



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

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., julio catorce (14) de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 05001-23-31-000-2009-01010-01 (20786)
Demandante: HIERROS E INVERSIONES LAFER LTDA EN LIQUIDACIÓN
Demandado: DIAN
Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho. Notificación de actos administrativos tributarios en zonas rurales. Reiteración jurisprudencial.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 30 de abril de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que resolvió:

“PRIMERO. INHIBIRSE para decidir sobre la legalidad del emplazamiento para corregir No. 110632005000100, del 28 de septiembre de 2005, requerimiento especial No. 110632007000023 del 16 de abril de 2007, por las razones expuestas en la parte motiva.

SEGUNDO. DECLARAR la nulidad de los siguientes actos administrativos: 1) Liquidación Oficial de Revisión No. 110642008000008 del 24 de enero de 2008, proferida por la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos de



Medellín, contra la sociedad HIERROS E INVERSIONES LAFER LTDA, hoy en liquidación 2) Resolución No. 900023 del 11 de febrero de 2009, notificada el día 12 de marzo de 2009, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración.

TERCERO. Como restablecimiento del derecho se DECLARA en firme la liquidación privada presentada por la sociedad HIERROS E INVERSIONES LAFER LTDA, hoy en liquidación, entregada el 7 de abril de 2005, por el año gravable 2004.

CUARTO. ORDENAR la devolución de las sumas que se hayan pagado en exceso por parte del demandante, en virtud de los actos declarados nulos, los cuales se devolverán debidamente indexados, junto con los intereses respectivos, según lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

QUINTO. Se dará cumplimiento a esta sentencia en los términos de los artículos 176 y 177 del C.C..A.

SEXTO. Sin condena en costas. ”

ANTECEDENTES

1. Hechos

1.1.- La sociedad Hierros e Inversiones Lafer Ltda. declaró y pagó el impuesto de Renta del año gravable 2004, acogiéndose al beneficio de auditoría del artículo 689-1 del E.T.

1.2.- El 28 de septiembre de 2005, la División de Fiscalización de la Dian profirió emplazamiento para corregir en relación con dicho periodo gravable,



que no pudo ser notificado, porque la dirección a la que iba dirigido estaba “fuera de guía” o área de cobertura de la empresa de servicio postal (ADPOSTAL).

Por lo tanto, la Dian publicó el emplazamiento en el diario Portafolio del 18 de octubre de 2005.

1.3.-Mediante Requerimiento Especial no. 110632007000023 de abril 16 de 2007, la demandada propuso modificar la declaración privada de Renta del 2004, en el sentido de aumentar el impuesto a cargo.

La actora contestó el requerimiento el 13 de julio del mismo año, solicitando el archivo del caso por *“prescripción de la acción de fiscalización¹”*.

1.4.- La Dian profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 110642008000008 del 24 de enero de 2008, con la modificación propuesta en el requerimiento especial.

1.5.- Por Escritura Pública No. 344 de febrero 18 de 2008, de la Notaría Segunda de Itagüí, la demandante protocolizó un acto ficto positivo, que afirma, se configuró ante el silencio de la administración en relación con la solicitud de prescripción de la acción de fiscalización que hizo al contestar el

¹ Fl. 4. Cuaderno principal.



requerimiento especial y la falta de notificación de la liquidación oficial de revisión. La escritura fue radicada en la Dian el 7 de marzo del mismo año.

1.9.- Adicionalmente, el 14 de marzo de 2008 presentó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, en el que solicitó la terminación del procedimiento administrativo, ante la ocurrencia del silencio administrativo positivo.

1.10.- El recurso fue resuelto en forma desfavorable mediante la Resolución No. 900023 del 11 de febrero de 2009.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“1. Que se declare la nulidad del siguiente acto administrativo complejo:

- *Emplazamiento para corregir No. 110632005000100, del 28 de septiembre de 2005, requerimiento especial No. 110632007000023 del 16 de abril de 2007, **Liquidación de Revisión No 11064 2008 000008 del 24 de enero de 2008 y resolución del recurso No. 900023 del 11 de febrero de 2009, notificado el día 12 de marzo de 2009.**”*

2. Que como consecuencia de la anterior declaratoria, se restablezca en su derecho a la sociedad HIERROS E INVERSIONES LAFER LTDA. NIT 811.030.964-5, disponiendo que la declaración privada del impuesto



sobre la renta del año gravable 2004 se encuentra en firme y que ha operado el fenómeno del silencio administrativo positivo en relación con el proceso de investigación adelantado por la DIAN.

3. Que se devuelvan las sumas que se hayan pagado en exceso.”

3. Normas violadas y concepto de la violación

Para la demandante, los actos administrativos demandados vulneran los artículos 29 de la Constitución Política; 563, 568, 689-1, 705, 710 y 730 del Estatuto Tributario; y 42, 69, 73 del Código Contencioso Administrativo.

3.1.- En el concepto de la violación indicó que el emplazamiento para corregir no fue notificado en debida forma, porque la empresa de servicio postal (ADPOSTAL) no cubría el área en que se encuentra el domicilio de la demandante. Al respecto aclaró que era deber de la Dian verificar los términos del contrato de mensajería para determinar la cobertura del mismo.

De manera que, la notificación por aviso en el diario El Portafolio (que advierte, no es un periódico de amplia circulación nacional) no surtió efectos, pues la obligación de la demandada era *“realizar todo lo que [estuviera] a su alcance para lograr la notificación persona²”*.

² Fl. 12. Cuaderno principal.



En esas condiciones, operó el beneficio de auditoría que contemplaba el artículo 689-1 del E.T. para la época, de manera que la declaración privada quedó en firme, y la Administración no podía modificarla.

3.2.- Además, la liquidación oficial de revisión fue notificada en forma extemporánea, porque la administración superó el término de seis meses que señala el artículo 710 del E.T., que en este caso se cuenta a partir del 16 julio de 2007, fecha en la cual finalizaba el término para contestar el requerimiento especial.

Por lo tanto, se configuró la causal de nulidad del artículo 730-3 del E.T. por notificación extemporánea y pérdida de competencia temporal.

3.3.- En el caso concreto se configuró un acto ficto positivo, porque al contestar el requerimiento especial, la demandante solicitó que se declarara la prescripción de la acción de fiscalización, y la Administración omitió pronunciarse al respecto.

Al respecto, aclaró que la demandada no puede desconocer la Escritura Pública No. 344 de febrero 18 de 2008, en la que se protocolizó el silencio administrativo positivo, porque esta no constituye en sí el acto ficto, toda vez que es solo el mecanismo para acreditar su ocurrencia.

4. Oposición



4.1.- La Dian contestó la demanda de la referencia, y manifestó en su defensa, que el emplazamiento para corregir interrumpió el plazo de seis meses para que operara el beneficio de auditoría, de manera que el término de firmeza de la declaración privada, en este caso, era el general de dos años.

Todo, porque este -el requerimiento- fue remitido a la dirección informada por la contribuyente en el RUT, antes de que se cumplieran seis meses desde la presentación del denuncia privado, y, aunque fue devuelto por el servicio de correos porque la dirección estaba en una zona rural fuera del área de cobertura, lo cierto es que la Dian realizó la publicación del respectivo aviso en un diario de amplia circulación (El Portafolio), como lo ordenaba para esa época el artículo 568 del E.T.

En ese orden, no era aplicable el beneficio de auditoría, de manera que los actos subsiguientes al emplazamiento se regían por los términos generales que establecen para el efecto los artículos 707, 710 y 714 del E.T.; esto es, dos años para notificar el requerimiento especial, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar, y seis meses para notificar la liquidación oficial de revisión, que se computan desde el vencimiento para contestar el requerimiento (tres meses a partir de su notificación).

4.2.- El emplazamiento para corregir, así como el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, fueron notificados dentro de los plazos de ley. Cosa distinta es que la dirección informada por el contribuyente en el RUT se



encontrara por fuera del área de cobertura de la empresa de mensajería, pues se trata de una zona rural, y que por eso, el correo enviado allí fuera devuelto, de modo que la Administración se vio obligada a publicar los respectivos avisos en diarios de amplia circulación nacional.

De manera que la Dian cumplió su deber en lo que respecta a las diligencias de notificación. Sobre el particular precisó, que de acuerdo con la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado³, los contribuyentes que informan una dirección de notificación rural, están en la obligación de dirigirse a la oficina de correos ubicada en la cabecera municipal para recibir la correspondencia.

En esas condiciones, el presunto desconocimiento de las decisiones cuestionadas, no es producto de una actuación irregular de la administración, pues es atribuible a la conducta omisiva de Hierros e Inversiones Lafer Ltda.

4.3.- Respecto al acto ficto al que se refirió la demandante aclaró que la solicitud hecha en la respuesta al emplazamiento para corregir, a fin de que se declarara la prescripción de la acción de fiscalización, o la presunta falta de notificación de la liquidación oficial de revisión (que reitera, no se presentó), no dan lugar a la configuración del silencio administrativo positivo, pues este solo se presenta en las situaciones que expresamente ha definido el legislador.

³ Al efecto transcribió la sentencia del 27 de agosto de 2009, Exp. 16342, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Al efecto señaló, que de acuerdo con el E.T., se configura un acto ficto positivo cuando no se notifica respuesta a los recursos de sede administrativa en el término de un año, contado a partir de su interposición en debida forma. Por lo tanto, es claro que de haberse presentado, las irregularidades en materia de notificación a lo sumo conducirían a la firmeza de la declaración privada, no a la ocurrencia del silencio administrativo positivo.

Siendo así las cosas, la escritura pública que presentó la contribuyente con el propósito de protocolizar un acto ficto, no surte ningún efecto, pues no hay acto sustancial que acreditar. En otras palabras, se trata de la formalización de un acto inexistente.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia, en sentencia del 30 de abril de 2013, se inhibió para pronunciarse frente al Emplazamiento para Corregir No. 110632005000100 del 28 de septiembre de 2005 y el Requerimiento Especial No. 110632007000023 de abril 16 de 2007, porque se trataba de actos de trámite, no susceptibles de juicio de legalidad.

De otra parte, declaró la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 110642008000008 de enero 24 de 2008 y la Resolución No. 900023 de febrero 11 de 2009, que confirmó la primera, y dejó en firme la declaración



privada de la demandante, correspondiente al impuesto de renta del año 2004. Así mismo, ordenó la devolución de las sumas pagadas en cumplimiento de los actos anulados. Los fundamentos de la decisión fueron, en síntesis, los siguientes:

1.- Ante la devolución del emplazamiento para corregir, la Dian debió intentar otras formas de notificación que resultaran más eficaces que la publicación en un periódico. Así lo señaló la Sección Cuarta en las sentencias dictadas dentro de los procesos Nos. 12451, 15411 y 18577, en las que se precisó que la notificación por aviso es excepcional, y que es deber de la administración *“agotar los medios que la ley le permite para garantizar plenamente el derecho de defensa de los contribuyentes...⁴”*

Para el efecto, debió tener en cuenta que en el RUT se suministran datos diferentes a la dirección del contribuyente, de los que pudo valerse para contactar a la demandante, tales como su número de teléfono.

2.- El pronunciamiento del Consejo de Estado a que se refirió la demandada en relación con la notificación en zonas rurales no es aplicable al caso concreto, porque se trata de supuestos fácticos diferentes, pues en aquella situación no se contaba con ningún otro tipo de información para ubicar el contribuyente.

⁴ Fl. 149.



3.- Toda vez que el emplazamiento para corregir no fue notificado en debida forma, este no interrumpió el término para que operara el beneficio de auditoría. Por lo tanto, los actos posteriores, en particular, la liquidación oficial de revisión, fueron proferidos sin competencia.

No se refirió al silencio administrativo positivo, porque con los argumentos previamente expuestos era suficiente para declarar la nulidad de la liquidación oficial de revisión.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la entidad demandada interpuso recurso de apelación, en los siguientes términos:

1.- No es cierto que hubiera indebida notificación del emplazamiento para corregir, porque este fue remitido a la dirección del contribuyente registrada en el RUT, como lo dispone el artículo 565 del E.T. y posteriormente se publicó un aviso en el periódico Portafolio.

La notificación subsidiaria se hizo en esa forma-publicación en un diario-, porque así lo ordenaba el artículo 568 del E.T. vigente para la época, en los casos en que el contribuyente ha registrado su dirección el RUT. Por lo tanto, la indagación de otros datos, como lo propone el *a quo*, no era obligatoria.



2.- No se vulneró el derecho de defensa de la demandante, no solo porque todas las actuaciones se notificaron en legal forma, sino porque esta tuvo la oportunidad de oponerse a las decisiones de la administración, como en efecto lo hizo al contestar el requerimiento especial e interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La Dian presentó alegatos de conclusión en los que reiteró lo expuesto en el recurso de apelación, y relacionó dos sentencias del Consejo de Estado sobre la notificación de actos tributarios en zonas rurales, y la obligación que en esos casos tienen los contribuyentes de consultar en las oficinas del correo de la cabecera municipal⁵.

La demandante no presentó alegatos de conclusión.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES

⁵ Se refirió a las sentencias de 3 de diciembre de 2009, Exp. 16763, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, y 10 de octubre de 2007, Exp. 15601, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.



1.- Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, y de acuerdo con el marco de competencia del juez de segunda instancia, le corresponde a la Sala determinar si

el emplazamiento para corregir No. 110632005000100 del 28 de septiembre de 2005, fue o no notificado en debida forma y en consecuencia, si interrumpió o no, el término de seis meses para que operara el beneficio de auditoría respecto de la declaración privada del impuesto de renta presentada por Hierros e Inversiones Lafer Ltda. por el año 2004.

2.-Notificaciones devueltas por el correo en zonas rurales. Reiteración jurisprudencial.

3.1.- Según el artículo 565⁶ del E.T. vigente al momento de expedición del emplazamiento para corregir, la notificación de las actuaciones de la administración tributaria puede surtirse **i)** personalmente o **ii)** mediante correo.

⁶ “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.

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.”.



Tratándose de la notificación por correo, el artículo 566 ibídem, en concordancia con los artículos 563 y 564 id., disponía la entrega de una copia del acto correspondiente, en la dirección informada por el contribuyente a la administración, **a)** en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, **b)** en el formato oficial de cambio de dirección, o **c)** a la dirección procesal informada en el trámite de fiscalización.

Conforme al artículo 555-2 del E.T., adicionado por la Ley 863 de 2003, el Registro Único Tributario-RUT, constituye el mecanismo único para identificar, **ubicar** y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta.

Atendiendo tales disposiciones, solo en aquellos casos en que no se hubiere informado una dirección en el RUT, en la declaración privada, en el formato oficial de cambio de dirección o dentro del procedimiento de fiscalización, resultaba procedente su búsqueda por otros medios, mediante la verificación directa o la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria, según el artículo 563 ib.

La explicación es clara: es el contribuyente el que tiene el deber de informar su domicilio, pues nadie más que él sabe dónde pueden darle a conocer los actos de la Dian.



3.2.- De otra parte, el artículo 568⁷ ib., vigente para la época de expedición del emplazamiento, ordenaba que aquellos actos remitidos por correo, que por cualquier razón fueran devueltos, se notificarían mediante aviso en un periódico de circulación nacional.

3.3.- Sobre la devolución de notificaciones enviadas por correo a zonas rurales, la Sala ha dicho que corresponde al contribuyente que informa en el RUT una dirección rural a la que no puede acceder el servicio postal, consultar en la oficina de mensajería de la cabecera municipal la recepción de un correo a su nombre.

Esa carga no solo surge del deber específico mencionado, sino del genérico, que deriva de la buena fe-diligencia-, entendida esta como la confianza en que tanto el Estado como los administrados, asumirán una conducta justa, recta, leal y honesta en todas las relaciones sociales y jurídicas.

Por eso, en la sentencia del 27 de agosto de 2009, exp. 16342⁸, en la que se discutió un asunto similar al presente, la Sala concluyó⁹:

⁷ “ARTÍCULO 568. 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.”

⁸ C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁹ En el mismo sentido ver sentencias del 10 de octubre de 2007, exp. 15601. C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; 9 de octubre de 2003, exp. 10506, C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla; diciembre 1º de 1.994, exp. 6095, C.P. Dra. Consuelo Sarria Olcos; y del 23 de agosto de



“Cuando se suministra una dirección rural, es un hecho conocido que no hay servicio de correo hasta el predio, por lo tanto es deber de la persona recoger en la oficina de Adpostal en la cabecera municipal la correspondencia. Su conducta negligente al no reclamarla y los efectos derivados de ella, debe sufrirlos quien incurre en ese descuido”.

Así mismo, en sentencia del 6 de marzo de 1998, la Sala precisó que la posibilidad de acceder a la dirección informada por el contribuyente era requisito natural para que la notificación pudiera surtirse en la misma, de ahí que, cuando se trata de direcciones a las que no se tiene acceso, la obligación de la administración se concreta en intentar remitir los actos que deba notificar, y ante su devolución, realizar el trámite subsidiario autorizado por la ley (publicación en un diario de amplia circulación). En esa oportunidad, la Sección indicó:

“Por supuesto, no hace falta que el legislador prevea explícitamente, la asequibilidad de la dirección informada, esto es, que la notificación que, con todo derecho aspira a recibir el declarante, sea normalmente posible, pues la existencia o viabilidad de los supuestos de hecho en que se funda toda pretensión. Es requisito imprescindible para la aplicación y efecto jurídico de la ley¹⁰”.

1996, exp. 7759 y 2 de julio de 1999, exp. 9234, ambas con ponencia del Consejero Delio Gómez Leyva.

¹⁰ C.P. Dr. Julio Correa Restrepo. Actor: Electrobello vs. Dian. Se trataba de un caso similar al presente, en el que se discutían los efectos de la notificación realizada en una finca en zona rural del Municipio de Chocontá. Aunque en esa ocasión se remitió la citación para que el apoderado se presentase a recoger el respectivo acto y se notificara personalmente del mismo, el precedente es aplicable, tal como expresamente se reconoció en la misma sentencia, al señalar que “... de conformidad con el artículo 565 citado, la notificación de la



3.4.- En conclusión, si la devolución de las notificaciones que remite la administración tributaria a zonas rurales, no es atribuible a esta última, como lo es en el caso que se estudia, no puede concluirse que existe indebida notificación. Según ha señalado la jurisprudencia de la Sala que en esta ocasión se reitera, se trata de un “...*error o negligencia del administrado, que además de obstruir el procedimiento administrativo de determinación y discusión del tributo, implica la falta de legitimación para desvirtuar la notificación postal*”¹¹.

Naturalmente que esa circunstancia puede ser desvirtuada por el contribuyente, si demuestra que la falta de notificación no le es imputable, de acuerdo con las pautas señaladas en esta sentencia.

4.- Caso concreto

liquidación oficial, entre otras actuaciones administrativas, puede hacerse, indistintamente, por correo o personalmente: resulta perfectamente claro que las dos formas de notificación se hallan en el mismo nivel de eficacia, sin que sea viable distinguir alguno, relativo a la mayor “perfección” de una forma sobre la otra, porque el legislador no lo hace.

“Conclusión necesaria, por ende, es la de que la posibilidad del acceso normal a la dirección informada, se predica, también indistintamente de las dos formas de notificación mencionadas”. (Subrayas fuera del texto).

En idéntico sentido se pronunció la Sala en la sentencia del 24 de noviembre de 1995, C.P. Dra. Consuelo Sarria Olcos. Actor: Rafael Espinosa Hermanos y Cía. S.C.A., en la que se había informado la misma dirección en el Municipio de Chocontá.

¹¹ Sentencia del 9 de octubre de 2003. Exp. 10506. C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla.



4.1.- En el caso concreto se discute si el emplazamiento para corregir No. 110632005000100 del 28 de septiembre de 2005 fue o no notificado en debida forma y, por lo tanto, si interrumpió o no el término de ley para que se configurara el beneficio de auditoría respecto de la declaración de renta de Hierros e Inversiones Lafer Ltda., correspondiente al año 2004.

4.2.- Para la Sala, de acuerdo con las pautas fijadas en el punto 3) de esta sentencia, la Dian adelantó el trámite de notificación del emplazamiento de conformidad con las disposiciones del Estatuto Tributario, pues **i)** remitió copia de dicho acto a la dirección suministrada por la demandante en el RUT, que es la misma registrada en la declaración privada, tal como lo ordenaban los artículos 563 y 565 del E.T., en concordancia con el 555-2 ib., esto es, a la Finca La Alquería, en zona rural del Municipio de Venecia, Antioquia¹², **ii)** una vez fue devuelta por encontrarse en un área fuera de cobertura de la empresa de mensajería (Adpostal), realizó la publicación en el diario Portafolio¹³, de acuerdo con lo que al respecto señalaba el artículo 568 ib, y **iii)** no aparece ninguna prueba que acredite que tal circunstancia no es atribuible al contribuyente.

No puede perderse de vista, que la devolución del correo no obedeció a razones imputables a la demandada, en tanto que, como se precisó anteriormente, los contribuyentes que informan una dirección rural en el RUT

¹² Fl. 25. Cuaderno principal.

¹³ Fl. 26. Cuaderno principal.



tienen el deber de consultar en la oficina postal ubicada en la cabecera municipal sobre la existencia de correos a su nombre.

De lo contrario, se trasladaría a la administración tributaria una carga que corresponde al contribuyente. Recuérdese que la obligación de recoger la correspondencia en el lugar designado para tales efectos en los centros urbanos de las áreas rurales no se predica exclusivamente de los asuntos tributarios, pues esta es común a todo tipo de correos, vg los de índole personal. De manera que no se trata de una carga extraordinaria o materialmente imposible de cumplir.

4.3.-Dicha carga, se insiste, se configura por una circunstancia especial: la indicación de una zona rural inaccesible como domicilio para efectos de las notificaciones de la administración tributaria. Tal condición hace que la carga probatoria en estos casos no recaiga exclusivamente en la autoridad, de manera que corresponde al contribuyente acreditar que cumplió con el deber de verificar el correo en la oficina postal municipal o que, en todo caso, pese a no haber sido diligente en el cumplimiento de esa obligación, **obró de buena fe.**

Ese deber -obrar de buena fe-, supone que el contribuyente actúe de forma consistente durante todo el trámite administrativo, de manera que, si afirma haberse enterado por medio de la publicación de un aviso acerca de la existencia de determinado acto, y en consecuencia, presenta su oposición,



así mismo obre respecto de los demás actos que se profieran en curso del mismo procedimiento administrativo.

No obstante, en el caso concreto se constató que a pesar de que la notificación de los actos proferidos durante la fiscalización que realizó la Dian respecto de la declaración de Renta del año 2004, se hizo de la misma manera (primero por correo y ante su devolución, por publicación en un diario), asunto que no es objeto de discusión, Hierros e Inversiones Lafer Ltda. se pronunció respecto de algunos, en tanto que guardó silencio en relación con otros.

Nótese que el emplazamiento para corregir, cuya notificación se surtió en idéntica forma al requerimiento especial (publicado una vez fue devuelto por el servicio postal), **fue conocido por la demandante y contestado dentro del término de ley**, para solicitar que se declarara prescrita la facultad de la administración de modificar la liquidación privada.

4.4.- Adicionalmente, en el caso concreto, tal deber-verificar la correspondencia- resulta indiscutible, toda vez que:

- i) Respecto de la declaración privada del impuesto de Renta, el contribuyente esperaba que se configurara el beneficio de auditoría, de manera que durante los seis meses siguientes a su presentación, era su obligación estar presto a consultar la existencia de correos en los que se notificara alguna decisión en relación con el denuncia rentístico privado.



ii) La Gerente y la Subgerente de la empresa estaban enteradas de las investigaciones que realizaba la Dian en relación con la declaración de Renta del año 2004, pues fueron citadas mediante oficios de agosto 12 de 2005, para que informaran acerca de las actividades realizadas por la actora durante dicho periodo gravable, y estas atendieron la citación mediante apoderado judicial¹⁴.

Por lo dicho, no puede afirmarse que la existencia de correspondencia proveniente de la Dian, relativa a la declaración de Renta objeto de discusión, fuese un asunto que la demandante estuviera en imposibilidad de prever y que, por lo tanto, resultara absolutamente desproporcionado exigírsele verificar de manera periódica la llegada de correos a su nombre.

4.5.-Lo anterior significa, que a diferencia de lo que se concluyó en primera instancia, la administración sí agotó en debida forma el trámite de notificación personal.

Además, las sentencias a las que hizo referencia el *a quo*, relativas al deber de buscar en otras fuentes de información la dirección del contribuyente, no son aplicables al caso concreto, pues se trata de supuestos distintos.

¹⁴ Ver folios 27 y 88 del cuaderno de antecedentes.



En efecto, el Tribunal se refirió a las sentencias proferidas en los procesos Nos. 12451, 15411 y 18577, en las que se precisó el carácter excepcional que tiene la notificación por aviso, pues esta supone que se agote en debida forma la notificación personal o por correo; afirmación que, valga aclarar, se reitera en esta oportunidad.

No obstante, la conclusión en este caso varía en relación con la decisión adoptada en tales pronunciamientos, pues como ya se advirtió, **la administración sí adelantó el trámite de notificación por correo de conformidad con la ley**, a diferencia de lo que se determinó en las sentencias citadas por el *a quo*.

La primera de ellas, del 23 de noviembre de 2001¹⁵, declaró la nulidad de los actos que impusieron sanción por no informar, fundada en el hecho de que la Dian envió el pliego de cargos a la dirección antigua del contribuyente, pese a que este había informado con antelación el cambio de la misma.

En la segunda¹⁶ se discutió la legalidad de los actos en los que se impuso sanción por no enviar información, y la Sala declaró su nulidad porque concluyó que existieron irregularidades en el trámite de notificación, habida cuenta de que los actos anteriores a la resolución sanción sí fueron recibidos

¹⁵ C.P. Dra. Ligia López Díaz. Actor: Mario Eduardo Forero Forero vs. Dian.

¹⁶ Sentencia del 6 de marzo de 2008. Exp. 15411. C.P. Dr. Héctor Romero Díaz. Actor: Tierra de Colombia Ltda. en liquidación vs. Dian.



por la demandante en la dirección informada por esta, y aun así, aquella fue devuelta, presuntamente por la causal “no reside”.

Finalmente, en la sentencia dictada el 2 de agosto de 2012 dentro del proceso No. 18577¹⁷, se declaró la nulidad de la liquidación oficial de revisión demandada, porque el error en la notificación por correo era atribuible a la Dian, toda vez que esta envió el acto acusado a la dirección procesal informada por el abogado de la demandante, pero la rotuló con el nombre del poderdante. De manera que, fue devuelta pues ese no era el domicilio de la empresa contribuyente.

A diferencia de lo dicho por el *a quo*, el precedente invocado por la Dian¹⁸, sobre la notificación en zonas rurales, reiterado en esta providencia, sí es aplicable al caso concreto, toda vez que se trata de los mismos supuestos de hecho y de derecho: la devolución de correos para notificar decisiones de la autoridad tributaria, por problemas de cobertura del servicio postal en zonas rurales y el correlativo deber del contribuyente de verificar la llegada de mensajería a su nombre.

El elemento que permite predicar su aplicación radica en que se trata de la notificación en zonas rurales, amén de que en dicho precedente no se dijo nada respecto de que “*no se contaba con ningún otro tipo de información que*

¹⁷ C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia. Actor: Compañía Colombiana de Tabaco S.A.-Coltabaco. Vs Dian.

¹⁸ Sentencia del 27 de agosto de 2009, Exp. 16342, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



permitiera la ubicación del sujeto pasivo de la obligación tributaria”, pues ese aspecto no fue objeto de pronunciamiento alguno¹⁹.

Precisado todo lo anterior, es claro que la Dian estaba habilitada para acudir a la notificación subsidiaria, que se reitera, se surtía mediante la publicación de un aviso en un diario de amplia circulación nacional.

4.6.- Ahora bien, sobre la circulación de diarios, esta Sala ha precisado que la cobertura hace referencia a la disponibilidad de los mismos, de tal forma que las personas en diferentes lugares del país pueden acceder a estos, y no necesariamente que lleguen a todos los puntos de la geografía nacional, pues la redacción de la norma no impone dicha condición²⁰.

En particular, acerca del periódico Portafolio, ha señalado que este se cataloga como de amplia circulación nacional, pues *“pertenece a la Casa Editorial El Tiempo y utiliza su red de comercialización en los diferentes lugares donde circulan conjuntamente con otras publicaciones, con lo cual, se asegura la distribución del periódico de forma continua y masiva en los lugares donde se distribuye. Por lo tanto, se concluye que la publicación por aviso de la liquidación oficial de revisión se ajustó al artículo 568 de Estatuto Tributario²¹”*.

¹⁹ En la sentencia no existe referencia alguna a dicha circunstancia.

²⁰ Cfr. Sentencia del 5 de diciembre de 2011. Exp. 18325. C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²¹ Sentencia ib.



Por lo tanto, la publicación hecha en dicho medio es válida, en tanto cumple con las condiciones fijadas por el artículo 568 del E.T.

Ahora, según el artículo 568 ib, la notificación para efectos de los términos de la administración, se surte desde la introducción al correo del respectivo acto, que para el caso en examen acaeció el 28 de septiembre de 2005.

Así las cosas, el Emplazamiento para Corregir No. 110632005000100 del 28 de septiembre de 2005 fue notificado en debida forma y, por lo tanto, interrumpió el término de firmeza²² previsto por el artículo 689-1 del E.T. como consecuencia del beneficio de auditoría. En esas condiciones, la administración era competente para modificar la liquidación privada mediante la liquidación oficial de revisión demandada.

4.7.- En vista de que el recurso de apelación contra el fundamento de la decisión atacada prospera, la Sala se pronunciará sobre los cargos restantes (configuración de un acto ficto y notificación extemporánea de la liquidación oficial de revisión), a los que no se refirió el juez de primera instancia, en tanto consideró que se había logrado desvirtuar la legalidad de los actos demandados por la notificación indebida del emplazamiento para declarar, y

²² El 7 de octubre de 2005, era el plazo máximo que tenía la Administración para notificar el emplazamiento para corregir.



en ese orden, se relevó de analizar los demás planteamientos de la demanda.

Todo, porque aunque no fueron objeto de la apelación, no puede perderse de vista que los mismos fueron planteados por el demandante, que no apeló porque no tenía interés para recurrir, toda vez que la sentencia le fue favorable.

4.7.1.- De la notificación extemporánea de la liquidación oficial de revisión

4.7.1.1.- Para la demandante, la liquidación oficial de revisión se notificó por fuera del término que dispone el artículo 710 del E.T²³. para el efecto, porque el requerimiento especial fue introducido al correo el 16 de abril de 2007, de manera que el plazo para contestarlo terminaba el 16 de julio del mismo año.

A partir de ese momento se computaban los seis meses que tenía la Dian para notificar la LOR, esto es, hasta el 16 de enero de 2008. No obstante, la

²³ "ARTICULO 710. TERMINO PARA NOTIFICAR LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN. Dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al Requerimiento Especial o a su ampliación, según el caso, la Administración deberá notificar la liquidación de revisión, si hay mérito para ello.

Cuando se practique inspección tributaria de oficio, el término anterior se suspenderá por el término de tres (3) meses contados a partir de la notificación del auto que la decrete. Cuando se practique inspección contable a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante el término se suspenderá mientras dure la inspección.

Cuando la prueba solicitada se refiera a documentos que no reposen en el respectivo expediente, el término se suspenderá durante dos meses".



demandada expidió e introdujo al correo la liquidación oficial de revisión el 24 de enero de 2008.

4.7.1.2.- El cargo no prosperará, por las siguientes razones:

De acuerdo con el artículo 710 del E.T., en armonía con el 707 ib., la liquidación oficial de revisión puede ser notificada dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial, que es de tres meses, contados a partir de su notificación.

Por su parte, el artículo 568 ib²⁴., prevé que cuando la notificación de las actuaciones de la autoridad tributaria se haga mediante aviso en un diario, esta se entiende 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 el día hábil siguiente a la publicación del aviso.**

De manera que, para establecer si la Liquidación Oficial de Revisión No. 110642008000008 fue notificada en el término de ley, es menester precisar que el cómputo del término para dar respuesta al requerimiento especial, debe hacerse a partir del día hábil siguiente a la publicación del aviso en el periódico El Tiempo, que tuvo lugar el 3 de mayo de 2007²⁵, en vista de que

²⁴ Tal como fue modificado por la Ley 1111 de 2006.

²⁵ FI. 103 cuaderno de antecedentes.



este, al igual que el emplazamiento para corregir, fue notificado mediante publicación porque la empresa de servicio postal no tenía acceso a la dirección rural informada por la contribuyente.

En esas condiciones, los seis meses para notificar la liquidación oficial de revisión empezaban a contar desde el 6 de agosto de 2007²⁶; luego, estos finalizaban el **6 de febrero de 2008**.

La liquidación oficial de revisión fue proferida el 24 de enero de 2008, y ese mismo día fue introducida al correo²⁷.

Se reitera que conforme al artículo 568 del E.T., la notificación por aviso, para efectos de los términos de la administración, se surte desde la introducción al correo del respectivo acto, es en esa fecha que se entiende notificada la liquidación oficial.

De lo anterior se impone concluir, que esta no fue extemporánea, comoquiera que fue anterior al 6 de febrero de 2008.

4.7.2.- De la configuración del silencio administrativo positivo en el caso concreto

²⁶ Los tres meses finalizan el 4 de agosto de 2007, pero en vista de que ese día no fue hábil, se corre el término hasta el día hábil siguiente, esto es, el 6 de agosto.

²⁷ Fl. 68. Cuaderno principal.



4.7.2.1.- La actora afirma que la falta de respuesta a la solicitud que presentó con oportunidad de la respuesta al requerimiento especial, para que se declarara la prescripción de la acción de fiscalización, dio lugar a un acto ficto positivo, protocolizado en la Escritura Pública No. 344 de febrero 18 de 2008.

El cargo no prosperará porque es claro que en este caso no se configuró el silencio administrativo positivo, por las razones que pasan a explicarse:

4.7.2.2.- Las solicitudes que se hacen en respuesta al requerimiento especial no son peticiones independientes y autónomas, respecto de las cuales se produce la figura del silencio administrativo. En estricto sentido, son consecuencia natural de la defensa y oposición que hace el contribuyente frente a las glosas de la administración.

En este caso, Hierros e Inversiones Lafer Ltda. consideraba que la Dian no era competente para variar su liquidación privada, porque esta gozaba del beneficio de auditoría y, en consecuencia, pidió que la autoridad cesara la acción de fiscalización en su contra, como parte de su defensa frente al requerimiento.

4.7.2.3.- El silencio administrativo es, por regla general, negativo. En asuntos tributarios existe una norma especial que trata el silencio de la administración como una decisión en favor del contribuyente, pero solo **cuando no se**



resuelven los recursos de sede administrativa en el término de ley, esto es, en un año contado a partir de su interposición en debida forma²⁸.

En este caso, la prescripción de la acción de fiscalización se solicitó con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, no de la presentación un recurso, por lo tanto, se trata de un supuesto diametralmente diferente al de las normas de silencio administrativo en el Estatuto Tributario.

4.8.- En conclusión, la Sala revocará los ordinales segundo a quinto de la sentencia de primera instancia, que declararon la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 110642008000008 y la Resolución No. 900023, y ordenó la devolución de lo pagado en cumplimiento de dichos actos, porque la administración sí era competente para modificar la declaración privada, en vista de que frente a la misma no se perfeccionó el beneficio de auditoría. 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

²⁸ Artículos 732 y 734 del E.T.



1.- Por lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia, se **REVOCAN** los ordinales segundo a quinto de la sentencia del 30 de abril de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, y en su lugar;

2.- Se **NIEGAN** las pretensiones de la demanda

2.- Se **CONFIRMAN** los ordinales primero y sexto de la sentencia apelada.

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
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS



JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ