

SANCION POR NO DECLARAR - La expedición y notificación en debida forma del emplazamiento para declarar es un requisito *sine qua non* para imponerla / EMPLAZAMIENTO PARA DECLARAR - Su indebida notificación lo torna inoponible y hace inocuo el término de un mes previsto para declarar

[...] la Sala reitera que en el *sub-lite* lo que se debate es la indebida notificación del emplazamiento para corregir y, como se mencionó, en el expediente está probado que la Administración notificó dicho acto en una dirección diferente de la informada por el contribuyente para tal efecto. Ahora bien, la expedición y notificación en debida forma del emplazamiento para declarar es un requisito *sine qua non* para imponer la sanción por no declarar dentro del procedimiento de aforo antes indicado; por lo tanto, la indebida notificación que en el caso que se analiza se surtió, tornó este acto en inoponible para la actora y en inocuo el término de un mes previsto para declarar. En consecuencia, existe la imposibilidad de hacer efectiva la sanción por no declarar, en razón a la violación al debido proceso y al derecho de defensa de la demandante en que se incurrió.

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: La Cooperativa de Productores de Leche de la Costa Atlántica Ltda. - Coolechera demandó los actos del Distrito Turístico y Cultural de Cartagena que la sancionaron por no declarar el impuesto de industria y comercio de los años gravables 2006 y 2007. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Bolívar en cuanto anuló dichos actos, pero la modificó en el sentido de declarar que la actora no está obligada a pagar suma alguna por la referida sanción y de ordenar el archivo del expediente. La Sala concluyó que los actos acusados estaban viciados de nulidad, porque en el proceso se probó la indebida notificación del emplazamiento para declarar, pues se efectuó en una dirección diferente a la que el contribuyente informó para el efecto en su última declaración de ICA. Al respecto la Sala precisó que, en la medida en que la debida expedición y notificación del emplazamiento es un requisito de validez para la imposición de la sanción por no declarar, la irregular notificación del mismo lo tornó inoponible para la actora y en inocuo el término de un mes para declarar, lo que llevó a la violación de su derecho al debido proceso y, por ende, a la anulación de los actos acusados.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la debida expedición y notificación del emplazamiento para declarar como requisito de validez para la imposición de la sanción por no declarar se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 13 de noviembre de 2008, Radicación 73001-23-31-000-2003-00615-01(15816), M.P. Héctor J. Romero Díaz.

DECLARACIONES TRIBUTARIAS - Gozan de presunción de veracidad / NOTIFICACION DE ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACION DE IMPUESTOS - Se deben practicar en la dirección informada por el contribuyente en la última declaración presentada o mediante formato oficial de cambio de dirección. Validez de la antigua dirección

Uno de los deberes que se desprende de la relación jurídico tributaria corresponde a la obligación formal que tienen los contribuyentes de presentar las declaraciones tributarias, con el fin de facilitar a la Administración la determinación de las obligaciones a su cargo. El artículo 746 del Estatuto Tributario señaló que las declaraciones tributarias gozan de presunción de veracidad, lo que indica que los datos consignados en ellas se entienden ajustados a la realidad; sin embargo, por tratarse de una presunción *iuris tantum*, puede ser desvirtuada por la Administración mediante comprobación especial. En concordancia con lo anterior,

existe, para la Administración un deber correlativo que la obliga a observar ciertos datos consignados en la declaración presentada por el obligado, como es el caso de la dirección por éste informada en su última declaración tributaria, para efectos de la notificación de las actuaciones administrativas que lo afectan. Así se advierte de la lectura del artículo 563 del Estatuto Tributario que reza: “Art. 563.- Dirección para notificaciones. La notificación de las actuaciones de la administración tributaria deberá efectuarse en la dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o mediante formato oficial de cambio de dirección; la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres (3) meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección informada” (...). En el mismo sentido, el artículo 338 del Acuerdo Distrital de Cartagena 041 de 2006 se refirió a la dirección que debe ser tomada por la Administración para efecto de la notificación de sus actos [...] Las normas transcritas son claras al determinar que las actuaciones expedidas por la Administración deben ser notificadas en la dirección informada por el contribuyente en la última declaración presentada, aunque también establecen la validez de las notificaciones que se surtan en la antigua dirección dentro de los tres meses siguientes al cambio.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 563 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 746 / ACUERDO 041 DE 2006 CONCEJO DISTRITAL DE CARTAGENA - ARTICULO 338

DECLARACIONES TRIBUTARIAS EN EL DISTRITO DE CARTAGENA - Direcciones que se deben reportar / NOTIFICACION DE ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACION DE IMPUESTOS - Distrito de Cartagena. Actos que se refieren a varios impuestos y actos relativos a un solo tributo

La Sala advierte que en el formulario de las declaraciones que deben presentarse en el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias se presenta una situación particular en cuanto a la dirección que el contribuyente debe reportar. Es así como en la casilla número seis (6) debe informarse la “Dirección de Notificación” y en la casilla número 9 la “Dirección de Correspondencia en Cartagena de Indias, D. T. y C”. Es por eso que el párrafo primero del artículo 338 del Acuerdo 041 de 2006, dispone que “En caso de actos administrativos que se refieran a varios impuestos, la dirección para notificaciones será cualquiera de las direcciones informadas en la última declaración de cualquiera de los impuestos objeto del acto” (...). Nótese que la disposición sólo faculta a la Administración para hacer uso de “cualquiera de las direcciones informadas en la última declaración” en el caso de que los actos que se pretenden notificar correspondan a “varios impuestos”. Por lo tanto, debe entenderse que en los demás casos, esto es, cuando los actos administrativos estén referidos a un único impuesto, la administración debe notificar los actos en la dirección consignada en la casilla prevista para los fines únicos de la notificación.

FUENTE FORMAL: ACUERDO 041 DE 2006 CONCEJO DISTRITAL DE CARTAGENA - ARTICULO 338

EMPLAZAMIENTO PARA DECLARAR - Es un acto preparatorio que hace parte del procedimiento de aforo / EMPLAZAMIENTO PARA DECLARAR - Está dentro de las actuaciones que se deben notificar en la dirección informada por el contribuyente en su última declaración tributaria / PROCEDIMIENTO DE AFORO - Comprende el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo / SANCION POR NO DECLARAR - Presupuestos. Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de

Indias

[...] dentro de las actuaciones administrativas que deben ser notificadas en la dirección informada por el contribuyente en su última declaración tributaria se encuentra el emplazamiento para declarar, que es un acto preparatorio que hace parte del procedimiento de aforo, así como la sanción por no declarar y la consecuente liquidación de aforo: Según los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario, el procedimiento mencionado inicia con el emplazamiento para declarar, con el cual la administración invita al contribuyente, previa determinación de su obligación formal de declarar, a que cumpla con este deber dentro del término de un mes y le advierte las consecuencias de no presentar la referida declaración, que se concretan en la imposición de la sanción por no hacerlo, prevista en el artículo 643 ibídem. El Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias adoptó, en el Acuerdo 041 de 2006, un procedimiento de aforo similar al establecido en el Estatuto Tributario, como se observa en el artículo 374 del mismo, que se remite al procedimiento establecido en el artículo 715 del Estatuto Tributario, para emplazar a los contribuyentes que no han cumplido con la obligación de declarar. Para el caso del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, si el contribuyente no cumple con el deber de declarar dentro del término previsto para el efecto, el artículo 298 del Acuerdo 041 de 2006 previó una sanción equivalente al “...diez por ciento (10%) de las consignaciones o ingresos brutos del periodo al cual corresponda la declaración no presentada, o al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada por dicho impuesto, la que fuere superior”. Así las cosas, los supuestos normativos para la imposición de la sanción son la comprobación previa del deber de declarar; la expedición y notificación del emplazamiento para declarar; la inobservancia, por parte del contribuyente, del deber de presentar la declaración dentro del mes siguiente a la notificación del emplazamiento y la tasación e imposición de la sanción en los términos previstos por el artículo 298 del Acuerdo 041 de 2006, para lo que se debe tomar el monto superior de los conceptos indicados por la norma.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 643 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 715 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 716 / ACUERDO 041 DE 2006 CONCEJO DISTRITAL DE CARTAGENA - ARTICULO 374

NOTA DE RELATORIA: Sobre el procedimiento de aforo se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 3 de julio de 2013, Radicación número 11001-03-27-000-2010-00011-00(18231), M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D.C., treinta y uno (31) de julio de dos mil catorce (2014).

Radicación número: 13001-23-31-000-2010-00698-01(19670)

Actor: COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE DE LA COSTA ATLANTICA LTDA. – COOLECHERA

Demandado: DISTRITO TURISTICO Y CULTURAL DE CARTAGENA DE INDIAS

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia del 30 de marzo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE DE LA COSTA ATLÁNTICA contra el DISTRITO TURÍSTICO Y CULTURAL DE CARTAGENA DE INDIAS, mediante la cual accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo dispuso:

***PRIMERO:** Declárase la nulidad de la Resolución No. 067 del 1 de junio de 2009, expedida por el Asesor de Fiscalización de la División de Impuestos de la Secretaría de Hacienda Distrital de Cartagena y la Resolución No. 078 de 29 de junio de 2010, expedida por el Secretario de Hacienda Distrital de Cartagena.*

***SEGUNDO:** Deniéguense (sic) las demás pretensiones de la demanda”.*

ANTECEDENTES

El 16 de abril de 2009, el asesor de Fiscalización de la División de Impuestos de la Secretaría de Hacienda Distrital de Cartagena expidió el Auto de Apertura número 045, y el 15 de abril de 2009, el mismo funcionario profirió el Emplazamiento para Declarar número 037, en el que conminó a la sociedad demandante para presentar las declaraciones tributarias del Impuesto de industria y comercio de los años gravables 2006 y 2007.

Mediante la Resolución número 067 del 1º de junio de 2009, la Administración impuso al contribuyente la sanción por no declarar el gravamen referido por los periodos señalados, en la suma de \$3.812.395.200, acto que fue objeto del

recurso de reconsideración y confirmado por la Resolución número 078 del 29 de junio de 2010.

LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la demandante solicitó que se efectúen las siguientes declaraciones y condenas:

“PRIMERA: Declárese nula la Resolución No. 078 de 29 de Junio de 2010, expedida por el Secretario de Hacienda Distrital, Doctor ROBERTO USECHE VIVERO.

SEGUNDA: Declárese nula la RESOLUCIÓN No. 067 de 16 (1º) de Junio de 2009, expedida por el señor Asesor Fiscalización de División de Impuesto (sic), el doctor RODRIGO ARZUZA JIMÉNEZ.

TERCERA: Declárese nulo el emplazamiento por no Declarar No. 037 de 15 de abril de 2009, expedida (sic) por el señor Asesor Fiscalización de División de Impuesto (sic), el doctor RODRIGO ARZUZA JIMÉNEZ.

CUARTA Como consecuencia de la nulidad de los citados actos administrativos y como restablecimiento del derecho, se ordene el archivo del expediente.

QUINTA: Que se condene al DISTRITO TURÍSTICO Y CULTURAL DE CARTAGENA a pagar los perjuicios económicos ocasionados a mi poderdante, así mismo a pagar las costas del proceso, agencias en derecho y demás gastos ”.

Invocó como disposiciones violadas los artículos 2º, 29, 209, 228 y 363 de la Constitución Política; 59 de la Ley 788 de 2002; 683, 742, 743, 745 y 746 del Estatuto Tributario; 3º del Estatuto Tributario del Distrito de Cartagena; 2º y 3º del Código Contencioso Administrativo y 4º, 174 y 187 del Código de Procedimiento Civil.

Concepto de la violación.

Luego de referirse a los fines esenciales del Estado y al debido proceso, del que hace parte el principio de publicidad, aseveró que el emplazamiento para declarar fue notificado en forma indebida, pues fue remitido a una dirección diferente de la informada, lo que le impidió ejercer su derecho de defensa.

Citó algunos apartes jurisprudenciales para señalar que la sanción impuesta, equivalente al diez por ciento (10%) de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de los periodos discutidos, es desproporcionada, pues su monto supera a la tarifa del impuesto que es del 7.0 por mil sobre los ingresos brutos, circunstancia que además de ocasionarle una injusta lesión patrimonial, transgrede los principios de justicia y equidad en materia tributaria.

Transcribió los artículos 363 de la Constitución Política y 59 de la Ley 788 de 2002, para precisar que si bien las entidades territoriales están facultadas para simplificar las sanciones impuestas a los contribuyentes, la base de imposición de las mismas debe ser razonable y proporcionada al hecho que se reprime, como lo exige el principio de equidad antes indicado.

Reiteró que en caso de la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio, la entidad territorial demandada, al aplicar el acuerdo respectivo, adoptó un monto que resulta desproporcionado en relación con el posible impuesto, pues este último se expresa en miles porcentuales y la sanción en cientos, conculcando así la norma que la faculta.

Afirmó que el emplazamiento para declarar debió ser notificado en la última dirección informada por el contribuyente en su declaración tributaria, como lo establece el artículo 338 del Acuerdo 041 de 2006; que, sin embargo, la Administración lo notificó en una dirección de la ciudad de Cartagena, a pesar de que en las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por COOLECHERA a partir de febrero de 2007, fecha en la que se fusionó con CODEGAN, se informó como nueva dirección la calle 17 N° 16-55 de la ciudad de Barranquilla, que coincide con la de notificación personal contenida en el Certificado de Cámara de Comercio de la sociedad. Por tal motivo, entendió conculcados sus derechos al debido proceso y a la defensa.

Adicionó que el emplazamiento para declarar es un acto previo, cuya expedición y notificación es requisito de validez para la imposición de la sanción por no declarar; además, la indebida notificación del mismo genera su ineficacia e inoponibilidad.

Relató que presentó, con pago, las declaraciones de los bimestres 2º, 3º, 4º y 5º del año 2006 en los plazos establecidos para tal efecto, al igual que las correspondientes al año gravable 2007.

Que, por tanto, cumplió con la obligación sustancial de pago del impuesto de industria y comercio en los años gravables referidos y, por esto, no se causó un perjuicio a la entidad demandada; que, en consecuencia, los actos administrativos demandados no podían privilegiar lo formal sobre lo sustancial, *so pena* de violar los artículos 228 de la Constitución Política y 3º del Código Contencioso Administrativo.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias se opuso a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

Propuso la excepción de inepta demanda, por: i) falta de agotamiento de la vía gubernativa, en razón a que la actora no anexó la prueba de la presentación del recurso de reconsideración y porque los fundamentos de la demanda difieren de lo expresado en dicho recurso; ii) falta de definición del concepto de la violación de las normas supuestamente infringidas, dado que la demandante se refirió a un sinfín de normas, sin explicar en qué consistió la supuesta violación en que incurrieron los actos demandados y iii) ausencia de otorgamiento de caución, pues en el *sub-lite* no se constituyó la caución de que trata el artículo 140 del Código Contencioso Administrativo.

Anotó que el emplazamiento para declarar fue notificado en la dirección aportada por el contribuyente en las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas a partir del mes de febrero de 2007 y que en el expediente obra la constancia de que dicho acto fue recibido por la actora el 22 de abril de 2009.

Adujo que es falso que el contribuyente, en razón de la supuesta indebida notificación, no haya podido ejercer su derecho a la contradicción, pues presentó el recurso de reconsideración en tiempo, que fue resuelto por la Resolución 078 de 2010.

Afirmó que en el expediente está demostrado que la demandante no cumplió con el deber formal de presentar las declaraciones anuales del ICA por las vigencias fiscales 2006 y 2007, aunque fueron allegadas las pruebas de los pagos bimestrales del tributo referido.

Explicó que por disposición expresa del Acuerdo Distrital 041 de 2006 no es posible graduar la sanción; así mismo, que la única disminución en el monto de la misma se da cuando el contribuyente se acoge a la sanción reducida del 10% del impuesto a cargo y presenta la respectiva declaración dentro del término dispuesto para el efecto.

SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

El Tribunal Administrativo de Bolívar declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, por las razones que se resumen a continuación.

En cuanto a las excepciones formuladas señaló: i) frente a la falta de incorporación del recurso de reconsideración con la demanda, consideró que en la Resolución 078 de 2010, que lo resolvió, se transcribieron la totalidad de los fundamentos de hecho y de derecho del mismo; ii) con respecto a la indefinición del concepto de violación, entendió que la actora sí delimitó dicho concepto y, iii) en lo que respecta al otorgamiento de la caución, manifestó que la ausencia de tal requisito no es óbice para abstenerse de fallar de fondo, en la medida en que no constituye un presupuesto sustancial o procesal para definir la *litis*.

Se refirió a los artículos 715, 716 y 643 del Estatuto Tributario y 298 del Estatuto Tributario Distrital de Cartagena, relacionados con el procedimiento a seguir en los eventos en los que los contribuyentes no presentan sus declaraciones tributarias, así como a los artículos 563 del Estatuto Tributario y 338 del Estatuto Tributario Distrital, que disponen la forma en que se deben notificar las actuaciones de la administración fiscal.

Explicó que siendo el emplazamiento para declarar un acto de trámite, su indebida notificación genera la nulidad de las actuaciones posteriores.

Destacó que la notificación del acto de trámite referido debe practicarse en la dirección informada por el contribuyente en la última declaración del impuesto

respectivo, y advirtió que en la casilla número 8 de la declaración del ICA presentada por la actora por los meses de noviembre y diciembre de 2007, informó como “*dirección de notificaciones*” la Calle 17 N° 16-55 de Barranquilla pero que en la casilla número 9 del mismo formulario, identificado como “*dirección de correspondencia*”, la Transversal 51 N° 21-36 del Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias, dirección a la que fue remitido el emplazamiento.

Adujo que, por tanto, la Administración debió verificar la dirección adecuada para realizar la notificación del emplazamiento y concluyó que la falta de observancia de la misma le impidió a la demandada controvertir dicho acto y ejercer a cabalidad su derecho de defensa. Añadió que, en consecuencia, el emplazamiento para declarar no le era oponible.

RECURSO DE APELACIÓN

El distrito demandado interpuso recurso de apelación contra el fallo proferido por el Tribunal Administrativo de Bolívar.

Argumentó que la notificación tiene un doble fin; de una parte, poner en conocimiento de los interesados el contenido de los actos que los afectan, garantizando así el ejercicio de los derechos de defensa y de contradicción y, de otra, establecer el momento en el que empiezan a correr los términos para la interposición de los recursos y acciones pertinentes.

Alegó que no es cierto que el emplazamiento se haya notificado indebidamente, ya que se remitió a la dirección registrada por el contribuyente en las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas a partir de febrero de 2007; que, además, en el mismo emplazamiento se encuentra el sello en el cual consta que la actora recibió dicho acto el 22 de abril de 2009.

Hizo alusión al derecho al debido proceso, concepto que abarca la garantía de publicidad de los actos de la Administración para afirmar que, en el presente caso, se dio publicidad a las actuaciones administrativas surtidas, lo que se demuestra con las cargas procesales asumidas por la actora, mediante la interposición del recurso de reconsideración.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos de la demanda.

La demandada no alegó en conclusión.

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

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el municipio demandado contra el fallo del Tribunal Administrativo de Bolívar que anuló los actos demandados.

Para el efecto, debe establecer si el emplazamiento para declarar fue notificado en debida forma a la demandante o si, por el contrario, la notificación se hizo en forma irregular, violando así los derechos invocados en la demanda.

Aspectos generales

Uno de los deberes que se desprende de la relación jurídico tributaria corresponde a la obligación formal que tienen los contribuyentes de presentar las declaraciones tributarias, con el fin de facilitar a la Administración la determinación de las obligaciones a su cargo.

El artículo 746 del Estatuto Tributario¹ señaló que las declaraciones tributarias gozan de presunción de veracidad, lo que indica que los datos consignados en ellas se entienden ajustados a la realidad; sin embargo, por tratarse de una presunción *iuris tantum*, puede ser desvirtuada por la Administración mediante comprobación especial.

¹ Estatuto Tributario "Art. 746.- Presunción de veracidad. Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas o requerimientos administrativos, siempre y cuando sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija".

En concordancia con lo anterior, existe, para la Administración un deber correlativo que la obliga a observar ciertos datos consignados en la declaración presentada por el obligado, como es el caso de la dirección por éste informada en su última declaración tributaria, para efectos de la notificación de las actuaciones administrativas que lo afectan.

Así se advierte de la lectura del artículo 563 del Estatuto Tributario que reza:

“Art. 563.- Dirección para notificaciones. La notificación de las actuaciones de la administración tributaria deberá efectuarse en la dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o mediante formato oficial de cambio de dirección; la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres (3) meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección informada”. (Resalta y subraya la Sala).

En el mismo sentido, el artículo 338 del Acuerdo Distrital de Cartagena 041 de 2006 se refirió a la dirección que debe ser tomada por la Administración para efecto de la notificación de sus actos, al señalar:

“Art. 338.- Dirección para notificaciones. – La notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria Distrital, deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente o declarante en la última declaración del respectivo impuesto, o mediante formato oficial de cambio de dirección presentado ante la oficina competente.

Cuando se presente cambio de dirección, la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres (3) meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección. (...)”.

Cuando no exista declaración del respectivo impuesto o formato oficial de cambio de dirección, o cuando el contribuyente no estuviere obligado a declarar, o cuando el acto a notificar no se refiera a un impuesto determinado, la notificación se efectuará a la dirección que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria.

Parágrafo Primero. – En caso de actos administrativos que se refieran a varios impuestos, la dirección para notificaciones será cualquiera de las direcciones informadas en la última declaración de cualquiera de los impuestos objeto del acto.

Parágrafo Segundo. – La dirección informada en formato oficial de cambio de dirección presentada ante la oficina competente con posterioridad a las declaraciones tributarias, reemplazará la dirección informada en dichas declaraciones, y se tomará para efectos de notificaciones de los actos referidos a cualquiera de los impuestos Distritales.

Si se presentare declaración con posterioridad al diligenciamiento del formato de cambio de dirección, la dirección informada en la declaración será la legalmente válida, únicamente para efectos de la notificación de los actos relacionados con el impuesto respectivo.

Lo dispuesto en este párrafo se entiende sin perjuicio de lo consagrado en el inciso segundo del presente artículo". (Resalta y subraya la Sala).

Las normas transcritas son claras al determinar que las actuaciones expedidas por la Administración deben ser notificadas en la dirección informada por el contribuyente en la última declaración presentada, aunque también establecen la validez de las notificaciones que se surtan en la antigua dirección dentro de los tres meses siguientes al cambio.

La Sala advierte que en el formulario de las declaraciones que deben presentarse en el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias se presenta una situación particular en cuanto a la dirección que el contribuyente debe reportar. Es así como en la casilla número seis (6) debe informarse la "Dirección de Notificación" y en la casilla número 9 la "Dirección de Correspondencia en Cartagena de Indias, D. T. y C".

Es por eso que el párrafo primero del artículo 338 del Acuerdo 041 de 2006, dispone que "En caso de actos administrativos que se refieran a varios impuestos, la dirección para notificaciones será cualquiera de las direcciones informadas en la última declaración de cualquiera de los impuestos objeto del acto". (Subraya la Sala).

Nótese que la disposición sólo faculta a la Administración para hacer uso de "cualquiera de las direcciones informadas en la última declaración" en el caso de que los actos que se pretenden notificar correspondan a "varios impuestos".

Por lo tanto, debe entenderse que en los demás casos, esto es, cuando los actos administrativos estén referidos a un único impuesto, la administración debe notificar los actos en la dirección consignada en la casilla prevista para los fines únicos de la notificación.

Ahora bien, dentro de las actuaciones administrativas que deben ser notificadas en la dirección informada por el contribuyente en su última declaración tributaria se encuentra el emplazamiento para declarar, que es un acto preparatorio que hace

parte del procedimiento de aforo, así como la sanción por no declarar y la consecuente liquidación de aforo²:

Según los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario³, el procedimiento mencionado inicia con el emplazamiento para declarar, con el cual la administración invita al contribuyente, previa determinación de su obligación formal de declarar, a que cumpla con este deber dentro del término de un mes y le advierte las consecuencias de no presentar la referida declaración, que se concretan en la imposición de la sanción por no hacerlo, prevista en el artículo 643 ibídem.

El Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias adoptó, en el Acuerdo 041 de 2006, un procedimiento de aforo similar al establecido en el Estatuto Tributario, como se observa en el artículo 374 del mismo⁴, que se remite al procedimiento establecido en el artículo 715 del Estatuto Tributario, para emplazar a los contribuyentes que no han cumplido con la obligación de declarar.

Para el caso del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, si el contribuyente no cumple con el deber de declarar dentro del término previsto para el efecto, el artículo 298 del Acuerdo 041 de 2006 previó una sanción equivalente al *“...diez por ciento (10%) de las consignaciones o ingresos brutos del periodo al cual corresponda la declaración no presentada, o al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada por dicho impuesto, la que fuere superior”*.

Así las cosas, los supuestos normativos para la imposición de la sanción son la comprobación previa del deber de declarar; la expedición y notificación del emplazamiento para declarar; la inobservancia, por parte del contribuyente, del deber de presentar la declaración dentro del mes siguiente a la notificación del

² CONSEJO DE ESTADO Sección Cuarta, sentencia 18231 del 3 de julio de 2013.C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

³ El artículo 715 establece que *“Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados por la Administración de Impuestos, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes”*; por su parte, el artículo 716 dispone que una vez vencido el término anterior *“sin que se hubiere presentado la declaración respectiva, la Administración procederá a aplicar la sanción por no declarar prevista en el artículo 643”*

⁴ Acuerdo 041 de 2006, Art. 374 *“Emplazamientos. La Secretaría de Hacienda General Distrital, podrá emplazar a los contribuyentes para que corrijan sus declaraciones o para que cumplan con la obligación de declarar en los mismos términos que señalan los artículos 685 y 715 del Estatuto Tributario Nacional, respectivamente”*.

emplazamiento y la tasación e imposición de la sanción en los términos previstos por el artículo 298 del Acuerdo 041 de 2006, para lo que se debe tomar el monto superior de los conceptos indicados por la norma.

Caso particular

Como antes se expuso, el formulario de la “*declaración bimestral del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros y sobretasa bomberil*”, implementado por la Secretaría de Hacienda del Distrito de Cartagena, estableció dos casillas de direcciones a saber:

La primera, ubicada en la casilla número seis (6) que corresponde a la “*Dirección de Notificación*” en la que consta el siguiente aviso “*El diligenciamiento indebido de este campo o su NO diligenciamiento dan la declaración por no presentada. Recuerde: el Apartado Aéreo NO sirve como dirección de notificación*”. A renglón seguido, se encuentran las casillas números siete (7) y ocho (8) relacionadas con el municipio y departamento respectivamente.

La segunda dirección a que hace referencia el formulario, es la contenida en la casilla número nueve (9) correspondiente a la “*Dirección de Correspondencia en Cartagena de Indias, D.T. y C.*”, en la que no se presenta aviso alguno.

A partir de lo expuesto, la Sala advierte que en las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por la actora por los bimestres tercero, cuarto, quinto y sexto del año 2007, en los formularios 02704 recibido en el banco el 13 de julio de 2007⁵, 02703 recibido el 14 de septiembre de 2007⁶; 06039 recibido el 15 de noviembre de 2007⁷ y 06040 recibido el 15 de enero de 2008⁸, la actora informó como dirección de notificaciones la Calle 17 N° 16 – 55 de la ciudad de Barranquilla – Atlántico.

⁵ Folio 79.

⁶ Folio 80.

⁷ Folio 81.

⁸ Folio 82.

Por lo tanto, la Administración debió notificar el emplazamiento para declarar a esta dirección y no a la Transversal 51 N° 21-36 barrio el Bosque, reportada en la casilla nueve (9) como dirección de correspondencia.

Cabe anotar que la Resolución 067 de 1° de junio de 2009, “*Por medio de la cual se impone una sanción por no declarar al contribuyente (...)*” se notificó mediante correo certificado a la Transversal 51 N° 21-36 barrio el Bosque de la ciudad de Cartagena, el 3 de junio siguiente⁹. Así mismo, la Resolución 078 del 29 de junio de 2010 se notificó personalmente a la apoderada de la actora¹⁰, previo envío de la citación respectiva a la dirección procesal, esto es, “*Centro calle San Juan de Dios, Pasaje la Candelaria, Oficina 09, Cll 31#1-11 de la ciudad de la ciudad de Cartagena*”, como lo dispuso el Artículo Segundo de dicho Acto¹¹.

No obstante, la Sala reitera que en el *sub-lite* lo que se debate es la indebida notificación del emplazamiento para corregir y, como se mencionó, en el expediente está probado que la Administración notificó dicho acto en una dirección diferente de la informada por el contribuyente para tal efecto.

Ahora bien, la expedición y notificación en debida forma del emplazamiento para declarar es un requisito *sine qua non* para imponer la sanción por no declarar dentro del procedimiento de aforo antes indicado; por lo tanto, la indebida notificación que en el caso que se analiza se surtió, tornó este acto en inoponible para la actora y en inocuo el término de un mes previsto para declarar. En consecuencia, existe la imposibilidad de hacer efectiva la sanción por no declarar, en razón a la violación al debido proceso y al derecho de defensa de la demandante en que se incurrió.

Al respecto, la Sala expresó¹²:

En consecuencia, la Administración violó el debido proceso de la actora, debido a la notificación irregular del emplazamiento para declarar, acto previo cuya expedición y notificación es requisito de validez para la imposición de la sanción por no declarar. Ello, porque no pudo controvertir el citado emplazamiento y ejercer a cabalidad su derecho de defensa.

⁹ En el folio 67 del cuaderno principal obra la constancia de notificación por correo N° 161907000001.

¹⁰ Folio 66 del cuaderno principal.

¹¹ Folio 64, del cuaderno principal.

¹² CONSEJO DE ESTADO Sección Cuarta, sentencia del 13 de noviembre de 2008, expediente 15816, consejero ponente Héctor J. Romero Díaz.

De otra parte, al no resultar oponible el emplazamiento para declarar, mal podía la demandante tener el plazo de un mes para controvertirlo (artículo 715 del Estatuto Tributario), por lo que tampoco podía la Administración imponer la sanción por no declarar, dado que no se cumplió el trámite señalado en los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario.

Las razones anteriores son suficientes para confirmar la sentencia apelada en cuanto declaró la nulidad de los actos acusados (numeral primero de la parte resolutive). (Subraya la Sala).

De otro lado, la Sala observa que el *a-quo* no se pronunció sobre el restablecimiento del derecho y el pago de perjuicios pedidos en la demanda, a pesar de que el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo señala que la sentencia *“Debe analizar los hechos en que se funda la controversia, las pruebas, las normas jurídicas pertinentes, los argumentos de las partes y las excepciones con el objeto de resolver todas las peticiones”*. (Subraya la Sala).

En consecuencia, la Sala, en virtud de la facultad prevista en la norma señalada para *“...estatuir disposiciones nuevas en reemplazo de las acusadas, y modificar o reformar éstas”*, modificará el numeral segundo de la sentencia apelada para incluir el restablecimiento del derecho pedido por la actora, esto es, que *“...se ordene el archivo del expediente”*.

En cuanto a los perjuicios pedidos en la demanda, la Sala encuentra que los mismos no están probados en el expediente; además, la actora no apeló el fallo proferido por el Tribunal, pues el recurso fue interpuesto por la parte demandada.

Por las razones expuestas, la Sala modificará el numeral segundo de la sentencia del 30 de marzo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, que negó *“...las demás súplicas de la demanda”* para incluir el restablecimiento del derecho pedido en la demanda, al igual que la declaración en el sentido de que la actora no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción impuesta en los actos acusados. En lo demás, confirmará la decisión de negar el pago de los perjuicios referidos.

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,

FALLA

PRIMERO.- MODIFÍCASE el numeral **SEGUNDO** de la providencia impugnada.

En su lugar y a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la actora no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción impuesta en los actos que se anulan y **ORDÉNASE** el archivo del expediente. En lo demás, **CONFÍRMASE**.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

VIOLACION AL DERECHO AL DEBIDO PROCESO Y DE DEFENSA - Configura causal de nulidad del acto administrativo cuando la irregularidad es de tal magnitud que impide ejercer tales garantías / EXPEDICION IRREGULAR DE ACTO ADMINISTRATIVO - Atañe al elemento de la forma del acto y al procedimiento administrativo. Alcance como causal de nulidad / EXPEDICION IRREGULAR Y VIOLACION DEL DERECHO DE AUDIENCIA Y DE DEFENSA - Como causales de nulidad es pertinente invocarlas autónomamente, de modo que el concepto de violación se oriente a explicar qué etapas del procedimiento administrativo se pretermitieron o qué irregularidades se cometieron al punto de afectar el derecho de audiencia y

**de defensa / VIOLACION DEL DERECHO DE AUDIENCIA Y DE DEFENSA -
Para que prospere como causal de nulidad del acto debe probarse**

Me aparto de la interpretación hecha en la sentencia, por lo menos para fundamentar la violación del derecho al debido proceso y de defensa. Primero, porque la causal de nulidad por violación al derecho al debido proceso y de defensa prospera cuando la irregularidad que comete la administración es de tal magnitud que, impide, precisamente, el derecho de defenderse. En efecto, la expedición irregular atañe al elemento de la forma del acto administrativo y al procedimiento administrativo. Se puede viciar de invalidez el acto administrativo si el legislador establece que la forma del acto administrativo o un elemento del mismo es consustancial a su existencia. También se puede viciar de nulidad el acto cuando se pretermiten las etapas previstas para el procedimiento administrativo, toda vez que, como se dijo, comprende las etapas del nacimiento, de la expedición y de la existencia del acto administrativo. Lo pertinente, se insiste, es que las causales de expedición irregular y de violación del derecho de audiencia y de defensa se invoquen de manera autónoma, y, por tanto, el concepto de violación se oriente a explicar qué etapas del procedimiento administrativo fueron pretermitidas, o qué irregularidades del procedimiento se cometieron al punto que afectan el derecho de audiencia y de defensa. En el caso concreto, el demandante alegó la causal de nulidad por violación del debido proceso y del derecho de defensa porque el Distrito de Cartagena no le notificó el emplazamiento para declarar a la dirección que reportó en el denuncia del impuesto de industria y comercio presentadas a partir de febrero de 2007, esto es, a la Calle 17 No. 16-55. Está probado en el proceso que el Distrito de Cartagena envió el emplazamiento por correo certificado a la dirección de correspondencia (Transversal 51 No. 21-36), que no corresponde a la dirección para notificaciones. Sin embargo, en el expediente también está probado que a la misma dirección de correspondencia se le notificó la Resolución que impuso la sanción por no declarar, acto que fue oportunamente recurrido en reconsideración por la parte actora. En ese contexto de hechos considero que las pruebas dan cuenta de que la demandante sí recibió la notificación, pues las dos direcciones que reportó son de la empresa. La interpretación que se hizo en la sentencia del 31 de julio de 2014, respecto del artículo 338 del Acuerdo 041 de 2006 no es razonable. Si la dirección para correspondencia que reportó la demandante es válida para notificar actos que aluden a más de un impuesto, puede ser irregular que se utilice esa dirección para notificar actos que aluden a un solo impuesto, pero esa presunta irregularidad *per se* no implica la vulneración del derecho de defensa del contribuyente, vulneración que debió probarse. Considero que en el expediente no hay prueba de la vulneración del derecho de defensa.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO

Consejero: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Radicación número: 13001-23-31-000-2010-00698-01(19670)

Actor: COOPERATIVA DE PRODUCTORES DE LECHE DE LA COSTA ATLANTICA LTDA. COOLECHERA

Demandado: DISTRITO TURISTICO Y CULTURAL DE CARTAGENA DE INDIAS

Con el acostumbrado respeto me separo de la decisión que tomó la Sala en el asunto de la referencia en el sentido de confirmar la sentencia del 30 de marzo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar que anuló los actos por los cuales, el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias impuso a la Cooperativa demandante la sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio de los años gravables 2006 y 2007.

La sentencia se fundamentó, esencialmente, en la violación del debido proceso por la presunta falta de notificación del emplazamiento para declarar, como requisito previo para imponer la sanción por no declarar.

Lo primero que debo decir es que la Sala¹³ ha sido del criterio de que la falta de notificación de los actos demandados no constituye un vicio del acto. A lo sumo, se ha reiterado, ese hecho hace inoponibles actos como los acusados.

Revisado el acervo probatorio que da cuenta de la presunta falta de notificación del emplazamiento para declarar, se explica en la sentencia de la que me aparto que el formulario de declaración del impuesto de industria y comercio que implementó la Secretaría de Hacienda del Distrito de Cartagena ordenaba a los contribuyentes reportar dos direcciones: la dirección de notificación y la dirección de correspondencia.

¹³ Ver, entre otras, las siguientes sentencias del Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta: (i) del nueve (09) de diciembre del dos mil diez (2010). Radicación número: 41001-23-31-000-2005-00010-01(17722). Actor: LUIS CARLOS CHARRY BOTERO. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES; (ii) del dieciocho (18) de julio del dos mil once (2011). Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00219- 01(17894). Actor: QUEBECOR WORLD BOGOTA S. A. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ; (iii) del dos (2) de agosto de dos mil doce (2012). Radicación número: 05001-23-31-000-2006-03325-01(18577). Actor: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE TABACO S.A. COLTABACO S.A. Demandado: U.A.E. DIAN, veintiséis (26) de julio de dos mil doce (2012). Radicación número: 08001-23-31-000-2004-01864-01(17991). Actor: ARNALDO MENDOZA TORRES. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. (iv) del veintitrés (23) de febrero de dos mil doce (2012). Radicación número: 25000-23-27-000-2006-00793-01(18225). Actor: COMPAÑÍA AGRICOLA DE SEGUROS S.A. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Conforme con el estatuto tributario nacional, las autoridades tributarias cumplen el deber de notificar si notifican a la dirección reportada en el denuncia de impuestos correspondiente.

Conforme con el Acuerdo 041 de 2006 del Distrito de Cartagena, también. Sin embargo, habida cuenta de que el formulario exige reportar dos direcciones, se explica en la sentencia del 31 de julio de 2014 que la dirección para notificaciones será cualquiera de las direcciones informadas en caso de que los actos administrativos se refieran a varios impuestos.

La sentencia interpretó que cuando se trata de notificar actos administrativos que aluden a un solo impuesto, la notificación debe surtirse a la dirección para notificaciones. Por eso, dado que el emplazamiento para declarar alude al impuesto de industria y comercio, únicamente, se interpretó que la notificación que se hizo a la dirección de correspondencia de la misma empresa, reportada en el mismo denuncia tributario en el que se reporta la dirección para notificaciones es irregular.

Me aparto de la interpretación hecha en la sentencia, por lo menos para fundamentar la violación del derecho al debido proceso y de defensa.

Primero, porque la causal de nulidad por violación al derecho al debido proceso y de defensa prospera cuando la irregularidad que comete la administración es de tal magnitud que, impide, precisamente, el derecho de defenderse.

En efecto, la expedición irregular atañe al elemento de la forma del acto administrativo y al procedimiento administrativo.

Se puede viciar de invalidez el acto administrativo si el legislador establece que la forma del acto administrativo o un elemento del mismo es consustancial a su existencia.

También se puede viciar de nulidad el acto cuando se pretermiten las etapas previstas para el procedimiento administrativo, toda vez que, como se dijo, comprende las etapas del nacimiento, de la expedición y de la existencia del acto administrativo.

Lo pertinente, se insiste, es que las causales de expedición irregular y de violación del derecho de audiencia y de defensa se invoquen de manera autónoma, y, por tanto, el concepto de violación se oriente a explicar qué etapas del procedimiento administrativo fueron pretermitidas, o qué irregularidades del procedimiento se cometieron al punto que afectan el derecho de audiencia y de defensa.

En el caso concreto, el demandante alegó la causal de nulidad por violación del debido proceso y del derecho de defensa porque el Distrito de Cartagena no le notificó el emplazamiento para declarar a la dirección que reportó en el denuncia del impuesto de industria y comercio presentadas a partir de febrero de 2007, esto es, a la Calle 17 No. 16-55.

Está probado en el proceso que el Distrito de Cartagena envió el emplazamiento por correo certificado a la dirección de correspondencia (Transversal 51 No. 21-36), que no corresponde a la dirección para notificaciones.

Sin embargo, en el expediente también está probado que a la misma dirección de correspondencia se le notificó la Resolución que impuso la sanción por no declarar, acto que fue oportunamente recurrido en reconsideración por la parte actora.

En ese contexto de hechos considero que las pruebas dan cuenta de que la demandante sí recibió la notificación, pues las dos direcciones que reportó son de la empresa.

La interpretación que se hizo en la sentencia del 31 de julio de 2014, respecto del artículo 338 del Acuerdo 041 de 2006 no es razonable. Si la dirección para correspondencia que reportó la demandante es válida para notificar actos que aluden a más de un impuesto, puede ser irregular que se utilice esa dirección para notificar actos que aluden a un solo impuesto, pero esa presunta irregularidad *per se* no implica la vulneración del derecho de defensa del contribuyente, vulneración que debió probarse.

Considero que en el expediente no hay prueba de la vulneración del derecho de defensa.

En efecto, prueba de que la demandante conoció el emplazamiento para declarar es el hecho de que fue enviado a una dirección de la misma empresa, que, como se dijo, puede tenerse como dirección de notificación para otro tipo de actos.

Otra prueba es el hecho de que el Distrito de Cartagena haya notificado la Resolución que impuso la sanción en la misma dirección que notificó el emplazamiento, y de que el contribuyente haya interpuesto el recurso de reconsideración.

Estas pruebas indican que la cooperativa demandante bien pudo ejercer su derecho a responder el emplazamiento y a explicar de manera justificada porqué no presentó la declaración, o bien pudo presentar la declaración, si en efecto, no lo había hecho.

En consecuencia, considero que no debieron anularse los actos demandados.

En los anteriores términos salvo el voto.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Fecha ut supra