

REQUERIMIENTO ESPECIAL Y ORDINARIO – No es objeto de control judicial. Sentencia inhibitoria / ACTO DE TRAMITE O PREPARATORIO – Cuando éste afecta la validez de la actuación administrativa se debe estudiar no la legalidad del mismo sino las actuaciones posteriores / INDEBIDO AGOTAMIENTO DE LA VIA GUBERNATIVA – No se presenta cuando se presentan mejores argumento en la demanda

Como lo señaló acertadamente el a quo, en varias oportunidades la Sala ha precisado que el requerimiento especial no es objeto de control judicial por tratarse de un acto de simple trámite que no crea una situación jurídica de carácter particular. Dichos pronunciamientos resultan igualmente aplicables a los requerimientos ordinarios, dada su naturaleza meramente procedimental, que impulsa la actuación la administrativa, pero que no crea, resuelve, modifica ó termina una determinada situación jurídica. Concordante con lo anterior, los artículos 50 y 135 del Código Contencioso Administrativo indican que los actos de trámite no son objeto de control jurisdiccional, lo que implica que no es procedente solicitar la declaratoria de nulidad respecto de este tipo de actos, razón por la cual la Sala se declarará inhibida para conocer de fondo respecto de la legalidad del Requerimiento Especial No.020632002000192 de 14 de febrero de 2003 y el Requerimiento Ordinario No.020632002001612 de 4 de julio de 2002. No obstante lo anterior, cuando se observe que el acto de trámite ó preparatorio pueda afectar la validez del proceso administrativo, se deberá estudiar tal circunstancia, pero no en cuanto a la legalidad del acto de trámite en sí mismo, sino en cuanto a la irregularidad que pueda reflejarse en los actos definitivos que subsiguieron a éste. Por consiguiente, si bien el requerimiento ordinario No.020632002001612 de 4 de julio de 2002, no es un acto objeto de control judicial, el trámite seguido como consecuencia del mismo, tiene especial relevancia jurídica en la decisión impuesta en los actos definitivos, que podría afectar la validez del proceso administrativo y las garantías del debido proceso y derecho a la defensa, más aun cuando el propio requerimiento le informaba al contribuyente que su no atención le generaba tal consecuencia jurídica y una prueba en contrario. los hechos que se presentan en la vía gubernativa imponen el marco de la demanda. No se aceptan nuevos hechos, pero se permite que el actor desarrolle en la jurisdicción de lo contencioso administrativo mejores argumentos. En el sub examine se trata precisamente de ésta circunstancia, pues si bien se invoca en la demanda un argumento nuevo, consistente en que el diario que efectuó la publicación del aviso no es un periódico de amplia circulación nacional, está, en todo caso, fundamentado en el hecho que sirvió de base a la discusión administrativa, esto es, que la modificación oficial del impuesto de renta año gravable 2000 del contribuyente no fue realizada conforme a Ley, por desconocer unos beneficios tributarios con fundamento a la falta de respuesta de un requerimiento ordinario que fue notificado indebidamente. A ese respecto es de señalar que si bien es cierto que el requerimiento ordinario es un acto de trámite, reitera la Sala que, en este caso en concreto, el trámite seguido como consecuencia del requerimiento, tiene especial relevancia jurídica en la decisión impuesta en los actos definitivos, que podría afectar la validez del proceso administrativo, razón por la que proceden las argumentaciones que se realicen para determinar la violación al debido proceso y el derecho de defensa.

NOTIFICACION POR CORREO – Actuaciones que se notifican de esta forma. Los requerimientos se notifican de esta forma. Requisitos / DIRECCION DEL CONTRIBUYENTE – Enunciación / NOTIFICACION POR AVISO – Caso en el que procede / PORTAFOLIO – Es un diario de amplia circulación. Es valida la notificación por aviso en este medio

Con relación a la notificación de las actuaciones de la administración, el artículo 565 del Estatuto Tributario dispone que los requerimientos deben notificarse por correo o personalmente. La notificación por correo se encuentra regulada en el artículo 566, y se practica mediante la entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente. En ese sentido, para que la notificación por correo se practique legalmente, se requiere que efectivamente el acto del que se trata sea enviado y recibido en la dirección informada por el contribuyente. Según el artículo 563 del referido Estatuto, esta dirección corresponde: i) a la última declaración de renta o ingresos y patrimonio y, ii) a la informada mediante formato oficial de cambio de dirección, caso en el cual la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres (3) meses siguientes. En el evento que el contribuyente no hubiere informado la dirección, el artículo dispone que la actuación se notificará en la que establezca la administración, mediante la verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y, en general, de información oficial, comercial o bancaria. En todo caso, cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente por ninguno de los medios señalados, se notificarán por medio de publicación en un diario de amplia circulación. Entonces, para la fecha en que se publicó el aviso judicial, esto es, 31 de octubre de 2002, éste medio era considerado como un periódico de amplia circulación nacional, razón por la cual la publicación se hizo de conformidad con el artículo 568 del Estatuto Tributario. Teniendo en cuenta lo anterior, se observa que la notificación del requerimiento ordinario se realizó conforme a la Ley, y se entiende que el contribuyente tuvo conocimiento del mismo desde la fecha de publicación del aviso, como lo contempla el artículo 568 ibídem, por lo que no existe violación al debido proceso, ni fue afectada la validez de la actuación administrativa.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 566 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 565

DEMANDA DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO – Requisitos / CONCEPTO DE VIOLACION – Es requisito de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho / JUSTICIA ROGADA - El juez no puede realizar el estudio de legalidad cuando el concepto de la violación no ha sido desarrollado en la demanda

Se estima menester recordar que las demandas de nulidad y restablecimiento del derecho deben cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 137 del Código Contencioso Administrativo, que preceptúa: Toda demanda ante la jurisdicción administrativa deberá dirigirse al tribunal competente y contendrá: 1. La designación de las partes y de sus representantes. 2. Lo que se demanda. 3. Los hechos u omisiones que sirvan de fundamento de la acción. 4. Los fundamentos de derecho de las pretensiones. Cuando se trate de la impugnación de un acto administrativo deberán indicarse las normas violadas y explicarse el concepto de su violación. En ese sentido, el actor debe exponer con claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia, las razones por las cuales estima que la actuación de la administración vulnera el precepto acusado. De no atenderse tales exigencias, no es viable un pronunciamiento de fondo. Concordante con lo anterior, en atención al carácter de “justicia rogada” que tiene la justicia administrativa, el juez no puede realizar el estudio de legalidad cuando el concepto de la violación no ha sido desarrollado en la demanda, como tampoco puede pronunciarse respecto a hechos que no fueron aducidos en la misma, pues la expresión tanto de los fundamentos de derecho, y la puntualización de los hechos, así como el concepto de la violación, constituyen el marco dentro del cual puede moverse el juez administrativo.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 137

NOTA DE RELATORIA: Salvamento de voto de la doctora Martha Teresa Briceño de Valencia

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D. C., mayo diecinueve (19) de dos mil once (2011)

Radicación número: 08001-23-31-000-2004-02829-00(17897)

Actor: INVERSIONES O BYRNE AYCARDI E.U

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 6 de noviembre de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que declaró la nulidad de los actos acusados. La sentencia dispuso:

“1. Declárase no probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa.

2. Declárase la nulidad de la liquidación oficial de revisión No. 020642003000087 de 13 de agosto 2003 y de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 000012 de 9 de agosto de 2004, ambas expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Local (sic) Barranquilla.

3. A título de restablecimiento del derecho, declárase en firme la declaración privada del impuesto de renta y complementarios presentada por la Sociedad Inversiones O´Byrne (sic) Aycardi E.U., correspondiente al período gravable 2000 (...).”

ANTECEDENTES

Mediante auto de apertura No. 1265 de 21 de mayo de 2002 se inició investigación relacionada con la declaración de renta y complementarios del año gravable 2000, presentada por la sociedad el 10 de abril de 2001, y posteriormente corregida el 30 de octubre de 2001.

Dentro de la investigación adelantada se profirió el auto de verificación o cruce No. 492 de 5 de junio de 2002, comisionándose a un funcionario para la revisión de la citada declaración del impuesto de renta.

Posteriormente, se expidió el requerimiento ordinario No. No.020632002001612 del 4 de julio de 2002, con el que se le solicitó al contribuyente información relacionada con la declaración del impuesto sobre la renta año gravable 2000.

El 14 de febrero de 2003, la Administración, mediante el requerimiento especial No. 0192, le propuso al contribuyente modificar de su denuncia rentístico los costos, deducciones y descuentos tributarios declarados. Frente a dicho requerimiento el contribuyente presentó respuesta.

Mediante Liquidación Oficial de Revisión No. 020642003000087 de 13 de agosto de 2003, la administración determinó oficialmente la declaración de renta de la sociedad correspondiente al año gravable 2000.

Contra el anterior acto administrativo se interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto por medio de la resolución No. 020662004000012 de 9 de agosto de 2004, que confirmó en todas sus partes la liquidación oficial.

DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, Inversiones O' Byrne Aycardi E.U, solicitó:

“Primera pretensión. Solicito del Honorable Tribunal, que previos los trámites de un proceso ordinario, con audiencia del Ministerio Público, decrete la nulidad para efectos del restablecimiento del Derecho de la Resolución Recurso de Reconsideración 000012 de 9 de agosto de 2004; la liquidación Oficial No. 020642003000087 de 13 de agosto de 2003, junto con el anexo explicativo de la Liquidación Oficial No. 087 de 13 de agosto de 2003; Requerimiento Especial Rentas Sociedades No. 020632002000192 de 14 de febrero de 2003, y el Requerimiento Ordinario No. 020632002001612 de 4 de julio de 2002¹, por indebida notificación.

Segunda pretensión. Que a título de restablecimiento del derecho se disponga declarar en firme la liquidación privada practicada por la sociedad demandante y correspondiente al año gravable de 2000, presentada inicialmente el 10 de abril de 2001 y corregida el 30 de octubre del mismo año; y/o se disponga notificar en legal forma el Requerimiento Ordinario.

Tercera pretensión. Que se reconozcan los perjuicios causados por tales actos en los términos de Ley”.

Como normas violadas y concepto de la violación dijo:

Constitución Nacional: artículos 2, 6, 29, 83 y 123.

Señaló que en el presente caso se discute la notificación del Requerimiento Ordinario No. 020632002001612 de 4 de julio de 2002, que dio lugar a la

¹ Corrección de demanda FI 42 c.p.

expedición, por parte de la Administración, de las resoluciones que modificaron, confirmaron y sancionaron a la sociedad.

Adujo que según la Administración la notificación fue realizada por correo aéreo, y agregó que fue devuelta con constancia de "no existe el número", lo que demuestra que la sociedad demandante no recibió la notificación en la dirección registrada para el efecto.

Consideró que la entidad demandada estableció, con base en presunciones, que la dirección de la sociedad no existía, a pesar de que las decisiones administrativas no pueden basarse en meras presunciones, sino que deben ser probadas.

Señaló que, no obstante lo anterior, la Administración procedió a publicar en un diario de supuesta amplia circulación: *diario portafolio de 31 de octubre de 2002*, y anotó que dicha publicación es una forma engañosa de hacer sus pronunciamientos, por cuanto el mencionado diario es una publicación especializada en asuntos económicos, que únicamente está dirigido a un determinado círculo social, que difiere del círculo al que pertenece la sociedad.

Reiteró que el medio por el cual fue notificado el contribuyente no fue el idóneo, por ser de acceso restringido, como puede ser constatado por cualquiera de las partes con el sólo hecho de localizar uno de los ejemplares en cualquiera de los puntos de revista que tradicionalmente funcionan en la ciudad.

Adujo que la Administración se contradijo, toda vez que en el documento de devolución de correo manifestó que la dirección del demandante no existe, y posteriormente, una funcionaria aseguró lo contrario, al dejar constancia de que en esa dirección fue atendida por una señora que se identificó como la secretaria de la Fundación para el Desarrollo de Investigación.

Concluyó que la Administración vulneró el derecho de defensa, y no aplicó el principio de la buena fe, sino que por el contrario, no demostró en el curso de la actuación administrativa que el actor hubiere actuado en contra de estos postulados, además, de que la sanción impuesta era injusta y con violación del debido proceso.

Legales: Artículos 563, 565, 566, 568, 651 y 707 del Estatuto Tributario; 44, 45, 47, 48 y 51 del Código Contencioso Administrativo.

Precisó que se vulneró el artículo 563 del Estatuto Tributario, por cuanto no obra en el expediente constancia de verificación de la dirección del contribuyente, omitiendo el procedimiento a que debía ceñirse, esto es, por medio de la verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y, en general, de información oficial, comercial o bancaria.

Señaló que sólo en esas circunstancias se entiende agotado el procedimiento para que proceda la notificación por aviso, y agregó que el conocimiento de los actos administrativos no es una mera formalidad que puede ser suplida de cualquier manera, sino que es un presupuesto de eficacia de la función pública y de oponibilidad de los actos administrativos.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones del actor con los siguientes argumentos:

1. Notificación del requerimiento ordinario No. 020632002001612 de 4 de Julio de 2002.

Indicó que la División de Fiscalización profirió el requerimiento ordinario No. 020632002001612 de 4 de Julio de 2002, enviado por correo para su notificación el día 11 de julio de 2002, según planilla No. 648, a la última dirección del contribuyente registrada en la declaración de renta año gravable 2001 y en el RUT. En dicho acto administrativo se le solicitó al contribuyente allegar, dentro de los 15 días calendario siguientes a la notificación, la discriminación detallada de los renglones 62, 37, 39, 40, 41, 43 y 45, correspondientes a la declaración de renta año gravable 2000, con los anexos y soportes respectivos.

Señaló que el requerimiento ordinario fue devuelto por Adpostal con la causal “no existe”, procediendo la administración a localizar al contribuyente por los medios establecidos en el artículo 563 del Estatuto Tributario, sin resultados distintos a la información registrada en la fuente tributaria, tal y como consta en los folios 21 y 22 de los antecedentes administrativos.

De lo anterior infirió que en el momento de la notificación del requerimiento ordinario, ya el contribuyente no estaba en esa dirección y no informó la nueva a la entidad, pues según el acta de visita suscrita por la funcionaria de fiscalización, se encontró registrada otra empresa distinta al actor.

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que el contribuyente no cumplió con su obligación de actualizar el RUT, se procedió a publicar el acto administrativo en el periódico Portafolio, edición del día 31 de octubre de 2002, sección avisos judiciales, página 16.

En cuanto al argumento del actor, según el cual el diario Portafolio no es de amplia circulación, no debe ser considerado en el estudio de fondo, por cuanto no fue discutido en la vía gubernativa, como se puede observar en el recurso de reconsideración.

Indicó que en el caso de que se decida estudiar dicho argumento, se debe tener en cuenta que el mencionado diario sí es de amplia circulación y de gran despliegue nacional, toda vez que su circulación no es restringida ni limitada su venta en el país ni en el exterior.

Estimó que el contribuyente no respondió el requerimiento ordinario en cita, dentro del término legal, esto es, 15 días hábiles siguientes a la fecha de introducción al correo, incumpliendo con la obligación de suministrar la información requerida por la administración, tipificándose su conducta omisiva en los términos del artículo 651 del Estatuto Tributario.

Afirmó que el acto administrativo estuvo debidamente notificado, por tanto, se mantienen incólume los efectos jurídicos emanados de su expedición.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Atlántico, mediante providencia del 6 de noviembre de 2008, declaró la nulidad de los actos que modificaron la declaración de impuesto sobre la renta del año gravable 2000 de la sociedad actora, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Con relación a los aspectos procedimentales controvertidos en la demanda, el *a quo* argumentó que el requerimiento ordinario y el especial no son objeto de control jurisdiccional, por ser actos de simple trámite, razón por la que no se pronunció sobre ellos.

En cuanto a la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa, indicó que no puede considerarse como un nuevo hecho el señalamiento contenido en el acápite del concepto de la violación de la demanda, referente a la ineficacia de la notificación por el tipo de diario en el que fue publicado, porque esta censura guarda íntima relación con el reproche ventilado en sede administrativa.

Manifestó que la Administración, en los actos de determinación del impuesto, no se refirió a la documentación que allegó el contribuyente con antelación a la fecha en que le fue notificada la liquidación oficial de revisión y, por el contrario, ratificó su decisión de modificar la declaración en virtud de la sanción contemplada en el artículo 651 del Estatuto Tributario, a pesar de que el requerido había cumplido con lo estatuido en el inciso final de dicha norma.

Advirtió que el medio que utilizó la Administración para publicar el aviso del requerimiento ordinario, esto es, el diario Portafolio, se especializa en temas de corte económico, circunstancia que restringe el ámbito de lectores, y agregó que, por tal situación, no puede predicarse que dicho medio ostente la propiedad que exige el artículo 568 del Estatuto Tributario, relativa a la amplia circulación, pues entre más especializada es una publicación, más limitado es su círculo de lectores.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandada impugnó la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Indicó que el Tribunal reconoció que los requerimientos son actos de trámite, y tomando esta realidad fáctica, no se puede desconocer la existencia de una falta de agotamiento de la vía gubernativa, toda vez que los actos demandados son la liquidación oficial de revisión y la resolución que decidió el recurso de reconsideración, actos administrativos sobre los cuales deben versar las argumentaciones que según el demandante buscan probar la indebida notificación.

En cuanto a la publicación en el diario Portafolio, si bien es cierto que se especializa en temas de corte económico, ello no obsta para que sea un periódico de amplia circulación nacional, además de que tiene el servicio de avisos judiciales mediante el cual se puede notificar, al publicar los edictos, los actos administrativos proferidos.

Llama la atención como el Tribunal reconoce que el contribuyente aportó, antes de proferirse la liquidación oficial, los documentos solicitados en el requerimiento ordinario, con ocasión del requerimiento especial, cuando la notificación de ambos actos administrativos se efectuó a la misma dirección dada a conocer por el contribuyente, razón por la cual las actuaciones administrativas observaron el debido proceso y derecho de defensa.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada, en esta etapa procesal, reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación, agregando lo siguiente:

Considera que el Tribunal adujo como uno de los motivos para declarar la nulidad de los actos impugnados, el hecho de que el contribuyente, en la respuesta al requerimiento especial, aportó la información solicitada en el requerimiento ordinario. Al respecto, indicó que dicha situación no fue ventilada en sede administrativa, ni en el concepto de violación dentro del libelo demandatorio. Por tal razón no es viable que el juzgador la aduzca como argumento para definir la legalidad de la actuación impugnada.

La demandante no presentó alegatos de conclusión.

El **Ministerio Público**, dentro de esta etapa procesal, no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 6 de noviembre de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que declaró la nulidad de los actos de determinación del impuesto de renta año gravable 2000.

En este caso, la parte demandada apela la decisión del Tribunal insistiendo en la legalidad de los actos demandados, en la prosperidad de la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, y la debida notificación del requerimiento ordinario No. 0206342002001612 de 11 de julio de 2002. Además, en los alegatos de conclusión presentó una nueva inconformidad relacionada con el fallo proferido por el *a quo*, consistente en que el motivo que lo sustentó no fue aducido por la actora en vía gubernativa ni en sede judicial.

La Sala, previo a ocuparse de la excepción propuesta por la demandada y a emitir cualquier pronunciamiento de fondo, realizará unas precisiones en cuanto a la solicitud de nulidad del Requerimiento Especial No.020632002000192 de 14 de febrero de 2003 y el Requerimiento Ordinario No.020632002001612 de 4 de julio de 2002, por tener relevancia jurídica en la decisión de la excepción propuesta y de los cargos de la demanda.

1. Control judicial de los actos de trámite.

Como lo señaló acertadamente el *a quo*, en varias oportunidades la Sala ha precisado que el requerimiento especial no es objeto de control judicial por tratarse de un acto de simple trámite que no crea una situación jurídica de carácter particular². Dichos pronunciamientos resultan igualmente aplicables a los requerimientos ordinarios, dada su naturaleza meramente procedimental, que impulsa la actuación administrativa, pero que no crea, resuelve, modifica o termina una determinada situación jurídica.

² Sentencia de fecha 18 de marzo de 2010, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, Expediente No. 17452; Sentencia de fecha 30 de abril de 2009, M.P. Dr. Héctor Romero Díaz, Expediente No. 16310.

Concordante con lo anterior, los artículos 50³ y 135⁴ del Código Contencioso Administrativo indican que los actos de trámite no son objeto de control jurisdiccional, lo que implica que no es procedente solicitar la declaratoria de nulidad respecto de este tipo de actos, razón por la cual la Sala se declarará inhibida para conocer de fondo respecto de la legalidad del Requerimiento Especial No.020632002000192 de 14 de febrero de 2003 y el Requerimiento Ordinario No.020632002001612 de 4 de julio de 2002.

No obstante lo anterior, cuando se observe que el acto de trámite ó preparatorio pueda afectar la validez del proceso administrativo, se deberá estudiar tal circunstancia, pero no en cuanto a la legalidad del acto de trámite en sí mismo, sino en cuanto a la irregularidad que pueda reflejarse en los actos definitivos que subsiguieron a éste.

En el caso en concreto, el procedimiento administrativo seguido al contribuyente se desarrolló así:

Mediante Requerimiento Ordinario No. 020632002001612 de 4 de julio de 2002, la Administración le solicitó al contribuyente una discriminación detallada de los renglones 62, 37, 39, 40, 41, 43, 45 de la declaración de renta año gravable de 2000, y le indicó que *el no suministro de la información solicitada acarreará la aplicación de la sanción establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario y será tenido como prueba en contrario*⁵.

Respecto del anterior acto existe una controversia en cuanto a su notificación, que se ventila en esta sede judicial. La Administración consideró que no había sido remitida la información solicitada, lo que llevó a la expedición del Requerimiento Especial No.020632002000192 de 14 de febrero de 2003 y de la Liquidación Oficial de Revisión No. 020642003000087 de 13 de agosto de 2003⁶, que modificó la declaración del año gravable 2000 del contribuyente, desconociendo los costos, deducciones y descuentos tributarios, conforme al literal b) del artículo 651 del Estatuto Tributario, por las siguientes razones:

*“Encontramos que revisada la glosa propuesta por la División de Fiscalización, la cual se basa en el desconocimiento de costos, deducciones y descuentos tributarios, este despacho encuentra ajustada a la ley dicha glosa, específicamente en la rigurosa aplicación del literal b) del artículo 651 del E.T, **ya que la información requerida mediante el Requerimiento Ordinario No. 1612 se refería a estos conceptos, y como el contribuyente investigado no suministró dicha información dentro del término legal establecido para ello, se hace acreedor de dicha sanción***⁷.

³ Código Contencioso Administrativo. Artículo 50. Por regla general, contra los actos que pongan fin a las actuaciones administrativas procederán los siguientes recursos: (...)

Son actos definitivos, que pone fin a una actuación administrativa, los que deciden directa o indirectamente el fondo del asunto; los actos de trámite pondrán fin a una actuación cuando hagan imposible continuarla.

⁴ Código Contencioso Administrativo. Artículo 135. La demanda para que se declare **la nulidad de un acto particular, que ponga término a un proceso administrativo**, y se restablezca el derecho del acto, debe agotar previamente la vía gubernativa mediante acto expreso o presunto por silencio negativo.

⁵ Fl 74 a 75 c.p.

⁶ Fl 143 a 153 c.p.

⁷ Fl 150 c.p.

Los anteriores motivos que dieron lugar a la modificación del impuesto de renta fueron reiterados⁸ en la Resolución No. 000012 de 9 de agosto de 2004⁹, que resolvió el recurso de reconsideración.

Por consiguiente, si bien el requerimiento ordinario No.020632002001612 de 4 de julio de 2002, no es un acto objeto de control judicial, el trámite seguido como consecuencia del mismo, tiene especial relevancia jurídica en la decisión impuesta en los actos definitivos, que podría afectar la validez del proceso administrativo y las garantías del debido proceso y derecho a la defensa, más aun cuando el propio requerimiento le informaba al contribuyente que su no atención le generaba tal consecuencia jurídica y una prueba en contrario.

En consecuencia, se debe entrar a analizar los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

2. Excepción de Indebido Agotamiento de vía gubernativa.

Para el apelante, el argumento expuesto en la demanda consistente en *que el periódico Portafolio, por medio del cual se realizó la publicación del aviso de notificación, no corresponde a un diario de amplia circulación nacional, no debe ser considerado en el estudio de fondo por cuanto no fue motivo de discusión en la vía gubernativa.*

Sea lo primero advertir que si bien la actora no hizo la anterior manifestación en el recurso de reconsideración, ello no es óbice para que la Sala pueda acometer su estudio, toda vez que se trata de un argumento nuevo con el cual pretende desvirtuar la presunción de legalidad de los actos acusados, que ha sido controvertida a lo largo de la sede administrativa, específicamente en lo relativo a la violación del debido proceso por considerar indebida la aludida notificación.

Reiteradamente esta Corporación se ha pronunciado en el sentido de indicar la posibilidad de aducir ante la jurisdicción contenciosa administrativa argumentos no invocados en vía gubernativa:

“La entidad demandada sostiene que la sociedad actora no propuso en la respuesta al pliego de cargos ni en el recurso de reconsideración contra el acto sancionatorio, la prescripción de la facultad para sancionar, por lo que constituye un hecho no debatido previamente en vía gubernativa. Frente a la excepción propuesta por la apelante, la Corporación ha expresado que es viable que en la jurisdicción se traigan argumentos nuevos tendientes a la nulidad de los actos administrativos, pues en el análisis de la legalidad de las decisiones administrativas se estudian los fundamentos de derecho que comprenden las causales de nulidad previstas en los artículos 730 del Estatuto Tributario y 84 del Código Contencioso Administrativo. Así las cosas, lo que está vedado conocer para la justicia contencioso administrativa son los hechos nuevos planteados en la demanda, respecto de los cuales la Administración no haya tenido la oportunidad de controvertirlos en la vía gubernativa¹⁰”.

⁸ FI 220 c.p.

⁹ FI 211 a 224 c.p.

¹⁰ Sentencia de fecha 17 de marzo de 2005, Radicado No. 14113. M.P. Maria Inés Ortiz Barbosa.

De esta manera, los hechos que se presentan en la vía gubernativa imponen el marco de la demanda. No se aceptan nuevos hechos, pero se permite que el actor desarrolle en la jurisdicción de lo contencioso administrativo mejores argumentos.

En el sub examine se trata precisamente de ésta circunstancia, pues si bien se invoca en la demanda un argumento nuevo, consistente en que el diario que efectuó la publicación del aviso no es un periódico de amplia circulación nacional, está, en todo caso, fundamentado en el hecho que sirvió de base a la discusión administrativa, esto es, que la modificación oficial del impuesto de renta año gravable 2000 del contribuyente no fue realizada conforme a Ley, por desconocer unos beneficios tributarios con fundamento a la falta de respuesta de un requerimiento ordinario que fue notificado indebidamente.

En ese sentido, la discusión se centra en la violación al debido proceso, conservando, en todo caso, tanto en el recurso de reconsideración¹¹, como en la demanda¹², la misma pretensión relativa a controvertir la presunción de legalidad que ampara los actos que determinaron oficialmente el impuesto de renta año 2000.

De otra parte, en relación con el argumento expuesto por el apelante, en el sentido de que, teniendo en cuenta que el Tribunal declaró que el requerimiento ordinario era un acto de trámite, que no puede ser objeto de control judicial, se genera, por tal motivo, falta de agotamiento de vía gubernativa porque dichos actos no pueden ser tomados como referencia para la ampliación de argumentaciones de la supuesta indebida notificación.

A ese respecto es de señalar que si bien es cierto que el requerimiento ordinario es un acto de trámite, reitera la Sala que, en este caso en concreto, el trámite seguido como consecuencia del requerimiento, tiene especial relevancia jurídica en la decisión impuesta en los actos definitivos, que podría afectar la validez del proceso administrativo, razón por la que proceden las argumentaciones que se realicen para determinar la violación al debido proceso y el derecho de defensa.

En ese orden de ideas, la demanda mejoró la argumentación expuesta en la vía gubernativa. En consecuencia, no se plantearon hechos nuevos ante la jurisdicción, sino que se ampliaron los argumentos para cuestionar la legalidad de los actos acusados, motivo por el cual la excepción no está llamada a prosperar.

3. Notificación del requerimiento ordinario.

Mediante el requerimiento ordinario No. 020632002001612 de 4 de julio de 2002, la Administración solicitó al contribuyente que le suministrara información respecto de las deducciones, costos y descuentos tributarios incluidos en la declaración privada del año gravable 2000, para lo cual le concedió un plazo de 15 días calendario, a partir de la notificación de dicho documento¹³.

Con relación a la notificación de las actuaciones de la administración, el artículo 565 del Estatuto Tributario dispone que *los requerimientos* deben notificarse por correo o personalmente.

¹¹ FI 205 c.p.

¹² FI 2 c.p.

¹³ FI 132 a 133

La notificación por correo se encuentra regulada en el artículo 566, y se practica mediante la entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente.

En el sub examine se encuentra demostrado que el 11 de julio de 2002, la administración introdujo al correo copia del acto cuyo envío consta en la planilla 648¹⁴.

Es preciso aclarar, que para esa fecha, la expresión contenida en el artículo 566 del Estatuto Tributario, conforme al cual se disponía que la notificación por correo se entendía surtida *en la fecha de introducción al correo de la copia del acto*, había sido declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-096 de 2001, puesto que “[...] resulta inconstitucional que los actos proferidos por la Administración de Impuestos, se entiendan conocidos, por el administrado, antes de que tal conocimiento fuere posible, por cuanto el principio de publicidad persigue que, efectivamente, y sin restricción alguna, los actos jurídicos que exteriorizan la función pública administrativa sean conocidos por los administrados y la simple introducción de la copia al correo no es un medio idóneo para darle cumplimiento a tal exigencia.”

En ese sentido, para que la notificación por correo se practique legalmente, se requiere que efectivamente el acto del que se trata sea enviado y recibido en la dirección informada por el contribuyente.

Según el artículo 563 del referido Estatuto, esta dirección corresponde: i) a la última declaración de renta o ingresos y patrimonio y, ii) a la informada mediante formato oficial de cambio de dirección, caso en el cual la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres (3) meses siguientes.

En el evento que el contribuyente no hubiere informado la dirección, el artículo dispone que la actuación se notificará en la que establezca la administración, mediante la verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y, en general, de información oficial, comercial o bancaria.

En todo caso, cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente por ninguno de los medios señalados, se notificarán por medio de publicación en un diario de amplia circulación.

Bajo los anteriores preceptos legales, en el sub examine se debe determinar si el procedimiento de notificación del requerimiento se surtió en la dirección informada por el contribuyente, y en caso que no se haya podido establecer su dirección actual, si la publicación del aviso se realizó de conformidad con la legislación tributaria.

En primer término, se debe establecer la dirección informada para notificaciones por el contribuyente, encontrándose dentro de las pruebas recaudadas las siguientes:

- Declaración de renta año gravable 1999: Carrera 52 No. 61 – 141¹⁵.
- Declaración de renta año gravable 2000: Carrera 52 No. 61 – 141¹⁶.

¹⁴ FI 54 c.p.

¹⁵ FI 121 c.p.

¹⁶ FI 122 c.p.

- Declaración de corrección del impuesto de renta año gravable 2000: Carrera 52 No. 61 – 141¹⁷.
- Certificado de existencia y representación de la Cámara de Comercio de fecha junio de 2002: Carrera 52 No. 61 – 141¹⁸.
- Reporte Rut de fecha 17 de octubre de 2002: Carrera 52 No. 61 – 141¹⁹

De lo anterior, se encuentra demostrado que la última dirección informada por el contribuyente es la carrera 52 No. 61 – 141 de la ciudad de Barranquilla, la cual corresponde a la dirección a la que fue remitido el requerimiento ordinario para su notificación²⁰.

No obstante, mediante planilla No. 542²¹ se dejó constancia de devolución de correo. Así mismo, consta en acta levantada por una funcionaria de la DIAN que en dicha dirección se encuentra ubicada la Fundación para el Desarrollo de la Investigación²², hecho que igualmente se verificó en la visita consignada en el Acta visible en los folios 141 a 142 del expediente, en la que, además, se dejó constancia de que se intentó ubicar a la sociedad por otros medios de información.

Dado que fue demostrado que en la última dirección informada por el contribuyente no se encontraba su domicilio actual, y que la administración realizó todas las diligencias posibles para ubicarlo, el trámite a seguir en el procedimiento de notificación era la publicación de un aviso en un diario de amplia circulación nacional²³.

Para este propósito la administración publicó en el diario Portafolio, sección avisos judiciales, la notificación por aviso del requerimiento ordinario²⁴. Sin embargo, la actora consideró que este periódico no es de circulación nacional, argumento que fue acogido por el *a quo*, y que es objeto de discusión.

A este respecto, es preciso señalar que esta Sala, en pronunciamientos anteriores, ha señalado que el periódico Portafolio es una publicación de circulación nacional:

“En oficio del 10 de diciembre de 2006, el Gerente Corporativo de Riesgo Legal del Diario “El Tiempo” informó al Tribunal que el periódico “Portafolio”, producido y publicado por Casa Editorial El Tiempo S. A. es un diario de amplia circulación nacional, que circula de lunes a domingo, incluida su edición de “fin de semana”; que los sábados y domingos está

¹⁷ FI 123 c.p.

¹⁸ FI 130 c.p.

¹⁹ FI 139-140 c.p.

²⁰ FI 64 c.p. Constancia de inserción al correo, Planilla No. 648. Dirección: **CRA 52 No. 61 – 141. Barranquilla.**

²¹ FI 166 c.p.

²² FI 128 c.p.

²³ **Artículo 568. Notificaciones devueltas por correo.** Las actuaciones de la administración notificadas por correo, que por cualquier razón sean devueltas, **serán notificadas mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional**, la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, **el término para responder o impugnar se contará desde la publicación del aviso o de la corrección de la notificación.**

²⁴ 157 c.p.

disponible en puntos de venta y calle, y que incluye todos los temas de interés nacional, en especial los relativos a economía y negocios. Además, está dirigido a todo tipo de lectores, no obstante su especialidad.

En el citado oficio también se dice que la cobertura del periódico a nivel nacional la corroboran los estudios de lecturabilidad en el país, que toman como muestra las principales ciudades, y según los cuales "Portafolio" es un diario de gran reconocimiento, credibilidad y prestigio en el mercado, con amplia experiencia en la publicación de avisos y edictos judiciales. (...)

Así pues, para el año 2002 aunque Portafolio no era un diario, sí era un periódico de amplia circulación nacional. Y, comoquiera que conforme con el artículo 568 del Estatuto Tributario, la publicación del aviso debe hacerse en un periódico de amplia circulación nacional, como lo es "Portafolio", la publicación se hizo en debida forma el 23 de agosto de 2002²⁵.

Entonces, para la fecha en que se publicó el aviso judicial, esto es, 31 de octubre de 2002, éste medio era considerado como un periódico de amplia circulación nacional, razón por la cual la publicación se hizo de conformidad con el artículo 568 del Estatuto Tributario.

Teniendo en cuenta lo anterior, se observa que la notificación del requerimiento ordinario se realizó conforme a la Ley, y se entiende que el contribuyente tuvo conocimiento del mismo desde la fecha de publicación del aviso, como lo contempla el artículo 568 ibídem, por lo que no existe violación al debido proceso, ni fue afectada la validez de la actuación administrativa.

Ahora bien, frente al argumento expuesto en la sentencia de primera instancia, referido a la subsanación de la omisión de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario, mediante la presentación de la información solicitada por el requerimiento ordinario, con anterioridad a la notificación de la liquidación oficial de revisión, es de señalar que de la lectura de la demanda presentada ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, se encuentra que no existe manifestación alguna respecto de tal circunstancia, pues si bien la actora aduce como normas violadas los artículos 651 y 707 del Estatuto Tributario, respecto a ellos no desarrolló el concepto de la violación, el cual se encuentra dirigido específicamente a la vulneración del debido proceso por la indebida notificación del requerimiento ordinario.

Al respecto, se estima menester recordar que las demandas de nulidad y restablecimiento del derecho deben cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 137 del Código Contencioso Administrativo, que preceptúa: *Toda demanda ante la jurisdicción administrativa deberá dirigirse al tribunal competente y contendrá: 1. La designación de las partes y de sus representantes. 2. Lo que se demanda. 3. Los hechos u omisiones que sirvan de fundamento de la acción. 4. **Los fundamentos de derecho de las pretensiones. Cuando se trate de la impugnación de un acto administrativo deberán indicarse las normas violadas y explicarse el concepto de su violación.***

²⁵ Sentencia de fecha 17 de junio de 2010, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Expediente No. 16604.

En ese sentido, el actor debe exponer con claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia, las razones por las cuales estima que la actuación de la administración vulnera el precepto acusado. De no atenderse tales exigencias, no es viable un pronunciamiento de fondo.

Concordante con lo anterior, en atención al carácter de “justicia rogada” que tiene la justicia administrativa, el juez no puede realizar el estudio de legalidad cuando el concepto de la violación no ha sido desarrollado en la demanda, como tampoco puede pronunciarse respecto a hechos que no fueron aducidos en la misma, pues la expresión tanto de los fundamentos de derecho, y la puntualización de los hechos, así como el concepto de la violación, constituyen el marco dentro del cual puede moverse el juez administrativo.

De esta manera, como quiera que al juzgador solo le es dado analizar el acto enjuiciado a la luz de las disposiciones que se indican como violadas y por los motivos planteados en el escrito introductorio, no le era dable al Tribunal realizar pronunciamientos en cuanto a la supuesta subsanación del envío de la información requerida por la Administración, toda vez que ésta no estaba dentro del marco de la demanda.

Las razones que anteceden son suficientes para revocar parcialmente el fallo apelado, y para denegar las pretensiones de la demanda.

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 del 6 de noviembre de 2008 del Tribunal Administrativo del Atlántico.

SEGUNDO.- REVÓCANSE los numerales segundo y tercero de la sentencia del 6 de noviembre de 2008 del Tribunal Administrativo del Atlántico. En su lugar se dispone:

1. DECLÁRASE INHIBIDO para conocer del Requerimiento Especial No.020632002000192 de 14 de febrero de 2003 y el Requerimiento Ordinario No.020632002001612 de 4 de julio de 2002.

2. DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

3. RECONÓCESE personería a la abogada Edna Patricia Díaz Marin como apoderada de la demandada en los términos del poder conferido.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO

Doctora MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D. C., mayo diecinueve (19) de dos mil once (2011)

Radicación número: 08001-23-31-000-2004-02829-00(17897)

Actor: INVERSIONES O BYRNE AYCARDI E.U

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

No comparto la decisión mayoritaria de la Sala de negar la nulidad de los actos acusados, por las razones que a continuación expongo.

En la sentencia aprobada por la Sección no se analizó el hecho que la demandada hubiera subsanado la omisión de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario, al presentar la información requerida mediante requerimiento ordinario, con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, porque de la lectura de la demanda no se advirtió manifestación alguna sobre ese punto y porque no se desarrolló concepto de violación respecto del citado artículo y del 707 íbidem.

Discrepo del anterior argumento del fallo, porque de la revisión del expediente, se observa que en los hechos de la demanda²⁶ el apoderado de la demandante afirma que luego de la expedición del requerimiento especial *“Mi patrocinada pese a no haber sido notificada dio respuesta a lo solicitado en el requerimiento especial, cumpliendo lo allí señalado”*. Que *“no obstante lo anterior la DIAN procedió a modificar la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000 [...]”*

En efecto, la respuesta al requerimiento especial obra folio 168 y se acompaña de la relación de los ítems solicitados en el requerimiento ordinario que la actora no había contestado. Textualmente dice la respuesta:

²⁶ Fl. 3

“Dando respuesta al requerimiento especial No. 192 de fecha 14 de febrero del 2003. Teniendo en cuenta lo solicitado en el requerimiento ordinario No. 020632002001612 de julio 4 de 2002, del cual no fuimos notificados. Sin embargo, en la fecha damos respuesta a lo solicitado en el requerimiento en los siguientes términos”. (Subrayas fuera de texto)²⁷.

En la liquidación de revisión se transcribe la respuesta al requerimiento especial y se analiza la falta de respuesta al requerimiento ordinario y considera que encuentra ajustada a derecho la glosa propuesta en el requerimiento especial *“específicamente en la rigurosa aplicación del literal b) del artículo 651 del Estatuto Tributario”*, ya que la información requerida se refería a esos conceptos y el contribuyente no la suministró *“dentro del término legal establecido para ello”*, por lo tanto, se hacía acreedor de esa sanción.

La Administración no hizo referencia a los documentos aportados por la demandante con la respuesta al requerimiento especial, pero cuando estudia lo relacionado con la reducción de la sanción por no enviar información hace la siguiente consideración:

“Por lo tanto, como el contribuyente en su memorial de respuesta, pretende subsanar la omisión facilitando la información requerida pero no acompaña la prueba del pago o acuerdo de pago de la sanción reducida, no hay lugar a que se le acepte dicha corrección a la omisión acaecida”.

Así pues, considero que la DIAN confundió la reducción de la sanción y la presentación de la información de forma extemporánea. La demandada tenía que valorar la información para efectos de la determinación del impuesto y podía imponer la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, pero no con fundamento en que el contribuyente no había presentado la información sino por hacerlo de manera extemporánea.

Evidentemente la DIAN indujo en error al contribuyente al proferir una liquidación de revisión *únicamente* con base en la falta de respuesta al requerimiento ordinario dentro del término legal, es decir, no es que el contribuyente nunca hubiera contestado el requerimiento, sino que lo hizo de manera extemporánea.

En tales condiciones, con base en el artículo 651 del Estatuto Tributario, la DIAN tenía la opción de sancionarlo por extemporaneidad y aplicar el último inciso de la misma disposición que dispone: *“en todo caso si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el literal b)”*.

Este supuesto fue el que precisamente debió aplicar la DIAN dada la presentación de la información con la respuesta al requerimiento especial.

En consecuencia, teniendo en cuenta que en la demanda se hizo referencia al hecho de haberse subsanado la omisión en la presentación de la información y que la demandante invocó la violación del debido proceso²⁸, era procedente

²⁷ En los folios 169 a 186 se adjuntan los documentos solicitados.

²⁸ Art. 29 C.P.

estudiar este hecho y mantener la decisión del Tribunal que aplicó el último inciso del artículo 651 del Estatuto Tributario.

Con todo respeto,

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
21 de octubre de 2011.

