



**Problema jurídico: ¿La Liquidación Oficial de Revisión que determinó el impuesto sobre la renta del año gravable 2010 de la actora se notificó dentro del término previsto en el artículo 710 del Estatuto Tributario?**

**NOTIFICACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO / FINALIDAD DE LA NOTIFICACIÓN - Garantiza el debido proceso / NOTIFICACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO / CLASES DE NOTIFICACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO – Reglas para la notificación por correo certificado / REQUISITOS DE LA NOTIFICACIÓN POR CORREO CERTIFICADO EN MATERIA TRIBUTARIA - Entrega copia del acto en la última dirección informada en el RUT / NOTIFICACIÓN A DIRECCIÓN ERRADA EN DERECHO TRIBUTARIO – Procede la corrección del error dentro del término previsto para la notificación del acto / PROCEDENCIA DE LA NOTIFICACIÓN POR CORREO CERTIFICADO – Condiciones. Subjetiva y objetiva / EFICACIA DE LA NOTIFICACIÓN POR CORREO CERTIFICADO - La entrega de la copia del acto en la dirección informada es el elemento determinante de ese tipo de notificación / NOTIFICACIÓN POR CORREO CERTIFICADO - Regla general y regla especial / NOTIFICACIÓN A DIRECCIÓN DISTINTA A LA INFORMADA EN DERECHO TRIBUTARIO - Permite a los contribuyentes suministrar como dirección procesal otra diferente a la que figura en el RUT / DIRECCIÓN PROCESAL TRIBUTARIA / NOTIFICACIÓN A DIRECCIÓN PROCESAL - Opera por manifestación expresa del interesado de ser notificado en una dirección distinta a la que figura en el RUT / PRINCIPIO DE PUBLICIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA – Materialización. Se efectiviza al asegurar que el contribuyente conozca el contenido de las decisiones de la administración / DIRECCIÓN PROCESAL DE NOTIFICACIÓN – Deber de la administración de confrontarla con la informada en el RUT para determinar si en efecto se trata de una dirección especial y diferente a la del domicilio fiscal del contribuyente / PRINCIPIO DE EFICACIA DE LA FUNCIÓN ADMINISTRATIVA - Alcance. Implica la corrección o subsanación de errores en la notificación de la actuación administrativa tributaria y el nuevo envío de la liquidación de revisión a la dirección correcta / NOTIFICACIÓN POR AVISO EN PÁGINA WEB DE LA DIAN – Improcedencia. En el caso no era procedente como notificación subsidiaria / NOTIFICACIÓN POR CONDUCTA CONCLUYENTE EN DERECHO TRIBUTARIO / FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Notificación extemporánea de la liquidación oficial de revisión / PROCEDENCIA DE LA NULIDAD DE LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN - Falta de notificación dentro del término legal / REITERACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA**

[L]a notificación de los actos administrativos es un elemento esencial del debido proceso, pues busca proteger el derecho de defensa y contradicción. La notificación garantiza que las actuaciones administrativas sean conocidas por los administrados, para que puedan controvertirlas a través de los recursos en sede administrativa o judicial, según sea el caso. El artículo 565 del ET regula las formas de notificación de las actuaciones de la administración de impuestos. En el párrafo primero, dispone que: «La notificación por correo de las actuaciones de la administración, en materia tributaria, (...) se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario - RUT. (...). Cuando la notificación se efectúe a una dirección distinta a la informada en el Registro Único Tributario, RUT, habrá lugar a corregir el error dentro del término previsto para la notificación del acto»

1



[...]. Como lo ha señalado la Sala, la notificación por correo supone exclusivamente dos condiciones: (i) una subjetiva, relacionada con el destinatario del correo, y (ii) otra objetiva, referida al lugar de destino del mismo, las cuales se cumplen con la entrega efectiva de una copia del acto a notificar en la última dirección informada por el contribuyente. Así, la «entrega» de la copia del acto a notificar en la dirección informada por el contribuyente es, pues, el elemento determinante de la notificación por correo. La regla general es que la notificación por correo se surta con la entrega de una copia del acto en la dirección informada en el RUT, salvo que «en la actuación administrativa tributaria, el contribuyente haya fijado una dirección especial para efecto de la notificación de los actos administrativos que se profieran en el respectivo proceso», caso en el cual la Administración debe atender dicha dirección, conforme a lo dispuesto en el artículo 564 ET. [...] Sobre el alcance del artículo 564 del ET, la Sección ha hecho dos precisiones: la primera, es que la facultad contenida en la norma, se predica, en general, del procedimiento administrativo tributario, y la segunda que constituye una disposición especial en el régimen de notificaciones en materia tributaria que «[...] permite a los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes suministrar como dirección procesal otra diferente a la que figura en el RUT, a efectos de mantener el control de los procesos de determinación de impuestos. En esa medida, esa dirección podría corresponder a la dirección de los apoderados o a una dirección del contribuyente, responsable o agente retenedor que no coincida con la que obligatoriamente se debe suministrar en el RUT. Por eso, el citado artículo exige que se notifique a esa dirección si se la ha suministrado expresamente [...]». Por tratarse de una posibilidad especial, que se le concede al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, «a efectos de mantener el control de los procesos de determinación de impuestos, es lógico que sólo opere ante la manifestación expresa del interesado, de ser notificado en una dirección procesal diferente a la que figura en el RUT» [...]. El diccionario de la lengua española define el término «especial» como «singular o particular, que se diferencia de lo común o general». Así, la especialidad consagrada en la norma, a la que ha aludido esta Sección en distintos pronunciamientos, radica en que se otorga la posibilidad de informar una dirección diferente a la consignada en el RUT, pues el hecho de que sean coincidentes descarta que se trate de una dirección procesal. Por lo tanto, el deber de atención de la Administración -al que se refiere la misma norma- implica verificar, cuando el contribuyente ejerce esta opción que, en realidad, se está ante una dirección distinta a la registrada en el RUT, puesto que se debe asegurar que el contribuyente conozca el contenido de las decisiones de la Administración y, en esa medida, se materialice el principio de publicidad y, por esa vía, el debido proceso. En consecuencia, el envío de la liquidación oficial a una dirección errada, esto es, diferente de la informada por el contribuyente a través de cualquiera de los medios señalados (RUT, última declaración de renta, formato oficial de cambio de dirección o manifestación expresa del contribuyente), obliga a que la Administración lo reenvíe a la dirección correcta para que la notificación se surta en debida forma, según los precisos términos del artículo 567 del ET. [...] Se observa que el requerimiento especial 312382013000047 se notificó el 22 de marzo de 2013, por lo que el término de tres meses con que contaba la actora para responder dicho acto vencía el 22 de junio del mismo año que, por ser sábado, se trasladó al día hábil siguiente, esto es, al 24 de junio de 2013, fecha a partir de la cual se empezaron a contar los seis meses previstos por el artículo 710 del ET, para expedir y notificar la liquidación oficial de revisión, cuyo vencimiento ocurrió el 24 de diciembre de 2013. Asimismo, se advierte que, contrario a lo afirmado por la demandada, la dirección contenida en la respuesta al requerimiento especial no se trató de una dirección procesal en cuanto no difirió de



la señalada en el RUT; se reitera -como se ha expresado en los precedentes- que lo dispuesto en el artículo 564 del ET, solo opera ante la manifestación expresa del interesado, de ser notificado en una dirección diferente a la que figura en el RUT; se enfatiza en que el deber de la Administración no se puede limitar a hacer una simple comprobación de la dirección incluida en el memorial o escrito de respuesta al requerimiento especial, sino que conlleva la obligación de confrontarla con la registrada en el RUT a fin de determinar si, efectivamente, se trataba de una dirección especial y diferente de la del domicilio fiscal -que primó durante todo el proceso administrativo como bien lo advirtió el a quo- que le permitiera catalogarla como procesal. En efecto, le asiste razón al Tribunal cuando afirma que «la DIAN interpretó de manera errónea el concepto de dirección procesal previsto en el artículo 564 del ET, toda vez que en el proceso administrativo la sociedad siempre tuvo como dirección para notificaciones la registrada en el RUT, razón por la cual debió remitir el acto a esta dirección que, para la época de los hechos, ya se encontraba actualizada y vigente, en aplicación del artículo 563 del ET». El anterior acervo probatorio demuestra, además, que el cambio de dirección fue informado a la Administración por medio de la actualización del RUT, la cual quedó formalizada el 23 de agosto de 2013 -con lo cual la dirección antigua estuvo vigente hasta el 23 de noviembre de 2013-; y que la funcionaria encargada de la proyección de la liquidación oficial accedió a esta información cuando generó la impresión del documento que le mostraba que para la fecha de expedición del acto ya se había modificado la dirección de la contribuyente que, se insiste, no era otra distinta a la consignada en el RUT. Por lo tanto, ante el cambio de dirección debidamente informado y evidenciado por la funcionaria a cargo del expediente cuando consultó el RUT, la entidad demandada debió observar una conducta de probidad y diligencia en la función pública, como la que observó en otros procesos (aduaneros) adelantados a la sociedad, en los cuales procedió de la siguiente manera [...]. Así, en virtud del principio de eficacia consagrado en los artículos 209 de la CP y 3 del CPACA, que debe imperar en la función administrativa, la entidad recurrente debió subsanar el error cuando la empresa de mensajería le advirtió de la devolución del correo por la causal “destinatario se trasladó” y enviar nuevamente la liquidación de revisión a la dirección correcta, en virtud de lo dispuesto en el artículo 567 del ET y en aras de garantizar que la demandante pudiera conocer dentro del término legal el acto por el cual se le determinó el impuesto de renta por el año gravable 2010. Según la guía de correo obrante en el expediente, entre la fecha de envío del acto (16 de diciembre de 2013) y la fecha de su devolución (17 de diciembre de 2013), transcurrió un día, por lo que aún contaba con tiempo suficiente (entre el 18 y el 23 de diciembre) para remitir nuevamente el acto liquidatorio a la dirección correcta, esto es, a la registrada en el RUT -que fue por la que se rigió la actora en este proceso y en los adelantados por otras seccionales o dependencias de la misma Administración- para dar cumplimiento al término previsto en el artículo 710 del ET. En consecuencia, no le era dable acudir a la notificación subsidiaria prevista en el artículo 568 ib., la cual fue irregular y, por lo tanto, como la liquidación de revisión se podía expedir y notificar hasta el 24 de diciembre de 2013, al entenderse notificada por conducta concluyente el 9 de enero de 2014, resulta extemporánea. Así pues, como se notificó por fuera del plazo legalmente establecido, en los términos del artículo 714 del Estatuto Tributario, la declaración privada adquirió firmeza, por lo que, como lo concluyeron el a quo y el Ministerio Público, los actos acusados adolecen de nulidad, conforme al artículo 730 [3] del ET, vigente para la época de los hechos.

**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 209 / DECRETO LEY 624 DE 1989 (ESTATUTO TRIBUTARIO) - ARTÍCULO 563 / DECRETO LEY 624 DE



1989 (ESTATUTO TRIBUTARIO) - ARTÍCULO 564 / DECRETO LEY 624 DE 1989  
(ESTATUTO TRIBUTARIO) - ARTÍCULO 565 / DECRETO LEY 624 DE 1989  
(ESTATUTO TRIBUTARIO) - ARTÍCULO 567 / DECRETO LEY 624 DE 1989  
(ESTATUTO TRIBUTARIO) - ARTÍCULO 568 / DECRETO LEY 624 DE 1989  
(ESTATUTO TRIBUTARIO) - ARTÍCULO 710 / DECRETO LEY 624 DE 1989  
(ESTATUTO TRIBUTARIO) - ARTÍCULO 714 / DECRETO LEY 624 DE 1989  
(ESTATUTO TRIBUTARIO) - ARTÍCULO 730 NUMERAL 3 / LEY 1437 DE 2011  
(CPACA) - ARTÍCULO 3

**CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA / IMPROCEDENCIA DE LA  
CONDENA EN COSTAS / FALTA DE PRUEBA DE LA CAUSACIÓN DE LA  
CONDENA EN COSTAS**

[A] la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 [8] del CGP, no procede la condena en costas en esta instancia (agencias en derecho y gastos del proceso), porque en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Bogotá D.C., diez (10) de marzo de dos mil veintidós (2022)

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2015-01054-01(24797)  
**Actor:** BAVARIA SA  
**Demandado:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

**Temas:** Renta 2010. Notificación liquidación de revisión. Firmeza de la declaración tributaria.

**FALLO SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 3 de mayo de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> Fl. 811 c.p. 2



«1. Se **DECLARA LA NULIDAD** de la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000162 del 16 de diciembre de 2013 y de la Resolución 900023 del 19 de enero de 2015, por medio de las cuales la DIAN determinó el impuesto sobre la renta del año gravable 2010 a cargo de la sociedad BAVARIA S.A., de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

2. A título de restablecimiento del derecho se declara la firmeza de la declaración privada presentada por BAVARIA S.A. por el año gravable 2010 y que la sociedad no está obligada al pago de las sumas cobradas en los actos administrativos que aquí se anulan.

3. Por no haberse causado no se condena en costas.

[...]».

## ANTECEDENTES

El 15 de marzo de 2011, BAVARIA SA presentó la declaración inicial del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2010, en la cual liquidó un saldo a favor de \$55.906.018.000<sup>2</sup>, solicitado en devolución<sup>3</sup>, y reconocido por medio de la Resolución 6282-0323 de 19 de abril de 2011<sup>4</sup>.

El 17 de agosto de 2011, mediante el auto de apertura 312382011001295, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, inició investigación por el programa “POSTDEVOLUCIONES” en relación con la referida declaración, expediente identificado con el número PD 2010 2011 001295<sup>5</sup>.

El 6 de marzo de 2013, previos autos de verificación y requerimientos de información, la contribuyente corrigió por última vez la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2010, para disminuir el saldo a favor a \$48.691.000.000<sup>6</sup>.

El 21 de marzo de 2013, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, expidió el Requerimiento Especial 312382013000047, en el que propuso desconocer costos (contribución de energía eléctrica \$2.806.335.000 y rotura de botellas \$3.074.766.000), gastos operacionales de administración (amortización prima estabilidad jurídica \$2.665.311.000), y otras deducciones (pérdida en contratos de cobertura swaps \$307.360.080.000 y amortización del crédito mercantil \$19.929.300.000) para determinar un mayor impuesto por \$110.825.778.000, imponer sanción por inexactitud de \$177.321.245.000, y fijar un saldo a pagar de \$239.456.023.000<sup>7</sup>. La sociedad dio respuesta a este acto<sup>8</sup>, notificado por correo certificado el 22 de marzo de 2013<sup>9</sup>.

El 16 de diciembre de 2013, la División de Gestión de Liquidación de la misma Dirección Seccional de Impuestos, expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000162, en la que acogió las glosas propuestas en el requerimiento

<sup>2</sup> Fl. 3 c.a. 1

<sup>3</sup> Fl. 316 c.a. 2

<sup>4</sup> Fls. 467 a 469 c.a. 3

<sup>5</sup> Fl. 4 c.a. 1

<sup>6</sup> Fl. 635 c.a. 4. El 29 de enero de 2013, la sociedad corrigió la declaración inicial para registrar un saldo a favor de \$49.215.279.000. Fl. 476 c.a. 3

<sup>7</sup> Fls. 637 a 663 c.a. 4

<sup>8</sup> Fls. 723 a 870 c.a. 5

<sup>9</sup> Fl. 637 vto. c.a. 4



especial<sup>10</sup>. Este acto se envió por correo el 18 de diciembre de 2013 a la dirección «CL 94 7 A 47», devuelto por la causal «destinatario se trasladó»<sup>11</sup>. El 19 de diciembre del mismo año, se publicó en el portal web de la DIAN<sup>12</sup>.

Contra el anterior acto se interpuso recurso de reconsideración<sup>13</sup>, decidido por la Resolución 900023 del 19 de enero de 2015, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de modificar la liquidación oficial de revisión 312412013000162 del 16 de diciembre de 2013 (para aceptar parcialmente la deducción de la pérdida en contratos de cobertura swaps \$97.226.078.000 y fijar la sanción por inexactitud en \$124.936.419.000), y determinar el total saldo a pagar en la suma de \$154.986.592.000<sup>14</sup>.

## DEMANDA

BAVARIA SA, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, solicitó se efectúen las siguientes declaraciones y condenas<sup>15</sup>:

### «PRIMERA

*Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos, por haber sido expedidos con violación a las normas nacionales en las cuales debieron fundamentarse:*

- 1. La Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000162 de 16 de diciembre de 2013 expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de los Grandes Contribuyentes, aparentemente notificada por publicación en la página web de 19 de diciembre de 2013, realmente notificada por conducta concluyente el 9 de enero de 2014, mediante la cual se liquida oficialmente el impuesto de renta correspondiente al año (2010) a cargo de BAVARIA S.A.*
- 2. La Resolución Número 900023 de 19 de enero de 2015, expedida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, notificada el 21 de enero de 2015, según constancia de notificación personal.*
- 3. Que, en cualquier caso, se anulen las disposiciones de los actos administrativos demandados por los cuales se impone una sanción pecuniaria "por inexactitud" por no corresponder a la realidad fáctica ni encajar en la hipótesis sancionable.*

### SEGUNDA

- 1. Que como consecuencia de la nulidad, se restablezca en su derecho a la sociedad demandante, declarando la firmeza de la declaración y liquidación privada del Impuesto sobre la Renta y Complementarios radicada bajo el Formulario No. 110160332106 y autoadhesivo No. 91000165896069 presentada el 29 de enero de 2013.*
- 2. Que se declare que mi poderdante no está obligada a pagar suma alguna por concepto de impuesto ni de sanción pecuniaria por los hechos materia de este proceso.*

<sup>10</sup> Fls. 232 a 264 c.p. 1

<sup>11</sup> Fl. 1426 c.a. 8

<sup>12</sup> Fl. 2128 c.a. 11

<sup>13</sup> Fls. 1480 a 1599 c.a. 9

<sup>14</sup> Fls. 161 a 226 c.p. 1

<sup>15</sup> Fls. 3-4 c.p. 1



3. *Que se condene en costas a la entidad demandada».*

Invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política
- Artículos 105, 107, 115, 142, 143, 555-2, 563, 564, 565 [parágrafo 1], 567, 568, 647, 710, 714, 720, 721, 722 y 723 del Estatuto Tributario
- Artículo 39 del Decreto 2649 de 1993
- Artículo 89 de la Ley 142 de 1994
- Artículo 47 de la Ley 143 de 1994
- Artículo 97 [parágrafo 2] de la Ley 223 de 1995
- Artículo 11 del Decreto 1514 de 1998

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

### **Firmeza de la declaración por caducidad de la potestad liquidatoria y falta de competencia por el factor temporal**

La actuación acusada adolece de nulidad toda vez que la liquidación de revisión no se notificó dentro del término previsto en el artículo 710 del ET, norma que limita la competencia para liquidar; como el requerimiento especial se profirió el 22 de marzo de 2013, los tres meses para responderlo vencían el 22 de junio del mismo año, día que, por ser inhábil, extendió el plazo al 24 de junio de 2013, en virtud de los artículos 59 y 62 del Código de Régimen Político y Municipal, con lo cual el término para que la DIAN notificara el acto liquidatorio vencía el 24 de diciembre de 2013, hecho aceptado por la entidad.

La firmeza de la declaración por preclusión del término para notificar la liquidación de revisión se dio porque la Administración hizo caso omiso del cambio de domicilio general y fiscal, informado el 23 de agosto de 2013, que era el mismo domicilio procesal, también modificado el 30 de octubre de 2013, mediante escrito dirigido a la Subdirección de Fiscalización de los Grandes Contribuyentes; para notificar el acto, la DIAN utilizó la dirección antigua de la sede de Bavaria, ubicada en la calle 94 # 7A-47, cuando la reportada en el RUT correspondía a la nueva sede ubicada en la carrera 53 A # 127-35, dirección coincidente con la reportada en el proceso para efectos de notificaciones.

La Administración vulneró los artículos 555-2, 563, 564, 565, 567 y 568 del ET en cuanto obran pruebas en el expediente que demuestran que la autoridad tributaria conocía el cambio de domicilio y de dirección procesal, lo cual hacía imposible recibir notificaciones en la dirección antigua; para justificar el error en el envío al lugar equivocado, sostiene que prevalece la dirección procesal del contribuyente manifestada con ocasión de la respuesta al requerimiento, sin considerar el cambio posterior en el RUT que, además, fue reportado durante el procedimiento de fiscalización pues obra prueba de que se modificó expresamente la dirección procesal para notificaciones según lo establecido en el artículo 564 ib., cuando en el escrito de 30 de octubre de 2013 -en el cual solicitó la supervisión y control de la actuación administrativa- indicó como dirección para notificaciones la carrera 53 A # 127-35.

Incluso en el oficio 01-03-238-419-313 del 27 de agosto de 2013 la jefe del GIT de investigaciones aduaneras le informó a la jefe del GIT de notificaciones y

7



correspondencia el cambio de la dirección en el RUT, y le solicitó hacer el segundo envío de un acto administrativo, lo cual evidencia el yerro en el que incurrió la DIAN cuando en el formato 1728 indicó como procedente la dirección antigua; devuelto el correo por traslado del contribuyente, lo procedente era reenviar el acto a la dirección correcta, y no acudir a la notificación supletoria -aviso en la página web-, en el cual omitió incluir la parte resolutive del acto administrativo.

Como la notificación por aviso en la página web se hizo de manera irregular, la liquidación de revisión no produjo efectos legales por no cumplir con lo prescrito en el artículo 72 del CPACA, notificación que debe tenerse como no realizada porque debió darse aplicación al artículo 567 del ET el cual prevé un segundo envío a la dirección correcta.

La sociedad se enteró de la existencia de la liquidación de revisión el 9 de enero de 2014, día en el cual solicitó copias del expediente, por lo que hubo una notificación efectiva el 31 de enero del mismo año, cuando le fueron entregadas las mismas, fecha para la cual ya se había consolidado la firmeza de la declaración, toda vez que el plazo máximo que tenía la Administración para notificar la liquidación de revisión había caducado el 24 de diciembre de 2013, a la luz del artículo 710 del ET, en armonía con el artículo 714 ib.

### **Deducción de las pérdidas en la liquidación de contratos swaps**

Los actos acusados vulneraron el régimen probatorio que permite acreditar el valor de los pagos deducibles por la liquidación de los contratos swaps (diferencial cambiario e intereses), y erraron al interpretar los contratos de cobertura porque no distinguieron las cláusulas diferenciadoras de los “*full delivery*” y los “*non delivery*”, que condicionan las prestaciones mutuas de pagar una suma líquida de dinero.

En el año 2003, la sociedad contrajo una deuda por emisión de bonos de USD \$500.000.000, como aparece registrado en el balance general del mismo año, para la financiación de adquisiciones realizadas fuera del país, hecho comprobado por la Administración en la inspección tributaria del 22 de diciembre de 2014, en la que se apreciaron los soportes contables y las cuentas relativas al endeudamiento, por lo que existe prueba suficiente de la deuda en dólares, y de los ingresos en tipo de cambio por la revalorización de la moneda, los cuales fueron objeto de tributación año por año.

En el año 2004, la sociedad suscribió cinco contratos “*Cross Currency Swaps*” con bancos comerciales del exterior, con el propósito de cubrir el riesgo del aumento de la referida deuda, por un posible incremento en la tasa de cambio; en cada uno de los documentos suscritos, se encuentra justificada la tasa pactada, la cual se estimó con base en las predicciones económicas hechas por académicos de la Universidad Externado de Colombia, y por un experto técnico cuyo dictamen se anexó con el recurso de reconsideración. La tasa promedio pactada fue de \$2.682 COP/USD con fecha de madurez en 2010, con una tasa de interés fijo semi-anual respecto de los dólares, y flotante respecto de los pesos colombianos. La descripción de los citados contratos swaps, es la que sigue:





BANCO	FECHA DE INICIO	VALOR DE LA COBERTURA (USD)	MODALIDAD	TASA DE CAMBIO PACTADA (TRM DÍA SUSCRIPCIÓN)	TASA DE CAMBIO FECHA LIQUIDACIÓN	FECHA DE MADURACIÓN	PÉRDIDA POR LIQUIDACIÓN DEL DIFERENCIAL E INTERESES
BNP. Paribas. París	30-03-04	\$ 100.000.000	Full delivery	\$2,678,00 - COP/USD	\$1,799,89 COP/USD	30-09-10	87.811.000.000
ABN AMRO. Londres	30-03-04	\$ 100.000.000	Full delivery	\$2,678,00 - COP/USD	\$1,799,89 COP/USD	30-09-10	87.811.000.000
CREDIT SUISSE. Londres	16-03-04	\$ 30.000.000	Non delivery	\$2,669,07 xUSD	\$1,831,64 COP/USD	02-11-10	25.122.900.000
CREDIT SUISSE. Londres	23-03-04	\$ 30.000.000	Non delivery	\$2,669,48 xUSD	\$1,831,64 COP/USD	02-11-10	25.135.200.000
CITIBANK. New York	26-03-04	\$ 40.000.000	Non delivery	2,678,00 xUSD	\$1,831,64 COP/USD	02-11-10	33.854.400.000
<b>Total</b>							<b>259.734.500.000</b>

El gasto por diferencia en cambio acumulado fue de \$259.734.500.000 (entre la tasa pactada y la vigente el día de la liquidación), lo cual tuvo como efecto una pérdida, suma que se presentó como deducible a la luz de lo consagrado en los artículos 107 del ET y 11 del Decreto 1514 de 1998; los intereses ascendieron a \$47.625.580.307 para un gasto total originado en swaps de \$307.360.080.307.

La Administración vulneró los artículos 105 y 107 del ET, y 11 del Decreto 1514 de 1998, cuando rechazó el gasto sin justificación, disposiciones que solo exigen su causación; los certificados de la revisoría fiscal y el dictamen de un experto contable prueban que la operación económica de liquidación de los swaps fue debidamente registrada en la contabilidad, además se allegaron múltiples piezas de evidencia que certifican que las prestaciones originadas en los contratos se extinguieron por pago efectivo, y que las sumas solicitadas como deducibles corresponden a las que recibieron las entidades financieras al momento de liquidación de los contratos.

Aunque en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración la DIAN reconoció la procedencia de la deducción de acuerdo con las normas generales, y el precedente judicial contenido en la sentencia del 16 de octubre de 2014, expediente 18882, concretó el debate a un aspecto probatorio; el rechazo real de la deducción obedeció a la falta de entendimiento de la Administración de una operación “*Cross Currency Swaps*”, que no corresponde a un forward de instante único, sino a un contrato de intercambio de flujos de caja que, económicamente, solo puede producir la pérdida o ganancia equivalente al diferencial entre las tasas spot de cambio.

Solo dos contratos se negociaron en la modalidad “*delivery*” (BNP PARIBAS y ABN AMRO), es decir, con entrega del monto acordado, y del diferencial resultante por parte de quien se vio desfavorecido por la fluctuación cambiaria; los “*non delivery*” no involucraron el intercambio de flujos de caja sobre la suma cubierta, sino solo el intercambio del diferencial entre la tasa de cambio pactada, y la tasa de cambio del día de la liquidación; como la ecuación del diferencial resultó desfavorable para la sociedad, los contratos solo exigieron como intercambio de flujos de caja los intereses y el pago del diferencial.

La conclusión de falta de prueba del pago de los intereses y de la liquidación de los contratos, se puede desvirtuar con los soportes externos de tesorería sobre la realización de las operaciones, y con los movimientos contables de la liquidación, certificados por la revisoría fiscal y el perito contable; la calamidad jurídica ocurre cuando la misma resolución advierte que va a aplicar el artículo 104 del ET, norma inaplicable a quienes llevan contabilidad por el sistema de causación.

Es inadmisibles que se aduzca una falta de diligencia probatoria o una carga de la prueba eludida, cuando desde el recurso de reconsideración se pidió como prueba una inspección contable con el propósito de mostrar los registros de los swaps y las



inversiones que se hicieron con la deuda, prueba denegada por innecesaria y sustituida por una inspección tributaria oficiosa, con resultados incompletos y frustrantes que hacen pensar en una violación del derecho de defensa y debido proceso pues, aún sin tener que probar el pago efectivo, la contabilidad, las certificaciones del revisor fiscal, el dictamen pericial, el certificado del tesorero, las pruebas documentales de los intermediarios de los pagos y las comunicaciones de los bancos contrapartes, atestiguan el recibo de los pagos.

La Administración limitó la deducción a \$97.226.007.970 correspondiente a los pagos de los contratos que se hicieron directamente, verificada en extractos, como si la única forma de pagar fuera el débito de una cuenta bancaria, sin tener en cuenta los efectuados por la sociedad, a través de otras operaciones, como repos y liquidación de títulos valores con cuyo producto se ordenó pagar a los bancos contrapartes en las cuentas certificadas por ellas como receptores de los mismos, por lo que debe admitirse la suma de \$210.134.002.000, toda vez que se aportaron suficientes pruebas que, no solo acreditaron la causación, sino el pago efectivo de todas y cada una de las obligaciones originadas en los contratos swaps.

El cambio argumentativo de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración para desconocer las pérdidas en los contratos de cobertura swaps vulnera los artículos 29 de la CP y 720, 721, 722 y 723 del ET, y los principios de congruencia, seguridad jurídica y confianza legítima pues, aunque en este acto dijo acatar el precedente jurisprudencial contenido en la sentencia 18882, rechazó la deducción, ya no por el origen y monto de la deuda cuya cobertura se contrató con los swaps, sino por la falta de evidencia de la liquidación y pago de los contratos, aspectos que nunca habían sido controvertidos.

### **Deducción de la prima derivada del contrato de estabilidad jurídica**

La actuación acusada incurre en violación directa del artículo 107 del ET por desconocer la deducción, como expensa necesaria, del monto destinado al pago de la prima derivada del contrato de estabilidad jurídica EJ-02 de 2008 en cuantía de \$2.665.310.917, suscrito con el Gobierno Nacional, que era de forzoso cumplimiento, guardaba relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sociedad, y resultaba proporcionada en comparación con los ingresos netos del periodo en discusión.

El pago de la prima sí guarda relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sociedad puesto que se trata de uno de los compromisos -junto con el del desembolso requerido para capitalizar la inversión objeto del acuerdo, y financiar el número de empleos requerido-, que generan costos y gastos para el contribuyente como consecuencia de la suscripción del contrato que se celebra para proteger las condiciones en las que el contribuyente genera renta, y para posibilitar la generación de la misma, a partir de la nueva inversión realizada por la sociedad.

La DIAN se equivoca en su análisis respecto a la necesidad de la erogación puesto que fracasó en entender cuál era el criterio comercial que recomendaba la suscripción del acuerdo, e ignora que la suscripción de estos no solo era una práctica generalizada para los grandes contribuyentes, sino que además varios de los 72 contratos de estabilidad jurídica, corresponden a empresas dedicadas al sector de bebidas y alimentos, entre ellas, una dedicada al mismo objeto social de la actora.



Del análisis del contrato de estabilidad o de permanencia de un determinado equilibrio económico de la actividad se concluye que, al igual que los que protegen contra el daño y permiten un ingreso por reparación (seguros), permite deducir sus costos como contraprestación contractual que se torna necesaria para producir la renta bajo condiciones estables, lo cual no constituye un beneficio desmesurado si se considera que el legislador tasó la prima de manera razonable (1% de la inversión) y que, una vez pactado el contrato, su cumplimiento es necesario y obligatorio, como el de todos los contratos válidos suscritos por los contribuyentes dentro del desarrollo de su actividad, sin que la incorporación de la ley disminuya su naturaleza contractual, ya que esta solo regula las condiciones en las que se hará el contrato, por lo que se equivocan los actos acusados al catalogar la prima como una exigencia legal sin contraprestación.

En oposición al cuestionamiento de la DIAN relativo al criterio comercial, a la normalidad para este tipo de contribuyentes y la costumbre mercantil, debe decirse que es la junta directiva, constituida estatutariamente, la llamada a valorar, analizar y exponer los criterios comerciales que avalan la necesidad de una operación de tal magnitud, por lo que no puede presumirse que este órgano autorizó el quebrantamiento de los estatutos con operaciones ajenas a la productividad, o innecesarias del negocio.

El análisis de necesidad dentro de la noción de criterio comercial exige juzgar la decisión de Bavaria de suscribir un acuerdo de estabilidad, frente a la decisión que tomarían pares comparables dentro del ramo mercantil en el que opera; de la relación de todos los acuerdos suscritos entre inversionistas y el gobierno nacional, se tiene que más de 70 grandes empresas decidieron suscribir acuerdos para estabilizar sus inversiones, por lo que se trataba de una práctica comercial ordinaria respecto de contribuyentes comparables, y que más del 20% de los acuerdos fueron suscritos con empresas del sector alimenticio, al que pertenece la sociedad, como lo hizo Cervecería del Valle SA. Si estos contratos garantía no estuvieran relacionados de forma causal con la actividad productora de renta, la junta directiva no los habría aprobado; el cuantioso pago de la prima se justifica en tanto protege de un egreso mayor, como sería el proveniente de un cambio normativo.

### **Deducción de la contribución a la energía eléctrica**

Los actos acusados resultan violatorios de los artículos 107 y 115 del ET, 89 de la Ley 142 de 1994, 47 de la Ley 143 de 1994, 97 [parágrafo 2] de la Ley 223 de 1995, y 39 del Decreto 2649 de 1993, al rechazar la deducibilidad de los pagos realizados por la sociedad por contribución del sector eléctrico, a pesar de que dichos egresos, obligatorios por mandato legal expreso, son un componente inescindible de las facturas del servicio público domiciliario de energía eléctrica, requerido para llevar a cabo su actividad industrial generadora de renta.

La Administración califica como improcedente la deducción solicitada porque, a su juicio, la contribución del sector eléctrico es un impuesto, que por no estar contemplado en el artículo 115 del ET, no puede restarse de la base gravable del impuesto sobre la renta, más allá de que los pagos se encuentren registrados sin tacha en la contabilidad, soportados en las facturas de energía eléctrica debidamente aportadas al proceso, y se trataran de un costo inherente a la producción de renta.



La argumentación de la Administración vulnera la normativa tributaria y los precedentes del Consejo de Estado que han señalado que cuando un contribuyente incurre en un egreso como consecuencia del pago de un tributo, este es deducible siempre que cumpla los requisitos del artículo 107 del ET; de acuerdo con la jurisprudencia, lo que permite la deducción no es la clasificación tipológica del tributo, ni su relación con el artículo 115 ib., sino su naturaleza de expensa necesaria, que se verifica por la interconexión entre el pago del tributo, el desarrollo de la actividad económica del contribuyente y el carácter forzoso de su pago, elementos que se encuentran plenamente demostrados.

Los pagos efectuados por Bavaria por este concepto tienen la naturaleza de un costo para efectos del impuesto sobre la renta, en concordancia con la definición consagrada en el artículo 39 del Decreto 2649 de 1993, vigente para el año gravable objeto de la litis, el cual cumplió los requisitos del artículo 107 del ET en cuanto (i) existe relación causal entre la erogación y la actividad productora de renta de la compañía, pues la energía eléctrica es un insumo para el desarrollo de las actividades y producción de los bienes que le representan ingresos, (ii) es necesario para realizar la actividad industrial y era de obligatorio cumplimiento, (iii) es proporcional porque el pago no representó el 1% de los ingresos netos, (iv) se encuentran soportados en la contabilidad, y (v) se efectuaron durante el periodo gravable en discusión.

### **Deducción por amortización del crédito mercantil**

Los actos demandados violan los artículos 107, 142 y 143 del ET, al no reconocer la deducción por amortización del crédito mercantil por valor de \$19.929.300.216, pese a que cumplió con las exigencias previstas en estas normas.

La DIAN considera que el crédito mercantil no es un intangible que pueda ser considerado como susceptible de demérito y, por lo tanto, no puede ser objeto de amortización. De la interpretación armónica de los artículos 74, 75, 142 y 143 del ET, y 66 del Decreto 2649 de 1993, se concluye que el crédito mercantil debe registrarse contablemente como un activo susceptible de causar demérito al ente económico, y que nada obsta para que la amortización, que se vincula al reconocimiento contable de dicho activo, pueda ser objeto de deducción conforme a los artículos 107, 142 y 143 del ET.

El artículo 142 ib., no contempla requisitos específicos para ningún tipo de intangibles, por lo que la Administración no puede crear limitaciones *ex lege* pues, para acceder a la deducción, basta con demostrar que se trata de un activo amortizable susceptible de demérito, lo cual se encuentra probado; los argumentos esgrimidos por la entidad han perdido validez a lo largo del tiempo por decisiones judiciales como la contenida en la sentencia 15311, en la cual se declaró la nulidad del oficio 091342 de 2004, en el que se sostenía que el crédito mercantil no podía ser objeto de amortización por no ser susceptible de demérito ya que, como se expuso en la providencia, es viable su demérito si se modifican o desaparecen los hechos que le dieron origen.

En relación con el argumento de la DIAN según el cual la deducción no es procedente por cuanto no cumplió el requisito de necesidad establecido por el artículo 142 del ET, se precisa que este aspecto también fue objeto de debate en la referida sentencia, la cual indicó que el crédito mercantil adquirido es amortizable fiscalmente si se



demuestra que se trata de una inversión necesaria para los fines del negocio o actividad, y si reúne los requisitos de que trata el artículo 107 del ET.

No puede prosperar el argumento de la Administración según el cual la procedencia de la deducción está condicionada a que la misma haya implicado la obtención de un ingreso, toda vez que el artículo 107 del ET, interpretado en varias oportunidades por el Consejo de Estado, no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso, sino que tenga relación de causalidad con la actividad generadora de renta; la inversión de la compañía supuso un incremento notorio de sus ingresos operacionales y de su patrimonio, situación probada en sede administrativa que puede constatarse con la comparación de los estados financieros de los años 2001 a 2010.

La inversión realizada en Cervezas Nacionales de Panamá fue necesaria para que la sociedad expandiera su posicionamiento a nivel regional -hecho probado con el concepto técnico de la Universidad Externado de Colombia-, la cual representó un beneficio económico real para la compañía, ya que ha generado utilidades como lo demuestra el certificado del revisor fiscal allegado con el recurso de reconsideración. Aunque la DIAN no indagó sobre el requisito de proporcionalidad del gasto, la erogación resulta ajustada a la capacidad económica de la sociedad, y con los dividendos que, desde su adquisición le ha reportado Cervezas Nacionales de Panamá a Bavaria, los cuales equivalían a \$167.216.228.170 al año 2012, y han hecho parte de la base gravable del impuesto sobre la renta en Colombia.

El crédito mercantil adquirido en el año 2001 cumplió los requisitos previstos en los artículos 107, 142 y 143 del ET, porque la compra de Cervezas Nacionales de Panamá produjo una rentabilidad para Bavaria, se registró como un activo que se ha amortizado sistemáticamente en un periodo de 13 años, y tiene la potencialidad o vocación de generar ingresos, lo que se prueba con la continua distribución de dividendos.

### **Deducción de la pérdida por destrucción de inventarios (rotura de botellas)**

Se desconoció indebidamente esta deducción por valor de \$3.074.766.000, a pesar de ser reconocida como una expensa necesaria en los términos del artículo 107 del ET, y de contar con las actas en las cuales se puede verificar la identificación y el costo de los bienes, y la razón económica por la cual fueron destruidos.

En el desarrollo ordinario de la actividad productora de renta de la compañía, la cual tiene por objeto la *“fabricación de cervezas, la producción y transformación de bebidas alimenticias o destiladas”*, ocasionalmente se presentan daños en las botellas que, en atención a la regulación sanitaria en materia de envases, al estatuto del consumidor y al criterio comercial, exigen destruir y sustituir el bien que ya no está en condiciones idóneas para servir como envase de la bebida ofertada a los consumidores; el *“procedimiento bajas de producto terminado, empaques y envases retornables”*, y las actas de destrucción acompañadas de los distintos registros internos de gestión y de correos electrónicos, son prueba documental pertinente y conducente para concluir que las bajas de inventarios fueron hechos económicos reales, que se produjeron en el periodo gravable en discusión.

Aunque la mayoría de las bajas obedecieron a botellas despichadas o sucias, aun después del proceso de limpieza, en otros casos la justificación se dio por “prueba en



calidad” o por “envase desactualizado”, destrucciones que no se hacen por mera liberalidad de la empresa, sino por motivos comerciales como el hecho de que los envases estuvieran contramarcados con marcas descontinuadas, o razones sociales que ya habían desaparecido; la deducción por destrucción de inventario es deducible bajo el artículo 107 del ET, y lo que ha establecido la jurisprudencia del Consejo de Estado en diversos pronunciamientos en los cuales ha aceptado su deducibilidad por tener relación de causalidad con el objeto social de las empresas, -no solo farmacéuticas-, y ser un gasto necesario en cumplimiento de regulaciones sanitarias y de protección al consumidor.

Es incuestionable la proporcionalidad de la deducción por destrucción de inventario ya que la suma rechazada (\$3.074.766.000), no alcanza a representar el 1% de las deducciones totales solicitadas (\$2.235.657.146.000), y corresponde al 0.0007% frente a los ingresos netos declarados (\$4.025.230.793.000) en el periodo discutido.

Hubo una indebida apreciación del material probatorio aportado por la compañía, y la aducida carencia probatoria por parte de la Administración se debió a que confunde los comprobantes con los soportes de la contabilidad; la sociedad siempre se mostró abierta a exhibir sus libros y comprobantes de contabilidad, certificados por la revisoría fiscal, sin que se le hubiera requerido de manera explícita los soportes internos (procedimiento de bajas de empaques y envases, actas de destrucción y verificación del registro contable firmadas por un profesional y el gerente del centro de distribución, y correos internos que detallan el inventario que se da de baja y que reportan la entrega al operario de vertimientos), los cuales existen y documentan tanto el hecho económico de la destrucción, como el procedimiento para hacerlo.

### **Sanción por inexactitud**

La actuación acusada vulnera el artículo 647 del ET al pretender imponer una sanción exorbitante (\$177.977.156.000), a pesar de que no se verificaron los elementos de tipo objetivo y subjetivo necesarios para su configuración, y porque en los rechazos de las deducciones, diferentes a los contratos de cobertura, existe una clara diferencia de criterios en cuanto a la interpretación de las normas entre la Administración y la contribuyente.

Del expediente y las pruebas aportadas, se extrae que la actora denunció en su declaración de renta hechos y cifras completas y verdaderas sobre las deducciones que solicitó, las cuales rechazó la Administración por otras razones y requisitos, sin debatir su existencia o veracidad.

No se configuró el tipo objetivo de la sanción porque la sociedad no incluyó costos o gastos inexistentes, sino deducciones plenamente soportadas, necesarias, proporcionales y con relación de causalidad frente a la generación de la renta, y no suministró información falsa o incompleta; otra cosa es que las operaciones resultaran complejas y exigieran el conocimiento especializado y diligencia en la revisión jurídica y contable por parte de los funcionarios encargados del caso. Tampoco se manifestó el tipo subjetivo por cuanto la sociedad no ha actuado con dolo o con ánimo fraudulento para sustraerse de sus obligaciones tributarias, sino que ha actuado con plena transparencia colaborando con la Administración, a la cual le solicitó una inspección contable y testimonios, que no le fueron concedidos.



## OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, así<sup>16</sup>:

### **La liquidación oficial de revisión fue notificada dentro de la oportunidad legal**

La notificación de la liquidación de revisión, efectuada el 19 de diciembre de 2013, se hizo dentro del término previsto en el artículo 710 del ET, toda vez que el plazo vencía el 24 de diciembre de 2013, contado a partir del vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial (24 de junio de 2013).

Como lo prevén los artículos 555-2, 563 y 565 del ET, por regla general, la notificación de las actuaciones de la Administración debe efectuarse a la dirección informada en el RUT, salvo que el contribuyente señale expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, caso en el cual la Administración deberá hacerlo a dicha dirección, en cumplimiento del artículo 564 ib., y a lo señalado por el Consejo de Estado el cual ha sido reiterativo en la vigencia y prevalencia de la dirección procesal.

En el escrito de respuesta al requerimiento especial, el representante legal de la contribuyente informó que recibiría notificaciones en la “*calle 94 No. 7 A 47*”; como consta en la guía de envío que reposa en el expediente, a dicha dirección se envió la liquidación de revisión, la cual coincide con la dirección procesal informada por la sociedad, devuelta por la causal “*destinatario se trasladó*”, razón por la cual se publicó en la página web de la DIAN, conforme al artículo 568 del ET.

No son de recibo los argumentos del demandante en el sentido de que el acto se debió notificar a la dirección actualizada del RUT y que coincide con la señalada en el certificado de existencia y representación legal, toda vez que en el proceso de determinación, con ocasión del requerimiento especial, se había determinado una dirección procesal, la cual no había sido modificada para efectos del referido proceso, prevalente sobre la del RUT, sin que exista prueba de que se hubiera notificado el cambio de dirección procesal a las áreas de determinación y liquidación donde cursaba el proceso; no es suficiente que se aduzca que se enviaron oficios a otras áreas de la entidad como las mencionadas en la demanda, pues la contribuyente debió enviar un oficio dirigido a la división de liquidación en el cual reportara el cambio de dirección procesal, si era su querer modificarla para dichos efectos.

Se considera notificada en debida forma la liquidación oficial porque, devuelto el correo, se verificó que la dirección a la cual se envió era igual a la procesal reportada en la respuesta al requerimiento especial, motivo por el cual se procedió a la publicación en la página web de la DIAN, ya que el artículo 568 del ET no especifica un proceder diferente para la causal “*destinatario se trasladó*”, toda vez que hace alusión a la devolución por cualquier razón.

No es viable considerar que, al modificarse el RUT, automáticamente se entiende cambiada la dirección procesal, toda vez que no existe norma que prohíba que la dirección procesal informada por el contribuyente pueda coincidir con la del RUT; de

<sup>16</sup> Fls. 611 a 637 c.p. 2



acuerdo con el artículo 564 del ET, cuando ya está en curso un proceso de determinación del tributo y el contribuyente le informa a la entidad una dirección en forma expresa para que le notifiquen los actos, es deber de la Administración notificarlos en dicha dirección, denominada procesal, por lo que no importa que coincida con la registrada en el RUT, sino la informa directamente a la dependencia en la cual cursa el proceso; lo anterior, es expresión de la buena fe con la que deben actuar las partes en el proceso, por lo que no es jurídicamente viable que el contribuyente alegue a su favor, su propia culpa.

Es cierto que en la notificación por la página web solo se insertó la última página de la liquidación de revisión, la cual contiene los recursos que proceden y la firma de quienes la proyectan, revisan y expiden, debido a que el acto de determinación no contiene un acápite de parte resolutive, sin que ello afecte la publicidad, conocimiento y contradicción del mismo, pues la actora ejerció el derecho de defensa a través del recurso de reconsideración interpuesto el 17 de febrero de 2014, al cual le dio alcance mediante escrito del 6 de marzo del mismo año, por lo que no se vislumbra la alegada violación al debido proceso.

### **Deducción de las pérdidas en la liquidación de los contratos swaps**

La decisión adoptada en los actos acusados de aceptar parcialmente esta deducción se fundamentó en lo dispuesto en los artículos 107, 742, 743, 771-2, 772 y 776 del ET, y en la valoración que se hizo de las pruebas aportadas en sede administrativa; después de analizar las operaciones swaps y la jurisprudencia aplicable, se modificó la liquidación de revisión para aceptar que la pérdida en la liquidación de estos contratos, cumple con los requisitos de que trata el artículo 107 del ET para su deducibilidad, y el rechazo que se mantuvo obedeció a que no se probó la diferencia establecida por la Administración, bajo las variables señaladas en los actos acusados, y con fundamento en los documentos aportados.

No existe la pretendida falta de congruencia entre el requerimiento especial, la liquidación de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, porque la modificación efectuada en este último acto obedeció al acatamiento del precedente jurisprudencial del Consejo de Estado contenido en la sentencia del 16 de octubre de 2014, expediente 18882, según la cual, en la pérdida en operaciones de cobertura swaps, se acepta la configuración de los requisitos previstos en el artículo 107 del ET; sin embargo, se mantuvo la determinación efectuada desde la etapa de fiscalización porque no se demostró cómo canceló los pasivos en el exterior.

### **Deducción de la prima derivada del contrato de estabilidad jurídica**

Esta erogación no cumplió con los requisitos establecidos en el artículo 107 del ET para su deducibilidad; como el objetivo de los contratos de estabilidad jurídica es promover inversiones nuevas o ampliar las existentes, las cuales, por lo general, están relacionadas con la actividad productora de renta, se observa que si no se hubiera suscrito dicho contrato, la empresa seguiría ejerciendo su actividad y, por lo tanto, obteniendo una renta, sin que se puede predicar que se trata de un pago forzoso, indispensable e inevitable por cuanto obedeció a la voluntad de la actora, con lo cual se echa de menos la alegada necesidad.





La actora hábilmente trata de darle un viso de necesidad al hecho de la suscripción del contrato dado el objetivo del mismo, cuando lo que se observa es una razón de conveniencia, dado los efectos de posibles reformas fiscales; aunque el pago de la prima, le permitía estabilizar unos impuestos para evitar las consecuencias de una reforma tributaria, no tiene la virtualidad de convertirse en necesario.

No se cumple con el requisito de causalidad porque el pago de la prima se hace en cumplimiento de uno de los requisitos exigidos por la ley para la suscripción del contrato, y no para la realización de la actividad productora de renta propiamente dicha.

### **Deducción de la contribución a la energía eléctrica**

La deducción se desconoció porque del análisis de los antecedentes legislativos de la contribución y de la sentencia C-086 de 1998 de la Corte Constitucional, ratificada por la C-766 de 2012, se estableció que su naturaleza jurídica es la de un impuesto nacional con destinación específica, que se rige por lo dispuesto en el artículo 115 del ET, según el cual solo son deducibles los impuestos de industria y comercio y predial, por lo que al no estar señalado expresamente en la norma, no es deducible, sin que sea procedente el análisis de los requisitos previstos en el artículo 107 del ET, el cual solo aplica a las tasas y a las contribuciones especiales y parafiscales.

### **Deducción por amortización del crédito mercantil**

En aplicación del principio de asociación, no se probó que se hubiera generado ingreso al 31 de diciembre de 2010, relacionado con el crédito mercantil, sin que sean procedentes los argumentos de la actora relativos a que la expensa debe tener relación con la actividad económica, por cuanto como lo señaló el Consejo de Estado en la sentencia del 16 de septiembre de 2010, expediente 16938, la norma fiscal que regula la amortización de la inversión del crédito mercantil es el artículo 142 del ET, la cual condiciona la procedencia de la deducción a la obtención de ingresos en el periodo.

### **Deducción de la pérdida por destrucción de inventarios (rotura de botellas)**

Contrario a lo afirmado por la actora, en los actos acusados se hizo una cuidadosa valoración probatoria, y se concluyó que las afirmaciones y las contabilizaciones realizadas, no se respaldaron con los documentos de orden interno, idóneos para la demostración de los hechos; en relación con la afirmación de la actora según la cual no exhibió los soportes internos porque no se los requirieron, en virtud de lo dispuesto en el artículo 167 del CGP, le correspondía aportar las pruebas tendientes a demostrar la existencia de la fuerza mayor para acceder a la deducción prevista en el artículo 148 del ET, lo cual no ocurrió.

### **Sanción por inexactitud**

Es procedente la referida sanción porque la sociedad incluyó en la declaración costos y gastos inexistentes que no reunieron los requisitos de la norma fiscal, o que no se



probaron, de los cuales se derivó un saldo a favor solicitado en devolución, al cual no tenía derecho.

No se configura la alegada diferencia de criterios porque no se cumple la condición prevista en el artículo 647 [6] del ET, de declarar datos completos y verdaderos; además la contribuyente incurrió en el desconocimiento del derecho aplicable, lo cual hace imposible esta causal de exoneración.

### AUDIENCIA INICIAL

El 12 de diciembre de 2016, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011<sup>17</sup>. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales o nulidades, no se solicitaron medidas cautelares, ni se propusieron excepciones previas, se tuvieron como pruebas las allegadas con la demanda y la contestación, se decretaron las pruebas solicitadas por la demandante<sup>18</sup>, y se fijó fecha para la audiencia de pruebas. El litigio se concretó en establecer la legalidad de los actos administrativos acusados.

### SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, anuló los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la liquidación privada del impuesto sobre la renta por el año gravable 2010 presentada por la actora, sin condenar en costas, con fundamento en lo siguiente<sup>19</sup>:

Se encuentra probado que el 22 de marzo de 2013, la DIAN le notificó a la actora el requerimiento especial 312382013000047 y que, dentro del plazo de tres meses concedido para ello, la sociedad le dio respuesta, memorial en el que indicó como dirección de notificaciones la «calle 94 No. 7 A 47», la cual correspondía a la informada en el RUT.

Al existir igualdad entre la dirección informada en la respuesta al requerimiento especial y la registrada en el RUT, no es posible afirmar que la sociedad estableció una dirección procesal, lo cual solo es admisible cuando la misma difiere de la dirección informada en el RUT, como lo aclaró el Consejo de Estado en la sentencia del 24 de mayo de 2012, expediente 17705.

También se demostró que, en el año 2013, la actora cambió su sede de operaciones de la calle 94 # 7 A 47, a la carrera 53 A # 127-35, lo que conllevó a que el 23 de agosto de 2013, mediante el formato oficial de cambio de dirección aportado al expediente, la sociedad actualizara su RUT en el sentido de incluir la nueva dirección, por lo que, en aplicación del artículo 563 del ET, la antigua dirección estuvo vigente hasta el 22 de noviembre de 2013.

<sup>17</sup> Fls. 668 a 677 c.p. 2

<sup>18</sup> Testimonio del director de tesorería de Bavaria SA sobre la liquidación de los contratos de cobertura swaps, y el dictamen pericial aportado con la demanda, pruebas incorporadas al proceso en la audiencia realizada el 13 de febrero de 2017, en la cual se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. Fls. 681 a 693 c.p. 2

<sup>19</sup> Fls. 792 a 811 c.p. 2. Con aclaración de voto de la magistrada Carmen Amparo Ponce Delgado. Fls. 812-813 c.p. 2



La DIAN interpretó de manera errónea el concepto de dirección procesal previsto en el artículo 564 del ET, toda vez que en el proceso administrativo la sociedad siempre tuvo como dirección para notificaciones la registrada en el RUT, razón por la cual debió remitir el acto a esta dirección que, para la época de los hechos, ya se encontraba actualizada y vigente, en aplicación del artículo 563 del ET.

La notificación de la liquidación de revisión se entendió surtida por conducta concluyente el 27 de enero de 2014, fecha en la que la sociedad conoció de la expedición del acto administrativo cuando se acercó a la DIAN para revisar el expediente y solicitar la copia de piezas procesales, por lo que fue extemporánea en cuanto se superó el plazo con el que contaba la Administración para ello.

Al haberse remitido el acto a una dirección errada, no era posible acudir a la notificación subsidiaria mediante aviso publicado en la página web de la DIAN pues debió intentar la notificación principal a la dirección correcta; además, la publicación hecha el 19 de diciembre de 2013, no cumplió los requisitos establecidos en el artículo 568 del ET, porque no incluyó la transcripción de la parte resolutive del acto, sin garantizar que la contribuyente se enterara de la decisión adoptada por la Administración, por lo que la notificación subsidiaria no cumplió la garantía de publicidad.

Como se configuró la causal prevista en el artículo 730 [3] del ET para anular la actuación administrativa acusada por la indebida notificación de la liquidación de revisión, se relevó del estudio de los demás cargos.

## RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada**, inconforme con la decisión, solicitó revocar la sentencia de primera instancia y, en su lugar, declarar la legalidad de los actos demandados<sup>20</sup>.

No son de recibo los argumentos del juzgador de primera instancia en el sentido de que la liquidación de revisión se debió notificar en la dirección actualizada del RUT, que coincide con la procesal, toda vez que, en el proceso de determinación, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, se indicó una dirección procesal, sin que exista prueba en la que se le hubiere notificado a las áreas de determinación y liquidación el cambio de la dirección procesal.

El *a quo* desconoce que el artículo 564 del ET es una disposición de carácter especial cuya aplicación se torna ineludible una vez sea utilizada por el contribuyente, razón por la cual se considera notificada en debida forma la liquidación oficial porque, devuelto el correo, se verificó que la dirección a la que se envió era igual a la procesal, por lo que no era necesaria su corrección, y procedía la notificación en la página web de la DIAN, conforme al artículo 568 del ET.

Contrario a lo afirmado por el Tribunal, no es viable considerar que con la modificación en el RUT automáticamente se entiende cambiada la dirección procesal, toda vez que no existe norma que prohíba que la dirección procesal informada por el contribuyente pueda coincidir con la del RUT; era necesario que la contribuyente le

<sup>20</sup> Fls. 820 a 837 c.p. 2



informara el cambio de dirección procesal a la dependencia donde cursaba el proceso, por lo que no puede desconocerse la validez y efectos de la notificación, en cuanto existe correspondencia entre la dirección procesal informada por la actora, y a la que fue remitida la liquidación oficial de revisión.

En la publicación de la página web de la entidad solo se insertó la última página de la liquidación oficial, ya que este acto no contiene un acápite de parte resolutive, y porque el insertar la modificación de las bases gravables de la declaración, resulta violatorio del derecho a la intimidad consagrado en el artículo 15 de la CP, y del principio de reserva de que trata el artículo 583 del ET.

Aunque el Tribunal se relevó de estudiar los demás cargos, reiteró los argumentos de defensa expuestos en la contestación de la demanda frente a los otros cargos, no estudiados por el *a quo*.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** solicitó confirmar la sentencia de primera instancia, para lo cual reiteró los argumentos que, *in extenso*, expuso en la demanda<sup>21</sup>.

Resaltó que fue evidente la vulneración del debido proceso de la actora para que se declarara la nulidad de los actos acusados, sin que pueda admitirse que la DIAN hubiera notificado en debida forma la liquidación de revisión, en cuanto confesó que utilizó la dirección de notificaciones citada en el requerimiento especial, haciendo caso omiso de los memoriales posteriores presentados en el caso y en los ajenos al mismo, en los que informó la nueva dirección de notificación.

La **demandada** solicitó revocar la sentencia de primera instancia y, en consecuencia, declarar la legalidad de los actos demandados, para lo cual reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación<sup>22</sup>.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada<sup>23</sup>.

No es de recibo que la DIAN insista en que la liquidación de revisión fue debidamente notificada por cuanto antes (16 de diciembre de 2013) de que la enviara a la dirección informada en la respuesta al requerimiento especial, que era la misma registrada en el RUT, la sociedad había informado el cambio de dirección (23 de agosto de 2013), y había radicado un oficio el 30 de octubre de 2013, dentro del proceso de determinación, en el cual solicitaba el decreto de las pruebas pedidas en la respuesta al acto previo, en el que se incluyó, en el acápite de notificaciones, la dirección *Cra. 53 A # 127-35*; es tan claro el cambio de dirección, que la respuesta al referido oficio fue enviada por la Administración a la *Cra. 53 A # 127-35*.

Al no haber sido notificada la liquidación a la dirección correcta, ante la devolución del correo, la DIAN no estaba facultada para publicar el aviso en el portal web de la entidad, toda vez que lo que procedía era corregir su actuación y enviarla a la dirección correcta en los términos del artículo 567 del ET.

<sup>21</sup> Fls. 34 a 108 c.p. 3

<sup>22</sup> Fls. 19 a 33 c.p. 3

<sup>23</sup> Fls. 109 a 114 c.p. 3



La notificación por conducta concluyente del 27 de enero de 2014 se efectuó cuando ya había vencido el término señalado en el artículo 710 del ET, fecha para la cual la DIAN ya no tenía competencia para emitir y notificar la liquidación de revisión, por lo que incurrió en las causales de nulidad previstas en el artículo 730 [1 y 3] ib.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010, presentada por BAVARIA SA.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada, apelante única, se debe establecer si la liquidación de revisión se notificó dentro del término previsto en el artículo 710 del ET. En caso afirmativo, esto es, si se demuestra que el acto liquidatorio fue oportuno, se estudiarán los cargos que no fueron abordados por el *a quo*.

Para el fallador de primera instancia, al existir igualdad entre la dirección informada en la respuesta al requerimiento especial y la registrada en el RUT, no es posible afirmar que la sociedad estableció una dirección procesal, lo cual solo es admisible cuando la misma difiere de la dirección informada en el RUT, como lo aclaró esta Sección en la sentencia del 24 de mayo de 2012, expediente 17705.

Considera el tribunal que la DIAN interpretó de manera errónea el concepto de dirección procesal previsto en el artículo 564 del ET, toda vez que en el proceso administrativo la sociedad siempre tuvo como dirección para notificaciones la registrada en el RUT, razón por la cual debió remitir el acto a esta dirección que, para la época de los hechos, ya se encontraba actualizada y vigente, en aplicación del artículo 563 del ET. Al haberse remitido el acto a una dirección errada, no era posible acudir a la notificación subsidiaria mediante aviso publicado en la página web de la DIAN, pues debió intentar la notificación principal a la dirección correcta.

La entidad recurrente estima que el *a quo* desconoce que el artículo 564 del ET es una disposición de carácter especial que debe aplicarse una vez sea utilizada por el contribuyente, razón por la cual considera notificada en debida forma la liquidación oficial porque, devuelto el correo y verificado que la dirección a la que se envió era igual a la procesal, no era necesaria su corrección, y procedía la notificación en la página web de la DIAN, conforme al artículo 568 del ET.

Y que, contrario a lo afirmado por el tribunal, no es viable considerar que con la modificación en el RUT automáticamente se entiende cambiada la dirección procesal, toda vez que no existe norma que prohíba que la dirección procesal informada por el contribuyente pueda coincidir con la del RUT; era necesario que la contribuyente le informara el cambio de dirección procesal a la dependencia donde cursaba el proceso, por lo que no puede desconocerse la validez y efectos de la notificación, en cuanto existe correspondencia entre la dirección procesal informada por la actora, y a la que fue remitida la liquidación oficial de revisión.



Ahora bien, la notificación de los actos administrativos es un elemento esencial del debido proceso, pues busca proteger el derecho de defensa y contradicción. La notificación garantiza que las actuaciones administrativas sean conocidas por los administrados, para que puedan controvertirlas a través de los recursos en sede administrativa o judicial, según sea el caso<sup>24</sup>.

El artículo 565 del ET regula las formas de notificación de las actuaciones de la administración de impuestos. En el párrafo primero, dispone que: «La **notificación por correo de las actuaciones de la administración, en materia tributaria, (...) se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario - RUT. (...).** **Cuando la notificación se efectúe a una dirección distinta a la informada en el Registro Único Tributario, RUT, habrá lugar a corregir el error dentro del término previsto para la notificación del acto**» (Se resalta).

Como lo ha señalado la Sala<sup>25</sup>, la notificación por correo supone exclusivamente *dos condiciones*: (i) una *subjetiva*, relacionada con el *destinatario del correo*, y (ii) otra *objetiva*, referida al *lugar de destino* del mismo, las cuales se cumplen con la *entrega efectiva de una copia del acto a notificar en la última dirección informada por el contribuyente*. Así, la «*entrega*» de la copia del acto a notificar en la dirección informada por el contribuyente es, pues, el elemento determinante de la notificación por correo<sup>26</sup>.

La regla general es que la notificación por correo se surta con la entrega de una copia del acto en la dirección informada en el RUT<sup>27</sup>, salvo que «*en la actuación administrativa tributaria, el contribuyente haya fijado una **dirección especial** para efecto de la notificación de los actos administrativos que se profieran en el respectivo proceso*»<sup>28</sup>, caso en el cual la Administración debe atender dicha dirección, conforme a lo dispuesto en el artículo 564 ET, el cual señala que:

*«Si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes; la Administración deberá hacerlo a dicha dirección».*

Sobre el alcance del artículo 564 del ET, la Sección ha hecho dos precisiones: la primera, es que la facultad contenida en la norma, se predica, en general, del procedimiento administrativo tributario, y la segunda que constituye una **disposición especial** en el régimen de notificaciones en materia tributaria que «*[..] permite a los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes **suministrar como dirección procesal otra diferente a la que figura en el RUT, a efectos de mantener el control de los procesos de determinación de impuestos***»<sup>29</sup>. En esa medida, **esa dirección podría corresponder a la dirección de los apoderados o a una dirección del contribuyente, responsable o agente retenedor que no coincida con la que obligatoriamente se debe**

<sup>24</sup> Sentencias del 8 de septiembre de 2016, Exp. 18945, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 20 de septiembre de 2017, Exp. 20890, CP. (E) Stella Jeannette Carvajal Basto, del 19 de octubre de 2017, Exp. 22283, CP. Milton Chaves García, y del 18 de octubre de 2018, Exp. 22099, Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

<sup>25</sup> Sentencias del 4 de septiembre de 2014, exp. 19970, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, y del 8 de junio de 2017, Exp. 20254, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>26</sup> Esta previsión legal concuerda con el criterio de la sentencia C-096 de 2001, en cuanto a que el principio de publicidad consagrado en el artículo 209 de la Constitución Política sólo se aplica cuando el afectado recibe la comunicación enviada por correo.

<sup>27</sup> Art. 565 [párrafo 1] del ET

<sup>28</sup> Sentencia de 5 de abril de 2018, exp. 21028, C.P. Milton Chaves García.

<sup>29</sup> Sentencia del 13 de abril de 2005, Exp. 14569, CP. Héctor J. Romero Díaz.



**suministrar en el RUT.** Por eso, el citado artículo exige que se notifique a esa dirección si se la ha suministrado expresamente [...]»<sup>30</sup>. (Se resalta)

Por tratarse de una **posibilidad especial**, que se le concede al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, «a efectos de mantener el control de los procesos de determinación de impuestos, **es lógico que sólo opere ante la manifestación expresa del interesado, de ser notificado en una dirección procesal diferente a la que figura en el RUT**»<sup>31</sup>. (Se resalta)

El diccionario de la lengua española define el término «especial» como «singular o particular, **que se diferencia de lo común o general**»<sup>32</sup>. Así, la especialidad consagrada en la norma, a la que ha aludido esta Sección en distintos pronunciamientos, radica en que se otorga la posibilidad de informar una dirección diferente a la consignada en el RUT, pues el hecho de que sean coincidentes descarta que se trate de una dirección procesal. Por lo tanto, el deber de atención de la Administración -al que se refiere la misma norma- implica verificar, cuando el contribuyente ejerce esta opción que, en realidad, se está ante una dirección distinta a la registrada en el RUT, puesto que se debe asegurar que el contribuyente conozca el contenido de las decisiones de la Administración y, en esa medida, se materialice el principio de publicidad y, por esa vía, el debido proceso.

En consecuencia, el envío de la liquidación oficial a una dirección errada, esto es, diferente de la informada por el contribuyente a través de cualquiera de los medios señalados (RUT, última declaración de renta, formato oficial de cambio de dirección o manifestación expresa del contribuyente), obliga a que la Administración lo reenvíe a la dirección correcta para que la notificación se surta en debida forma, según los precisos términos del artículo 567 del ET<sup>33</sup>.

En el *sub examine* se encuentran probados los siguientes hechos:

- La primera hoja que obra en los antecedentes administrativos del proceso de determinación del impuesto sobre la renta por el año gravable 2010, abierto por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes mediante el auto 312382011001295 del 17 de agosto de 2011<sup>34</sup>, e identificado con el número PD 2010 2011 001295, corresponde al RUT de BAVARIA SA, en el cual aparecía como dirección la «CL 94 7 A 47»<sup>35</sup>.
- El 23 de agosto de 2011, se profirió el auto de verificación o cruce 312382011001350, notificado por correo el 25 de agosto de 2011, en la dirección «CL 94 7 A 47»<sup>36</sup>.
- En cumplimiento del citado auto, dos funcionarias de la misma División de Gestión de Fiscalización efectuaron la respectiva visita en la dirección «CL 94 7 A 47», de acuerdo con el acta de 8 de septiembre de 2011<sup>37</sup>.

<sup>30</sup> Sentencia del 24 de mayo de 2012, Exp. 17705, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en las sentencias del 29 de octubre de 2014, Exp. 19473, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, y del 8 de junio de 2017, Exp. 20254, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>31</sup> Sentencia del 29 de octubre de 2014, Exp. 19473, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>32</sup> <https://dle.rae.es/especial?m=form>

<sup>33</sup> «Art. 567. Corrección de actuaciones enviadas a dirección errada. Cuando la liquidación de impuestos se hubiere enviado a una dirección distinta de la registrada o de la posteriormente informada por el contribuyente habrá lugar a corregir el error en cualquier tiempo enviándola a la dirección correcta.

En este último caso, los términos legales sólo comenzarán a correr a partir de la notificación hecha en debida forma.

La misma regla se aplicará en lo relativo al envío de citaciones, requerimientos y otros comunicados».

<sup>34</sup> Fl. 4 c.a. 1

<sup>35</sup> Fl. 1 c.a. 1

<sup>36</sup> Fl. 5 c.a. 1



- El 15 de febrero de 2013, se profirió el auto de verificación o cruce 312382013000264, notificado por correo el 19 de febrero de 2013, en la dirección «CL 94 7 A 47»<sup>38</sup>
- Los días 27 de febrero<sup>39</sup> y 7 de marzo de 2013<sup>40</sup>, en cumplimiento del anterior auto, dos funcionarios de la misma División de Gestión de Fiscalización manifestaron que se hicieron presentes en la dirección «CL 94 7 A 47 de la ciudad de Bogotá DC, informada en el RUT como domicilio fiscal por parte del contribuyente» para efectuar sendas visitas, de acuerdo con las actas de las referidas fechas.
- El 21 de marzo de 2013, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, expidió el Requerimiento Especial 312382013000047<sup>41</sup>, notificado por correo certificado el 22 de marzo de 2013 en la dirección «CL 94 7 A 47»<sup>42</sup>.
- El 21 de junio de 2013, la sociedad dio respuesta al acto preparatorio, escrito en el que indicó que «Las notificaciones las recibiré en la calle 94 No. 7 A – 47 en la ciudad de Bogotá D.C.»<sup>43</sup>, esto es, en la dirección registrada en el RUT<sup>44</sup>.
- El 23 de agosto de 2013, BAVARIA SA actualizó el RUT e **informó como nueva dirección la «CR. 53 A 127 35»**<sup>45</sup>.
- El 30 de octubre de 2013, en ejercicio del derecho de petición, BAVARIA SA le solicitó al Subdirector de Fiscalización Tributaria del Nivel Central de la DIAN, de conformidad con el artículo 31 del Decreto 4048 de 2008, además de su intervención en el proceso de determinación del impuesto de renta por el año gravable 2010 por la cuantía y la complejidad de los temas debatidos, decretar la práctica de las pruebas solicitadas en la respuesta al requerimiento especial, escrito en el cual el representante legal de la compañía indicó que «cualquier notificación solicito sea enviada a la dirección Cra. 53 A 127-35»<sup>46</sup>.
- El 10 de diciembre de 2013, mediante el oficio 100-211-229-915, dicho funcionario, dio respuesta a la referida solicitud y señaló que «(...) una vez analizada la petición y el estado de la investigación, no se consideró pertinente avocar su conocimiento»<sup>47</sup>, el cual fue remitido a la actora por correo certificado a la «CRA 53 A 127-35»<sup>48</sup>.
- En los folios 1421 a 1424 del c.a. 8, obra una copia del RUT de BAVARIA SA, generado el 16 de diciembre de 2013 (fecha de la liquidación de revisión), en el cual se evidencia que, el 23 de agosto de 2013, BAVARIA SA había actualizado el RUT e **informado como nueva dirección la «CR. 53 A 127 35»**, documento que fue revisado por la funcionaria encargada de proyectar el acto liquidatorio quien en la «PLANILLA DE CHEQUEO DETERMINACIONES OFICIALES» que consta en el folio 1425 c.a. 8, incluyó:

«[...]

#### **7. REVISIONES FINALES (Diligencia Revisor, Jefe de División/ Jefe de Grupo)**

<sup>37</sup> Fls. 6-7 c.a. 1

<sup>38</sup> Fl. 480 c.a. 3

<sup>39</sup> Fls. 481 a 483 c.a. 3

<sup>40</sup> Fls. 484 a 486 c.a. 3

<sup>41</sup> Fls. 637 a 663 c.a. 4

<sup>42</sup> Fl. 637 vto. c.a. 4

<sup>43</sup> Fl. 870 c.a. 5

<sup>44</sup> Fl. 1 c.a. 1

<sup>45</sup> Fl. 1421 c.a. 8

<sup>46</sup> Fls. 1616 a 1619 c.a. 9

<sup>47</sup> Fl. 1621 c.a. 9

<sup>48</sup> Fl. 1622 c.a. 9





S/N	
<b>Impresión del Rut a fecha del Acto Administrativo a notificar (si no hay procesal)</b>	<b>S</b>
<i>La dirección informada en los actos coincide con la dirección a la que se deben notificar</i>	<b>S</b>
<i>Existe constancia de notificación de los actos administrativos que reposan en el expediente</i>	<b>S</b>

[...]» (Se resalta)

- El 16 de diciembre de 2013, la División de Gestión de Liquidación de la misma Dirección Seccional de Impuestos, expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412013000162<sup>49</sup>, enviada por correo a la dirección «CL 94 7 A 47», y devuelta el 17 de diciembre del mismo año por la causal «*destinatario se trasladó*»<sup>50</sup>. El 19 de diciembre del mismo año, se publicó en el portal web de la DIAN<sup>51</sup>.
- En el recurso de reconsideración, la actora afirmó que el 9 de enero de 2014, se dio por notificada del acto liquidatorio cuando solicitó copia del mismo. En el escrito, señaló:

[...]. **B. Oportunidad**

*El presente recurso se presenta dentro del término legal de dos meses a partir de la **notificación del acto administrativo (...)**, hecho que ocurrió el día **9 de enero del año 2014**.*

*En efecto, el día **9 de enero del año 2014**, Bavaria **solicitó copia de la mencionada Liquidación Oficial de Revisión (...)**, y **de esa forma me notifiqué según lo consagrado en el artículo 330 del Código de Procedimiento Civil [...]**». (Se resalta).*

Se observa que el requerimiento especial 312382013000047 se notificó el 22 de marzo de 2013<sup>52</sup>, por lo que el término de tres meses con que contaba la actora para responder dicho acto vencía el 22 de junio del mismo año que, por ser sábado, se trasladó al día hábil siguiente, esto es, al 24 de junio de 2013, fecha a partir de la cual se empezaron a contar los seis meses previstos por el artículo 710 del ET, para expedir y notificar la liquidación oficial de revisión, cuyo vencimiento ocurrió el 24 de diciembre de 2013.

Asimismo, se advierte que, contrario a lo afirmado por la demandada, la dirección contenida en la respuesta al requerimiento especial no se trató de una dirección procesal en cuanto no difirió de la señalada en el RUT; se reitera *-como se ha expresado en los precedentes-* que lo dispuesto en el artículo 564 del ET, solo opera ante la manifestación expresa del interesado, de ser notificado en una dirección diferente a la que figura en el RUT<sup>53</sup>; se enfatiza en que el deber de la Administración no se puede limitar a hacer una simple comprobación de la dirección incluida en el memorial o escrito de respuesta al requerimiento especial, sino que conlleva la obligación de confrontarla con la registrada en el RUT a fin de determinar si, efectivamente, se trataba de una dirección especial y diferente de la del domicilio fiscal *-que primó durante todo el proceso administrativo como bien lo advirtió el a quo-* que le permitiera catalogarla como procesal.

En efecto, le asiste razón al Tribunal cuando afirma que «*la DIAN interpretó de manera errónea el concepto de dirección procesal previsto en el artículo 564 del ET, toda vez que en*

<sup>49</sup> FIs. 232 a 264 c.p. 1

<sup>50</sup> Fl. 1426 c.a. 8

<sup>51</sup> Fl. 2128 c.a. 11

<sup>52</sup> Guía 1055098617. Fl. 637 vto. c.a. 4

<sup>53</sup> Sentencias del 29 de octubre de 2014, exp. 19473, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, y del 8 de junio de 2017, Exp. 20254, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



el proceso administrativo la sociedad siempre tuvo como dirección para notificaciones la registrada en el RUT, razón por la cual debió remitir el acto a esta dirección que, para la época de los hechos, ya se encontraba actualizada y vigente, en aplicación del artículo 563 del ET».

El anterior acervo probatorio demuestra, además, que el cambio de dirección fue informado a la Administración por medio de la actualización del RUT, la cual quedó formalizada el 23 de agosto de 2013 -con lo cual la dirección antigua estuvo vigente hasta el 23 de noviembre de 2013-; y que la funcionaria encargada de la proyección de la liquidación oficial accedió a esta información cuando generó la impresión del documento que le mostraba que para la fecha de expedición del acto ya se había modificado la dirección de la contribuyente que, se insiste, no era otra distinta a la consignada en el RUT.

Por lo tanto, ante el cambio de dirección debidamente informado y evidenciado por la funcionaria a cargo del expediente cuando consultó el RUT, la entidad demandada debió observar una conducta de probidad y diligencia en la función pública, como la que observó en otros procesos (aduaneros) adelantados a la sociedad, en los cuales procedió de la siguiente manera<sup>54</sup>:

«Bogotá D.C., 27 de agosto de 2013

Dra.

(...)

Jefe G.I.T. DE NOTIFICACIONES Y CORRESPONDENCIA  
DIVISIÓN DE GESTIÓN ADMINISTRATIVA Y FINANCIERA  
Bogotá DC

**Ref.: Solicitud de nueva notificación por cambio de dirección en el RUT, posterior a la fecha de expedición del acto administrativo**

(...)

Interesado: **BAVARIA S.A.** NIT. 860.005.224-6

(...)

De acuerdo con su comunicación del 27 de agosto de 2013, y en concordancia con el lineamiento impartido mediante el Memorando 915 de 2005, de manera atento informo que **una vez su despacho advirtió a esta dependencia de la devolución de la notificación del acto administrativo citado en la referencia por la causal “DESTINATARIO SE TRASLADO”, se procedió a verificar en la base de datos del Registro Único Tributario la dirección de notificación del interesado, encontrando que en fecha posterior a la expedición del acto administrativo (...) de Agosto 20 de 2013 (Agosto 23 de 2013), el importador BAVARIA S.A. con NIT. 860.005.224-6 actualizó la información del RUT informando una nueva dirección de notificación.**

En ese orden de ideas, de manera atenta solicito con el presente oficio se **proceda al segundo envío del Acto Administrativo (...) a la sociedad BAVARIA S.A. con NIT. 860.005.224-6 a la dirección CR 53 A 127 35 de la ciudad de Bogotá D.C. (...).**

Sin otro particular,

(...)

Jefe GIT Investigaciones Aduaneras I  
División de Gestión de Fiscalización  
Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá

Se anexa: Formulario 1728 y **consulta del RUT**, en dos (2) folios. [...]»

<sup>54</sup> Fls. 1632 y 1634 c.a. 9



Así, en virtud del principio de eficacia consagrado en los artículos 209 de la CP y 3 del CPACA, que debe imperar en la función administrativa<sup>55</sup>, la entidad recurrente debió subsanar el error cuando la empresa de mensajería le advirtió de la devolución del correo por la causal “*destinatario se trasladó*”<sup>56</sup> y enviar nuevamente la liquidación de revisión a la dirección correcta, en virtud de lo dispuesto en el artículo 567 del ET y en aras de garantizar que la demandante pudiera conocer dentro del término legal el acto por el cual se le determinó el impuesto de renta por el año gravable 2010.

Según la guía de correo obrante en el expediente, entre la fecha de envío del acto (16 de diciembre de 2013) y la fecha de su devolución (17 de diciembre de 2013)<sup>57</sup>, transcurrió un día, por lo que aún contaba con tiempo suficiente (entre el 18 y el 23 de diciembre) para remitir nuevamente el acto liquidatorio a la dirección correcta, esto es, a la registrada en el RUT -que fue por la que se rigió la actora en este proceso y en los adelantados por otras seccionales o dependencias de la misma Administración- para dar cumplimiento al término previsto en el artículo 710 del ET.

En consecuencia, no le era dable acudir a la notificación subsidiaria prevista en el artículo 568 ib., la cual fue irregular y, por lo tanto, como la liquidación de revisión se podía expedir y notificar hasta el 24 de diciembre de 2013, al entenderse notificada por conducta concluyente el 9 de enero de 2014, resulta extemporánea. Así pues, como se notificó por fuera del plazo legalmente establecido, en los términos del artículo 714 del Estatuto Tributario, la declaración privada adquirió firmeza, por lo que, como lo concluyeron el *a quo* y el Ministerio Público, los actos acusados adolecen de nulidad, conforme al artículo 730 [3] del ET, vigente para la época de los hechos. No prospera el cargo de apelación.

Las anteriores razones son suficientes para confirmar la sentencia apelada que declaró la nulidad de los actos demandados y la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010 presentada por la actora, y relevarse del estudio de los demás cargos.

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 [8] del CGP, no procede la condena en costas en esta instancia (agencias en derecho y gastos del proceso), porque en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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,

<sup>55</sup> Art. 29 CP. «*La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones*».

Art. 3 CPACA. «**PRINCIPIOS. Todas las autoridades deberán interpretar y aplicar las disposiciones que regulan las actuaciones y procedimientos administrativos a la luz de los principios consagrados en la Constitución Política, en la Parte Primera de este Código y en las leyes especiales.**

[...].

1. En virtud del **principio de eficacia**, las autoridades buscarán que los procedimientos logren su finalidad y, para el efecto, removerán de oficio los obstáculos puramente formales, evitarán decisiones inhibitorias, dilaciones o retardos y **sanearán**, de acuerdo con este Código **las irregularidades procedimentales que se presenten, en procura de la efectividad del derecho material objeto de la actuación administrativa**». (Se resalta)

<sup>56</sup> Fl. 1426 vto. c.a. 8

<sup>57</sup> Fl. 1426 vto. c.a. 8



## FALLA

1.- **CONFIRMAR** la sentencia del 3 de mayo de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

*(Firmado electrónicamente)*  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**