



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., ocho (08) de agosto de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 52001-23-33-000-2015-00115-01 (22428)
Demandante: BAVARIA S. A.
Demandado: DEPARTAMENTO DE NARIÑO

Temas: Procedimiento de notificación de la liquidación oficial de revisión.
Contabilización del término de notificación y medios de notificación.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 29 de enero de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño (ff. 402 a 414), que decidió:

Primero: Declarar no próspera la excepción de inexistencia de nulidad de los actos administrativos demandados por haberse expedido y notificado en debida forma siguiendo los procedimientos legales e inexistencia de las causales de nulidad establecidas en las normas vigentes, propuestas por el Departamento de Nariño.

Segundo: Declarar la nulidad de la Liquidación de Revisión nro. SR-LR011-2013, del 16 de septiembre de 2013, mediante la cual se modificó la liquidación privada presentada con la declaración de impuestos de consumo de cervezas, sifones y refajos por el mes de diciembre de 2010, y la Resolución nro. 036, del 04 de noviembre de 2014, mediante la cual la Subsecretaría de Rentas de Nariño – Secretaría de Hacienda de la Gobernación de Nariño resuelve en forma desfavorable el recurso de reconsideración presentado contra la Liquidación de Revisión.

Tercero: A título de restablecimiento del derecho declárese la firmeza de la declaración privada del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de productos nacionales, correspondiente al mes de diciembre de 2010, presentada por la Sociedad Bavaria S. A.

Cuarto: Condenar en costas a la parte demandada, por lo expuesto en la parte motiva de esta providencia. Líquidese por Secretaría.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 14 de enero de 2011, la sociedad Bavaria S. A. presentó la declaración del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de producción nacional, correspondiente al periodo gravable de diciembre de 2010 (ff. 334 a 336).

Mediante el Requerimiento Especial nro. SR-27-2012, del 20 de diciembre de 2012, la Secretaría de Hacienda del departamento de Nariño propuso modificar la liquidación privada señalada de la siguiente forma: (i) añadir \$45.006.000 a título de impuesto de cervezas y sifones; (ii) rechazar \$2.693.000 por concepto de impuesto de refajos y mezclas; e (iii) imponer una sanción por inexactitud de \$82.103.000 (ff. 284 a 310).

Tras la respuesta al requerimiento especial, la Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. SR-LR011-2013, del 16 de septiembre de 2013, con la que modificó la autoliquidación del impuesto selectivo presentada por la actora en el sentido propuesto en el acto preparatorio mencionado (ff. 205 a 242).

Por Resolución nro. 036, del 04 de noviembre de 2014, la entidad demandada decidió el recurso de reconsideración interpuesto por la actora contra el acto liquidatorio, en el sentido de confirmar el acto recurrido (ff. 152 a 186).

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la sociedad demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 1 y 2):

1ª.- Que es nula la Liquidación de Revisión nro. SR-LR011-2013, del 16 de septiembre de 2013, mediante la cual la Subsecretaría de Rentas de Nariño – Secretaría de Hacienda de la Gobernación del Departamento de Nariño modificó la liquidación privada presentada con la declaración de impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos por el mes de diciembre de 2010 en el departamento de Nariño.

2ª.- Que es nula la Resolución 036, del 04 de noviembre de 2014, mediante la cual la Subsecretaría de Rentas de Nariño – Secretaría de Hacienda de la Gobernación del Departamento de Nariño resuelve en forma desfavorable el recurso de reconsideración presentado contra la Liquidación de Revisión citada en el numeral anterior.

3ª.- Que, como consecuencia de la declaratoria de nulidad anteriormente solicitada, se restablezca el derecho a Bavaria S. A. declarando que por el mes de diciembre de 2010 la sociedad no adeuda suma alguna por concepto de impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas en el departamento de Nariño.

A los anteriores efectos invocó como violados los artículos 6.º, 29, 121 y 122 de la Constitución; 1.º, 647, 730.3, 732, 734 y 738 del Estatuto Tributario (ET); 59 de la Ley 788 de 2002; 349, 394, 398 y 415.4, del Estatuto de Rentas de Nariño (Ordenanza nro. 28 de 2010); y 185, 186 y 188 de la Ley 223 de 1995. El concepto de violación de las normas planteado se resume así:

1- Falta de competencia temporal al expedir la liquidación oficial de revisión

Señaló que, para liquidar oficialmente el impuesto, la demandada debe seguir el procedimiento dispuesto en el artículo 394 de la Ordenanza nro. 28 de 2010, en concordancia con el artículo 710 del ET. Por tanto, recalcó que la liquidación oficial de revisión debía notificarse en los seis meses siguientes al vencimiento del término para responder al requerimiento especial.

Sostuvo que en el caso el requerimiento especial se notificó el 24 de diciembre de 2012, por lo que el término para responderlo iba hasta el domingo 24 de marzo de 2013 y que, en consecuencia, el plazo para notificar la liquidación oficial de revisión finalizó el 24 de septiembre de 2013. Lo anterior, teniendo en cuenta que, en virtud del artículo 62 de la Ley 4.º de 1913, los términos expresados en meses se computan de conformidad con el calendario. Indicó que, pese a lo anterior, el acto liquidatorio demandado fue notificado por

correo el 30 de septiembre de 2013, por lo cual fue extemporánea.

Censuró que, en la resolución que decidió el recurso interpuesto, la Administración alegó haber notificado la liquidación oficial por correo electrónico enviado a la sociedad el 24 de septiembre de 2013.

- 2- Violación de los artículos 29 constitucional y 185, 186 y 188 de la Ley 223 de 1995, por falta de configuración del hecho generador del impuesto al consumo en productos dados de baja y productos no movilizados al departamento de Nariño

De modo subsidiario, indicó que el productor se encuentra facultado para «*descontar*» del impuesto causado el valor de los productos dados de baja y de los productos cuyo traslado fue anulado, pues en tales circunstancias no se configura el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible.

- 3- Improcedencia de la sanción por inexactitud

Alegó la improcedencia de la sanción por inexactitud impuesta por la demandada, señalando que la declaración privada contiene datos verdaderos y completos, que en el *sub lite* no se realizaron actuaciones fraudulentas para disminuir el impuesto a cargo y que la autoliquidación del impuesto tiene respaldo en la normativa propia del tributo y en la contabilidad. Por esas causas concluyó que se debía reconocer la existencia de una la diferencia de criterios como causal de exoneración punitiva.

Contestación de la demanda

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la demanda y se pronunció sobre los cargos de violación (ff. 116 a 142), así:

Adujo que la liquidación oficial de revisión fue notificada oportunamente. Para sustentar lo anterior, expresó que, dado que el 24 de diciembre de 2012 se surtió la notificación del requerimiento especial, la fecha límite para presentar respuesta al mismo habría fenecido el domingo 24 de marzo de 2013, pero que, por tratarse de un día inhábil, el término legal se extendió hasta el próximo día hábil siguiente, *i.e.* hasta el martes 26 de marzo de 2013, pues el día 25 del mismo mes y año fue festivo. Por ende, manifestó que la liquidación oficial de revisión debía notificarse hasta el 26 de septiembre de 2013.

Puntualizó que, de acuerdo con la Guía nro. 999004124423 (f. 204), el 24 de septiembre de 2013 envió la liquidación oficial a la dirección informada por la actora en la respuesta al requerimiento especial y la empresa de mensajería

la entregó el 26 de septiembre de 2013. Agregó que como la sociedad demandante cambió de dirección, la compañía de mensajería entregó el acto liquidatorio en la nueva dirección, el 27 de septiembre de 2013. Indicó que, aun cuando el contribuyente modificó su dirección y registró dicho cambio en la declaración del mes de julio de 2013, esa modificación no invalida la notificación efectuada por correo, pues el artículo 563 del ET indica que la dirección modificada continúa siendo válida para notificar actuaciones administrativas durante los tres meses siguientes al cambio de la misma.

Insistió en que, en cualquier caso, el acto liquidatorio también fue notificado mediante correo electrónico enviado al representante legal de la sociedad el 25 de septiembre de 2013, leído el día 26 del mismo mes y año, según el acuse de recibo electrónico. A su juicio, esta forma de notificación expresamente está reconocida en la normativa departamental para dotar de publicidad a la actuación administrativa. En este sentido, resaltó que la actora recurrió la liquidación oficial.

Concluyó que tanto la notificación por correo electrónico, como la notificación por correo certificado fueron hechas oportunamente, de modo que la declaración privada no cobró firmeza.

Acerca del argumento subsidiario, indicó que el impuesto en cuestión se causa cuando el productor entrega los bienes gravados en fábrica o en planta para su distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo.

Señaló que, conforme al artículo 647 del ET, la sanción por inexactitud procede cuando el contribuyente incluye datos o factores equivocados de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, circunstancia que estima que se presentó en el caso concreto, sin que exista la alegada diferencia de criterios invocada por la demandante.

Por último, propuso como excepción la inexistencia de una causal de nulidad de las previstas en los artículos 730 del ET y 415 del Estatuto de Rentas departamental, dado que se probó que: (i) el acto liquidatorio fue debidamente notificado; (ii) el impuesto fue erróneamente autoliquidado; y que, consecuentemente, (iii) se incurrió en una inexactitud sancionable.

Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones planteadas por la actora y condenó en costas a la demandada (ff. 402 a 414), bajo el siguiente fundamento:

Señaló que, de conformidad al artículo 394 de la Ordenanza nro. 28 de 2010, el término para la notificación de la liquidación oficial de revisión inicia cuando concluye el plazo para darle respuesta al requerimiento especial, sin que la fecha de contestación al acto preparatorio altere el término para la notificación de la liquidación oficial. Así, consideró que, habiéndose notificado el requerimiento especial el 24 de diciembre de 2012, el término para responderlo se extendió hasta el 24 de marzo de 2013 y la liquidación oficial debió notificarse el 25 de septiembre de ese año.

Bajo ese entendido, juzgó que el acto liquidatorio se notificó extemporáneamente porque la copia del correo electrónico evidenció que fue notificado virtualmente el 26 de septiembre y la guía de rastreo probó que la notificación por correo se surtió el 27 de septiembre de 2013.

Dada la prosperidad de las pretensiones, impuso condena en costas a la demandada.

Recurso de apelación

La demandada impugnó la sentencia del *a quo* (ff. 416 a 426), para lo cual reiteró los argumentos de la contestación de la demanda, resaltando la validez, eficiencia y eficacia de la notificación por correo electrónico y la preponderancia de la dirección procesal.

Alegatos de conclusión

La demandante insistió en los argumentos planteados en las demás instancias del proceso (ff. 442 a 464).

La demandada no presentó alegatos de conclusión, a pesar de haber sido debidamente notificada del auto del 29 de agosto de 2016, que corrió traslado para alegar (ff. 459 y 460).

Concepto del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público rindió concepto (ff. 467 a 469), en el cual planteó que se había notificado extemporáneamente la liquidación oficial. En su opinión, se notificó el requerimiento especial el 21 de diciembre de 2012, por lo cual el término para notificar la liquidación oficial de revisión finalizó el 21 de septiembre de 2013, cuatro días antes de que se llevara a conocer electrónicamente, y tres días antes de se remitiera por correo certificado.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Se pronuncia la Sala sobre la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandada respecto de la sentencia de primera instancia, que accedió a las pretensiones de la demanda. Específicamente, se debe establecer si se notificó oportunamente la liquidación oficial de revisión acusada. En el evento de que así haya sido, se tendría que establecer (i) si proceden las aminoraciones de la base gravable del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de producción nacional efectuadas por la demandante, por los valores registrados en su contabilidad por concepto de destrucción de inventarios; (ii) si la parte actora estaba habilitada para efectuar la aminoración de la base gravable, correspondiente a la anulación de tornaguías; y (iii) si procede la sanción por inexactitud impuesta a la actora.

2- En el análisis sobre la oportunidad en la notificación de la liquidación oficial de revisión, se pone de presente, en primer lugar, que el artículo 199 de la Ley 223 de 1995 le ordenó a los sujetos activos del impuesto que nos ocupa aplicar los procedimientos establecidos en el ET para determinar oficialmente el tributo. De ahí que el Libro V del ET resulte directamente aplicable a los casos en los que, como el aquí enjuiciado, se debaten cuestiones relativas al procedimiento administrativo seguido para la determinación oficial del tributo.

2.1- Considerando que el término para notificarle al interesado la liquidación oficial de revisión es de seis meses y empieza a contabilizarse cuando ha culminado la oportunidad con la que cuenta para responder al requerimiento especial (artículo 710 del ET), esta Sección ha precisado que, en los casos en los que el término para contestar el requerimiento especial se extienda porque último día del conteo corresponda a uno inhábil (artículo 62 de la Ley 4.º de 1913, Código de Régimen Político y Municipal), igualmente se extiende el *dies a quo* del plazo para notificar la liquidación oficial de revisión (sentencias del 06 de septiembre de 2017, exp. 21282; y del 05 de abril de 2018, exp. 21844, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

Para la aplicación de ese derecho y establecer si la liquidación oficial de revisión acusada fue notificada dentro del término legal, la Sala encuentra probados en el plenario los siguientes hechos:

(i) El requerimiento especial proferido por la apelante respecto de la declaración revisada fue notificado por correo certificado el 24 de diciembre de 2012, según el sello impuesto en la guía de correos (f. 280).

(ii) La respuesta al requerimiento especial fue presentada oportunamente por la actora el 26 de marzo de 2013 (f. 208).

(iii) Mediante correo certificado remitido el 24 de septiembre de 2013, la demandada intentó notificar la Liquidación Oficial de Revisión nro. SR-LR011-2013, del 16 de septiembre de 2013, en la dirección de la ciudad de Bogotá D.C., informada por la actora en la contestación al requerimiento especial (f. 209).

(iv) La compañía de mensajería llevó el 26 de septiembre de 2013 el acto administrativo a la dirección de la demandante, pero no pudo entregarlo, dejando apuntado en la guía de rastreo lo siguiente: «*Incidencia: destinatario no reside en dirección de entrega*» (f. 201).

(v) El mismo acto administrativo había sido enviado mediante correo electrónico el 25 de septiembre de 2012 a varios correos de la demandante (ff. 196 a 200), los cuales fueron leídos por sus destinatarios el 26 del mismo mes y año (f. 196).

(vi) La liquidación oficial de revisión fue entregada mediante correo certificado en la nueva dirección de la actora, el 27 de septiembre de 2013 (f. 201), hecho en el que concuerdan las partes y que está acreditado por el sello de recibido con el logotipo de la sociedad demandante visible a folio 203 del expediente.

(vii) Pese a lo anterior, la actora sostiene que recibió la liquidación oficial de revisión el 30 de septiembre de 2013, de acuerdo con un segundo sello de recibido plasmado sobre el acto liquidatorio (f. 26).

2.2- En ese contexto, plantea la demandante que se le notificó extemporáneamente la liquidación oficial de revisión. Basa su conclusión en el hecho de que el plazo máximo para notificar el acto venció el 24 de septiembre de 2013, por lo cual entiende que la Administración había perdido competencia temporal para la fecha en que se le notificó la liquidación oficial de revisión.

A su turno, la demandada sostiene que el término al que nos referimos finalizaba el 26 de septiembre de 2013, porque la sociedad había contado con la posibilidad de darle respuesta al requerimiento especial hasta seis meses antes; y agrega que a para esa fecha el acto había sido llevado a la dirección procesal y también notificado mediante correo electrónico enviado el 25 de septiembre de 2013.

2.3- Frente a la *litis* así planteada, la Sala destaca que, tal como fue indicado

líneas arriba, el plazo para notificar la liquidación oficial de revisión está supeditado a la oportunidad con la que cuenta el administrado para responder al requerimiento especial, la cual, para el caso, feneció el martes 26 de marzo de 2013, habida cuenta de que el requerimiento especial expedido por la demandada fue notificado el 24 de diciembre de 2012 y de que, aunque en principio el término para contestar dicha actuación vencía el 24 de marzo de 2013, esa era una fecha inhábil (domingo), por lo cual plazo se extendió hasta el día hábil siguiente (artículo 62 del Código de Régimen Político y Municipal), que fue el martes 26 de marzo de 2013 porque el lunes 25 de marzo era festivo.

Esa fecha, 26 de marzo de 2013, constituye el *dies a quo* del plazo para notificar la liquidación oficial de revisión. Por tanto, no es acertada la tesis de la demandante en el sentido de que el plazo para la notificación del acto comenzó a correr desde el 24 de marzo de 2013.

2.4- Consecuentemente, para la Sala queda establecido que en el caso enjuiciado el *dies a quem* de la oportunidad a la que se refiere el artículo 710 del ET es el 26 de septiembre de 2013.

2.5- Para entonces, la apelante ya había remitido por correo certificado una copia de la liquidación oficial de revisión a la dirección procesal indicada por la actora en la respuesta al requerimiento especial, como lo demuestra la guía de rastreo de la empresa de mensajería. Pero consta en ese mismo documento que a esa fecha la liquidación oficial de revisión no había sido entregada, y por tanto no se había surtido la notificación correspondiente de conformidad con las exigencias del parágrafo 1.º del artículo 565 del ET, porque en el destino se le informó a la empresa de mensajería que «*el destinatario no residía en la dirección de entrega*» (f. 201).

De acuerdo con las pruebas, el correo certificado le fue entregado a la actora, en su nueva dirección, el 27 de septiembre de 2013, un día después del *dies a quem*.

En esas circunstancias, juzga la Sala que, a pesar de que el correo certificado se envió dentro del plazo legal a la dirección correcta, la notificación por correo certificado solo se surtió, mediante la entrega de una copia del acto al interesado, el 27 de septiembre de 2013, esto es, por fuera del plazo en el que correspondía notificar la liquidación oficial de revisión de conformidad con el artículo 710 del ET.

2.6- Cabe aclarar que, por las circunstancias del caso, la apelante podría haber hecho uso de la regla prevista en el artículo 568 del ET, que dispone

que «los actos administrativos enviados por correo [a la dirección correcta], que por cualquier razón sean devueltos, serán notificados mediante aviso», situación en la cual «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 el día hábil siguiente a la publicación del aviso». Sin embargo, no actuó bajo ese precepto; prefirió, en lugar de emplear el medio supletorio de notificación, insistir en notificar el acto mediante correo certificado, notificación que solo logró llevar a cabo el 27 de septiembre de 2013, cuando ya había expirado el plazo con el que contaba a tal fin.

2.7- Vistas las circunstancias del caso, juzga la Sala que la notificación por correo certificado de la liquidación oficial de revisión fue extemporánea y, por ese motivo, el acto adolece de la causal de nulidad señalada en el ordinal 3.º del artículo 730 del ET, consistente en no notificar dentro del término legal el acto de liquidación.

2.8- Por otra parte, frente al argumento de la apelante en el sentido de que el envío del acto acusado por correo electrónico hace las veces de notificación electrónica, aclara la Sala que no resulta próspero porque en el caso no está acreditado que se hayan cumplido los requisitos fijados al efecto por el inciso segundo del artículo 566-1 del ET.

Según ese precepto, no basta con remitir una copia del acto mediante un correo electrónico que sea recibido por el destinatario, pues se exige: (i) que la Administración tributaria le asigne una dirección electrónica o un sitio electrónico al administrado con esa finalidad; (ii) que el interesado opte de manera preferente por esta forma de notificación; y (iii) que se cumplan los requerimientos técnicos fijados por el reglamento. Y no está demostrado que se hayan cumplido esas condiciones y formalidades, sino tan solo que se envió un mensaje a las direcciones de correo electrónico de la demandante y que se tiene constancia de la lectura de dicho mensaje. Al respecto, esta Sección ha precisado que para que se entienda válida la notificación electrónica debe obrar en el expediente prueba de «la solicitud previa del contribuyente y autorización por parte de la Administración, además de los requisitos técnicos correspondientes» (sentencia del 27 de marzo de 2014, expediente 19713, CP: Martha Teresa Briceño De Valencia), posición que en esta ocasión reitera la Sala.

3- En definitiva, no prosperan los cargos de apelación que se encaminan a afirmar la oportuna notificación de la liquidación oficial de revisión, y debido a que la notificación extemporánea conlleva la nulidad del acto (ordinal 3.º del artículo 730 del ET), la Sala se releva del estudio de los demás cargos de

apelación.

4- Por último, para decidir sobre la condena en costas en segunda instancia, la Sala observa que en el plenario no se probaron gastos o expensas del proceso ni agencias en derecho, razón por la cual no se encuentran acreditadas las exigencias que hace el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP (norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA) para que proceda la condena en costas.

Por los motivos expuestos en la presente providencia, la Sala confirmará la sentencia apelada, sin condena en costas por esta instancia.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ