



**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

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

Bogotá, D.C., doce (12) de marzo de dos mil quince (2015)

**Radicación: 05001-23-31-000-2008-00717-01 [20538]**

**Demandante: IGNACIO SANÍN BERNAL & CIA S.A. ABOGADOS  
(NIT.890.928.531-2)**

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

Impuesto sobre la renta – 2003

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada, contra la sentencia del 23 de mayo del 2013 del Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante la cual accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

**«PRIMERO: DECLARAR la nulidad de los siguientes actos administrativos: 1) Liquidación Oficial de Revisión N° 110642006000094 del 11 de diciembre de 2006, proferida por la División de Liquidación de la Administración Local de**

*Impuestos de Medellín, contra la sociedad IGNACIO SANIN BERNAL & CIA S.A. ABOGADOS, 2) Resolución N° 110662008000001 del 15 de enero de 2008, por medio de la cual se resuelve el recurso de Reconsideración.*

**SEGUNDO.** *Como restablecimiento del derecho se DECLARA en firme la liquidación privada presentada por la sociedad IGNACIO SANIN BERNAL & CIA S.A. ABOGADOS, entregada el 07 de abril de 2004, por el año gravable 2003».*

## ANTECEDENTES

El 7 de abril de 2004, la sociedad IGNACIO SANIN BERNAL & CIA S.A. ABOGADOS presentó la declaración de renta por el año gravable 2003, con un saldo a favor de \$79.701.000<sup>1</sup>.

La Administración de Impuestos de Medellín expidió el auto de verificación o cruce 110632005000041 del 11 de febrero de 2005, el cual fue enviado a la dirección Cr. 52 46 65 de la ciudad de Rionegro<sup>2</sup>, pero fue devuelto por el correo. Con ocasión de la diligencia de registro se constató que la dirección de la sociedad era la carrera 37 N° 8 – 05<sup>3</sup>.

El 28 de marzo de 2005, la Administración profirió el Emplazamiento para Corregir 110632005000013<sup>4</sup>, el cual fue notificado a la Carrera 52 No. 46-65 de Rionegro, pero fue devuelto por correo por la causal “no reside” y, en consecuencia, procedió a notificarlo en el periódico Portafolio del 5 de abril de 2005<sup>5</sup>.

El 11 de mayo de 2005, el contribuyente radicó memorial ante la Administración en el que indicó que se notificó por conducta concluyente del

---

<sup>1</sup> Fl. 110 c.a.

<sup>2</sup> Fl. 111 c.a.

<sup>3</sup> Fls. 132 a 135 c.a.

<sup>4</sup> Fls. 178 a 187 c.a.

<sup>5</sup> Según sello que obra a folio 178 y comunicación que aparece en el folio 176 c.a.

emplazamiento, el 5 de mayo de 2005; que en la diligencia de registro se constató cuál era la dirección de la sociedad y se informó expresamente que la carrera 37 N° 8 – 05 era la dirección para efectos de la revisión de la declaración de renta del año gravable 2003 pero la DIAN envió el emplazamiento a una dirección diferente. Por lo anterior, afirmó que se abstenía de dar respuesta al emplazamiento, porque la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2003 había quedado en firme.

El 28 de marzo de 2006, la Administración expidió el Requerimiento Especial 110632006000006, el cual fue notificado a la carrera 37 N° 8-05 de Medellín, en el que propuso modificar la declaración privada del impuesto de renta del año 2003, para adicionar ingresos brutos operacionales por \$646.547.000, rechazar deducciones por \$751.907.000 e imponer sanción por inexactitud en la suma de \$398.273.000<sup>6</sup>. El contribuyente no dio respuesta al requerimiento especial<sup>7</sup>.

El 11 de diciembre de 2006, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 110642006000094, en la que confirmó las modificaciones propuestas en el requerimiento especial<sup>8</sup>.

Previo interposición del recurso de reconsideración<sup>9</sup>, el 15 de enero de 2008 la Administración expidió la Resolución 110662008000001, que confirmó el acto recurrido<sup>10</sup>.

## DEMANDA

---

<sup>6</sup> Fls. 605 a 627 c.a.

<sup>7</sup> Fl. 667 c.a.

<sup>8</sup> Fls. 655 a 677 c.a.

<sup>9</sup> Fls. 680 a 690 c.a.

<sup>10</sup> Fls. 703 a 724 c.a.

IGNACIO SANÍN BERNAL & CIA S.A. ABOGADOS, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que decidió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declare la firmeza de la declaración de renta presentada por el año gravable 2003.

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 10, 26, 29, 83, 95 [numeral 9] y 363 de la Constitución Política
- Artículos 102, 260 y 697 del Código de Procedimiento Civil
- Artículos 2, 3 y 45 del Código Contencioso Administrativo
- Artículos 565, 564, 570, 688, 689, 732 y 734 Estatuto Tributario
- Artículo 17 de la Ley 633 de 2000

Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La demandante se acogió al beneficio de auditoría del artículo 17 de la Ley 633 de 2000, para lo cual cumplió con los requisitos allí previstos como eran, entre otros, el incremento del impuesto neto y la presentación oportuna y en debida forma de la declaración de renta del año gravable 2003.

Señaló que la expedición del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión, frente a la declaración de renta del año gravable 2003, están viciados de nulidad, razón por la cual, la liquidación privada quedó en firme el 7 de abril de 2005, término que no resulta afectado por la expedición del emplazamiento para corregir, toda vez que el emplazamiento no fue

notificado en debida forma, con lo cual se vulneró el principio constitucional del debido proceso.

Explicó que, en materia tributaria, el artículo 565 del Estatuto Tributario establece que los emplazamientos deben notificarse por correo o personalmente y que, de acuerdo con el artículo 566 del Estatuto Tributario, la notificación por correo se practicará mediante la entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente, pero si no es posible notificar el acto por haber sido devuelto por el correo, el artículo 568 ibídem prevé que la notificación se realice por aviso en un periódico de amplia circulación nacional, para lo cual deberán agotarse previamente todas las diligencias tendientes a lograr una correcta notificación.

Dijo que, adicional a lo anterior, el artículo 564 del Estatuto Tributario dispone que en caso de que el contribuyente, responsable o agente retenedor señale expresamente una dirección para que le notifiquen los actos correspondientes, la administración deberá hacerlo a dicha dirección.

Sostuvo que la Administración obvió el anterior mandato, toda vez que después de haber proferido el auto de verificación 1106300500041 del 11 de febrero de 2005, el representante legal de la sociedad en la diligencia de registro dejó constancia expresa de que la dirección procesal era la carrera 37 N° 8-05 de Medellín, tal como se puede constatar en el acta de la diligencia.

Resaltó que en desarrollo del auto de verificación o cruce, el funcionario de la DIAN constató que en la carrera 52 N° 46-65 de Rionegro ya no funcionaba el domicilio de la sociedad investigada, como se corrobora en el acta de verificación o cruce del 7 de marzo de 2005.

Afirmó que la demandada insistió en notificar el emplazamiento para corregir a la dirección de Rionegro, con la convicción clara que no sería recibido por el contribuyente, tal como en efecto ocurrió, toda vez que fue devuelto por el correo por la causal “no reside” y, por tal razón, se ordenó su publicación en el diario Portafolio del 5 de abril de 2005. Indicó que la publicación en el diario hubiera sido válida si inicialmente el acto se hubiera enviado por correo a la carrera 37 N° 8-05 de Medellín.

Alegó que al no haberse surtido la notificación inicial a la dirección señalada, no es válido el proceso de notificación del emplazamiento para corregir, pues está demostrado que este acto no fue conocido por el contribuyente dentro del término de firmeza especial del beneficio de auditoría, por lo que se consideran nulas las actuaciones oficiales posteriores que se profirieron con desconocimiento de la firmeza de la declaración de renta por el año gravable 2003.

Insistió en que la conducta de la demandada fue contradictoria, pues los funcionarios de fiscalización constataron la existencia de la sociedad en la carrera 37 N° 8-05 de Medellín, la cual, además, fue señalada por el representante legal como dirección procesal para el proceso de verificación de la declaración de renta del año gravable 2003 y no en la dirección de Rionegro; por tanto, la actuación de la DIAN hizo nugatorio el principio de publicidad, fin último que debe garantizarse a través del proceso de notificación.

Precisó que el emplazamiento sólo fue conocido por el contribuyente, el 5 de mayo de 2005 cuando se le entregó copia en la DIAN, ya vencido el término de un año contado desde la presentación de la declaración de renta del

2003, previa solicitud del 21 de abril de 2005. Agregó que por no estar ajustada a derecho, la notificación de dicho emplazamiento no impidió la firmeza de la declaración de renta por el año gravable 2003 y, en consecuencia, la Administración no gozaba de las facultades concedidas por el artículo 17 de la Ley 633 de 2000 para efectuar adición de ingresos y el rechazo de deducciones propuestos y determinados dentro de los actos de determinación y de liquidación.

Explicó que, según el artículo 17 de la Ley 633 de 2000, la Administración conserva competencia y facultades para modificar la declaración de renta que se acoja al beneficio de auditoría, aún cuando haya transcurrido el periodo de 12 meses, solamente para cuestionar las retenciones en la fuente y las pérdidas que registre la sociedad, supuestos no aplicables al caso en discusión.

Sostuvo que en el artículo 9º del Decreto 402 de 2001 quedaron consignadas las causas que hacen que se pierda el beneficio de auditoría, entre las cuales no está la notificación del emplazamiento para corregir por fuera del término legal y menos por razones distintas a las ya referidas.

Alegó que se citó por correo para notificar el contenido del acto de resolución del recurso de reconsideración que «...confirma N° 1 de 15 JAN 2008» y mediante edicto desfijado el 12 de febrero de 2008 “Hora: 17:00 HORAS”, se notificó el «Acto administrativo 622 N° 1 de fecha 15 de enero de 2008», pero pasado un año no había sido notificada por edicto lo que la DIAN llamó “N° 1”. Que el acto administrativo notificado por edicto (622 No 1) no corresponde a la resolución que decidió el recurso de reconsideración. Concluyó, entonces, que no existe relación alguna entre la resolución 1106262008000001/07, el acto administrativo 622 N° 1 y el aviso de

notificación para notificar. Se presenta una inexcusable falta de identidad entre los dos actos administrativos producidos y su pretendida notificación.

## **OPOSICIÓN**

La apoderada de la DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con los siguientes fundamentos.

Manifestó que, de conformidad con los artículos 17 de la Ley 633 de 2000, 714 del Estatuto Tributario y 7 y 8 del Decreto 406 de 2001, una vez notificado el emplazamiento para corregir, se trunca el beneficio de auditoría y, por tanto, el término de firmeza ya no es el establecido en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, sino el término que de manera general señala el mismo ordenamiento tributario, lo que implica que se puede iniciar el proceso de determinación tendiente a modificar la liquidación privada.

Explicó que la demandante fue emplazada el 28 de marzo de 2005 para que corrigiera su denuncia rentística por la vigencia 2003, motivo por el cual perdió el beneficio de auditoría y la firmeza ya no era la especial de 12 meses, sino que se regía por la regla general, es decir la establecida en el artículo 714 del Estatuto Tributario, que es de dos años. Que la actora presentó el 7 de abril de 2004, la liquidación del impuesto de renta por el año gravable 2003 con el lleno de los requisitos del artículo 17 de la Ley 633 y, en consecuencia, la Administración tenía hasta el 7 de abril de 2005 para proferir el emplazamiento para corregir.

Señaló que la DIAN notificó el emplazamiento para corregir a la carrera 52 N° 46-65 de Rionegro (Antioquia), dirección que para la fecha en que se produjo el emplazamiento era la informada por el contribuyente en el RUT; que al ser

devuelto por correo el acto, por la causal “no reside”, se procedió a notificar según el trámite establecido en el artículo 568 del Estatuto Tributario, es decir, por aviso publicado en el periódico Portafolio del 5 de abril de 2005, fecha anterior al término para predicar la firmeza especial de la declaración de renta.

Argumentó que tanto el artículo 19 de la Ley 863 de 2003, como el artículo 1º del Decreto Ley 2788 de 2004 y la Orden Administrativa N° 0001 de 2005, señalan que el RUT es el único mecanismo para identificar, ubicar y clasificar a los sujetos pasivos de las obligaciones, entonces, el RUT constituye el mecanismo exclusivo y excluyente de otros, para los fines que la misma ley prevé.

Explicó que teniendo en cuenta que la actora, para la fecha en que se profirió el emplazamiento para corregir, había actualizado el RUT e informó como dirección la carrera 52 N° 46-65 de Rionegro, Antioquia, dentro del término establecido por el Decreto 2788 de 2004, fue a esa dirección a la cual se notificó el acto.

Precisó que la notificación de los actos administrativos, a partir de la implementación del RUT que estableció la Ley 863 de 2003, debe hacerse a la dirección que allí se indique.

Sobre el argumento de que la actora informó una dirección procesal con ocasión de la diligencia de registro, alegó que ésta no puede tenerse como tal, porque sus características no corresponden a las exigidas por el artículo 564 del Estatuto Tributario.

Afirmó que es indiscutible que la indicación de la dirección, durante la diligencia de registro, no constituye una manifestación expresa en el sentido de que esa era la dirección procesal para efectos de recibir la notificación de los actos que se expidieran en el proceso de determinación. Agregó que la diligencia de registro no constituye un proceso de determinación, sino una medida con fines preventivos para evitar la distracción de las pruebas que posteriormente le permitan a la autoridad tributaria tomar una decisión final.

Dijo que con base en la jurisprudencia del Consejo de Estado, la doctrina de la entidad demandada ha precisado que si bien el contribuyente puede informar una dirección procesal, solo puede hacerlo en el proceso de determinación del tributo y no como la demandante pretende, con ocasión de la diligencia de registro, pues aún la autoridad tributaria no había iniciado un proceso, en tanto no se le había notificado ningún requerimiento especial. Citó y transcribió apartes del Oficio 91748 del 8 de noviembre de 2007.

Adujo que la actuación de la entidad fiscal se ajustó a los términos de ley y no vulneró los preceptos invocados por el actor, como quiera que el emplazamiento para corregir se notificó a la dirección registrada y vigente en el RUT y al ser devuelta por el correo, se agotó el trámite previsto en el artículo 568 del Estatuto Tributario, esto es, se notificó por aviso en un periódico de amplia circulación. En consecuencia, al notificar el emplazamiento para corregir, se truncó el beneficio de auditoría, razón por la cual se perdió el término de firmeza de un año, operando el término general de firmeza, señalado en dos años, de conformidad con el artículo 714 del Estatuto tributario, o sea hasta el 7 de abril de 2006.

En cuanto al cargo de pretender la nulidad de la actuación administrativa, por considerar que los actos administrativos se encuentran en un idioma distinto

al castellano, sostuvo que es una afirmación sin asidero legal, ya que los nombres de los meses en los matasellos se imponen en inglés. En este caso habría que decir lo mismo de las notificaciones de las decisiones administrativas notificadas en los despachos judiciales y en las Altas Corporaciones.

Respecto a la solicitud del silencio administrativo positivo del acto que falló el recurso de reconsideración, al afirmar que no se surtió adecuadamente el proceso de emisión y notificación de las decisiones de la administración tributaria, violándose los artículos 3 y 45 del C.C.A., como quiera que el edicto no se fijó por el término de 10 días y porque se notificó sin surtirse adecuadamente la citación previa para intentarse la notificación personal, señaló que es necesario precisar que el objeto de la notificación de los actos es darlos a la publicidad para la defensa de los derechos e intereses cuestionados.

Expuso que el mandato del inciso segundo del artículo 565 del Estatuto Tributario debe aplicarse conforme con su tenor literal y por tanto el término de diez (10) días allí previsto para la notificación por edicto, se contará a partir de la fecha de introducción al correo de la citación, si el citado no compareciere personalmente. Indicó que, de conformidad con el artículo 569 del Estatuto Tributario, la notificación personal puede darse previa citación para que comparezca el contribuyente y que dicha citación debe enviarse a la dirección informada, bien en el RUT o bien como dirección procesal.

Precisó que al interponerse el recurso de reconsideración, se informó como dirección procesal la carrera 37 N° 8-05 de Medellín que fue la misma que se tuvo en cuenta para notificar el fallo del recurso, ya que fue allí donde se envió el aviso de citación 0051 del 15 de enero de 2008, para que el

contribuyente se acercara a notificarse personalmente del contenido del acto y transcurrido el término de diez días contados, a partir del día siguiente a la introducción al correo del aviso de citación, sin que compareciera a notificarse, se procedió a la fijación por edicto, el 30 de enero de 2008, y a su desfijación el 12 de febrero de 2008.

Sostuvo que no tiene asidero afirmar que la actora no conoció el acto que decidió el recurso de reconsideración, pues está claro que fue enviado a la dirección correcta, al contribuyente correcto y con indicación de la resolución que se pretendía notificar, con su número y fecha, y que no fue devuelta por el correo.

Concluyó que no es cierto que la administración haya vulnerado el debido proceso ni el derecho de defensa que le endilga la actora y dado que el recurso se interpuso el 19 de febrero de 2007, la administración tenía hasta el 19 de febrero de 2008 para resolver y notificar la resolución que falló el recurso de reconsideración. Por lo tanto, no se configuró el silencio administrativo positivo, por cuanto la resolución que decidió el recurso fue notificada el 15 de enero de 2008, dentro del término de un año consagrado en el artículo 732 del Estatuto Tributario.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Antioquia anuló los actos demandados por las razones que se resumen a continuación.

Estimó el *a quo* que si bien es cierto que la dirección procesal se informó en la diligencia de registro llevada a cabo por la entidad demandada, etapa en la cual no se ha iniciado formalmente un proceso de determinación del tributo,

también es cierto que dicha diligencia se hace con el objeto de recaudar las pruebas necesarias que conduzcan a dar certeza a los funcionarios sobre la existencia o no de los hechos investigados para resolver sobre el asunto y servir de sustento para la determinación final, razón por la cual, la demandada debió tener en cuenta la dirección informada en la diligencia, máxime cuando fueron los funcionarios de la DIAN quienes preguntaron sobre la dirección en donde se debían realizar las verificaciones de la declaración de renta del año gravable 2003.

Señaló el Tribunal que respecto del artículo 564 del Estatuto Tributario, el Consejo de Estado ha indicado que el concepto de “dirección procesal” se desarrolla dentro del trámite de la determinación del tributo o imposición de la sanción, entendiéndose por trámite todos aquellos actos que sirven de sustento o que conducen al acto definitivo.

Sostuvo que la notificación por aviso es excepcional, por lo que la administración tributaria, antes de hacer uso de esta clase de notificación, tiene que agotar todos los medios que la ley permite para garantizar plenamente el derecho de defensa, contrario a la conducta realizada por la DIAN, toda vez que la demandada insistió en notificar el emplazamiento para corregir a la carrera 52 N° 46-65 de Rionegro, con la convicción de que no sería recibido por el contribuyente, como en efecto ocurrió, toda vez que dicho acto fue devuelto por correo por la causal «no reside», lo que ya sabía la DIAN, pues uno de los funcionarios que realizó la visita a esa dirección, confirmó que la sociedad ya no operaba en ese sitio, razón por la cual la diligencia de registro se adelantó en la Carrera 37 No. 8-05 de Medellín.

Afirmó el *a quo* que ante las dificultades para llevar a cabo la notificación del emplazamiento para corregir 110632005000013 del 28 de marzo de 2005, en

la dirección establecida en el RUT, la DIAN debió agotar las diligencias necesarias que estuvieran a su alcance, teniendo en cuenta a su vez, la dirección procesal declarada por el representante legal de la sociedad demandada, previo a acudir a la medida excepcional de la publicación del aviso; que, sin embargo, tal gestión no se realizó.

Cuando los vicios recaen en la notificación de actuaciones durante la formación del acto, como sería el emplazamiento para corregir, se entiende que tal falencia no solo es constitutiva de violación al debido proceso, sino que de conformidad con el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, deviene en la nulidad del acto definitivo, esto es, la liquidación oficial de revisión 110642006000094 del 11 de diciembre de 2006, ya que al momento de la expedición, la entidad que la profirió ya no tenía competencia temporal para pronunciarse.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

La demandada manifestó su inconformidad con el fallo apelado, así:

Reiteró que el emplazamiento para corregir del 28 de marzo de 2005 fue notificado a la carrera 52 N° 46-65 de Rionegro (Antioquia) por ser ésta la dirección informada en el RUT por el contribuyente para la fecha en que se produjo el acto. Agregó que ante la causal de devolución “no reside”, se procedió a notificar según el trámite establecido en el artículo 568 del ordenamiento tributario, es decir, se notificó por aviso publicado en el diario Portafolio del 5 de abril de 2005, fecha anterior la indicada para que se produjera la firmeza especial de la declaración de renta.

Explicó que el concepto de «dirección procesal» corresponde a aquella informada para notificaciones dentro del proceso y que de manera especial trata el Estatuto Tributario en su artículo 564.

Expuso que, conforme con el artículo 779-1 del E.T., la diligencia de registro es una facultad de la Administración Tributaria, cuyo objeto primordial es la preservación de la prueba y aunque se trate de un medio de prueba que puede realizarse de manera anticipada, es decir, antes de abrir el expediente tributario, esto no impide hacer valer las pruebas recaudadas dentro de esa diligencia.

Resaltó que la dirección que se suministre en la operación de registro no puede tenerse como dirección procesal para la notificación de las actuaciones y actos administrativos proferidos con posterioridad, esto es, en el proceso de determinación e imposición del tributo, el cual se inicia con el requerimiento especial, en el que debe atenderse lo previsto en el artículo 555-2 del Estatuto Tributario, que claramente determina que el Registro Unico Tributario es el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes.

Concluyó que la DIAN notificó el emplazamiento para corregir a la dirección que le indicaba la normativa vigente al momento de ocurrencia de los hechos, es decir, a la informada en el RUT, cuya actualización es responsabilidad del contribuyente y, en virtud de la devolución, procedió a publicarlo en el periódico Portafolio, en acatamiento a lo contemplado en el artículo 565 del Estatuto Tributario.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandada** reiteró que, en este caso, procedía la notificación consagrada en el artículo 565 del Estatuto Tributario, es decir, mediante la entrega de una copia en la dirección informada por el contribuyente en el RUT, procedimiento que efectivamente agotó la administración al entregar copia en la dirección informada y registrada en el RUT, esto es, en la carrera 52 N° 46-65 de Rionegro.

Sostuvo que no es de recibo lo señalado por el demandante, en cuanto a que la notificación debía hacerse a la dirección informada en la diligencia de registro, ya que no se infiere que la intención de informarla era para notificar los actos, pues la manifestación de ser dirección procesal debe ser expresa, como lo establece el artículo 564 del Estatuto Tributario, adicionado al hecho de que cuando se hizo tal manifestación no había comenzado formalmente el proceso de determinación, pues el procedimiento estaba en una etapa preliminar.

El **demandante**, sobre el punto relativo a la notificación del emplazamiento para corregir, señaló que debe enviarse a la dirección expresamente informada por la sociedad. Indicó que una aplicación diversa de ese mandato, como la que se produjo, acarrea la anomalía del acto de notificación y, por lo tanto, su ineficacia frente a los fines de interrumpir el término de firmeza reducido, en el que el beneficio de auditoría se concreta.

Manifestó que por tratarse del procedimiento de determinación de la existencia y del monto de la obligación tributaria, la ineptitud de uno de los actos que lo integran no puede menos que comunicarse, contagiarse a los actos subsecuentes; de ahí que se tengan por nulos, tanto el acto de determinación oficial del impuesto como el que lo confirmó, a instancias del recurso de reconsideración que en contra de aquel se interpusiera.

Señaló que la DIAN expidió el acto de la notificación del emplazamiento en forma defectuosa, porque se profirió sin un requisito de eficacia constitutiva, como fue el de la legitimación, que en el ámbito público se conoce como competencia. La DIAN actuó sin competencia, ya que el artículo 564 del Estatuto Tributario le mandaba efectuar la notificación en la dirección informada expresamente por Ignacio Sanín Bernal & Cia S.A. Abogados, y la demandada desconoció ese mandato.

Concluyó que no puede ser conveniente y justo un acto de notificación que se surte en una dirección distinta de la informada por el contribuyente; que no obstante haber insistido la sociedad en que se tuviera por dirección para cumplir los actos de notificación la carrera 37 N° 8-05 de Medellín, la administración tributaria insistió en adelantar tales actos de comunicación en una dirección diferente.

**El Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos mediante los cuales la DIAN modificó la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2003, presentada por IGNACIO SANÍN BERNAL & CÍA. S.A. ABOGADOS

## **Notificación del emplazamiento para corregir**

De conformidad con el artículo 563 del E.T., los actos que profiere la Administración Tributaria deben notificarse a la última dirección informada por el contribuyente, esto es, a la indicada en la última declaración o en el formato oficial de cambio de dirección. Además, según la misma norma, en los casos de cambio la dirección, la antigua continúa siendo válida por el término de tres meses, contados a partir de la fecha en que se informe el cambio.

En concordancia con la previsión anterior, el artículo 612 [inciso 2] *ibídem*, dispone como obligación formal, la de informar cualquier cambio de dirección en el término de tres meses, contados a partir de que ello ocurra.

Por su parte, el artículo 564 del E.T. señala que durante el proceso de discusión y determinación del tributo, la Administración debe notificar los actos que profiera, a la dirección que expresamente señale el contribuyente o declarante, esto es, a la «dirección procesal».

En cuanto a la forma como se debe realizar la notificación, el artículo 565 *ibídem*, vigente para la época de los hechos, señalaba que:

**ARTICULO 565. FORMAS DE NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS.** *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.***

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

*siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación. (Negritas fuera de texto)*

Es de anotar que las normas sobre notificación de las actuaciones de la Administración deben armonizarse con las relativas al Registro Único Tributario-RUT, pues dicho registro fue creado como mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar a los obligados y responsables tributarios. Es decir, la información sobre los obligados y responsables tributarios y, en general, toda aquella información que sobre ellos requiera la Administración, es agrupada en el sistema único de información (dirección de notificación, información sobre la actividad económica, etc), para facilitar no sólo la gestión de la DIAN, sino la de las demás entidades del Estado que la requieran.

De acuerdo con el artículo 1º del Decreto 2788 del 31 de agosto de 2004 *“El Registro Único Tributario, RUT, establecido por el artículo 555-2 del Estatuto Tributario, constituye el nuevo y único mecanismo para identificar, ubicar y clasificar a los sujetos de obligaciones administradas y controladas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”*

Teniendo en cuenta que el RUT es el único mecanismo para ubicar a los contribuyentes, la Sala precisó que a partir de la entrada en vigencia de la Ley 863 de 2003, que adicionó el artículo 555-2 del Estatuto Tributario<sup>11</sup>, **sólo es pertinente consultar la información que aparece en el RUT, siempre y cuando la dirección haya sido informada**, porque si el contribuyente no ha suministrado ninguna información, se pueden seguir consultando las fuentes de información o ubicación a que alude el inciso

---

<sup>11</sup> Adicionado por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003.

segundo del artículo 563 ib, v gr., guías telefónicas, información comercial o bancaria, etc<sup>12</sup>.

En consecuencia, la notificación por correo debe hacerse **a la última dirección informada por el contribuyente en el RUT** y si se envía a una dirección distinta a la informada, es un error que se puede corregir dentro del término para notificar el acto. En conclusión, el acto debe notificarse a la dirección que suministre el contribuyente en el RUT, no a una distinta.

En similar sentido, el artículo 567 del Estatuto Tributario señala que si el acto se envía a una dirección distinta de la registrada o informada se debe corregir el error enviándola a la dirección correcta. A su turno, el artículo 568 ibídem dispone que las actuaciones de la Administración notificadas por correo, **que por cualquier razón sean devueltas**, deben notificarse mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional.

De los artículos 565, 567 y 568 del Estatuto Tributario se infiere que pueden ocurrir dos situaciones: (i) cuando la Administración envía los actos a una **dirección diferente a la registrada o informada**, caso en el cual puede corregir el error, enviando los actos a la dirección correcta, y (ii) cuando el correo es devuelto por cualquier razón, menos por la referida anteriormente, evento en el cual el acto puede ser notificado por aviso publicado en un periódico de amplia circulación nacional<sup>13</sup>.

En el caso concreto, y para efectos de resolver la controversia, están probados los siguientes hechos:

---

<sup>12</sup> Sentencia del 24 de mayo de 2012, exp. 17705, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

<sup>13</sup> Entre otras, ver sentencias de 28 de enero de 2010, Exp. 16824 M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 6 de marzo de 2003, exp. 13185, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

- El 7 de abril de 2004, la demandante presentó la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2003, en la cual informó como dirección la **Carrera 52 No. 46-65** de Rionegro, Antioquia<sup>14</sup>.
- El 11 de febrero de 2005, la Administración Local de Impuestos de Medellín profirió el auto de verificación o cruce 11063200500041 en el que comisionó a un funcionario para adelantar diligencia en la dirección «CR 52 46 65 RIONEGRO ANTIOQUIA»<sup>15</sup>. Según oficio que obra a folio 109 c.a., el auto de verificación fue notificado por correo pero fue devuelto, razón por la cual se ordenó su publicación en prensa y la diligencia se realizó el 15 de marzo de 2005<sup>16</sup>.
- De acuerdo con el Acta de Verificación o Cruce, se deja constancia de lo siguiente: (i) que el funcionario comisionado se hizo presente el 7 de marzo de 2005 «*en la dirección Cr 52 46 65 de Rionegro Antioquia (Dirección reportada a la DIAN, por el contribuyente en el RUT y en la última declaración presentada)*» y (ii) que por información obtenida del señor Leopoldo Ortiz Tobón, «*esa dirección es una habitación de una casa vecina. Fue oficina hasta **hace 5 años** (...). En esa oficina se prestaban Asesorías Tributarias y Contables (...)*»<sup>17</sup>.
- Copia del RUT de la demandante en la que se reporta como dirección la **Cr 52 46 65** de Rionegro (Antioquia), según consulta realizada en el sistema el 11 de marzo de 2005<sup>18</sup>.
- Resolución No. 83 11 001i 0065 del 14 de marzo de 2005 «Por medio de la cual se ordena el registro de un inmueble»<sup>19</sup>, diligencia que es

---

<sup>14</sup> Fl. 110 c.a.

<sup>15</sup> Fl. 108 c.a.

<sup>16</sup> Según sello que obra a folio 175

<sup>17</sup> Fl. 111 c.a.

<sup>18</sup> Fl. 120 c.a.

practicada en la **Carrera 37 8-05 de Medellín**. En la respectiva acta se consignó, entre otros aspectos, lo siguiente:

*«Durante la diligencia se pregunta al representante legal sobre la dirección a la cual se debe realizar las verificaciones a la declaración de renta y complementarios del año gravable 2003, sobre lo cual manifiesta el Doctor **IGNACIO SANIN BERNAL**, que para los únicos efectos de la revisión de la declaración de renta y complementarios del año 2003, se realice en la dirección **Carrera 37 N° 8-05 de Medellín**»<sup>20</sup>. (Negrillas y subrayas fuera de texto)*

- El 28 de marzo de 2005, la Administración profirió emplazamiento para corregir<sup>21</sup>, y para su notificación se envió, el 29 de marzo de 2005, a la dirección **Cr 52 46 65 - Rionegro**, según acuse de recibo de ADPOSTAL y en el que se anotó como causal de devolución «NO RESIDE»<sup>22</sup>.
- El 3 de marzo de 2005, la Jefe de Gestión ordenó la publicación en el diario Portafolio<sup>23</sup>, la cual se realizó el 5 de abril de 2005<sup>24</sup>.

La parte actora ha sostenido, tanto en sede administrativa como ante esta jurisdicción, que en la diligencia de registro informó al funcionario una dirección procesal y que, por tanto, el emplazamiento para corregir proferido por la Administración fue enviado a una dirección distinta.

Pues bien, la Sala observa que, como se indicó antes, la normativa tributaria establece la posibilidad de notificar los actos expedidos a la **dirección procesal**, prevista en el artículo 564 del Estatuto Tributario así:

---

<sup>19</sup> Fls. 125 a 126 c.a.

<sup>20</sup> Fl. 132 c.a.

<sup>21</sup> Fl. 178 c.a.

<sup>22</sup> Fl. 448 c.a.

<sup>23</sup> Fl.178 c.a.

<sup>24</sup> Fl. 450 c.a.

**Artículo 564. Dirección procesal.** *Si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, la Administración deberá hacerlo a dicha dirección. (Negrillas fuera de texto)*

Esta Sección ha precisado que lo que denomina «procesal» el artículo transcrito «sólo es aplicable a los asuntos que se encuentran en proceso de “determinación y discusión”, en cuyo evento el contribuyente deberá señalar expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, por lo que de manera alguna se puede considerar en este caso como “dirección procesal” porque no fue informada expresamente para el trámite de determinación y discusión del tributo, como lo preceptúa la norma, sino para el trámite de devolución de impuestos (...)»<sup>25</sup>.

En el *sub examine*, como se expuso, la dirección suministrada por el representante legal de la sociedad dentro de la **diligencia de registro**<sup>26</sup>, tuvo como objeto indicar únicamente el lugar en el que se podían realizar las «verificaciones» del impuesto de renta del año gravable 2003, es decir, que no hubo una manifestación expresa de que dicha dirección tuviera el carácter de «procesal», es decir, que en esa dirección se podrían «notificar» los actos de determinación y discusión, que es la finalidad que tiene la «dirección procesal».

---

<sup>25</sup> En este sentido se pronunció la Sala en la Sentencia de 27 de febrero de 1995, Exp.5897, M.P. Dr. Guillermo Chahín Lizcano y ha sido reiterado en las sentencias del 15 de junio de 2001, Exp. 11834, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, del 13 de abril de 2005, Exp. 14569, M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, del 23 de septiembre de 2010, Exp. 17425, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo y del 30 de mayo de 2013, Exp. 19222, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, entre otras.

<sup>26</sup> Esta diligencia es un medio de prueba previsto en el artículo 779-1 del Estatuto Tributario y que puede practicar la DIAN en ejercicio de la facultad de fiscalización, investigación y control, con el fin de registrar las oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus documentos contables o sus archivos.

Además de lo anterior, es la información suministrada en el RUT la pertinente para ubicar a los contribuyentes y, en este caso, la informada por la demandante en el RUT, al momento de los hechos, era la Carrera 52 No. 46-65 del municipio de Rionegro (Antioquia), sin olvidar que es obligación del contribuyente mantener actualizada su información en el RUT, como lo dispone el artículo 612 del Estatuto Tributario, obligación que, como se advierte, no fue cumplida por el demandante.

En esas condiciones, la Sala observa que asiste razón a la demandada en el sentido de sostener que la dirección que suministró la demandante en la diligencia de registro no tenía la naturaleza de dirección procesal, pues con la práctica de esta diligencia la Administración buscó recaudar elementos probatorios, con los cuales decidiría si existían razones para iniciar o no un proceso de determinación; por ende, dicha dirección no tiene los efectos obligatorios que le otorga el artículo 564 del Estatuto Tributario para hacer exigible a la Administración la notificación del emplazamiento para corregir en la Carrera 37 No. 8-05 de Medellín.

Por consiguiente, al haber sido devuelta por el correo la notificación del emplazamiento para corregir, la actuación adelantada por la Administración, de ordenar su notificación en el diario Portafolio, se ajustó a lo dispuesto en los artículos 563 y 568 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, la demandante ha afirmado que por el año gravable 2003 cumplió los requisitos para acceder al beneficio de auditoría del artículo 17 de la Ley 633 de 2000<sup>27</sup>, hecho no controvertido por la demandada. La

---

<sup>27</sup> L. 633/00. Art.17. **Beneficio de Auditoría.** Modifícase el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: "Artículo 689-1. Beneficio de Auditoría. Para los períodos gravables 2000 a 2003, la liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje equivalente a dos (2) veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación

citada norma preveía, entre otros aspectos, que la declaración amparada con el beneficio de auditoría, quedaría en firme si dentro de los doce meses siguientes a la fecha de la presentación de la declaración, la DIAN no había notificado emplazamiento para corregir.

Así pues, en este caso, teniendo en cuenta que el **7 de abril de 2004**, la demandante presentó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2003, la Administración tenía plazo para notificar el emplazamiento hasta el **7 de abril de 2005**, actuación que se materializó el **5 de abril de 2005**, con la publicación en el diario Portafolio, razón por la cual fue oportuna y, por ende, se impidió la firmeza especial consagrada en el artículo 17 de la Ley 633 de 2000.

En consecuencia, prospera el recurso de apelación presentado por la demandada y procede la Sala a analizar el otro cargo de la demanda, que no fue estudiado por el *a quo*, en aras del respeto al derecho al debido proceso de la demandante.

La demandante alegó la presunta configuración del silencio administrativo positivo, porque considera que la DIAN no decidió dentro del término legal el recurso de reconsideración, si se tiene en cuenta que entre el aviso de citación para notificar la decisión del recurso, la Resolución 110662008000001 del 15 de enero de 2008 y el edicto, no existe ninguna relación, toda vez que en el aviso de citación hizo referencia a una resolución “No. 1 del 15 JAN 2008” y en el edicto se notificó el acto administrativo “622 No. 1”.

---

con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.(...)”

De las pruebas aportadas al expediente se advierte lo siguiente:

- Que en el aviso de citación se indicó que *«Con el fin de notificar el contenido del acto RESOLUCIÓN RECURSO RECONSIDERACIÓN QUE CONFIRMA No. 1 de 15 JAN 2008 proferido por la División de JURÍDICA TRIBUTARIA de la Administración de MEDELLÍN, le solicito comparecer a este despacho ubicado en (...)»<sup>28</sup>.*
- Que en el edicto No. 26 se dejó constancia de lo siguiente:

*«El Jefe de la división de Documentación Tributaria notifica a la (sic) IGNACIO SANIN BERNAL & CIA SA abogados Representante Legal IGNACIO SANIN BERNAL con Nit (...) del **Acto Administrativo 622 No. 1**, de fecha 15 de Enero de 2008 emanado de la JURÍDICA TRIBUTARIA y conforme a lo establecido en los artículos (sic) 565 INCISO 2 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO.*

**RESUELVE:**

*PRIMERO: Confirmar la LIQUIDACIÓN OFICIAL RTA SOCIEDADES Y/O NATURALES OBLIGADOS CONTABILIDAD REVISIÓN No. 11064006000094 de fecha 11 de DICIEMBRE de 2006, proferida por la División de LIQUIDACIÓN (...)»<sup>29</sup>.*

Si bien, como lo advierte la actora, en el aviso de citación se hizo referencia al acto No. 1 del 15 de enero de 2008, esta Sección ha indicado que el aviso de citación es el medio que utiliza la Administración para que el interesado se acerque a las oficinas de impuestos para notificarse personalmente de la decisión del recurso.

En ese contexto, la Sala observa que la identificación que se utilizó en el aviso de citación para la resolución del recurso de reconsideración no tiene la entidad de afectar la validez de la notificación de esa resolución.

---

<sup>28</sup> Fl. 78 c.p.

<sup>29</sup> Fl. 80 c.p.

De otra parte, como se vio, en la parte resolutive del edicto se identificó la fecha de la resolución y se anotó como código el número 622, datos que coinciden con los que se observan en la primera página del acto demandado. Adicionalmente, en la parte resolutive se indicó el número de la liquidación oficial de revisión, objeto del recurso, lo cual permite inferir claramente cuál es la decisión que se está notificando.

Teniendo en cuenta que el recurso de reconsideración fue presentado el **19 de febrero de 2007**<sup>30</sup> y el edicto para notificar la resolución que decidió el recurso fue desfijado el **12 de febrero de 2008**<sup>31</sup>, se concluye que la decisión fue notificada dentro del término de un año previsto en el artículo 732 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, la Sala revocará la decisión objeto de apelación y, en su lugar, negará 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.

## **F A L L A**

- 1. REVÓCASE** la sentencia del 23 de mayo de 2013 proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, objeto de apelación. En su lugar,

---

<sup>30</sup> Fl. 680 c.a.

<sup>31</sup> Fl. 724 c.a.

**2. NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Se reconoce personería para actuar a los doctores Olga Lucía Rodríguez López y Juan Esteban Sanín Bernal, en nombre de las partes demandada y demandante, respectivamente.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidenta de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**  
**SALVA VOTO**

