoridad tributaria por sí mismos o por conducto de sus apoderados, evento en el cual éstos quedan facultados para actuar conforme con los términos dispuestos en el poder respectivo. Teniendo en cuenta que en el sub-lite el apoderado del contribuyente estaba facultado para recibir las notificaciones de los actos pertinentes y que éste informó su dirección procesal en el recurso de reconsideración presentado, la Administración estaba obligada a remitir los avisos de citación a esa dirección, como se desprende del artículo 564 del Estatuto Tributario que reza: "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" (...) De la lectura de la norma transcrita, se tiene que no es potestativo para la Administración notificar el contenido de sus actos a una dirección diferente a la informada como dirección procesal. Al respecto, la Sala ha sido enfática al señalar: "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" (...) Luego, en el caso que ocupa la atención de la Sala, es claro que la Administración obró de conformidad con el artículo 564 señalado, pues envió los avisos de citación para notificación a la dirección procesal informada por el apoderado del contribuyente, sin que le asistiera la obligación de remitir tales avisos a una dirección diferente. No obstante, cabe aclarar que si bien el artículo 563 ibídem determinó que la notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria debe hacerse en la última dirección informada por el contribuyente en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según corresponda, dicha dirección opera sin perjuicio de la dirección procesal, la cual es excluyente, tal y como lo dispone el artículo 564 anotado. Así mismo, en este caso no aplica el inciso segundo del artículo 563 del Estatuto Tributario, pues la norma parte del supuesto de que el contribuyente no haya informado una dirección y, en el sub-lite, está probado que el apoderado del contribuyente informó la dirección procesal en la que estimó conveniente recibir las notificaciones respectivas.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 555 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 563 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 564**

**NOTA DE RELATORIA:** La síntesis del caso es la siguiente: Se estudió la legalidad de los actos administrativos por los que la Administración Local de Impuestos de Cartagena le impuso a Rosales y Asociados Ltda. sanción por no enviar información. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Bolívar, en cuanto declaró probada la excepción de caducidad de la acción, pero la modificó para inhibirse de decidir sobre la nulidad de dichos actos, dado que la caducidad lo impedía. Señaló que este fenómeno operó en la medida en que los actos que resolvieron el recurso de reconsideración que interpuesto el apoderado de Rosales y Asociados Ltda. contra las decisiones sancionatorias se notificaron en debida forma. Lo anterior, en razón de que los avisos de citación para la notificación personal se remitieron a la dirección procesal informada por dicho profesional para el efecto, de modo que ante su falta de comparecencia para practicar esa forma de notificación, la autoridad fiscal estaba autorizada para notificar por edicto. Al respecto indicó que la administración estaba obligada a remitir tales avisos a la dirección procesal que el apoderado informó en el recurso de reconsideración, pues, conforme con el artículo 564 del Estatuto Tributario no es potestativo para la entidad notificar el contenido de sus actos a una dirección diferente a la informada para fines procesales. Precisó que, en materia tributaria, el inciso segundo del artículo 565 del Estatuto Tributario determinó expresamente la notificación personal como forma de notificación preferente de los actos que resuelven recursos y la notificación por edicto como mecanismo supletorio.

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la dirección procesal se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 2 de agosto de 2012, Exp. 18577, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

**ACTOS QUE RESUELVEN RECURSOS - Notificación. Preferentemente es personal y supletoriamente por edicto / CITACION - Mecanismo por el que la administración invita al contribuyente a que comparezca a notificarse personalmente de un acto administrativo / NOTIFICACION POR CORREO - Es diferente del envío de la citación para que el contribuyente comparezca a notificarse personalmente / NOTIFICACION POR CORREO - Opera respecto de los actos a que se refiere el inciso primero del artículo 565 del E.T. y tiene como mecanismo residual de notificación la publicación de un aviso en un periódico de amplia circulación / CORREO - Medio para enviar la citación para la notificación personal de los actos que resuelven recursos, pero no la forma de notificarlos / EDICTO - Forma de notificación supletoria aplicable cuando el citado no comparece a notificarse personalmente. Opera sin perjuicio de que los avisos se hayan devuelto por cualquier motivo, más aún si ello obedece a causas imputables al apoderado del contribuyente**

[...] en el caso de la notificación de los actos que resuelven recursos, el inciso segundo del artículo 565 del E.T. determinó expresamente la notificación personal como forma de notificación preferente y, la notificación por edicto como mecanismo supletorio. En ese sentido, el artículo 565 del Estatuto Tributario dispuso: “Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación” (...) Nótese que para surtir la notificación personal de las providencias aludidas, el artículo parte del envío de una citación al contribuyente para que éste, directa o indirectamente, comparezca a la Administración para notificarse personalmente de su contenido, lo cual no debe entenderse como una “notificación por correo”, pues esta figura está destinada para los actos referidos en el inciso primero del artículo 565 señalado, dentro de los que no se encuentran las providencias aludidas y que

consiste en la entrega de una copia del acto administrativo en la última dirección informada en el RUT. Lo anterior fue tratado por la Corporación, al expresar: “Se tiene entonces que la notificación personal presupone el envío de una citación al contribuyente para que éste, a su vez, concurra a la Administración dentro de los 10 días siguientes a aquél en que se introduce al correo del aviso de citación. Ello, en sí mismo, no implica que se esté realizando una “notificación por correo” como lo sugiere el apelante, toda vez que ésta fue consagrada como mecanismo independiente y especial para un ámbito diferente, cual es el de los actos que señala el inciso primero del artículo 565 ibídem a saber: (...) y demás actuaciones administrativas diferentes de los actos que resuelven recursos” (...) Además, los actos susceptibles de notificación por correo tienen como mecanismo de notificación residual la publicación por aviso en un periódico de amplia circulación nacional, el cual no aplica para las providencias que deciden recursos, pues en este último caso se reitera que el mecanismo secundario consiste en la notificación por edicto. Retomando el tema de los avisos de citación, una vez transcurridos diez días hábiles desde la introducción en el correo de los mismos, sin que el contribuyente o quien deba hacerlo comparezca para notificarse, la Administración Tributaria queda facultada para notificar las actuaciones por edicto, sin importar que estos hayan sido devueltos por cualquier causa y, más aún, si su devolución obedeció a causas imputables al apoderado del contribuyente, como ocurre en el presente caso, pues él no informó a la Autoridad Fiscal sobre el cambio de su dirección procesal. En esa medida, la citación para notificación es sólo un instrumento utilizado para notificar personalmente los actos que resuelven recursos y de manera alguna la forma de notificación prevista por el legislador para los actos que resuelven recursos. De lo expuesto hasta el momento, es claro para la Sala que las resoluciones que resolvieron el recurso de reconsideración interpuesto por el apoderado de la demandante fueron notificadas en debida forma, dado que los avisos de citación para notificación se remitieron a la dirección procesal informada por el apoderado del contribuyente para tal efecto y, ante la falta de comparecencia del interesado para la práctica de la notificación personal, la Autoridad Fiscal estaba autorizada a practicar la notificación por edicto.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 565 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTICULO 45

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre las notificaciones de los actos de la administración de impuestos se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 3 de marzo de 2011, Exp. 17087, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

## **CONSEJO DE ESTADO**

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

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**

Bogotá, D.C., cinco (5) de septiembre de dos mil trece (2013)

**Radicación número: 13001-23-31-000-2006-00808-01(18968)**

**Actor: ROSALES Y ASOCIADOS LTDA.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

## FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 31 de marzo de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar.

La parte resolutive del fallo dispuso:

***PRIMERO:** Declarar probada la excepción de caducidad de la acción propuesta por la DIAN, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.*

***SEGUNDO:** Denegar las pretensiones de la demanda de Nulidad y Restablecimiento del Derecho interpuesta por la sociedad Rosales Asociados Ltda., contra la DIAN". (Negrilla original).*

## ANTECEDENTES

El 8 de julio de 2003, la División de Fiscalización de la Administración Local de Impuestos de Cartagena expidió los requerimientos ordinarios Nos. 900661, 900662 y 900663, en los que solicitó a la actora el envío de información y documentos, con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones de renta presentadas por los años 2001 y 2002.

Los días 29 y 30 de septiembre de 2003, la Administración inició investigación a la demandante por los años gravables 2001 y 2002, dentro del programa *Incumplimiento a la obligación de informar*, para lo cual expidió los Autos de Apertura Nos. 060632003002157 y 060632003002158, respectivamente.

Teniendo en cuenta que vencida la prórroga del término otorgado para enviar la información solicitada, el contribuyente no lo hizo, el 30 de septiembre de 2003 la mencionada dependencia profirió los Pliegos de Cargos Nos. 060632003000122 y

060632003000123<sup>1</sup>, en los que propuso la imposición de la sanción por no informar, establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

Los anteriores actos administrativos fueron contestados el 31 de octubre de 2003, exponiendo las razones por las cuales se consideraba improcedente la imposición de las sanciones.

Mediante la Resoluciones Nos. 06064200400059 y 06064200400060<sup>2</sup> del 14 de abril de 2004, la División de Liquidación impuso las sanciones n propuestas en los pliegos de cargos; contra estas providencias, el contribuyente interpuso, el 22 de junio de 2004, el correspondiente recurso de reconsideración. En esa oportunidad, el apoderado informó como dirección de la empresa, para notificaciones, Los Alpes Carretera La Cordialidad N° 31-149 y como dirección suya, la dirección Centro Av. Carlos Escallón Edificio Banco Santander Oficina 205 A, ambas de la ciudad de Cartagena.

El 28 de marzo de 2005, la División Jurídica profirió las Resoluciones Nos. 900.002 y 900.003 en las que confirmó los actos sancionatorios señalados; Para efectos de la notificación respectiva, el 31 de marzo de 2005, la Administración Tributaria envió al apoderado del contribuyente, a la dirección Centro Av. Carlos Escallón Edificio Banco Santander Oficina 205 A de Cartagena, esto es, a la dirección informada en el memorial del recurso de reconsideración, sendos avisos de citación para que se presentara a notificarse personalmente, pero fueron devueltos por la causal “se mudó”. Transcurridos 10 días desde la introducción de los mismos al correo, la Dian notificó las resoluciones mencionadas mediante edictos fijados el 15 de abril de 2005 y desfijados el 28 de abril del mismo año.

El 22 de noviembre de 2005, el apoderado del contribuyente interpuso derecho de petición ante la Administración, en el que solicitó declarar la ocurrencia del silencio administrativo positivo sobre el recurso de reconsideración interpuesto contra las resoluciones sancionatorias; la petición fue respondida con el Oficio N° 80061066-

---

<sup>1</sup> Aunque en los antecedentes solamente obra el Pliego de Cargos N° 060632003000122, tanto en los actos administrativos como en los escritos del contribuyente, así como en la contestación de la demanda y en la sentencia del Tribunal, se hace referencia a los dos actos citados.

<sup>2</sup> Aunque en los antecedentes solamente obra la Resolución sanción N° 06064200400059, tanto en los actos administrativos como en los escritos del contribuyente, así como en la contestación de la demanda y en la sentencia del Tribunal, se hace referencia a los dos actos citados.

272 del 5 de diciembre de 2005, en el que se manifestó que los recursos fueron resueltos mediante las Resoluciones Nos. 900.002 y 900.003 del 28 de marzo de 2005.

Ante el Juzgado Quinto Penal del Circuito de Cartagena, el contribuyente interpuso acción de tutela por la presunta violación al debido proceso, ese despacho, en providencia del 27 de febrero de 2006, ordenó la práctica de una nueva notificación.

Aunque el fallo señalado fue impugnado por la Dian el 7 de marzo de 2006, la entidad, en acatamiento a lo allí ordenado, profirió el Auto N° 900.001 del 3 de marzo de 2006, ordenando notificar nuevamente las resoluciones que resolvieron el recurso de reconsideración, para lo cual envió los avisos de citación respectivos y fijó los edictos pertinentes el 6 de marzo de 2006 y los desfijó el 4 de abril del mismo año.

El 19 de abril de 2006, el Tribunal Superior del Distrito Judicial de Cartagena revocó el fallo proferido por el Juzgado Quinto Penal del Circuito de Cartagena y, en su lugar, negó la acción de tutela impetrada.

El 8 de mayo de 2006, mediante el Auto N° 900003, la Dian revocó el Auto N° 900001 del 3 de marzo de 2006, en el que había ordenado efectuar nuevamente la notificación

### **LA DEMANDA**

El actor en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó las siguientes declaraciones:

*“1.- La nulidad de la Resolución N° 0606420040000059 del 14 de abril del 2004, proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas de Cartagena, Administración Local de Impuestos de Cartagena, mediante la cual se impone una sanción pecuniaria a mi representada. (..).*

*3.- Que se declare la nulidad de la Resolución No 0606420040000060 de fecha 14 de Abril del 2004 proferida por la Dirección de Impuestos Nacionales de Cartagena DIAN CARTAGENA Administración Local de Impuestos de Cartagena, mediante la cual se impuso una sanción pecuniaria a mi representada (...).*

5.- Se declare la nulidad de la Resolución N° 900.002, de 28 de Marzo de 2005, proferidas (sic) por La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Cartagena DIAN Administración Local de Impuestos de Cartagena, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración y se confirmó la resolución sanción N°060642004000059 (...).

7- Se declare la nulidad de la Resolución N° 900.003, de 28 Marzo de 2005, Proferidas (sic) por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Cartagena DIAN Administración Local de Impuestos de Cartagena, mediante la cual se resolvió recurso de reconsideración y se confirmó la resolución sanción N° 060642004000060.

9- Sírvase declarar la nulidad del auto N° 900003 del 8 de Mayo del 2006, proferido por la Administración Local de Impuestos y Aduanas DIAN Cartagena – Dirección Nacional de Impuestos Nacionales Cartagena (...).

11- Sírvase Reconocer la ocurrencia del Silencio Administrativo Positivo, a favor de mi mandante ROSALES Y ASOCIADOS LIMITADA. Por haber transcurrido más de un año de haber interpuesto el recurso de reconsideración y no haberse notificado en debida forma el resultado de los mismos hasta la fecha.

12- Como consecuencia de lo anterior se ordene el Restablecimiento del Derecho de mi representada, por lo cual debe exonerársele de imposición de multa alguna, protegiendo además el restablecimiento de derechos constitucionales vulnerados. Es decir despachando favorablemente todas las solicitudes y recursos impetrados por la misma.

13- Sírvase enviar comunicación a la División de Cobranzas de la Administración Local de Impuestos de Cartagena para que se sirva terminar el proceso de cobro iniciado en contra de mi representada.

14- Sírvase ordenar el archivo de las actuaciones correspondientes.

15- Que se ordene el cumplimiento de la sentencia dentro del término establecido por el artículo 176 del Código Contencioso Administrativo.

16- Que se condene a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN Cartagena al pago de las costas y agencias en Derecho”.

En los numerales 2, 4, 6, 8 y 10 de las pretensiones, la actora solicitó que, “Como consecuencia de lo anterior se ordene el Restablecimiento del Derecho de mi representada, por lo cual debe exonerársele de imposición de multa alguna, protegiendo además el restablecimiento de derechos constitucionales vulnerados.”

Invocó como disposiciones violadas los artículos 13 y 29 de la Constitución Política, 564, 565, 566, 567 y 568 del Estatuto Tributario y 73 del Código Contencioso Administrativo.

#### **Concepto de violación.**

El libelista expuso el concepto de la violación en los siguientes términos:

Después de referirse a la finalidad de la notificación, manifestó que la surtida, en relación con los actos que resolvieron el recurso de reconsideración mediante el envío de un oficio a una dirección que ya no existía, violó su derecho al debido proceso, así como también su derecho a la defensa, y afectó las actuaciones administrativas adelantadas con posterioridad.

Resaltó que en el recurso, además de la dirección del apoderado, se expresó: *“Solicito que para efectos de la notificación se envíe comunicación a la siguiente dirección: Los Alpes, carretera la cordialidad, No. 31-149 de esta ciudad...”*. Esto se traduce en que la Dian, en el momento en que le fueron devueltas las citaciones para notificación, debió remitirlas a la dirección procesal principal.

Frente a la devolución por correo de los avisos de citación para notificación, estimó que la Administración Tributaria debió notificarlas mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional, lo cual no ocurrió y, por ende, no fueron legalmente notificadas, circunstancia que acarrea la ocurrencia del silencio administrativo positivo con respecto al recurso de reconsideración presentado.

Dijo que la Administración Tributaria no tuvo en cuenta los argumentos expuestos en las contestaciones a los pliegos de cargos, así como la información suministrada y que el único criterio adoptado consistió en la imposición de la sanción del artículo 651 del Estatuto Tributario en su tope máximo, sin ninguna gradualidad, circunstancia que desconoce los principios de equidad, justicia y proporcionalidad del sistema tributario.

Añadió que si bien la información solicitada se presentó extemporáneamente, no se causó ningún perjuicio a la Administración.

Alegó que la Dian, al expedir el Auto N° 900003 del 8 de mayo de 2006 que revocó el Auto N° 900001 del 28 de marzo de 2006, sin que existiera el



consentimiento expreso del contribuyente, vulneró el artículo 73 del Código Contencioso Administrativo, por cuanto el acto revocado creó una situación jurídica en cabeza de este último, relativa a la práctica de una nueva notificación de los actos que resolvieron el recurso de reconsideración.

### **TRÁMITES JUDICIALES PREVIOS**

Mediante auto del 20 de octubre de 2006, el Tribunal Administrativo de Bolívar admitió la demanda instaurada en el proceso *sub-examine*.

El 16 de febrero de 2007, la demandada interpuso recurso de reposición contra del auto señalado en el párrafo anterior y, en providencia del 15 de junio de 2007, el Tribunal Administrativo de Bolívar lo confirmó.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La Dian se opuso a las pretensiones de la demanda por las razones que se sintetizan a continuación:

Citó la normativa tributaria que regula la notificación de los actos administrativos, para significar que éstos deben enviarse a la dirección informada por el declarante o a la dirección procesal en el evento de que éste lo haya señalado expresamente.

Precisó que la División Jurídica verificó el "*Memorial Poder*" que expresó: "*Queda facultado mi apoderado para lo propio de su encargo especialmente para Notificarse (...)*" y, agregó, que en el evento en que el contribuyente informe más de una dirección, es potestativo para la Administración escoger cualquiera de las informadas.

Dijo, que para efectos de notificar las resoluciones que resolvieron el recurso de reconsideración, se enviaron los oficios de citación para notificación a la dirección procesal informada en el recurso; sin embargo, una vez transcurridos 10 días hábiles contados desde el día siguiente de la introducción al correo, sin que el apoderado del contribuyente compareciera, se fijaron los edictos respectivos.

Alegó que ante la devolución por correo del aviso de citación por causas distintas a la de “*dirección errada*”, la Doctrina Oficial de la Dian<sup>3</sup> es clara al afirmar que no se debe acudir a la publicación en los términos del artículo 568 del estatuto Tributario, sino que se debe continuar con el trámite de notificación por edicto.

Consideró que el apoderado de contribuyente debió reportar el cambio de dirección según lo dispuesto en las normas tributarias, el principio de lealtad procesal y conforme con sus deberes profesionales como abogado.

En lo concerniente al auto que ordenó realizar nuevamente la notificación de las resoluciones que resolvieron el recurso de reconsideración, arguyó que su expedición se dio por orden del Juzgado Quinto Penal del Circuito de Cartagena; no obstante, en dicho auto se advirtió que en el evento de que en segunda instancia se revocara la providencia enunciada, la notificación ordenada y las demás actuaciones que de ella se deriven quedaban sin efectos.

Citó el contenido del fallo de segunda instancia de la acción de tutela, para destacar que el asunto de la notificación de las providencias que resolvieron el recurso de reconsideración, fue debidamente abordado por el Tribunal Superior de Cartagena.

Por lo anterior, propuso declarar la excepción de caducidad de la acción, toda vez que cuando se presentó la demanda, ya había expirado el término que otorga la ley para acudir a la vía judicial, debido a que la sentencia de segunda instancia del fallo de tutela, revocó la sentencia de primera instancia, dejando en firme las actuaciones adelantadas por la DIAN.

Al referirse al artículo 651 del Estatuto Tributario, explicó que la Dian impuso la sanción máxima del 5% permitida, por cuanto la información solicitada fue suministrada después de que el plazo dispuesto para tal efecto había vencido; además, el accionante no se acogió al beneficio de reducción de la sanción, en razón a que no presentó el memorial solicitándola ni pagó la sanción reducida, como lo exige la norma.

---

<sup>3</sup> Concepto Dian N° 025687 del 22 de marzo de 2000.

En ese mismo sentido, dijo que de atender la información suministrada por el contribuyente, la base de imposición de la sanción se ampliaría, lo cual haría más gravosa su situación.

### **SENTENCIA APELADA**

Mediante fallo del 31 de marzo de 2011, el Tribunal Administrativo de Bolívar declaró probada la excepción de caducidad de la acción, por las razones que se resumen a continuación.

Precisó que, según lo dispuesto por el artículo 565 del Estatuto Tributario, los actos administrativos que resuelven recursos se deben notificar personalmente, para lo cual la Administración envía al contribuyente un aviso de citación, a la dirección informada, con el fin de que éste se acerque en un plazo de 10 días a notificarse personalmente del acto oficial. Aclara que en el evento de que el contribuyente no comparezca en dicho término, procede la notificación por edicto.

En cuanto a la dirección procesal, argumentó que cuando el contribuyente señala una dirección para que le notifiquen los actos correspondientes, es a esa dirección a la que la Administración debe notificarlos, lo cual aplica en el presente caso, pues en el escrito del recurso de reconsideración se señaló una dirección procesal para efectos de la notificación, a la cual fueron enviados los avisos de citación, siendo devueltos por el correo con la causal "*se mudó? no reside*".

Aseveró que ante la falta de comparecencia del apoderado especial de la sociedad, procedía la notificación por edicto de los actos que resolvieron los recursos de reconsideración y no la notificación mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional, pues este último evento se da en los casos previstos para la notificación por correo.

En lo relativo a la acción de tutela, consideró que los efectos de la providencia de primera instancia se extinguieron al ser revocada por el Tribunal Superior de Bolívar; por lo tanto, el auto de la Dian que ordenó practicar nuevamente la notificación no surte ningún efecto, entendiéndose que las notificaciones por edicto fueron debidamente realizadas.

Concluyó que las notificaciones se efectuaron el 28 de abril de 2005 con la desfijación de los edictos respectivos y, por lo tanto, a partir del día siguiente empezó a contarse el término de cuatro meses para interponer la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Entonces, como la demanda se interpuso el 7 de junio de 2006, declaró probada la excepción de caducidad de la acción.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

El actor apeló la sentencia de primera instancia con los siguientes argumentos:

Citó los artículos 563 y 565 del Estatuto Tributario, para significar que dentro de las actuaciones que la Administración debe notificar por correo o personalmente se encuentran las resoluciones que imponen sanciones y, que en el caso de la notificación por correo, ésta se practica mediante la entrega de una copia del acto administrativo en la dirección informada por el contribuyente en su última declaración de renta o de ingresos.

Señaló que en el evento en que el contribuyente no haya informado la última dirección, corresponde a la autoridad tributaria notificar los actos entre otras, a la dirección que establezca mediante verificación directa y en el evento en que no sea posible establecer la dirección, los actos deben ser notificados por publicación en un diario de amplia circulación nacional.

Dijo que las notificaciones por correo que sean devueltas por cualquier causa, se deben notificar por aviso en un periódico de amplia circulación nacional.

En ese contexto, afirmó que la Dian, frente a la devolución de los avisos de citación para notificación de las actuaciones que resolvieron el recurso de reconsideración presentado, no agotó ninguno de los procedimientos descritos, lo cual impidió el ejercicio de las acciones pertinentes dentro del término legalmente establecido para el efecto.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

- **El demandante** no presentó alegatos de conclusión.
- **La demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.
- **El Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide la legalidad de los actos administrativos demandados, por los cuales la División de Liquidación Tributaria de la Administración Local de Impuestos de Cartagena le impuso al contribuyente la sanción por no enviar información.

Como quiera que el estudio de fondo de los argumentos de la *litis*, está supeditado a la presentación en términos de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, debe la Sala proveer sobre la legalidad de la notificación de los actos demandados.

Para el efecto, se encuentra probado en el expediente, que: (i) el poder conferido al apoderado del contribuyente lo facultó expresamente para notificarse de los actos correspondientes<sup>4</sup>; (ii) en el recurso de reconsideración presentado contra las resoluciones sancionatorias, el apoderado informó una dirección procesal para el recibo de notificaciones<sup>5</sup>; (iii) la Autoridad Tributaria envió por correo certificado los avisos de citación para notificación a la dirección informada por el apoderado<sup>6</sup> y, (iv) frente a la falta de comparecencia del apoderado para notificarse personalmente en el término dispuesto para el efecto, la Dian notificó los actos por edictos fijados el 15 de abril de 2005 y desfijados el 28 de abril del mismo año<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> Al folio 195 del cuaderno principal se lee: *“Queda facultado mi apoderado para lo propio del encargo especialmente para notificarse, agotar vía gubernativa y demás gestiones a que haya lugar, y las consagradas en el art. 70 del Código de Procedimiento Civil”.*

<sup>5</sup> A folio 180 del cuaderno principal se lee: *“Al Suscrito Centro Av. Carlos Escallón Edificio Banco Santander Oficina 205 A, de Esta ciudad”.*

<sup>6</sup> Visible a folios 236 y 239 del cuaderno principal.

<sup>7</sup> Visibles a folios 237, 238 y 240 del Cuaderno principal.

Bajo los supuestos fácticos enunciados, cobra especial relevancia la dirección procesal informada por el apoderado especial del contribuyente en el recurso de reconsideración presentado el 22 de junio de 2004 y la forma en que la autoridad fiscal notificó el contenido de las resoluciones que resolvieron el recurso señalado.

En el primer caso, se precisa que conforme con lo dispuesto por el artículo 555 del Estatuto Tributario, los contribuyentes pueden adelantar sus actuaciones ante la autoridad tributaria por sí mismos o por conducto de sus apoderados, evento en el cual éstos quedan facultados para actuar conforme con los términos dispuestos en el poder respectivo.

Teniendo en cuenta que en el *sub-lite* el apoderado del contribuyente estaba facultado para recibir las notificaciones de los actos pertinentes y que éste informó su dirección procesal en el recurso de reconsideración presentado, la Administración estaba obligada a remitir los avisos de citación a esa dirección, como se desprende del artículo 564 del Estatuto Tributario que reza:

*“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”.*  
(Resalta la Sala).

De la lectura de la norma transcrita, se tiene que no es potestativo para la Administración notificar el contenido de sus actos a una dirección diferente a la informada como dirección procesal.

Al respecto, la Sala ha sido enfática al señalar<sup>8</sup>:

*“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”.* (Resalta la Sala).

---

<sup>8</sup> Consejo de Estado Sección Cuarta, sentencia del 2 d agosto de 2012, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Luego, en el caso que ocupa la atención de la Sala, es claro que la Administración obró de conformidad con el artículo 564 señalado, pues envió los avisos de citación para notificación a la dirección procesal informada por el apoderado del contribuyente, sin que le asistiera la obligación de remitir tales avisos a una dirección diferente.

No obstante, cabe aclarar que si bien el artículo 563 *ibídem* determinó que la notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria debe hacerse en la última dirección informada por el contribuyente en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según corresponda, dicha dirección opera sin perjuicio de la dirección procesal, la cual es excluyente, tal y como lo dispone el artículo 564 anotado.

Así mismo, en este caso no aplica el inciso segundo del artículo 563 del Estatuto Tributario<sup>9</sup>, pues la norma parte del supuesto de que el contribuyente no haya informado una dirección y, en el *sub-lite*, está probado que el apoderado del contribuyente informó la dirección procesal en la que estimó conveniente recibir las notificaciones respectivas.

Ahora bien, en el caso de la notificación de los actos que resuelven recursos, el inciso segundo del artículo 565 del E.T. determinó expresamente la notificación personal<sup>10</sup> como forma de notificación preferente y, la notificación por edicto<sup>11</sup> como mecanismo supletorio.

En ese sentido, el artículo 565 del Estatuto Tributario dispuso:

*“Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días*

---

<sup>9</sup> Inciso 2º art. 563 del E.T.: “Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante no hubiere informado una dirección a la administración de impuestos la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria”.

<sup>10</sup> E.T. Art. 569.- “La notificación personal se practicará por funcionario de la administración, en el domicilio del interesado, o en la oficina de impuestos respectiva, en este último caso, cuando quien deba notificarse se presente a recibirla voluntariamente, o se hubiera solicitado su comparencia mediante citación (...)”.

<sup>11</sup> C.C.A. Art. 45 “Notificación por Edicto. Si no se pudiere hacer la notificación personal al cabo de cinco (5) días del envío de la citación, se fijará edicto en lugar público del respectivo despacho, por el término de diez (10) días, con inserción de la parte resolutive de la providencia”.

*siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación”. (Resalta la Sala).*

Nótese que para surtir la notificación personal de las providencias aludidas, el artículo parte del envío de una citación al contribuyente para que éste, directa o indirectamente<sup>12</sup>, comparezca a la Administración para notificarse personalmente de su contenido, lo cual no debe entenderse como una “notificación por correo”<sup>13</sup>, pues esta figura está destinada para los actos referidos en el inciso primero del artículo 565 señalado<sup>14</sup>, dentro de los que no se encuentran las providencias aludidas y que consiste en la entrega de una copia del acto administrativo en la última dirección informada en el RUT.

Lo anterior fue tratado por la Corporación, al expresar<sup>15</sup>:

*“Se tiene entonces que la notificación personal presupone el envío de una citación al contribuyente para que éste, a su vez, concurra a la Administración dentro de los 10 días siguientes a aquél en que se introduce al correo del aviso de citación. Elo, en sí mismo, no implica que se esté realizando una “notificación por correo” como lo sugiere el apelante, toda vez que ésta fue consagrada como mecanismo independiente y especial para un ámbito diferente, cual es el de los actos que señala el inciso primero del artículo 565 ibídem a saber: (...) y demás actuaciones administrativas diferentes de los actos que resuelven recursos”. (Resalta la Sala).*

Además, los actos susceptibles de notificación por correo tienen como mecanismo de notificación residual la publicación por aviso en un periódico de amplia circulación nacional, el cual no aplica para las providencias que deciden recursos, pues en este último caso se reitera que el mecanismo secundario consiste en la notificación por edicto.

Retomando el tema de los avisos de citación, una vez transcurridos diez días hábiles desde la introducción en el correo de los mismos, sin que el contribuyente

---

<sup>12</sup> Artículo 555 del Estatuto Tributario.

<sup>13</sup> En el caso de los actos administrativos referidos por el inciso 1º del artículo 565 del E.T.,

<sup>14</sup> El inciso primero del artículo 565 del E.T. dispuso que los requerimientos, autos que ordenen inspecciones tributarias, emplazamientos, citaciones, traslados de cargos, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas deben notificarse por correo o personalmente.

<sup>15</sup> Consejo de Estado Sección Cuarta, Sentencia del 3 de marzo de 2011, exp. 17087. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



o quien deba hacerlo comparezca para notificarse, la Administración Tributaria queda facultada para notificar las actuaciones por edicto, sin importar que estos hayan sido devueltos por cualquier causa y, más aún, si su devolución obedeció a causas imputables al apoderado del contribuyente, como ocurre en el presente caso, pues él no informó a la Autoridad Fiscal sobre el cambio de su dirección procesal.

En esa medida, la citación para notificación es sólo un instrumento utilizado para notificar personalmente los actos que resuelven recursos y de manera alguna la forma de notificación prevista por el legislador para los actos que resuelven recursos.

De lo expuesto hasta el momento, es claro para la Sala que las resoluciones que resolvieron el recurso de reconsideración interpuesto por el apoderado de la demandante fueron notificadas en debida forma, dado que los avisos de citación para notificación se remitieron a la dirección procesal informada por el apoderado del contribuyente para tal efecto y, ante la falta de comparecencia del interesado para la práctica de la notificación personal, la Autoridad Fiscal estaba autorizada a practicar la notificación por edicto.

Por lo tanto, teniendo que las resoluciones que resolvieron el recurso de reconsideración incoado fueron notificadas por edictos fijados el 15 de abril de 2005 y desfijados el 28 de abril de 2005, la demanda de acción de nulidad y restablecimiento del derecho radicada el 7 de junio de 2006, fue presentada por fuera del término de cuatro meses dispuesto por el numeral 2º del artículo 136 del Código Contencioso Administrativo, razón por la cual la Sala confirmará el numeral primero de la sentencia apelada que declaró probada la excepción de caducidad de la acción.

En cuanto al numeral segundo del fallo impugnado, la Sala advierte que el *a-quo* denegó las pretensiones de la demanda, lo cual no es viable, dado que tal decisión sólo puede resultar del estudio de fondo de las mismas y, teniendo en cuenta que la ocurrencia de la caducidad impide asumir el análisis sustancial de la demanda, esta Corporación se inhibirá de realizarlo.

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,

**FALLA**

**PRIMERO.- CONFÍRMASE** el numeral primero de la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, objeto de apelación.

**SEGUNDO.- REVÓCASE** el numeral segundo de la misma providencia. En su lugar, la Sala se **INHIBE** de decidir la solicitud de nulidad de los actos administrativos por los cuales la División de Liquidación Tributaria de la Administración Local de Impuestos de Cartagena, le impuso al contribuyente la sanción por no enviar información

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

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**ACTOS QUE RESUELVEN RECURSOS - Notificación.** Dado que los avisos de citación enviados a la dirección informada por el apoderado del contribuyente en el recurso de reconsideración fueron devueltos por la causal “se mudó”, y en atención al hecho de que la DIAN tenía dos direcciones para notificaciones, debió proceder a enviar nuevamente la citación a la dirección de la empresa / PRINCIPIO DE PUBLICIDAD - No es una mera formalidad, sino una garantía del derecho al debido proceso y del derecho defensa en las actuaciones que adelanta la administración tributaria

Si bien la Administración envió el aviso de citación para notificar la resolución del recurso de reconsideración a la dirección procesal informada por el apoderado de la actora, estimo que ante la causal de devolución del correo “se mudó” y que la DIAN tenía dos direcciones para notificaciones, debió proceder a enviar nuevamente la citación a la dirección de la empresa. [...] Finalmente, en relación con la cita textual que se hace en la página 11 de la decisión objeto de este salvamento y que corresponde a la sentencia del 2 de agosto de 2012, en la cual fui la Magistrada Ponente, debo precisar que si bien se señaló que cuando se indica una dirección procesal es a ésta a la cual la Administración debe enviar las notificaciones, de conformidad con el artículo 564 E.T., al analizar el caso concreto debatido en esa oportunidad por la Sala y que difiere sustancialmente al de la sociedad Rosales y Asociados Ltda., se señaló en términos similares a los expuestos en este salvamento, que ante la devolución del correo por la causal “no reside” y a pesar de que tal devolución obedeció a un error de la DIAN en el nombre del apoderado de la actora, en todo caso, la Sala consideró que la demandada bien pudo haber notificado al contribuyente directamente para garantizar el principio de publicidad de sus actuaciones y el derecho de defensa del administrado, además con fundamento en los Conceptos de la DIAN antes citados.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**SALVAMENTO DE VOTO**

**Radicación número: 13001-23-31-000-2006-00808-01(18968)**

**Actor: SOCIEDAD ROSALES Y ASOCIADOS LTDA.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**

No comparto la sentencia aprobada mayoritariamente por la Sala que confirmó la sentencia apelada, en cuanto declaró probada la excepción de caducidad de la

acción, y revocó el numeral segundo de la decisión de primera instancia, para en su lugar, inhibirse de decidir de fondo la solicitud de nulidad de los actos demandados.

En el acápite de antecedentes se indica que con el recurso de reconsideración, el contribuyente actuó mediante apoderado quien informó *dos direcciones*, una la de la empresa y otra que el apoderado indicó para efectos de su “notificación”, como dirección procesal.

Si bien la Administración envió el aviso de citación para notificar la resolución del recurso de reconsideración a la dirección procesal informada por el apoderado de la actora, estimo que ante la causal de devolución del correo “se mudó” y que la DIAN tenía dos direcciones para notificaciones, debió proceder a enviar nuevamente la citación a la dirección de la empresa.

La DIAN ha señalado a través de sus Conceptos 070757387 del 27 de julio de 2007 y 45706 de mayo 16 de 2000, 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 admite la posibilidad de notificar de manera simultánea a las diferentes direcciones que se hayan podido establecer del contribuyente o, en este caso, a la otra dirección informada por el apoderado.

Considero 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 esas condiciones, en el caso concreto, 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>16</sup>, máxime cuando la demandante pudo acudir ante esta jurisdicción a discutir el acto.

Sin embargo, la demandante tuvo conocimiento del acto administrativo por medio del cual se resolvió el recurso de reconsideración cuando la Administración mediante oficio del **5 de diciembre de 2005** respondió el derecho de petición presentado por la actora con la finalidad de obtener el reconocimiento del silencio administrativo positivo, pero para esa fecha ya había transcurrido el término de un año previsto en el artículo 732 E.T., contado desde la interposición del recurso el **22 de junio de 2004**<sup>17</sup>, razón por la cual, como lo alegó la actora se configuró el silencio administrativo positivo<sup>18</sup> y, por ende, debieron anularse los actos administrativos demandados.

Finalmente, en relación con la cita textual que se hace en la página 11 de la decisión objeto de este salvamento y que corresponde a la sentencia del 2 de agosto de 2012<sup>19</sup>, en la cual fui la Magistrada Ponente, debo precisar que si bien se señaló que cuando se indica una dirección procesal es a ésta a la cual la Administración debe enviar las notificaciones, de conformidad con el artículo 564 E.T., al analizar el caso concreto debatido en esa oportunidad por la Sala y que difiere sustancialmente al de la sociedad Rosales y Asociados Ltda., se señaló en términos similares a los expuestos en este salvamento, que ante la devolución del correo por la causal “no reside” y a pesar de que tal devolución obedeció a un error de la DIAN en el nombre del apoderado de la actora, en todo caso, la Sala consideró que la demandada bien pudo haber notificado al contribuyente directamente para garantizar el principio de publicidad de sus actuaciones y el derecho de defensa del administrado, además con fundamento en los Conceptos de la DIAN antes citados.

Con todo respeto,

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

---

<sup>16</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>17</sup> pág. 2

<sup>18</sup> Art. 734 E.T.

<sup>19</sup> Exp. 18577, con salvamento de voto de la Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

