

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



**CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Bogotá D.C., mayo siete (7) de dos mil quince (2015)

**RADICACIÓN: 05001-23-31-000-2002-00786-01(19858)**

**ACTOR: INVERCHEQUES Y CIA. LTDA.**

**DEMANDADO: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -  
DIAN**

**Temas:** Notificación emplazamiento para corregir. Notificación por correo artículos 565 y 566 del Estatuto Tributario.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, Invercheque y Cia. Ltda., contra la sentencia del 22 de mayo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina que negó las pretensiones de la demanda.

## 1. ANTECEDENTES

### 1.1 Hechos de la demanda

La División de Fiscalización de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín, con fundamento en información exógena estableció que la actora, durante el año gravable 1998, recibió ingresos y/o efectuó consignaciones que sumaron \$2.101.624.554, presupuesto que la obligaba a presentar la correspondiente declaración de renta.

El 12 de junio de 2000, la DIAN profirió el emplazamiento para declarar No. 110632000000139, notificado por correo certificado remitido el 16 del mismo mes y año.

Transcurrido el término previsto en el artículo 715 del Estatuto Tributario, sin respuesta por parte del contribuyente, el 7 de diciembre de 2000 la División de Liquidación profirió la Resolución No. 110642000000076, por medio de la cual impuso la sanción por no declarar prevista en el artículo 643 del Estatuto Tributario.

En contra del anterior acto oficial la actora interpuso el recurso de reconsideración, resuelto mediante la Resolución 900068 del 10 de diciembre de 2001, que confirmó el acto recurrido.

### 1.2 Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

- A.) *Que se revise la operación administrativa de Resolución sanción por no declarar renta y patrimonio año gravable 1998, número*

*110642000000076 de Diciembre 7 de 2000, practicada a mi representada, en igual forma la Resolución Recurso de reconsideración número 900.068 de Diciembre 2 (sic) de 2001, notificada el día 21 del mismo mes y año de la División Jurídica Tributaria de la Administración Local de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín, operaciones contenidas en los mencionados actos y en el emplazamiento para declarar número 110632000000139 de junio 12 del 2000, del cual solo nos enteramos en Febrero 4 del presente año 2002.*

**B.)** *Que como consecuencia de lo anterior, se decrete la nulidad de la resolución de sanción por no declarar número 110642000000076 de diciembre 7 de 2000 y a su vez de la resolución recurso reconsideración número 900.068 de diciembre 12 de 2001 notificada el día 21 del mismo mes y año, practicadas por las divisiones de liquidación y jurídica tributaria respectivamente a la sociedad INVERCHEQUES Y CIA LTDA. Nit 800.206.195-5.*

**C.)** *Que se exhorte a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín para que remita los antecedentes de la actuación en la vía gubernativa y demás documentos que reposan en ella, de la sociedad INVERCHEQUES Y CIA LTDA. Nit 800.206.195-5”.*

### **1.3 Normas violadas y concepto de violación**

La Sociedad demandante citó como normas violadas los artículos 2, 13, 29, 83, 89 y 209 de la Constitución Política; 566, 684, 715, 722 y 745 del Estatuto Tributario y 2, 3 y 44 del Código Contencioso Administrativo.

El concepto de la violación se resume de la siguiente forma:

La sociedad INVERCHEQUES Y CIA. LTDA está constituida por dos menores y su madre, quien figura como representante legal.

La notificación del emplazamiento para declarar no es válida, toda vez que la persona interesada, quien podría eventualmente oponerse al acto, se encontraba fuera del país, como se prueba con la copia auténtica del pasaporte.

Por otra parte, la prueba de la notificación desapareció, toda vez que la oficina de Adpostal de Envigado fue objeto de hurto, en el que desapareció la planilla 1860.

Así, la Resolución Sanción No. 110642000000076 del 7 de diciembre de 2000 fue proferida sin el emplazamiento que exige el artículo 715 del Estatuto Tributario, razón por la cual no tiene validez.

La Administración violó el artículo 722 del Estatuto Tributario, por cuanto en la resolución sanción no precisó los motivos de inconformidad, también vulneró el artículo 745 ib, toda vez que debió informar al contribuyente que podía corregir el recurso y presentar la declaración de renta por el año gravable 1998.

#### **1.4 Adición de la demanda**

Mediante escrito del 14 de marzo de 2002, la actora adicionó la demanda en los siguientes términos:

Si bien en la demanda se precisó que fue imposible allegar la planilla respectiva, la oficina de correos efectuó una minuciosa búsqueda y encontró el referido documento.

En la planilla se observa que no aparece la firma de la representante legal de INVERCHEQUES Y CIA. LTDA., Señora Mary Luz Maya Londoño, única persona interesada que podía oponerse a responder el emplazamiento para declarar.

Adicionalmente no figura el número 1869 (sic) con el que la DIAN afirma que fue enviado tal acto administrativo. Este número corresponde al consecutivo utilizado por la Administración para el envío de los correspondientes actos administrativos a las oficinas de la Administración Postal Nacional de la correspondiente zona.

Así la DIAN da por hecho que la sola relación y envío para posterior introducción al correo es una notificación completa y válida.

### **1.5 Oposición**

La DIAN pidió negar las pretensiones de la actora por las siguientes razones:

Si bien la Corte Constitucional mediante la sentencia C-096 del 31 de enero de 2001 declaró la inexecutable parcial del artículo 566 del Estatuto Tributario, respecto de la expresión: “... y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo”, esta sentencia no es aplicable al caso concreto, toda vez que según el artículo 45 de la Ley 270 de 1996: “*Las sentencias que profiera la Corte Constitucional sobre los actos sujetos a su control, en los términos del artículo 24 de la Constitución Política, tienen efectos hacia el futuro (ex nunc) a menos que la Corte resuelva lo contrario*”.

El emplazamiento para declarar No. 110632000000139 del 12 de junio de 2000 fue notificado el 16 de junio del mismo año, esto es, antes de proferirse la referida sentencia (31 de enero de 2001) razón por la cual el acto se entiende notificado en los términos del artículo 566 del Estatuto Tributario, antes de la declaratoria de inexecutable de la expresión transcrita.

El actor pretende desvirtuar la presunción de notificación consagrada en el artículo 566 ib por cuanto en la planilla de entrega de certificados elaborada por la Administración Postal no aparece la firma de la representante legal de la sociedad, argumento que no se comparte, toda vez que la notificación fue válida y produjo efecto vinculante según los artículos 565 y 566 del Estatuto Tributario.

Por otra parte, el hecho de encontrarse la representante legal fuera del país, no constituye fuerza mayor y tampoco invalida la notificación, toda vez que esta se efectuó en legal forma.

La notificación del emplazamiento para declarar se surtió el 16 de junio de 2000, fecha de introducción al correo, mediante envío a la dirección informada por la sociedad actora (calle 38 No. 41-77 Municipio de Envigado). La planilla para consignación de correspondencia elaborada por la Administración indica que ésta fue recibida el 16 de junio de 2000 en el centro de recepción principal de la Administración Postal Nacional de Medellín.

Señaló que la demandante no cumplió con la obligación formal de declarar, razón por la cual es procedente la sanción impuesta según el artículo 715 del Estatuto Tributario.

## **1.6 Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, mediante sentencia del 22 de mayo de 2012, negó las pretensiones de la demanda. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

Se encuentra probado dentro del proceso que la Sociedad Invercheques y Cia. Ltda. estaba obligada a presentar la declaración de renta por el año gravable 1998, por haber recibido ingresos por \$2.101.624.554.

Ante la omisión de declarar, la DIAN profirió el emplazamiento con el fin de que dentro del mes siguiente a su notificación presentara la correspondiente declaración.

El emplazamiento para declarar fue notificado por correo certificado el 12 (sic) de junio de 2000. Sin embargo, la actora presentó la declaración de renta por el año gravable 1998 en el año 2002.

Por lo anterior, la Administración impuso la sanción prevista en el artículo 643 del Estatuto Tributario.

En cuanto a la inconformidad relativa a la alegada indebida notificación del emplazamiento para declarar, se observa que la sentencia C-096 del 31 de enero de 2001, proferida por la Corte Constitucional, no es aplicable al caso concreto, toda vez que el emplazamiento para declarar se notificó el 16 de junio de 2000 y el fallo de la Corte es del 31 de enero de 2001.

En cuanto a la alegada violación del artículo 722 del Estatuto Tributario, precisó que del escrito visto en los folios 14 y 15 del expediente puede inferirse que corresponde a un recurso, en el que el actor solicita: “... *reconsideren la sanción impuesta...*”, por tanto, mal podría alegar en su favor su propia negligencia para pretender vulnerado el debido proceso.

### **1.7 Recurso de apelación**

La **demandante** fundamentó el recurso de apelación así:

1.7.1 El Tribunal no precisó el modo y el momento en que se efectuó la notificación del emplazamiento para declarar, la introducción al correo, la constancia de quien lo recibió, etc.

Si bien precisa que la notificación se efectuó en debida forma, no detalla la forma en que se hizo ni las normas aplicables.

1.7.2 Adicionalmente prescribió para la DIAN el término para imponer la sanción discutida, toda vez que transcurrieron más de dos años desde el vencimiento del plazo para presentar la declaración de renta por el año gravable 1998 y la notificación de la resolución sanción.

### **1.8 Alegatos de conclusión en segunda instancia**

La **demandada** presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos a lo largo del trámite de primera instancia.

La **sociedad demandante** no intervino en esta etapa procesal.

## **1.9 Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público no rindió concepto.

### **CONSIDERACIONES**

#### **1. Problema jurídico**

En los términos del recurso de apelación, y de acuerdo con el ámbito de competencia del *ad quem*, le corresponde a la Sección determinar si la notificación del emplazamiento para declarar se efectuó en legal forma.

Se resolverá el asunto así:

#### **2. Nulidad de los actos administrativos demandados por indebida notificación del emplazamiento para declarar**

2.1 El artículo 643 del Estatuto Tributario consagra la sanción por no declarar y prevé que si la omisión se refiere a la declaración del impuesto de renta y complementarios, la sanción corresponde al veinte por ciento (20%) del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos que determine la Administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al veinte por ciento (20%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de renta presentada, el que fuere superior.

2.2 Para imponer la sanción debe cumplirse el trámite previsto en los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario. Conforme con la primera norma, la Administración debe proferir un **emplazamiento previo por no declarar**, que tiene por objeto invitar al contribuyente que no ha declarado, para que lo haga en el plazo de un mes. Si éste presenta la declaración después de dicho acto oficial, debe liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad del artículo 642 del Estatuto Tributario.

2.3 De acuerdo con el artículo 716 del Estatuto Tributario, si vencido el término otorgado en el emplazamiento el contribuyente no declara, la Administración debe imponer la sanción por no declarar. Esta previsión tiene sentido porque si el contribuyente desconoce dicha norma, y, por tanto, no declara, a pesar de estar obligado a hacerlo, debe ser sancionado por no declarar.

2.4 Así pues, es requisito previo del acto que impone la sanción, que la Administración haya expedido y **notificado** el emplazamiento para declarar.

2.5 Conforme con el artículo 565 del Estatuto Tributario, entre las actuaciones de la Administración que deben notificarse por correo o personalmente se encuentran los emplazamientos.

2.6 El artículo 563 *ibídem*, prescribe que la notificación de las actuaciones de la Administración debe efectuarse a la dirección informada por el contribuyente en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o a través del formato oficial de cambio de dirección.

También dispone el artículo 563 ib, que si el contribuyente no ha informado la dirección, la Administración puede notificarlo a la dirección que establezca mediante verificación directa, o a través de las guías telefónicas, directorios y, en general, de información oficial, comercial o bancaria. Y que cuando no es posible establecer la dirección por los anteriores medios, los actos serán notificados por publicación en un diario de amplia circulación.

2.7 Según el artículo 566 del Estatuto Tributario, vigente para la fecha en que se expidió el emplazamiento para declarar: *“La notificación por correo se practicará mediante envío de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo”*.

2.8 La expresión subrayada fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante la sentencia C-096 del 31 de enero de 2001.

La Corte señaló: *“Ahora bien, para la Corte no se puede considerar que se cumplió con el principio de publicidad, que el artículo 209 superior exige, por la simple introducción al correo de la copia del acto administrativo que el administrado debe conocer, sino que, para darle cabal cumplimiento a la disposición constitucional, debe entenderse que se ha dado publicidad a un acto administrativo de contenido particular, cuando el afectado recibe, efectivamente, la comunicación que lo contiene. Lo anterior por cuanto los hechos no son ciertos porque la ley así lo diga, sino porque coinciden con la realidad y, las misivas que se envían por correo no llegan a su destino en forma simultánea a su remisión, aunque para ello se utilicen formas de correo extraordinarias”*.

2.9 Debe tenerse en cuenta que toda vez que la Corte no precisó los efectos de la sentencia<sup>1</sup>, se entiende que estos son hacia el futuro y que para la fecha en que se profirió el emplazamiento para declarar era plenamente aplicable el artículo 566 del Estatuto Tributario, el cual establecía que la notificación por correo se practicaba mediante el envío de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente y se entendía surtida en la fecha de introducción al correo.

2.10 Sin embargo, no puede perderse de vista que en vigencia de la expresión declarada inconstitucional ya se había sostenido por esta Corporación que aquella era una presunción que admitía prueba en contrario, pues demostrada la fecha efectiva en la que se hubiera recibido el acto, esa sería tomada como la fecha de notificación y no la de introducción al correo<sup>2</sup>.

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

Por esto, si se demuestra que la notificación no es válida, el juez podía inaplicar el artículo 566 del Estatuto Tributario por cuanto la excepción de ilegalidad procede aún de oficio, en una acción de nulidad y restablecimiento del derecho, cuando se encuentre que una norma vulnera el ordenamiento jurídico.

---

<sup>1</sup> Artículo 45 de la Ley 270 de 1996

<sup>2</sup> Ver, entre otras, las sentencias del 13 de marzo de 2003, expediente 13020, Consejera ponente: María Inés Ortiz Barbosa; 7 de octubre de 2004, Radicación número: 15001-23-31-000-2000-0606-01(14089), Consejera ponente: María Inés Ortiz Barbosa; 27 de octubre de 2005, Radicación número: 25000-23-27-000-2001-00701-01(13823), Consejero ponente: Héctor J. Romero Díaz.

2.11 En el caso concreto, la actora informó en la declaración de renta presentada por el año gravable 1999, el 28 de abril de 2000, la siguiente dirección: “calle 38 sur No. 41-77 Envigado – Antioquia”, dirección que no fue modificada posteriormente según informa la DIAN y acepta la demandante.

2.12 El 12 de junio de 2000 la DIAN profirió el Emplazamiento para Declarar No. 110632000000139<sup>3</sup> y ordenó su notificación de conformidad con lo establecido en el inciso 1º del artículo 565 del Estatuto Tributario<sup>4</sup>.

2.13 Según se observa en la Planilla para Consignación de Correspondencia No. 1869<sup>5</sup>, el emplazamiento para declarar fue relacionado, para su entrega en el domicilio de la demandante, el 16 de junio de 2000 y entregado por Adpostal el 29 de junio de 2000 según se observa en la Planilla de Entrega de Certificados a Domicilio<sup>6 7</sup>.

Así, se demostró que la notificación se efectuó en una fecha diferente a la de introducción al correo (16 de junio de 2000), circunstancia aceptada por la DIAN en segunda instancia<sup>8</sup>, al precisar:

*“No obstante lo anterior, es relevante señalar que se encuentra plenamente probado que el contribuyente efectivamente recibió el correo contentivo del Emplazamiento para Declarar No. 110632000000139 el 29 de junio de 2000,*

---

<sup>3</sup> Folio 18 exp.

<sup>4</sup> Artículo 565. 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>5</sup> Folio 36 exp.

<sup>6</sup> Folio 35 exp.

<sup>7</sup> La Sala en sentencia del 3 de marzo de 2011, exp. 17087, precisó: “...Las planillas del correo certificado son documentos públicos (C. P. C. art. 262, 2) constitutivos de plena prueba sobre la devolución del mismo, en cuanto las emite la autoridad oficial a la que legalmente se le asigna la prestación del servicio y, al tenor del artículo 264 del Código de Procedimiento Civil, hacen fe de su otorgamiento, de su fecha y de las declaraciones que en ellos hace el funcionario que los autoriza”

<sup>8</sup> Folio 131

*tal como consta en la planilla de entrega de certificados a domicilio, que obra a folio 35 del expediente, documento que fue tenido en cuenta por el fallador de primera instancia”.*

Luego, la notificación puede calificarse como válida y eficaz, motivo por el cual no tiene razón el recurrente.

2.14 Además, la DIAN impuso la sanción por no declarar dentro del término previsto en el artículo 638 del Estatuto Tributario, que señala: ***"PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD PARA IMPONER SANCIONES. (...)*** *Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del estatuto tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años".*

2.15 La DIAN impuso la sanción por no declarar mediante resolución del 7 de diciembre de 2000, notificada el 12 del mismo mes y año<sup>9</sup>, esto es, dentro del término previsto en el artículo 638 del Estatuto Tributario, por cuanto según el artículo 10 del Decreto 2652 del 29 de diciembre de 1998, el término para presentar la declaración de renta correspondiente al año gravable 1998 venció el 8 de abril de 1999, en consecuencia, la DIAN tenía plazo hasta el 8 de abril de 2004 para notificar el acto sancionatorio.

---

<sup>9</sup> Folio 21

2.16 Según la demandante, el envío por correo debió ser entregado personalmente al representante legal de la sociedad actora. La Sala considera que el argumento tampoco puede prosperar. Se reitera que el artículo 565 del Estatuto Tributario contempla varias formas de notificación. Una de estas es la notificación personal y otra es la notificación mediante el envío de copia de la providencia o actuación respectiva, por correo. Si se aceptara la tesis planteada en la demanda, de que el envío por correo debe ser entregado personalmente al contribuyente, se llegaría a la conclusión de que la notificación por correo y la personal son idénticas<sup>10</sup>.

Como se puede apreciar, la tesis expuesta en la demanda conduce a conclusiones contrarias al espíritu de las normas que regulan el tema de las notificaciones y que, de aceptarse, fácilmente producirían un grado de dificultad extrema en el trámite de las actuaciones administrativas.

Para la Sala, la interpretación de las normas que regulan las notificaciones debe consultar la necesidad de garantizar el derecho de defensa de los contribuyentes pero sin hacer imposible el trámite de la actuación.

2.17 De otra parte, si bien la demandante presentó el 7 de febrero de 2002 la declaración de renta y complementarios año gravable 1998<sup>11</sup>, este hecho no significa que la infracción tributaria no se haya cometido, por cuanto a la fecha en que quedó en firme la sanción<sup>12</sup>, la demandante había omitido el deber de declarar.

---

<sup>10</sup> Sentencia del 18 de junio de 2014, exp. 20088 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>11</sup> Folio 4

<sup>12</sup> La resolución que decidió el recurso de reconsideración fue notificada el 21 de diciembre de 2001 (fl. 22)

Por los argumentos expuestos, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia.

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

**F A L L A**

**1.- CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

**2.- RECONÓCESE personería** para actuar a la abogada Olga Lucía Rodríguez López, como apoderada judicial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, en los términos del poder conferido, que obra a folio 132 del expediente.

**3.- DEVUÉLVASE** el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA  
BÁRCENAS**  
Presidente

**HUGO**

**FERNANDO**

**BASTIDAS**

**Ausente con permiso**



**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**