



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., trece (13) de julio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00280-01 (27184)
Demandante: Agropecuaria La Galaxia SAS
Demandada: DIAN

Temas: Procedimiento de revisión. Notificación del requerimiento especial.
Debido proceso y derecho de defensa.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 01 de septiembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió (índice 2¹):

Primero: Declarar la nulidad de la Resolución nro. 322412018000340, del 09 de noviembre de 2018, por medio de la cual le fue proferida a la demandante liquidación oficial de revisión por el impuesto sobre la renta del año gravable 2012; y de la Resolución nro. 992232019000165, del 05 de noviembre de 2019, que confirmó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto; de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

Segundo: Como consecuencia de lo anterior y, a título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del año 2012 presentada por la demandante.

Tercero: No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412018000340, del 09 de noviembre de 2018 (ff. 479 a 490 vto. caa), la demandada modificó la autoliquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2012 efectuada por la actora mediante corrección voluntaria a la declaración del tributo (f. 9 caa), para adicionar ingresos operacionales, rechazar gastos operaciones de ventas e imponer sanción por inexactitud; decisión que confirmó la Resolución nro. 992232019000165, del 05 de noviembre de 2019 (ff. 544 a 551 caa).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en

¹ Del historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai. Las menciones a «índice» aluden a la misma fuente.



el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 17):

I. Que se declaren nulas la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412018000340, del 09 de noviembre de 2018, y la Resolución nro. 992232019000165, del 05 de noviembre de 2019, mediante las cuales se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del período gravable 2012 y se impuso sanción por inexactitud.

II. Que como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos atrás individualizados se restablezca en su derecho a la demandante declarando lo siguiente:

a) Que la liquidación privada presentada correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2012, así como la corrección efectuada, se encuentran en firme.

b) Que se cancelen los registros contables que la DIAN hubiere abierto a la demandante como deudora del impuesto sobre la renta del período gravable 2012.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 1.º, 2.º, 13, 29, 209 y 363 de la Constitución; 27, 28, 107, 563 a 565, 647, 683, 703, 704, 742 y 771-2 del ET (Estatuto Tributario); 12 del Decreto 2649 de 1993; 50 del CPACA; y 3.º del Decreto 1514 de 1998, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 5 a 17 vto.):

Sostuvo que su contraparte violó las normas en las que debía fundarse, el debido proceso y su derecho de defensa, porque omitió notificar el requerimiento especial previo a la liquidación oficial de revisión. Puntualizó que la notificación del acto preparatorio por el aviso publicado en la página web de la entidad carecía de validez, porque no estuvo precedida de su envío por correo a la dirección informada en el RUT (registro único tributario), conforme lo exigía el artículo 565 del ET. Para controvertir el fondo de la decisión acusada, planteó que era improcedente la adición de ingresos operacionales, porque esos réditos se causaron en el año 2011 y, por ende, hicieron base del impuesto sobre la renta de dicho periodo. Explicó que el derecho a exigir su pago ocurrió en el 2011 cuando ejecutó los contratos de obra y de transporte que los originaron, al margen de la fecha en la que expidió la factura de venta y en la que recibió el pago. Añadió que si se aceptara esa glosa habría un doble gravamen respecto de las mismas operaciones económicas que generaría un enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública. Por otra parte, discutió el rechazo de los gastos operaciones de ventas argumentando que eran pagos laborales que realizó a través de una sociedad que actuó como su mandataria, los cuales estaban debidamente soportados con la certificación emitida por esta compañía, de conformidad con lo previsto en el artículo 3.º del Decreto 1514 de 1988 (entonces vigente). Por lo expuesto, se opuso a la sanción por inexactitud impuesta alegando que no incurrió en el hecho infractor y que, de haberlo hecho, habría sido por un error en la comprensión del derecho aplicable, sin causar un daño antijurídico a la Administración tributaria.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 2), para lo cual negó la infracción de las garantías constitucionales referidas, toda vez que el requerimiento especial sí fue enviado a la dirección que registró la actora en el RUT a través de una empresa de mensajería especializada y, como fue devuelto por una razón diferente a que la dirección estuviera errada, procedió a su notificación mediante aviso. Agregó que, en todo caso, la actora pudo formular su defensa al interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial. Por otro lado, sostuvo que la adición de ingresos se sustentó en la omisión de unas compras que fue detectada al contrastar el monto de las operaciones que contabilizó la actora con el reportado por sus proveedoras.



Aunque reconoció los pagos laborales que la actora realizó por medio de una mandataria, sostuvo que era procedente su rechazo, porque omitió acreditar el pago de los aportes al Sistema de Protección Social (SPS) que se causaron respecto de dichos pagos, siendo ese un requisito para su deducibilidad conforme al artículo 108 del ET. Agregó que el certificado emitido por el contador de la mandataria no daba cuenta del monto de esas contribuciones ni se acompañó de las autoliquidaciones que dieran cuenta de su declaración y pago. Por ende, defendió la sanción por inexactitud, ya que la actora incurrió en la conducta sancionable, *i.e.* omitir ingresos e incluir gastos improcedentes.

Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas (índice 2). Basándose en la sentencia de esta Sección del 09 de julio de 2021 (exp. 25025, CP: Julio Roberto Piza), juzgó que la notificación del requerimiento especial mediante la publicación del aviso en la página web de la Administración había sido inválida, toda vez que la demandada debió constatar que hubo una inconsistencia en la notificación por correo que la obligaba a intentar nuevamente la entrega del acto en cuestión en la dirección informada por la contribuyente. Así porque la empresa de mensajería informó como causal de devolución que la «*dirección no existe, porque la ciudad de destino no corresponde*», pero la autoridad tributaria sabía que ese era el lugar habilitado para recibir las comunicaciones que iban dirigidas a la actora, pues antes había practicado una visita en esa dirección. Por ende, dado que no se notificó en debida forma el acto previo a la liquidación oficial, consideró que la demandada transgredió las normas y las garantías constitucionales alegadas por la contribuyente e incurrió en la causal de nulidad prevista en el ordinal 2.º del artículo 730 del ET.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del *a quo* (índice 2), para lo cual sostuvo que violó el artículo 568 del ET, puesto que habiendo reconocido que la notificación por correo del requerimiento especial fue correcta, en tanto que se envió a través de una empresa autorizada de mensajería a la dirección registrada por la demandante en el RUT y fue devuelta por una causal diferente a dirección errada, le negó validez a la notificación por aviso en la página web y en la sede física de la entidad, siendo el mecanismo que procedía ante el intento fallido de la notificación por correo. Puntualizó que solo estaba obligada a intentar una segunda notificación por correo cuando la primera vez se enviaba a una dirección errada. Por último, indicó que, en cualquier caso, si se juzgase que la notificación fue indebida, habría garantizado el debido proceso y el derecho de defensa con la notificación de la liquidación oficial de revisión, respecto de la cual la demandante interpuso el recurso de reconsideración.

Pronunciamientos sobre el recurso

La parte demandante y el ministerio público no se pronunciaron en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que accedió a las pretensiones de la demanda sin condenarla en costas. Por tanto, se debe determinar si, como aduce la apelante, el requerimiento especial proferido



en el procedimiento de revisión se notificó en debida forma; y si, en todo caso, no se transgredieron las garantías constitucionales al debido proceso y a la defensa, porque la contribuyente pudo oponerse a las glosas al interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial. De prosperar alguno de esos planteamientos, la Sala deberá evaluar los demás reproches formulados en la demanda.

2- Específicamente, reprocha la apelante que el tribunal, pese a que reconoció que la notificación por correo del requerimiento especial fue correcta porque se envió a la dirección informada por la actora en el RUT a través de una empresa de mensajería especializada, desestimara la validez de la notificación subsidiaria por aviso, por considerar que debía volverse a intentar la entrega del acto mediante correo, lo cual, en su criterio, era procedente si la primera notificación hubiera sido enviada a una dirección errada. Argumenta que, incluso si se juzgase que hubo una indebida notificación del acto preparatorio, garantizó el debido proceso y el derecho de defensa de la actora al permitirle controvertir la liquidación oficial con la interposición del recurso de reconsideración. En esos términos, le corresponde a la Sala definir si el requerimiento especial fue notificado en debida forma. Si no fuera así, se examinará si la oportunidad para interponer el recurso de reconsideración era suficiente para garantizarle el debido proceso y el derecho de defensa a la contribuyente.

2.1- De acuerdo con los artículos 563 y 565 del ET, las actuaciones de las autoridades de impuestos se le pueden notificar a los administrados por correo certificado, para lo cual se les enviará, a través de la red oficial de correos o de un servicio de mensajería especializada autorizada, una copia del acto del que se trate a la dirección que el interesado haya dado de alta para esos fines en el RUT (Registro Único Tributario); en línea con lo cual el artículo 568 *ibidem* establece que en el caso de que el envío sea devuelto por cualquier causa, se notificará el acto mediante la publicación de un aviso, que incluya la parte resolutive del mismo, en el portal de internet de la autoridad de impuestos y en un lugar de acceso al público de la misma entidad. Salvo que la devolución obedezca al envío del correo «a una dirección distinta a la informada en el RUT», caso en el cual le corresponde a la Administración notificar el acto por correo certificado a la dirección correcta, dentro del término legal. En esa medida, solo procede acudir a la notificación subsidiaria por aviso en el evento de que efectivamente se haya remitido por correo el acto al que se quiere dotar de publicidad a la dirección que el administrado tenga registrada en el RUT y que tal envío sea devuelto por la empresa de mensajería.

La anteriores disposiciones prescriben una obligación que recae sobre la autoridad de impuestos y sobre quienes actúen en su nombre, de remitir los actos que precisan ser notificados por correo a la dirección correcta; y solo cabe notificar por aviso los actos cuando se acredite que, mediante correo certificado, se intentó sin éxito entregar una copia en la dirección registrada en el RUT, presupuesto de hecho habilitante que no cobija yerros en la identificación de la dirección en que se intenta notificar, ni la falta de diligencia de quienes, como empresa de mensajería, atienden los mandatos de la Administración².

Tanto así que, como lo señaló el *a quo*, es un criterio de decisión consolidado de la Sección que, para garantizarle a los administrados el derecho de publicidad, de defensa y de contradicción, en casos en los que se remita el acto a la dirección correcta pero sea devuelto bajo la causal «*dirección inexistente*», la autoridad de impuestos, antes de llevar

² Sentencias del 18 de octubre de 2018 (exp. 22099, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 15 de octubre de 2020 y del 18 de marzo de 2021 (exps. 24761 y 24761, CP: Julio Roberto Piza).



a cabo la notificación por aviso, tiene la carga de cerciorarse de la realidad de ese motivo de devolución, siempre que se trate de una dirección cuya existencia se hubiese evidenciado mediante actuaciones en etapas anteriores del mismo procedimiento que se adelanta, pues en esos casos, la propia Administración sí que tendría razones fundadas para descreer el informe que le rinda la empresa de correo sobre el motivo por el que no se llevó a cabo la entrega del documento remitido en el lugar de destino. Por ende, ante la evidencia de tales yerros por parte de las empresas de mensajería la Sección ha precisado que *«la autoridad de impuestos debe subsanarlos enviando nuevamente las comunicaciones en cuestión o buscando otros medios de entrega, pues solo así se garantiza la publicidad de las actuaciones administrativas y el ejercicio del derecho de defensa, que es la finalidad de la notificación como elemento del debido proceso»* (fallo del 18 de marzo de 2021, exp. 22795, CP: Julio Roberto Piza³). Conforme a la anterior doctrina jurisprudencial, no le asiste razón a la apelante única cuando plantea que solo es procedente una nueva notificación por correo cuando el primer envío se hace a una dirección diferente de la informada en el RUT, ya que tal exigencia sería también aplicable cuando se evidencien errores de las empresas de mensajería en la entrega de la información remitida.

2.2- Al respecto, se encuentran acreditados en el caso los siguientes hechos relevantes:

(i) El 18 de septiembre de 2015, la demandante actualizó el RUT para registrar como dirección de notificaciones el kilómetro 3.º de la vía Barranquilla Ciénaga, municipio de Sitionuevo, Magdalena (ff. 321 a 323 caa), aspecto sobre el que concuerdan las partes.

(ii) El 29 de octubre de 2015, una funcionaria de la demandada realizó visita a la contribuyente en la dirección informada en el RUT, *i.e.* en el kilómetro 3.º de la vía Barranquilla Ciénaga, municipio de Sitionuevo, Magdalena (ff. 330 a 334 caa), a fin de verificar las operaciones realizadas en el año gravable 2012. En el acta de la visita dejó constancia de que *«la sociedad está ubicada en el km 3 vía Barranquilla Ciénaga, dirección en la que funciona la parte contable y operativa»* (f. 330 caa).

(iii) El 21 de marzo de 2018, la demandada profirió el Requerimiento Especial nro. 322402018000070 proponiendo modificar la autoliquidación del impuesto sobre la renta efectuada por la actora el 31 de octubre de 2013 mediante corrección de la declaración inicial (ff. 455 a 460 vto. caa), acto que se ordenó notificar por correo certificado a la dirección *«km 3 vía Barranquilla Ciénaga informada en el RUT»* (f. 460 vto. caa).

(iv) A efectos de notificar por correo el acto preparatorio, se le envió a la actora una copia, con la guía de correo certificado nro. 130005271805, en la que se consignó que la dirección en la que debía efectuarse la entrega era el kilómetro 3 de la vía Barranquilla Ciénaga en el municipio de Sitionuevo, Magdalena, la cual corresponde a la registrada en el RUT y a la dirección en la que se realizó la visita de la Administración (f. 467 caa). Sin embargo, el reporte de la empresa transportista da cuenta de que el envío fue devuelto por la causal *«dirección inexistente»*, con la observación *«ciudad de destino no corresponde»* (f. 469 caa).

2.3- Los hechos probados dan cuenta de que la demandada falló en demostrar un actuar diligente en el procedimiento de notificación del requerimiento especial, a fin de cumplir con el principio de publicidad. Esto porque si bien el correo de notificación del acto en cuestión se devolvió habiendo sido enviado a la dirección informada en el RUT y ello

³ En la que se reiteraron las sentencias del 18 de octubre de 2018 (exp. 22099, CP: Stella Jeannette Carvajal) y del 14 de agosto de 2019 y 15 de octubre de 2020 (exps. 21347 y 24761, CP: Julio Roberto Piza).



permitía, en principio, la notificación por aviso, el hecho de que la autoridad tributaria hubiera realizado una visita a las instalaciones del contribuyente y verificara que operaba desde esa dirección, le permitía inferir que la empresa transportista se equivocó en la causal de devolución de «*dirección inexistente*», lo que derivó en que la Administración debía recabar y constatar la inconsistencia a fin de intentar, nuevamente, el envío del correo y, con ello, cumplir correctamente con el trámite de la notificación, como también se determinó en las sentencias citadas anteriormente. Además, que la demandante podía confiar legítimamente que los actos que se profirieran en el procedimiento de revisión de su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012 serían entregados a la dirección que informó en el RUT, pues en ese lugar recibió la visita que le hizo la autoridad tributaria para constatar las operaciones que realizó durante el periodo revisado. En ese contexto, la Sala está de acuerdo con la decisión del tribunal conforme a la cual la notificación por aviso del requerimiento especial fue irregular.

3- Por otro lado, la Sala no comparte el planteamiento de la apelante única según el cual con la interposición del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial se garantizó el debido proceso y el derecho de defensa de la actora, pues la indebida notificación del requerimiento especial, materializa la trasgresión de esas garantías constitucionales, en tanto que le impiden al interesado oponerse a las glosas propuestas por la autoridad tributaria, antes de que se profiera el acto definitivo que modifique su autoliquidación de la obligación tributaria correspondiente. Prerrogativa que le reconoce expresamente el artículo 707 del ET, al señalar que en el plazo para dar respuesta al requerimiento especial puede formular «*sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias*». Lo anterior en línea con los artículos 703 y 704 del *ibidem* según los cuales «*antes de efectuar la liquidación de revisión, la Administración enviará al contribuyente, ... por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta*» y «*la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones, que se pretende adicionar a la liquidación privada*».

Ahora bien, como garantía del debido proceso y del derecho de defensa de los contribuyentes, el ordinal 2.º del artículo 730 del ET reconoce que «*los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la Administración Tributaria, son nulos: ... 2. Cuando se omita el requerimiento especial previo a la liquidación de revisión ... conforme a lo previsto en la ley, en tributos que se determinan con base en declaraciones periódica*». Por consiguiente, dada la indebida notificación del requerimiento especial, se materializaron la violación del debido proceso y del derecho de defensa, así como la firmeza de la declaración revisada, en los términos que lo reconoció el tribunal, conforme a las pretensiones de la demanda. No prosperan los cargos de apelación.

4- Como esos cargos improcedentes eran los únicos motivos de impugnación de la sentencia dictada por el *a quo*, le corresponde a la Sala confirmar la providencia apelada, que accedió a las pretensiones de la demanda.

5- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012).

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



FALLA

1. **Confirmar** la sentencia de primera instancia.
2. Sin condena en costas en segunda instancia.
3. **Reconocer** personería a Karen Julieth Guatibonza Pinzón como abogada de la demandada, conforme al poder conferido (índice 13).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN