

EMPLAZAMIENTO PARA DECLARAR - Restitución de términos de notificación. Los actos que la niegan no son demandables porque no son definitivos sino de trámite, en cuanto no impiden que el procedimiento de aforo continúe ni le ponen fin / PROCEDIMIENTO DE AFORO - Finaliza con el acto que resuelve los recursos de reconsideración contra la liquidación de aforo y la resolución sanción por no declarar / PROCEDIMIENTO DE AFORO - Actos demandables. Son la resolución sanción por no declarar, la liquidación de aforo y los actos que decidan los recursos contra las mismas / EMLAZAMIENTO PARA DECLARAR - Restitución de términos de notificación. La demanda contra los actos que la niegan es incongruente con la nulidad de la resolución sanción por no declarar, pues el restablecimiento del derecho generado por la anulación de dichos actos sería el otorgamiento de un nuevo término de notificación del emplazamiento para declarar y no la nulidad de la resolución sancionatoria

En el sub examine, la Sala observa que el actor solicitó la nulidad de la "Resolución derecho de petición que niega una restitución de términos No. 900011 del 2 de octubre de 2008", y de la "Resolución que resuelve recurso de reconsideración No. 900006 del 13 de julio de 2009". Consta en los antecedentes administrativos, que esos actos se profirieron con ocasión del derecho de petición presentado por el señor Medardo Antonio Zuluaga Ramírez, en el que solicitó la restitución de términos de la notificación del Emplazamiento para Declarar No. 110632006001447 del 8 de septiembre de 2006. De acuerdo con los antecedentes referidos, la Sala observa que los actos acusados tenían como fin informar al contribuyente que no era procedente restituir los términos de notificación del emplazamiento para declarar. Estos actos no constituyen una decisión administrativa definitiva, pues se limitan a analizar un aspecto procedimental que se presentó durante el proceso de aforo de un tributo. Por consiguiente, las resoluciones demandadas constituyen actos de trámite que, como tales, no impiden que la actuación continúe, ni le ponen término a la misma, pues el procedimiento de aforo finaliza con la resolución que resuelve los recursos de reconsideración que se interpongan contra la liquidación de aforo y la resolución sanción por no declarar. [...] Por las razones expuestas, lo procedente era que el actor hubiere impetrado la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación de aforo o la resolución sanción por no declarar y sus confirmatorias, máxime cuando lo que solicita a título de restablecimiento del derecho es no quedarle debiendo suma alguna a la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Medellín, por concepto de la Resolución Sanción por no Declarar No. 110642007000187 del 10 de abril de 2007, correspondiente al año gravable 2003, impuesto de renta. En efecto, no sería posible el restablecimiento del derecho pretendido por el actor, pues como los actos administrativos demandados tuvieron como fin el rechazo de la solicitud de restitución de términos de notificación, el que se generaría por la declaratoria de nulidad de estos actos, no es que el accionante no tenga la obligación de pagar suma alguna por concepto de la sanción por no declarar, sino, el otorgamiento de un nuevo término de notificación del emplazamiento para declarar. Así mismo, resulta inocuo el efecto del pronunciamiento sobre la legalidad o no de la decisión sobre la restitución de términos porque de declararse la nulidad no podría ordenarse la notificación del emplazamiento para declarar porque el procedimiento de aforo ya finalizó el trámite dispuesto en el Estatuto Tributario, como lo sostiene el contribuyente. Además, la posible indebida notificación del emplazamiento para declarar, es un cargo propio del análisis de legalidad del acto definitivo, para este caso la sanción por no declarar.

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: Medardo Antonio Zuluaga Ramírez demandó los actos administrativos por los que la DIAN le negó la solicitud de restitución de términos para la notificación del emplazamiento para declarar proferido dentro del procedimiento de aforo que se le adelantó. La Sala declaró probada de oficio la excepción de inepta demanda y se declaró inhibida para pronunciarse de fondo sobre la legalidad de tales actos, toda vez que concluyó que los mismos no constituyen una decisión administrativa definitiva, en cuanto se limitan a analizar un aspecto procedimental que se presentó durante el proceso de aforo de un tributo, razón por la cual no son susceptibles de control jurisdiccional.

PROCEDIMIENTO DE AFORO - Etapas. Comprende el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo / PROCEDIMIENTO DE AFORO - Actos definitivos. Son la resolución sanción por no declarar, la liquidación de aforo y los actos que decidan los recursos que se interpongan contra las mismas, pues en estos se concreta la voluntad de la administración sobre la obligación fiscal que recae sobre el contribuyente

Los artículos 715 a 719 del Estatuto Tributario disponen que el proceso de aforo se inicia con el denominado emplazamiento para declarar, acto mediante el cual la Administración invita a los que previamente hayan comprobado que están obligados, para que cumplan ese deber dentro del término de un (1) mes y les advierte de las consecuencias en caso de persistir en la omisión. El efecto de no presentar la declaración respectiva dentro del término que otorga el emplazamiento, es la imposición de la sanción por no declarar prevista en el artículo 643 ibídem. Agotado el procedimiento previsto en los citados artículos 643, 715 y 716 del Estatuto Tributario, la Administración, dentro de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, puede determinar, mediante liquidación oficial de aforo, la obligación tributaria de quien no haya declarado, según lo dispuesto en el artículo 717 ibídem. En suma, el procedimiento de aforo comprende 3 etapas, a saber: (i) el emplazamiento por no declarar, (ii) la sanción por no declarar y (iii) la liquidación de aforo. En ese procedimiento, los actos administrativos definitivos lo constituyen la resolución sanción por no declarar, la liquidación de aforo, y los actos que resuelvan los recursos que se interpongan contra las mismas, pues en estos se concreta la manifestación de la voluntad de la Administración respecto de la obligación tributaria que recae sobre el contribuyente. Es decir, incorporan un pronunciamiento sobre la existencia de la obligación, el obligado, la cuantía del tributo, y los demás que surjan en el trámite de ese proceso.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 643 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 715 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 716 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 717 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 718 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 719

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ (E)

Bogotá D. C., tres (3) de julio dos mil trece (2013)

Radicación número: 11001-03-27-000-2010-00011-00(18231)

Actor: MEDARDO ANTONIO ZULUAGA RAMIREZ

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUNAS NACIONALES - DIAN

FALLO

Se decide, en única instancia¹, la demanda interpuesta, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, por el ciudadano Medardo Antonio Zuluaga Ramírez.

I) ANTECEDENTES

El 24 de septiembre de 2008, el señor Medardo Antonio Zuluaga Ramírez solicitó la restitución de términos para la notificación en debida forma del Emplazamiento para declarar No. 110632006001447 del 8 de septiembre de 2006.

Mediante la Resolución No. 900011 del 2 de octubre de 2008 la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Medellín - División Jurídica, negó la solicitud de restitución de términos presentada por el demandante, con fundamento en que la notificación del emplazamiento para declarar se realizó conforme lo establecen los artículos 565, 566, 568, 643, 715 y 716 del Estatuto Tributario.

Contra el anterior acto administrativo, el actor interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto por la Resolución No. 900006 del 13 de julio de 2009, que confirmó el acto recurrido.

II) DEMANDA

¹ De conformidad con el artículo 128 del Código Contencioso Administrativo, corresponde al Consejo de Estado conocer en única instancia, los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho que carezcan de cuantía, en los cuales se controvertan actos administrativos expedidos por autoridades del orden nacional.

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, el señor Medardo Antonio Zuluaga Ramírez, solicitó:

“1. Que se declare nula la operación administrativa mediante la cual la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Medellín, le negó a mi poderdante una restitución de términos para declarar por el año gravable 2003 impuesto sobre la renta, la cual está integrada por los siguientes actos administrativos:

a. Resolución derecho de petición que niega una restitución de términos No. 900011 del 2 de octubre de 2008, proferida por la División Jurídica de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, notificada en forma personal el 17 de octubre de 2008.

b. Resolución recurso de reconsideración que confirma No. 900006 del 13 de julio de 2009, proferida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, notificada por edicto No. 141 fijado el 30 de julio de 2009 y, desfijado el 13 de agosto de 2009.

2. Anulada la operación administrativa, se le restablezca a mi poderdante el derecho a no quedarle debiendo suma alguna a la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Medellín, por concepto de la Resolución Sanción por no declarar No. 110642007000187 del 10 de abril de 2007, correspondiente al año gravable 2003, impuesto de renta”.

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

Violación de los artículos 29 de la Constitución Política, 563, 565 y 567 del Estatuto Tributario, 3º y 174 del Código Contencioso Administrativo

La Administración violó el derecho de defensa y contradicción del demandante porque no actuó diligentemente en la notificación de los actos administrativos que dieron origen a la sanción por no declarar el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003.

De igual manera, la Administración desconoció los artículos 563, 565 y 567 del Estatuto Tributario, y el inciso 7º del artículo 3º del Código Contencioso Administrativo, toda vez que no le permitió al contribuyente conocer los actos administrativos que antecedieron la sanción por no declarar.

En el presente caso llama la atención que la Administración para cobrar la sanción por no declarar hubiere ubicado al contribuyente por vía telefónica, pero para notificarlo de los actos administrativos que dieron origen a la referida sanción, no actuó con la misma diligencia.

La actuación administrativa demandada vulnera lo establecido en el artículo 174 del Código Contencioso Administrativo, por cuanto desconoce los pronunciamientos del Consejo de Estado² que sostienen que la notificación por aviso solo procede cuando no ha sido posible establecer la dirección del contribuyente, mediante la verificación directa, con guías telefónicas y, con la información comercial o bancaria.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

De conformidad con los artículos 19 de la Ley 863 de 2003, 1º y 10 del Decreto Reglamentario No. 2788 de 2004, el RUT es el único medio para ubicar a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias.

Teniendo en cuenta que para la fecha en que se profirió el acto administrativo, el accionante había actualizado el RUT informando como dirección la Carrera 67 No. 95-30 C.C. Mayorista de Itagüí (Antioquia), esta era la dirección a la cual debía enviarse la notificación.

La Administración notificó los actos administrativos en la dirección correcta, esto es, en la informada por el contribuyente en el RUT, no obstante esta fue devuelta por correo bajo la causal “no existe dirección”. Por tal razón, se procedió a notificar mediante aviso en el periódico El Tiempo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 568 del Estatuto Tributario.

Si bien es cierto que las normas tributarias facultan a la Administración para ubicar al contribuyente por otros medios, como guías telefónicas e información comercial y bancaria, tal procedimiento solo es aplicable en aquellos casos en que el

² Sentencias con radicado No. 15889 y 15411.

administrado no informa la dirección en que pueda ubicarse. Además, en el proceso de determinación y discusión del tributo no está prevista la notificación por vía telefónica.

La finalidad de la Ley 863 de 2003, al adicionar el artículo 555-2 al Estatuto Tributario, es que la notificación de los actos administrativos se realice en la dirección informada en el RUT y, por ello, estableció que era responsabilidad de los contribuyentes informar correctamente su dirección y, actualizar la información contenida en dicho registro.

Por tanto, carece de fundamento jurídico lo alegado por el actor al sostener que la autoridad tributaria desconoció la jurisprudencia del Consejo de Estado. Además, estas sentencias solo tienen efectos *inter partes*, esto es, solo obligan a las partes involucradas en esos procesos.

Excepción: Incongruencia del petitum

No es procedente que el actor pretenda como restablecimiento del derecho que se declare que no debe suma alguna por concepto de la resolución sanción, toda vez que esta situación no surge como consecuencia de la anulación de los actos que negaron la solicitud de restitución de términos.

IV) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante no presentó alegatos de conclusión.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** rindió concepto en los siguientes términos:

La restitución de términos solo procede cuando la Administración ha enviado la notificación a una dirección distinta a la informada por el contribuyente, situación que no ocurrió en el presente caso.

Se encuentra demostrado en el expediente que el contribuyente erró al no informar la dirección exacta en la que podía ser ubicado. Por tanto, no es procedente que se beneficie de su propio error para obtener una restitución de términos.

La cuestionada notificación del emplazamiento para declarar, es un asunto que no incide en el análisis de la procedencia de la solicitud de restitución de términos, sino en el estudio de legalidad del acto definitivo, esto es, la resolución sanción.

En cuanto al restablecimiento del derecho pretendido por el actor, se debe tener en cuenta que en el presente caso se discuten los actos por medio de los cuales se negó la restitución de términos, y no la resolución que impuso la sanción por no declarar, la cual no es objeto de la petición de restitución de términos, ni de esta acción.

No se configura una violación al artículo 174 del Código Contencioso Administrativo, puesto que las sentencias que alega el actor no resuelven el objeto de la litis. Además, la jurisprudencia constituye un criterio auxiliar en la actividad judicial, y como tal, su falta de aplicación no constituye una causal de nulidad.

V) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Previo a decidir sobre el asunto de fondo, se advierte que en el sub examine debe estudiarse de oficio la excepción de inepta demanda, debido a que, según lo preceptuado en el artículo 164 del Código Contencioso Administrativo³, y en cuanto hace a las excepciones, el juez contencioso administrativo tiene plena competencia para decidir las cuando encuentre que los hechos, en que se fundan las mismas, están probados.

³ **ARTICULO 164. EXCEPCIONES DE FONDO.** En todos los procesos podrán proponerse las excepciones de fondo en la contestación de la demanda cuando sea procedente, o dentro del término de fijación en lista, en los demás casos.

En la sentencia definitiva se decidirá sobre las excepciones propuestas y sobre cualquiera otra que el fallador encuentre probada.

Son excepciones de fondo las que se oponen a la prosperidad de la pretensión.

El silencio del inferior no impedirá que el superior estudie y decida todas las excepciones de fondo, propuestas o no, sin perjuicio de la "reformatio in pejus."

Para resolver la excepción, es necesario precisar que de conformidad con los artículos 50 y 135 del Código Contencioso Administrativo, son actos demandables ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, aquéllos que exteriorizan la manifestación de voluntad unilateral de la Administración para crear, modificar o extinguir una situación jurídica, decidiendo directa o indirectamente las actuaciones administrativas.

En ese sentido, sólo los actos definitivos que por sí mismos generan efectos jurídicos, son pasibles de control de legalidad, junto con las decisiones que los modifican o confirman, las cuales conforman la voluntad administrativa respecto de un asunto particular.

En el *sub examine*, la Sala observa que el actor solicitó la nulidad de la “Resolución derecho de petición que niega una restitución de términos No. 900011 del 2 de octubre de 2008”, y de la “Resolución que resuelve recurso de reconsideración No. 900006 del 13 de julio de 2009⁴”.

Consta en los antecedentes administrativos, que esos actos se profirieron con ocasión del derecho de petición presentado por el señor Medardo Antonio Zuluaga Ramírez, en el que solicitó la restitución de términos de la notificación del Emplazamiento para Declarar No. 110632006001447 del 8 de septiembre de 2006⁵.

De acuerdo con los antecedentes referidos, la Sala observa que los actos acusados tenían como fin informarle al contribuyente que no era procedente restituir los términos de notificación del emplazamiento para declarar. Estos actos no constituyen una decisión administrativa definitiva, pues se limitan a analizar un aspecto procedimental que se presentó durante el proceso de aforo de un tributo.

Por consiguiente, las resoluciones demandadas constituyen actos de trámite que, como tales, no impiden que la actuación continúe, ni le ponen término a la misma, pues el procedimiento de aforo finaliza con la resolución que resuelve los recursos de reconsideración que se interpongan contra la liquidación de aforo y la resolución sanción por no declarar.

⁴ Acápites de las pretensiones de la demanda. Fls 3-4 c.p.

⁵ Fls 18-43 c.p.

Los artículos 715 a 719 del Estatuto Tributario disponen que el proceso de aforo se inicia con el denominado emplazamiento para declarar, acto mediante el cual la Administración invita a los que previamente hayan comprobado que están obligados, para que cumplan ese deber dentro del término de un (1) mes y les advierte de las consecuencias en caso de persistir en la omisión. El efecto de no presentar la declaración respectiva dentro del término que otorga el emplazamiento, es la imposición de la sanción por no declarar prevista en el artículo 643 ibídem. Agotado el procedimiento previsto en los citados artículos 643, 715 y 716 del Estatuto Tributario, la Administración, dentro de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, puede determinar, mediante liquidación oficial de aforo, la obligación tributaria de quien no haya declarado, según lo dispuesto en el artículo 717 ibídem.

En suma, el procedimiento de aforo comprende 3 etapas, a saber: (i) el emplazamiento por no declarar, (ii) la sanción por no declarar y (iii) la liquidación de aforo.

En ese procedimiento, los actos administrativos definitivos lo constituyen la resolución sanción por no declarar, la liquidación de aforo, y los actos que resuelvan los recursos que se interpongan contra las mismas, pues en estos se concreta la manifestación de la voluntad de la Administración respecto de la obligación tributaria que recae sobre el contribuyente. Es decir, incorporan un pronunciamiento sobre la existencia de la obligación, el obligado, la cuantía del tributo, y los demás que surjan en el trámite de ese proceso.

Por las razones expuestas, lo procedente era que el actor hubiere impetrado la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación de aforo o la resolución sanción por no declarar y sus confirmatorias, máxime cuando lo que solicita a título de restablecimiento del derecho es *“no quedarle debiendo suma alguna a la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Medellín, por concepto de la Resolución Sanción por no Declarar No. 110642007000187 del 10 de abril de 2007, correspondiente al año gravable 2003, impuesto de renta”*⁶.

En efecto, no sería posible el restablecimiento del derecho pretendido por el actor, pues como los actos administrativos demandados tuvieron como fin el rechazo de

⁶ Fl 4 c.p.

la solicitud de restitución de términos de notificación, el que se generaría por la declaratoria de nulidad de estos actos, no es que el accionante no tenga la obligación de pagar suma alguna por concepto de la sanción por no declarar, sino, el otorgamiento de un nuevo término de notificación del emplazamiento para declarar.

Así mismo, resulta inocuo el efecto del pronunciamiento sobre la legalidad o no de la decisión sobre la restitución de términos porque de declararse la nulidad no podría ordenarse la notificación del emplazamiento para declarar porque el procedimiento de aforo ya finalizó el trámite dispuesto en el Estatuto Tributario, como lo sostiene el contribuyente⁷.

Además, la posible indebida notificación del emplazamiento para declarar, es un cargo propio del análisis de legalidad del acto definitivo, para este caso la sanción por no declarar.

Se advierte a la Administración que, en lo sucesivo, tenga en cuenta que actos como los que son objeto de esta demanda, son actos de trámite no susceptibles de impugnación.

Así las cosas, debido a que los actos administrativos demandados no plasman una decisión administrativa de carácter definitiva, constituyen un acto de trámite sobre el cual no se puede ejercer control de legalidad. Por consiguiente, debe declararse probada de oficio la excepción de inepta demanda.

Advierte la Sala que existe quórum decisorio para dictar esta sentencia, en consecuencia, el conjuer designado para este proceso queda desplazado.

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,

⁷ En el acápite de los "antecedentes que dieron origen a la presente demanda" el apoderado de la parte demandante afirmó: "(...) 1. La en ese entonces Administración Local de Impuestos Nacionales de Medellín, por medio de la dependencia de liquidación, profirió la resolución sanción por no declarar No. 110642007000187 del 10 de abril de 2007, a nombre de mi poderdante. (...) 4. Mi poderdante tuvo conocimiento de dicho acto administrativo mediante cobro telefónico efectuado en mayo de 2008 por parte de la División de Cobranzas de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín (Ant).

FALLA

DECLÁRASE probada de oficio la excepción de inepta demanda, de conformidad con la parte motiva de la presente providencia, en consecuencia:

DECLÁRASE INHIBIDA la Sala para hacer un pronunciamiento de fondo.

RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la parte demandada al Dr. Yumer Yoel Aguilar Vargas, de acuerdo con el poder que obra a folio 338 del expediente.

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

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Presidenta

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS