



REPÚBLICA DE COLOMBIA
CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., treinta (30) de agosto de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 7600123310002010-000602-01 (20681)

Demandante: EUROCAR S.A.

Demandado: MUNICIPIO DE SANTIAGO DE CALI

Asunto: Impuesto de industria y comercio año gravable 2005

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 12 de octubre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que resolvió¹:

“1. DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 4131.1.12.6-3578679 del 30 de diciembre de 2008 y de la Resolución No. 4131.1.1.12.6-00006 de enero 21 de 2010, “Por la cual se resuelve un recurso de reconsideración”, expedidas por el Subdirector Administrativo de Impuestos, Rentas y Catastro del Municipio de Santiago de Cali, acorde con lo explicado en precedencia.

2. DECLÁRASE a título de restablecimiento de derecho, que el Municipio de Santiago de Cali, deberá corregir la Liquidación Oficial de Revisión No. 4131.1.12.6-3578679 del 30 de diciembre de 2008, del contribuyente EUROCAR S.A., año gravable 2005, vigencia fiscal 2006, con el fin de excluir la diferencia en la retención en la fuente por valor de \$930.000; y la sanción por inexactitud en la suma de \$231.777.000.

3. ORDÉNASE a la entidad demandada, cumplir este fallo en los términos de los artículos 176, 177 y 178 del Código Contencioso Administrativo.
[...”

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

¹ Folios 431 a 450 del cuaderno principal



El 27 de abril de 2006, EUROCAR S.A. presentó su declaración del Impuesto de Industria y Comercio por el año gravable 2005².

Previo expedición del emplazamiento para corregir³ y su respuesta⁴, y del requerimiento especial⁵ y su respuesta⁶, el Municipio de Cali practicó la Liquidación Oficial de Revisión 4131.1.12.6 – 3578679 de 30 de diciembre de 2008, en la que determinó que la liquidación privada debía modificarse en los siguientes términos⁷:

RENG	CONCEPTO	VALOR DECLARADO	VALOR PROPUESTO
21	Total Ingresos Ordinarios y Extraordinarios del Año	\$25.239.718.000	\$25.239.718.000
22	Menos: Devoluciones	\$1.155.491.000	\$1.155.491.000
23	Menos: Total Ingresos Fuera del Municipio	\$387.909.000	\$387.909.000
24	Menos: Otras Deducciones Actividades No sujetas	\$19.574.439.000	\$2.894.000
25	Ingresos Netos Gravables	\$4.121.879.000	\$23.693.424.000
26	Impuesto Anual Industria y Comercio	\$41.309.000	\$184.461.000
27	Más: Impuesto Anual de Avisos y Tableros	\$6.196.000	\$27.669.000
28	Más: Valor Anual Sucursales Financieras	\$0	\$0
29	Total Impuesto a Cargo	\$47.505.000	\$212.130.000
30	Menos: Impuesto Exonerado Acuerdo 06 de 1997	\$0	\$0
31	Menos: Retenciones	\$13.341.000	\$12.411.000
32	Menos: Saldo a Favor del Periodo Anterior	\$0	\$0
33	Más: Sanción de Extemporaneidad	\$0	\$0
34	Más: Otras Sanciones	\$0	\$231.777.000
35	Saldo a Favor del Año	\$0	\$0
36	Total Saldo a Cargo del Año	\$34.164.000	\$431.496.000

En Resolución de Reconsideración 4131.1.12.6-00006 de 21 de enero de 2010, el Municipio de Cali confirmó el acto recurrido⁸.

DEMANDA

² Folio 22

³ Folios 111 a 112

⁴ Folios 114 a 117

⁵ Folios 119 a 123

⁶ Folios 124 a 126

⁷ Folios 15 a 18

⁸ Folios 8 a 13



EUROCAR S.A., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones⁹:

“[...]”

- 7.2.1. Que se revise y anule la Resolución por la cual se Resuelve un Recurso de Reconsideración N° 4131.1.1.12.6-00006 de enero 21 de 2010, indebidamente notificada personalmente en febrero 9 de 2010, pero notificada por conducta concluyente en la fecha de presentación de esta Demanda, y **ejecutoriada** en la fecha de presentación de esta Demanda, emanada del Subdirector de Impuestos y Rentas Municipales del Municipio de Santiago de Cali, Departamento del Valle del Cauca, en relación con el Impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros en dicho Municipio por el año gravable 2005, vigencia fiscal 2006, declarando fallado a favor el Recurso de Reconsideración por la ocurrencia del silencio administrativo positivo, y por la violación de las normas indicadas en la Demanda (Anexo 8.3).
- 7.2.2. Que se revise y anule la Liquidación Oficial de Revisión N° 4131.1.12.6-3578679 de diciembre 30 de 2008, indebidamente notificada por correo en enero 2 de 2009, emanada del Subdirector de Impuestos y Rentas Municipales del Municipio de Santiago de Cali, Departamento del Valle del Cauca, en el Impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros de dicho municipio por el año gravable 2005, vigencia fiscal 2006, declarando la firmeza de la declaración tributaria presentada por la Sociedad por la ocurrencia del silencio administrativo positivo, y por la violación de las normas indicadas en la demanda (Anexo 8.4).
- 7.2.3. Que en consecuencia se restablezca el derecho de la Sociedad revocando los Actos Administrativos demandados y fallando a favor de la Sociedad el Recurso de Reconsideración interpuesto, y confirmando la liquidación privada presentada por la Sociedad aceptando el total de \$19.574.439.124 incluido en la declaración tributaria renglón 24, eliminando los mayores gravámenes determinados en cuantía de \$165.555.000, y levantando la sanción por inexactitud aplicada en cuantía de \$231.777.000, por Impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros en el Municipio de Santiago de Cali, Valle del Cauca, año gravable 2005, vigencia fiscal 2006.”

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes¹⁰:

- Artículos 564, 565 inciso 2 y párrafo, 567 inciso 3, 732, 733 y 734 del Estatuto Tributario.
- Artículos 10, 11, 13, 75, 113, 114, 118, 122 inciso 2, 139, 140 y 141 del Decreto Municipal 523 de 30 de junio de 1999.

⁹ Folios 183 a 227

¹⁰ Folio 221



- Artículos 44, 45 y 48 del Código Contencioso Administrativo
- Artículo 21 parágrafo 3 del Acuerdo 35 de 1985.
- Artículo 3 del Acuerdo 57 de 1999.

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

Nulidad de los actos administrativos demandados porque fueron notificados indebidamente.

- **La Resolución que resolvió el recurso de reconsideración 4131.1.12.6-00006 de 21 de enero de 2010**

Dicho acto fue indebidamente notificado, pues conforme con los artículos 565 inciso 2 del Estatuto Tributario Nacional y 11 del Decreto 523 de 30 de junio de 1999¹¹, los actos de la administración que deciden sobre los recursos se deben notificar personalmente o por edicto si el contribuyente no compareciera dentro de los 10 días siguientes, contados a partir de la introducción al correo del aviso de citación.

El artículo 44 inciso 3 del CCA establece que si no hay otro medio más eficaz de informar al interesado para hacer la notificación personal, se debe enviar por correo certificado una citación a la dirección anotada para intervenir en la actuación.

De acuerdo con el artículo 564 del ET, en armonía con el artículo 10 del Decreto 523 de 1999, el contribuyente tiene la potestad de señalar expresamente una dirección procesal para que se le notifiquen los actos administrativos expedidos por la autoridad tributaria, y correlativamente la administración tiene la obligación de notificar sus actos a esa dirección informada.

Además, el artículo 565 del Estatuto Tributario Nacional, modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006, establece en su parágrafo 2, que la notificación por correo de las actuaciones de la administración en materia tributaria debe hacerse a la última dirección informada por el contribuyente en el RUT. Norma esta de obligatorio cumplimiento para los entes territoriales, según los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002.

En el presente asunto, se desconoció el procedimiento establecido para las notificaciones, por cuanto la dirección procesal informada el 27 de febrero de 2009 en el recurso de reconsideración fue la “**Avenida 3 Nte. 34 46 de la ciudad de Cali**”, y la última dirección informada el 15 de mayo de

¹¹ **Artículo 11. Formas de notificación de las actuaciones de la Administración en los Impuestos Municipales.**

Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones tributarias, emplazamientos, citaciones, traslados de cargos, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse por correo certificado o personalmente.

Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación (Decreto Extraordinario No. 624 de 1.989, artículo 565).



2009 en el Registro Único Tributario es la “**AV 3 Norte 34-36 de la ciudad de Cali**”, Departamento del Valle del Cauca.

La última es la misma dirección para notificaciones judiciales que aparece registrada en el Registro mercantil de la Cámara de Comercio de Cali: “**AV 3N Nro. 34-36 de la ciudad Cali**”.

No obstante, la citación para notificación de la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración No. 4131.1.12.6-00006 de 21 de enero de 2010 fue enviada a la dirección “**Calle 35N No 2Bis N-95, Cali – Valle**”.

Como se observa, dicha citación fue enviada a una dirección errónea, que no correspondía a la dirección procesal informada en el recurso de reconsideración, ni a la última dirección informada en el RUT, y menos aún a la dirección para notificaciones judiciales registrada en la Cámara de Comercio de Cali.

En ese orden, como se surtió en indebida forma la notificación de la citación, no corrió el término de diez días para que el contribuyente se presentara a cumplir con la notificación personal, ni tampoco corrió el término de diez días para la notificación por edicto.

La notificación personal efectuada el 9 de febrero de 2010 por la administración no es válida, por cuanto se pretermitieron todos los términos legales de notificación de la citación, por lo que, dicho trámite no sana la violación al debido proceso.

Así las cosas, ante los vicios de procedimiento en las notificaciones, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se entendió notificada por conducta concluyente de la sociedad en la fecha de presentación de la demanda ante la jurisdicción, según lo previsto por los artículos 330 del CPC y el 48 del CCA.

- **La Liquidación Oficial de Revisión 4131.1.12.6-3578679 de 30 de diciembre de 2008**

Los artículos 565 inciso 1 del Estatuto Tributario Nacional y 11 del Decreto 523 de 30 de junio de 1999 establecen que las liquidaciones oficiales deben notificarse electrónicamente, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.

El artículo 564 del ET, en armonía con el artículo 10 del Decreto 523 de 1999, el contribuyente tiene la potestad de señalar expresamente una dirección procesal para que se le notifiquen los actos administrativos expedidos por la autoridad tributaria, y correlativamente la administración tiene la obligación de notificar sus actos a esa dirección informada.

El artículo 710 del ET, en concordancia con el 118 del Decreto 523 de 30 de junio de 1999, establece que la Liquidación Oficial de Revisión debe notificarse dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial.



En el presente caso, la administración desconoció el procedimiento de notificación de la liquidación oficial de revisión, porque la dirección procesal informada el 27 de junio de 2008 en la respuesta al requerimiento especial fue **“Calle 35 norte No 2Bis n- 155 de la ciudad de Cali”** y la dirección para notificación judicial que aparece registrada en el Registro Mercantil de la Cámara de Comercio de Cali es **“AV3N Nro. 34-36 de la ciudad de Cali”**.

A pesar de lo anterior, la Liquidación Oficial de Revisión 4131.1.12.6-3578679 de 30 de diciembre de 2008, fue indebidamente notificada por correo el 2 de enero de 2009, pues la enviaron a la dirección **“Calle 35N No 2Bis 95, Santiago de CALI”**.

Como se puede advertir, la notificación por correo fue practicada en una dirección equivocada, que no correspondía a la dirección procesal informada en la respuesta al requerimiento especial, ni a la dirección de notificaciones judiciales registrada en la Cámara de Comercio de Cali.

En ese orden, como la administración no corrigió el error de la notificación dentro del término previsto para dicho trámite, tal como lo exige el parágrafo 1, inciso 3 del artículo 565 del ET, modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006, o en cualquier tiempo como lo señala el inciso 1 del artículo 567 del ET, en armonía con el artículo 13 del Decreto Municipal 523 de 30 de junio de 1999, en este caso se configuró una violación al debido proceso.

Ante tales vicios del procedimiento de notificación de la liquidación oficial de revisión, la sociedad se entendió notificada correctamente por conducta concluyente el 27 de febrero de 2009, fecha de presentación del recurso de reconsideración, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 330 del CPC y 48 del CCA.

- **El Requerimiento Especial No. 4131.1.12.6-43 del 1 de abril de 2008**

Además de las normas antes citadas en relación con las formas de notificación de este tipo de actos, la demandante señaló que el artículo 705 del ET, en concordancia con el artículo 114 del Decreto Municipal 523 de 30 de junio 1999, establecen que el requerimiento especial debe notificarse dentro del término de dos años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar.

En el presente asunto, se violó el proceso de notificación del requerimiento especial, en razón a que la dirección procesal informada el 18 de diciembre de 2007, en la respuesta al emplazamiento para corregir fue la **“Calle 35N 2Bis N 155 de la ciudad de Cali”**, y la dirección para notificaciones judiciales que aparece registrada en el Registro Mercantil de la Cámara de Comercio de Cali es **“AV 3N Nro 34-36, de la ciudad de Cali”**.

A pesar de lo anterior, el requerimiento especial en mención fue notificado por correo el 8 de abril de 2008, enviado a la dirección **“Calle 35 N No 2 Bis-95, Santiago de Cali”**.

Así las cosas, la notificación del referido acto no se adelantó en la dirección procesal informada por la sociedad, ni tampoco se corrigió el error dentro del término previsto para dicho trámite, tal como lo



exige el párrafo 1, inciso 3 del artículo 565 del ET, modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006, o en cualquier tiempo como lo señala el inciso 1 del artículo 567 del ET, en armonía con el artículo 13 del Decreto Municipal 523 de 30 de junio de 1999, en este caso se configuró una violación al debido proceso.

En ese sentido, ante la evidencia de los vicios en la notificación del requerimiento especial, la demandante se entendió notificada correctamente por conducta concluyente el 27 de junio de 2008, fecha de presentación de la respuesta al requerimiento especial, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 330 del CPC y 48 del CCA.

Nulidad de los actos administrativos demandados al configurarse el silencio administrativo positivo a favor del contribuyente

- **Resolución que resolvió el recurso de reconsideración 4131.1.12.6-00006 de 21 de enero de 2010**

Conforme con los artículos 732 del Estatuto Tributario y 139 del Decreto Municipal 523 de 1999, la administración dispone de un año para resolver el recurso de reconsideración, contado a partir de la fecha en que se interpone en debida forma. A su vez, los artículos 734 de dicho estatuto y 141 del decreto referido prevén que si transcurrido ese término el recurso no ha sido resuelto, se entiende fallado a favor del recurrente.

Según la jurisprudencia del Consejo de Estado¹², para que el recurso se entienda resuelto oportunamente, la decisión también debe ser notificada dentro del término establecido en los artículos 732 del Estatuto Tributario y 139 del Decreto Municipal 523 de 1999.

En el presente asunto, se configuró el silencio administrativo positivo frente a la decisión del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, porque este se interpuso **el 27 de febrero de 2009** y el acto que lo resolvió se notificó por conducta concluyente el día de presentación de la demandada, esto es, **el 19 de mayo de 2010**, de manera extemporánea, pues transcurrió más un año desde la interposición del recurso.

No basta con que la fecha de expedición de la citada resolución que resolvió el recurso de reconsideración haya sido el 21 de enero de 2010, o sea antes de que se venciera el término de un año para expedirla, puesto que para ello es indispensable la notificación del acto en debida forma, conforme con el principio de publicidad establecido por el artículo 3 del CCA, orientador de las actuaciones administrativas.

- **Liquidación Oficial de Revisión 4131.1.12.6-3578679 de 30 de diciembre de 2008**

¹² Entre otras, ver sentencias de 26 de septiembre de 2007, exp. 15230, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, de 23 de agosto de 2002, exp. 12605, C.P. María Inés Ortiz Barbosa y de 29 de septiembre de 2000, exp. 10579, C.P. Daniel Manrique Guzmán.



El artículo 710 del ET establece que la administración tributaria tiene seis meses para notificar la liquidación oficial de revisión, contados a partir de la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial. Vencido dicho término, de acuerdo con el artículo 714 de la misma codificación tributaria, la declaración tributaria queda en firme.

La anterior normativa fue acogida por el municipio de Cali, a través del Decreto 523 de 30 de junio de 1999, que en el artículo 118 define en seis meses el término para notificar la liquidación oficial de revisión, contados a partir de la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial.

Por su parte el inciso 2 del artículo 122 del decreto en mención, definió el silencio administrativo positivo, el cual se configura si transcurridos los 6 meses antes señalados para notificar la liquidación oficial de revisión, no se ha realizado dicho trámite, queda en firme la declaración presentada por el contribuyente.

Así, en el presente asunto como la respuesta al requerimiento especial fue presentada el 27 de junio de 2008, cuando se notificó por conducta concluyente del requerimiento especial, y el término para expedir la Liquidación Oficial de Revisión se vencía el 27 de diciembre de 2008, (6 meses), para la fecha en la que se notificó por conducta concluyente dicho acto, a saber, el 27 de febrero de 2009, ya habían transcurrido ocho meses contados desde el momento en que se interpuso en debida forma la respuesta al requerimiento.

Es más, aun en la fecha de expedición de la citada liquidación oficial (30 de diciembre de 2008), ya habían transcurrido más de los seis meses establecidos por la ley para dicho fin, pues, como se dijo, el término se vencía el 27 de diciembre de 2008, por lo que también se configuró el silencio administrativo positivo en favor de la demandante.

- **El Requerimiento Especial No. 4131.1.12.6-43 del 1 de abril de 2008**

Los anteriores criterios también fueron aplicados en relación con el requerimiento especial en mención, pues el artículo 705 del Estatuto Tributario Nacional en concordancia con los artículos 113, 114 y 122 del Decreto Municipal 523 de 30 de junio de 1999, establecen un término de 2 años para notificar el requerimiento especial, contado a partir de la fecha del vencimiento para declarar, y que si transcurrido ese término no se ha realizado dicho trámite, más el término de suspensión por inspección tributaria, debe declararse la firmeza de la declaración tributaria privada.

En este caso, la respuesta al requerimiento especial fue presentada el 27 de junio de 2008, fecha de notificación por conducta concluyente, y la declaración tributaria fue presentada el 27 de abril de 2006, en atención a que el plazo para declarar, según la Resolución 0018 de 20 de enero de 2006, fue 28 de abril de 2006.

Así las cosas, el 27 de junio de 2008 habían transcurrido dos años, un mes y veintinueve días, contados a partir del 28 de abril de 2006, esto es, contados a partir del plazo para declarar establecido por el municipio.



Improcedencia del rechazo de deducciones por \$19.571.545.000

Conforme con el parágrafo 3 del artículo 21 del Acuerdo 35 de 1985, del Concejo Municipal de Santiago de Cali, la base gravable del impuesto de industria y comercio para las empresas que comercializan vehículos de producción nacional es la diferencia entre los ingresos brutos y el valor pagado al industrial por la venta de los vehículos.

Esa norma no establece que el pago por los vehículos deba hacerlo directamente el comercializador al fabricante, contrario a la interpretación hecha por la administración en los actos demandados. Tampoco lo hace el artículo 3 del Acuerdo 57 de 1999, que generalizó la base gravable y tarifa del impuesto de industria y comercio para las empresas que comercializan vehículos, tanto de producción nacional como importados.

No obstante, los actos demandados establecieron que para que proceda la deducción por costos de comercialización de vehículos es necesario que la adquisición de los automotores importados se haya hecho directamente al fabricante. Es decir, que dicha deducción solo es procedente para la empresa que importa los vehículos y no para quien comercializa vehículos importados por otras empresas, como es el caso de la actora.

La anterior interpretación es arbitraria e ilegal porque ese requisito no lo establecen los artículos citados.

Contrario a lo sostenido por el Municipio, el pago de \$19.574.439.124 a los importadores es válido y, por lo tanto, puede ser disminuido de los ingresos brutos para obtener la base gravable en la comercialización de los automotores.

En consecuencia, no son procedentes el rechazo de la disminución de ingresos y los mayores impuestos determinados por concepto del impuesto de industria y comercio y avisos y tableros. Tampoco es viable el rechazo de la retención en la fuente por \$930.000, porque los actos demandados no explicaron sumariamente la glosa.

Improcedencia de la sanción por inexactitud por \$231.777.000

La actora no incurrió en la infracción sancionable del artículo 647 del Estatuto Tributario. Además, se configuró diferencia de criterios en la interpretación de las normas aplicadas, en el sentido de que dichas normas no distinguen si la negociación o adquisición de los automotores se hace directa o indirectamente con el industrial. Además, las cifras y hechos incluidos en el denuncia rentístico son completos y verdaderos.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



En la oportunidad legal, el apoderado del municipio de Santiago de Cali, en escrito de contestación a la demanda, se opuso a las pretensiones de la misma, por las razones que a continuación se enuncian¹³:

El Municipio modificó la declaración de la actora oportunamente. En efecto, el 27 de abril de 2006, la actora presentó la declaración de ICA por el año gravable 2005. De acuerdo con el artículo 113 del Decreto 523 de 1999, el Municipio disponía de 2 años para notificar el requerimiento especial, contados a partir de la fecha del vencimiento del término para declarar, esto es, desde el 26 de abril de 2006. Dicho término corrió hasta el 26 de abril de 2008.

La notificación del requerimiento especial fue oportuna porque éste se profirió el 1º de abril de 2008, y se notificó el 4 de abril de 2008. Por su parte, la liquidación oficial de revisión fue proferida el 30 de diciembre de 2008, esto es, dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha del vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial.

Así mismo, la administración también profirió en debida forma la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la cual se encuentra debidamente motivada, al igual que su notificación se surtió personalmente el 9 de febrero de 2010, tal como consta en la nota de ejecutoria del acto administrativo.

Para efectos de trámites procesales, se advierte que la administración municipal notifica los actos administrativos en materia tributaria por correo o personalmente, de conformidad con los artículos 11 y s.s. del Decreto Municipal 523 de 1999 y, para el caso concreto, se hizo de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 45 del CCA, el cual señala que las providencias que decidan recursos se notificaran personalmente o por edicto si el contribuyente no comparece dentro del término de los diez días siguientes al recibo de la citación, el acto quedará en firme.

En relación con el rechazo del valor pagado al industrial por automotor importado, señaló que reiteraba la posición asumida a lo largo del proceso administrativo, en cuanto a que la demandante no le dio la debida aplicación a la norma al momento de liquidar la base gravable, pues esta establece que debe “restarte el valor correspondiente cancelado al industrial por el automotor”, lo que en este caso no logró probarse dentro del proceso de fiscalización, al encontrarse dentro del material probatorio solamente un certificado del revisor fiscal en el que indica que los “vehículos fueron importados”, y a su vez remitidos al concesionario, más no fueron remitidos efectivamente por el industrial, lo que significa una confusión entre la definición de un industrial y un comercializador.

De otra parte, debe mantenerse el rechazo de las deducciones porque se estableció que la actora no compró los vehículos que comercializa directamente al industrial que los fabrica, sino que dicha comercialización la realizó en virtud de contratos de distribución y concesión suscritos con AUTOMOTRIZ INTERAMERICANA S.A. y KIA MOTORS, que son las importadoras de los vehículos.

¹³ Folios 291 a 305



La ausencia de elementos probatorios idóneos aportados por la demandante, para demostrar que la comercializadora de automotores realizó la compra directa al industrial o fabricante de los vehículos durante el año gravable 2005, vigencia fiscal 2006, condujo a improbar la declaración y liquidación privada presentada, comoquiera que en ella la contribuyente dedujo un ingreso no aplicable para su caso.

Respecto de la sanción por inexactitud, aseguró que no comparte el criterio adoptado por la demandante, ya que la administración municipal dio aplicación a lo dispuesto por los artículos 75 y 121 del Decreto Municipal 523 de 1999, puesto que en la declaración del impuesto de ICA se omitieron ingresos, impuestos generados por operaciones gravadas, bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, impuestos descontables que no correspondían a la realidad ni estaban autorizados por la ley tributaria.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y, en consecuencia, ordenó a la demandada que corrigiera la Liquidación Oficial de Revisión año gravable 2005, vigencia fiscal 2006, con el fin de excluir la diferencia en la retención en la fuente y la sanción por inexactitud, con fundamento en lo siguiente¹⁴:

Indebida notificación de los actos administrativos demandados - configuración del silencio administrativo positivo

Conforme con el material probatorio obrante en el expediente, se constató que la administración municipal profirió el Emplazamiento para Corregir 4131.1.12.6-136 de 19 de noviembre de 2007, notificado el 27 de noviembre de 2007, en la calle 35 No. 2Bis-95 de Cali – Valle, para que en el término de un mes contado a partir de la notificación de éste se procediera a corregir la declaración privada del impuesto de ICA, hecho que originó el 18 de diciembre de 2007 respuesta por parte de EUROCAR S.A., en la que manifestó en su último acápite la dirección de notificación referida como calle 35N 2Bis No 155 de la ciudad de Cali.

Posteriormente, la administración tributaria profirió el Requerimiento Especial 4131.1.12.6-43 del 1 de abril de 2008, notificado el 4 de abril de 2008, acto que generó respuesta por parte de la actora, el 27 de junio de 2008.

Así mismo, el 30 de diciembre de 2008, la Subdirección de Impuestos y Rentas Municipales expidió la Liquidación Oficial de Revisión 4131.1.12.6-3578679 del 30 de diciembre de 2008, notificada el 5 de enero de 2009, frente a la cual, el 27 de febrero de 2009, la demandante presentó el recurso de reconsideración, en el que indicó de igual manera en el acápite de notificaciones la dirección AV 3Nte 34 46 de este municipio; luego, la administración municipal notificó un oficio el 2 de febrero de 2010 en la Calle 35N No 2 Bis N – 95 de Cali, para citar a la demandante con el fin de darle a conocer la Resolución 00006 de 21 de enero de 2010, que resolvió la reconsideración.

¹⁴ Folios 186 a 192 del cuaderno 1



En este caso, se verificó la dirección a que aluden las respectivas notificaciones de los citados actos administrativos, esto es, la calle 35N No. 2Bis No. 95 de Cali, aparece anotada en las correspondientes declaraciones mensuales de los periodos 1, 2, 3, 5 y 6 de Retención de Industria y Comercio del año 2005, y en la declaración privada del impuesto de ICA y su complementario de Avisos y Tableros del año gravable 2005, vigencia 2006. Así mismo, en la declaración del Bimestre Quinto del Impuesto sobre las Ventas - IVA del año 2005, de manera que no resulta una invención de la administración municipal la mencionada dirección utilizada para la notificación en cuestión.

Conforme con los artículos 9 del Decreto 523 de 1999, 563, 564 y 565 del Estatuto Tributario Nacional, la notificación controvertida en este proceso se realizó correctamente, ya que en primer lugar la administración tomó la dirección establecida en las últimas declaraciones del contribuyente, y adicionalmente para la época de los hechos, según el certificado de Cámara de Comercio del 4 de septiembre de 2007, la dirección registrada era la Calle 35N No. 2 Bis – 95; adicionalmente, el RUT anexo que data del 15 de mayo de 2009; es decir, que dicho documento establecido como el mecanismo idóneo para identificar, ubicar y clasificar a los obligados y responsables tributarios no corresponde con la fecha de los hechos y, por lo tanto, no es viable tomarlo como prueba para la respectiva notificación.

La efectividad de dicha notificación se puede observar en las guías del correo certificado, donde se plasma el recibido, con la firma y sello de EUROCAR S.A., por lo que no es de recibo lo afirmado por la demandante acerca de la configuración de la notificación por conducta concluyente, pues, además tampoco se presentó prueba de la existencia del formato en el que la actora haya informado cambio de dirección para la época de los hechos.

En cuanto a la ocurrencia del silencio administrativo positivo, como consecuencia de las indebidas notificaciones de los actos demandados, advirtió que el artículo 732 del ET, en concordancia con el 139 del Decreto Municipal 523 de 1999, determina que el término para resolver el recurso de reconsideración es de un año contado a partir de su interposición en debida forma; en el sub lite, el recurso de reconsideración fue interpuesto el 27 de febrero de 2009, por lo que la administración tenía hasta el 27 de febrero de 2010 para resolver el mencionado recurso, y del material probatorio se encuentra demostrado que la notificación del acto se llevó a cabo el 9 de febrero de 2010, conforme consta en el folio 368 del expediente. Dicha circunstancia es suficiente para establecer que no se configuró el silencio administrativo alegado.

En relación con el asunto de fondo, el tribunal precisó lo siguiente:

Rechazo de las deducciones

De acuerdo con el certificado de existencia y representación legal, la demandante tiene como objeto social, entre otras actividades, la compra, venta y permuta de automotores.

Además, según los certificados expedidos por Automotriz Interamericana S.A., Metrokía S.A. y Ssangyong la actora compró los automotores a estas empresas radicadas en Colombia, que previamente habían importado los vehículos para luego comercializarlos mediante concesión.



Como lo estableció el Consejo de Estado en sentencia de 7 de junio de 2012, el artículo 3 del Acuerdo 57 de 1999, declarado nulo en esa oportunidad, creó *“un tratamiento tributario distinto entre los comercializadores de vehículos nuevos nacionales e importados y los comercializadores de vehículos usados cuando ejercen actividad comercial. Ello, porque a pesar de que ambos ejercen actividad comercial, los primeros tributan como prestadores de servicios (intermediarios) sin serlo, tomando como base gravable la diferencia entre el precio de compra al fabricante o importador y el precio de venta del vehículo y los segundos, en su calidad de comerciantes, deben determinar la base gravable sobre el valor total de la venta de los vehículos que adquirieron del fabricante”*¹⁵.

Dado que la demandante se dedica a la comercialización de vehículos, mediante concesión, la base gravable es la prevista en el artículo 33 inciso 1 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 21 inciso 1 del Acuerdo 35 de 1985, esto es, el promedio mensual de los ingresos brutos del contribuyente, obtenidos durante el año inmediatamente anterior, con las exclusiones consagradas en esas disposiciones. Lo anterior, por cuanto la actora compró los vehículos a empresas radicadas en Colombia, que previamente habían importado los automotores.

En otras palabras, la actividad llevada a cabo por la demandante encaja dentro de la figura de la concesión suscrita con otra sociedad la cual no tiene por objeto la fabricación, sino la ejecución de la actividad comercial de los vehículos.

En efecto, como lo ha señalado el Consejo de Estado, el ingreso que obtiene el concesionario por la actividad de comercialización de los vehículos es el valor de venta de los vehículos¹⁶, que, a su vez, constituye la base gravable del ICA en los términos del artículo 33 inciso 1 de la Ley 14 de 1983, porque son ingresos brutos. En consecuencia, se mantiene el rechazo de deducciones por \$19.574.439, suma incluida dentro del renglón 24 de la declaración tributaria.

Retención en la Fuente

En cuanto a la retención en la fuente rechazada por valor de \$930.000, se advierte que la administración no justificó adecuadamente la modificación de dicha suma. Tan sólo se limitó a decir que presentaba una diferencia entre el valor declarado por el contribuyente y el determinado por el municipio.

Ello por cuanto, según la jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁷, se verificó que la administración no explicó dentro de los actos demandados a qué hacía referencia la diferencia presentada con respecto a las retenciones en la fuente por el valor alegado, por lo que éste cargo está llamado a prosperar, como quiera que se vulneró el derecho a la defensa de la demandante.

¹⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de 7 de junio de 2012, Exp. 17682 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

¹⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de 7 de junio de 2012, exp 17682

¹⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 1º de marzo de 2012, Exp. 17432, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas



La sanción por inexactitud

No procede la sanción por inexactitud porque existe diferencia de criterio entre la demandante y el Municipio en torno a la interpretación del artículo 3 del Acuerdo 57 de 1999, norma que se prestó para confusiones interpretativas, lo que generó errores en la determinación de la base gravable del impuesto.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación¹⁸, para lo cual señaló:

Nulidad de los actos porque se notificaron indebidamente

- **Resolución que resolvió el recurso de reconsideración**

La indebida notificación de este acto ocurrió el 9 de febrero de 2010, pues la administración lo envió a una dirección errónea, a saber, la Calle 35N No 2 Bis N-95 Cali, Valle, sin tener en cuenta que la dirección procesal informada el 27 de febrero de 2009 en el recurso de reconsideración fue Avenida 3 Nte 34-46 de la ciudad de Cali, y la dirección para notificaciones judiciales aparece registrada en el Registro Mercantil de la Cámara de Comercio de Cali, desde antes de emitirse tal resolución, esto es, el 7 de septiembre de 2007 y fue AV 3 Norte 34-36 de Cali.

Es decir, que el 21 de enero de 2010, fecha de expedición de la resolución en mención, y el 29 de enero de 2010, fecha de citación para notificación, ya se encontraba a disposición de la administración el registro de la dirección procesal informada en el recurso de reconsideración presentado el 29 de febrero de 2009, la cual era Avenida 3 Nte. 34-46 de Cali, y la última dirección informada en el RUT de 15 de mayo de 2009, que era la AV 3 Norte 34-36 de Cali.

- **Liquidación Oficial de Revisión**

Así mismo, este acto administrativo fue indebidamente notificado, pues se envió a una dirección que no correspondía a las informadas en la respuesta al requerimiento especial, ni en la Cámara de Comercio de Cali, motivo por el cual, a 30 de diciembre de 2008, fecha de expedición de la liquidación oficial, ya estaba disponible ante la administración las direcciones correctas antes mencionadas.

- **Requerimiento Especial**

La indebida notificación ocurrió, porque la administración envió dicho acto el 8 de abril de 2008, a la dirección errónea que era Calle 35N No 2 Bis N-95 Cali, sin tener en cuenta que la dirección procesal informada el 18 de diciembre de 2007 en la respuesta al Emplazamiento para Corregir fue Calle 35N 2Bis N 155 de la ciudad de Cali, y la dirección para notificación judicial, que aparece registrada en el

¹⁸ Folios 452 a 468



Registro Mercantil de la Cámara de Comercio de Cali desde el 4 de septiembre de 2007, era AV 3N N° 34-36 de la ciudad de Cali.

Es decir que el 1º de abril de 2008, fecha de expedición del Requerimiento Especial, la demandada ya tenía a su disposición las direcciones a donde podía notificar el acto.

El silencio administrativo positivo

A diferencia de lo que determinó el Tribunal, se configuró el silencio administrativo positivo, pues, como se advirtió anteriormente, al haberse notificado los actos administrativos demandados en direcciones erróneas, los términos para ese fin fueron sobrepasados por la administración y, por ende, se entendieron notificados por conducta concluyente y resueltos a favor de la demandante.

Rechazo de la disminución de ingresos por \$19.574.439.124

El Tribunal no analizó debidamente los contratos de intermediación suscritos con los importadores Interamericana Transport Industries INC, Metro Kía S.A. y Ssangyong Motor Colombia en los que estas empresas se obligaron a importar, para EUROCAR S.A., de los fabricantes Volkswagen de Alemania, Kía de Corea y Ssangyong de Corea, los vehículos Volkswagen, KIA y Ssangyong.

El pago al fabricante del exterior por intermedio del importador autorizado está conforme con el artículo 21 parágrafo 3 del Acuerdo 35 de 1985, que establece que para la comercialización de automotores de producción nacional “*se tomará como base gravable la diferencia entre los ingresos brutos y el valor pagado al industrial por el automotor, sin perjuicio de los demás ingresos percibidos*”.

Igualmente, dicho pago está de acuerdo con el artículo 3 del Acuerdo 57 de 1999, que establecía que para las entidades que comercializan automotores, la base gravable de ICA era la diferencia entre los ingresos brutos de esta comercialización y el valor pagado al industrial por el automotor, sin perjuicio de los demás ingresos recibidos.

Esta norma estuvo vigente para el año gravable 2005, ya que los actos demandados quedaron en firme el 19 de mayo de 2010, es decir, antes de la sentencia de 7 de junio de 2012¹⁹ que anuló dicho artículo. Es decir, que se configuró una situación jurídica consolidada, por lo que no son aplicables los efectos de la sentencia a un procedimiento administrativo culminado.

En el mismo sentido, se reiteran los argumentos de la demanda en cuanto a que los artículos 21 parágrafo 3 del Acuerdo 35 de 1985 y 3 del Acuerdo 57 de 1999 no establecen que el comercializador de los vehículos deba pagar directamente al industrial el valor de estos, como lo afirman los actos demandados. Dicha interpretación es ilegal y arbitraria, y no puede ser el fundamento para rechazar los costos de adquisición de los automotores importados por la actora, porque, en últimas, los

¹⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp. 17682 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia



fabricantes extranjeros reciben el pago de los vehículos, a través de los importadores, que luego venden los automotores a la demandante para que los comercialice.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación y la demanda²⁰.

El **demandado** no presentó alegatos de conclusión²¹.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir, conforme con el recurso de apelación, sobre la legalidad de los actos demandados, por los cuales el Municipio de Santiago de Cali modificó la declaración del impuesto de Industria y Comercio presentada por la actora por el año gravable 2005.

En primera medida, la Sala deberá analizar si el Municipio de Santiago de Cali notificó de manera indebida los actos administrativos referentes al Requerimiento Especial 4131.1.12.6-43 de 1º de abril de 2008, la Liquidación Oficial de Revisión 4131.1.12.6-3578679 de 30 de diciembre de 2008 y la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración 4131.1.12.6-00006 de 21 de enero de 2010, y como consecuencia de esta última si se configuró el silencio administrativo positivo a favor de la demandante.

En caso de determinarse que no ocurrió dicha situación, se resolverá si es procedente el rechazo de la disminución de ingresos por **\$19.574.439.124**, correspondiente al costo de adquisición de los vehículos importados que la actora comercializa y que ésta declaró en el renglón de deducciones.

Notificación de los actos administrativos

El artículo 565²² del Estatuto Tributario señala que la notificación de las actuaciones de la administración tributaria puede surtirse **i)** personalmente o **ii)** mediante correo.

²⁰ Folios 381 a 389

²¹ Folios 390 a 396

²² "ARTÍCULO 565. Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones tributarias, emplazamientos, citaciones, traslados de cargos, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse por correo o personalmente.

Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación."



Ahora bien, las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación.

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

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

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

Tal como lo señaló la Sala²³, la definición es clara al determinar que es el contribuyente el que tiene el deber de informar su domicilio, pues nadie más que él sabe dónde pueden darle a conocer los actos de la Dian.

Ahora bien, el Decreto Municipal 523 de 1999, “por el cual se modifica el Decreto 0498 de marzo 29 de 1996 que adopta el Libro 5 del Estatuto Tributario Nacional sobre procedimiento tributario y régimen de sanciones”, dispone:

“Artículo 9. Dirección para notificaciones. La notificación de las actuaciones tributarias de la Administración Municipal deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, **en su última declaración, 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.** Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere informado una dirección a la Administración Municipal, la actuación administrativa correspondiente se notificará a la que establezca la Administración, mediante verificación directa o la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria. Cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por ninguno de los medios señalados en el inciso anterior, los actos de la Administración le serán notificados por medio

²³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de 14 de julio de 2016, Exp. 20786, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez



de publicación en un diario de amplia circulación. (Subrayado y negrilla no son del texto original)

Artículo 10. Dirección procesal. Si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente, señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, la Administración deberá hacerlo a dicha dirección.

Artículo 11. Formas de notificación de las actuaciones de la Administración en los Impuestos Municipales. Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones tributarias, emplazamientos, citaciones, traslados de cargos, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse por correo certificado o personalmente.

Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación (Decreto Extraordinario No. 624 de 1.989, artículo 565).

Artículo 12. Notificación por correo. La notificación por correo se practicará mediante envío de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo.

Artículo 13. 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, emplazamientos, requerimientos y otros comunicados.

[...]

Artículo 15. Notificación personal La notificación personal se practicará por el servidor público que la Administración Municipal designe, en el domicilio del interesado o en la oficina respectiva de la Administración Municipal, cuando quien deba notificarse se presente a recibirla voluntariamente, o se hubiese solicitado su comparecencia mediante citación. El servidor público encargado de hacer la notificación pondrá en conocimiento del interesado la providencia respectiva, entregándole un ejemplar. A continuación de dicha providencia, se hará constar la fecha de la respectiva entrega.”

En relación con el **Requerimiento Especial y la Liquidación Oficial de Revisión**, se encuentran probados los siguientes hechos:

.....
PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



La demandante presentó la declaración del impuesto de ICA por el año gravable 2005, el 27 de abril de 2006. (Fls 222 a 24)

El Municipio de Cali expidió emplazamiento para corregir 4131.1.12.6-136 de 19 de noviembre de 2007, notificado por correo certificado el 27 de noviembre de 2007 a la dirección Calle 35N 2Bis – 95 en la ciudad de Cali. (Fl. 349)

El 18 de diciembre de 2007, EUROCAR S.A. contestó el emplazamiento para corregir, en el que informó como dirección para notificaciones la Calle 35N 2 Bis N 155 de la ciudad de Cali. (Fl. 117)

Luego, la administración profirió el Requerimiento Especial 4131.1.12.6-43 de 1º de abril de 2008, notificado por correo certificado el 4 de abril de 2008 a la dirección Calle 35 N 2Bis 95, en la ciudad de Cali. (Fl. 355)

El 27 de junio de 2008, la demandante contestó el requerimiento especial, mediante oficio en el que informó que recibía notificaciones en la Calle 35 Norte No 2 Bis N – 155 de la ciudad de Cali. (Fl 126)

El Municipio de Cali profirió la Liquidación Oficial de Revisión 4131.1.12.6-3578679 el 30 de diciembre de 2008, notificada el 5 de enero de 2009, a la Calle 35N 2Bis 95, en la ciudad de Cali. (Fl. 361)

El 27 de febrero de 2009, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la anterior decisión, e informó como dirección de notificaciones la Avenida 3Nte 34 46 de la ciudad de Cali. (Fl. 130)

La administración municipal por Resolución 4131.1.12.6-00006 de 21 de enero de 2010, resolvió el recurso de reconsideración, y para efectuar la notificación expidió un oficio de citación notificado el 2 de febrero de 2010 en la dirección Calle 3N No 2Bis – 95 en Cali. (Fl. 132)

Finalmente, EUROCAR S.A. se notificó personalmente de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración el 9 de febrero de 2010. (Fl. 369)

Al respecto, se advierte que de acuerdo con el artículo 113 del Decreto Municipal 523 de 1999, la administración de Cali contaba con el término de dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar para notificar el requerimiento especial, por lo que, como la declaración del impuesto de ICA por el año gravable 2005, fue presentada por EUROCAR S.A. el **27 de abril de 2006**, la demandada tenía hasta el **27 de abril de 2008** para expedir y notificar dicho acto.

De acuerdo con las pruebas que obran en el expediente, la Sala observa que el Municipio de Cali expidió el emplazamiento para corregir el 19 de noviembre de 2007, notificado por correo certificado el 27 de noviembre de 2007 a la dirección **Calle 35N 2Bis – 95** en Cali, y la dirección registrada por la demandante en la declaración del impuesto de ICA para el periodo gravable 2005, fue la **Calle 35N 2Bis 95** de la ciudad de Cali, por lo que, conforme con el artículo 9 del Decreto Municipal 523 de 1999, dicho acto fue notificado en debida forma y dentro del término de dos años con el que cuenta la administración para ese fin.



Es necesario aclarar que, como se advierte en el expediente, la Subdirección de Impuestos y Rentas Municipales de Cali, mediante auto de “verificación o cruce” 4131.1.12.6-646 de 28 de agosto de 2007, notificado el 4 de septiembre de 2007 a la dirección **Calle 35N 2Bis-95 de Cali²⁴**, comisionó a unos funcionarios de esa dependencia para que determinaran la exactitud de la liquidación privada de EUROCAR S.A. para en año gravable 2005. (fls. 312 a 313)

Dichos funcionarios de la administración adelantaron la visita ordenada por el auto de verificación o cruce en las instalaciones de EUROCAR S.A., quienes rindieron un informe el 28 de septiembre de 2007, en el que se registra que fueron atendidos por el señor “*Carlos A. Neuta Ospina con c.c. 10.485.703 de Santander Cauca*”, quien les suministró, entre otros documentos, el libro mayor y balance, el balance de comprobación y “auxiliar de reteica”. (fls. 343 a 346)

Conforme con lo anterior, la Sala advierte que como el emplazamiento para corregir fue expedido el **19 de noviembre de 2007**, debidamente notificado por correo certificado el **27 de noviembre de 2007**, esto es, dos meses después de que se adelantó el trámite de la inspección tributaria, la suspensión del término establecido por el artículo 114 del Decreto Municipal 523 de 1999, concordante con el inciso tercero del artículo 706 del E.T., no era aplicable al término para la notificación del requerimiento especial, esto es, durante el mes siguiente a la notificación de dicho emplazamiento, en razón a que tal actuación no cumplió con la finalidad para la cual está dispuesta.

Sobre este punto la Sección se ha pronunciado en anterior oportunidad en los siguientes términos²⁵: “[...]”

Pues bien, la Sala observa que con fundamento en el tenor literal del artículo 685 ET²⁶ transcrito, el emplazamiento para corregir tiene como finalidad que la Administración, sin necesidad de realizar mayores actuaciones, logre persuadir al contribuyente para que corrija voluntariamente su declaración. Sin embargo, esta es una opción a la cual puede acudir la Administración siempre y cuando tenga indicios sobre la inexactitud de la declaración del contribuyente, por consiguiente, el emplazamiento pierde sustento cuando se profiere luego de que se ha practicado la inspección tributaria, pues en ese momento la Administración ya no actúa con base en indicios, sino que tiene elementos probatorios que ha podido verificar o constatar directamente en los soportes de la declaración presentada por el contribuyente.

En esas condiciones, **la Sala rectifica su jurisprudencia en la que ha tenido en cuenta el emplazamiento para corregir expedido luego de la práctica de la**

²⁴ Folio 314 del expediente a

²⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de 16 de diciembre de 2014, Exp. 20095, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

²⁶ Aplicable al Distrito Capital por remisión expresa del artículo 85 del Decreto 807 de 1993



inspección tributaria²⁷ o incluso cuando está en ejecución la inspección²⁸, para efectos de suspender por un mes más el plazo para notificar el requerimiento especial, toda vez que, como se expuso, el emplazamiento para corregir expedido en las condiciones antes anotadas, no tiene la virtud de suspender los términos para notificar el requerimiento especial, pues no se expide de acuerdo con los fines para los cuales fue instituida esta facultad y solo evidencia que ha sido utilizado por la Administración para ampliar un plazo a su favor.

[...]

Como se advierte, en el emplazamiento para corregir enviado al Banco actor, la Administración admite que en virtud de la investigación adelantada, que se concreta en la inspección tributaria practicada, estableció directamente las inexactitudes en que incurrió la demandante, en consecuencia, de acuerdo con lo expuesto, el emplazamiento para corregir enviado a la demandante con posterioridad a la práctica de la inspección tributaria no tiene el efecto de suspender los términos por un mes para notificar el requerimiento especial, toda vez que, no se motivó en indicios de inexactitud, como lo dispone el artículo 685 ET. (Subrayado y negrilla no son del texto original)

[...]"

Ahora bien, como se constató que la administración expidió el auto de inspección tributaria y realizó la visita en cumplimiento de dicha orden, tales circunstancias permiten a la Sala reconocer la práctica real de la misma por parte de los funcionarios comisionados para alcanzar la finalidad de este medio probatorio que, a su vez, corresponde al de la investigación adelantada.

Así pues, habiéndose practicado la inspección, se cumplió con el supuesto de hecho previsto en el artículo 706 del E.T. para que operara la suspensión del término para la notificación del requerimiento especial por el lapso fijo de tres meses contados desde la notificación del auto que ordenó la inspección tributaria, por lo que el conteo para notificar el requerimiento especial debe continuar por la parte que faltaba, el cual se extendió hasta el **27 de julio de 2008** para la declaración del ICA del año gravable presentada por el contribuyente el **27 de abril de 2006**.

Conforme con lo anterior, según se observa, la administración profirió el requerimiento especial 4131.1.12.6-43 el 1º de abril de 2008, notificado por correo certificado el 4 de abril de 2008 a la dirección **Calle 35 N 2Bis 95**, en la ciudad de Cali. Sin embargo, la dirección procesal aportada por la demandante en el escrito de contestación al emplazamiento para corregir fue la **Calle 35N 2Bis**

²⁷ Sentencias del 26 de septiembre de 2007, Exp. 14093, M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, del 1º de marzo de dos mil doce (2012). Exp. 17975, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo, entre otras.

²⁸ Sentencias del 30 de marzo de 2006, Exp. 15418, M.P. Dra. Ligia López Díaz, del 18 de octubre de 2006, Exp. 15068, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié y del 28 de junio de 2007, Exp. 15238, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, entre otras. En estas sentencias la Sala precisó que: *"En consecuencia, si bien la Sala ha precisado que los términos de suspensión para la notificación del requerimiento especial previstos en el artículo 706 del E.T., se suman cuando la inspección tributaria y el emplazamiento para corregir se efectúan de forma subsiguiente, en el presente caso no se suspendió el término por cuatro meses, toda vez que la notificación del auto de inspección y del emplazamiento para corregir se efectuaron concomitantemente, quedando incluido el mes para responder el emplazamiento, dentro de los tres meses de duración de la inspección tributaria, (del 4 de abril de 2001 al 4 de julio de 2001) circunstancia que no vulneró el derecho de defensa del contribuyente por cuanto contó con la oportunidad legal para su respuesta"*.



N – **155 en la ciudad de Cali**, lo que conlleva a concluir que la notificación realizada por la administración del acto administrativo en mención fue errónea, pues en este caso tuvo que tener en cuenta la dirección de notificación procesal informada por el contribuyente, que prevalece sobre las informadas en las declaraciones tributarias, o en los registros en cámara de comercio, tal como lo señalan el artículo 10 del Decreto 523 de 1999, en concordancia con el artículo 564 del Estatuto Tributario Nacional, norma aplicable para la fecha de los hechos.

Como consecuencia de lo anterior, la demandante señaló que se notificó por “conducta concluyente” en el momento en el que contestó el anterior requerimiento especial, esto es, el **27 de junio de 2008**, fecha en la que radicó el oficio de contestación ante la administración.

Dado que la actora se notificó por conducta concluyente antes del vencimiento del término para contestar el requerimiento especial, esto es, antes del 4 de julio de 2008, contado desde que se notificó indebidamente ese acto que fue el 4 de abril de 2008, dicho acto fue notificado en tiempo.

En ese orden, según lo dispuesto por el artículo 115 del Decreto Municipal 523 de 1999, concordante con el artículo 707 del E.T., la contribuyente contaba con la posibilidad de contestar el requerimiento especial dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del acto. Entonces, como se acepta que EUROCAR S.A. se notificó por conducta concluyente el **27 de junio de 2008** (fecha en la que contestó el requerimiento), cuando apenas habían transcurrido dos meses desde la notificación errónea que se dio el **4 de abril de 2008**, al haberse saneado ésta situación, restaba un mes para que el término en mención culminara, o sea, hasta el **4 de julio de 2008**.

Ahora bien, el artículo 118 del Decreto Municipal 523 de 1999 establece que la liquidación oficial de revisión se deberá notificar dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación, según el caso. Entonces, como la demandante se notificó por conducta concluyente del requerimiento especial el **27 de junio de 2008**, fecha en la que contestó ese acto, el término de tres (3) meses para dar respuesta se dio hasta el **4 de julio de 2008**, momento desde el que se debía empezar a contar los seis meses para proferir la Liquidación Oficial de Revisión, que en este caso sería hasta el **4 de enero de 2009**.

En el caso bajo examen, la Sala observa que el Municipio de Cali expidió la Liquidación Oficial de Revisión 4131.1.12.6-3578679 el 30 de diciembre de 2008, notificada por correo certificado el 5 de enero de 2009 a la dirección **Calle 35 N 2 Bis 95 en la ciudad de Cali**, sin tener en cuenta que la demandante informó en la respuesta al requerimiento especial como dirección procesal de notificaciones la **Calle 35 Norte No 2 Bis n-155 de la ciudad de Cali**, motivo por el que, este acto administrativo también fue indebidamente notificado, pues, como se dijo anteriormente, la administración tuvo que tener en cuenta la dirección de notificación procesal informada por el contribuyente, que prevalece sobre las informadas en las declaraciones tributarias, o en los registros en cámara de comercio, tal como lo señalan el artículo 10 del Decreto 523 de 1999, en concordancia con el artículo 564 del Estatuto Tributario Nacional, norma aplicable para la fecha de los hechos.

En ese orden, atendiendo a que la demandante se notificó por “conducta concluyente” de la liquidación oficial de revisión al momento de interponer el recurso de reconsideración contra esa decisión, a saber,

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



el **27 de febrero de 2009**, y la administración tenía hasta el **4 de enero de 2009** para proferirla, se advierte que en este caso hubo extemporaneidad en la expedición del acto administrativo en mención.

Verificado entonces que la Liquidación Oficial de Revisión no fue notificada dentro de los términos establecidos por la regulación tributaria ya mencionada, deviene en nulidad de los actos demandados por falta de competencia temporal, pues, como se indicó, el término de 6 meses con los que contaba la administración para proferir dicho acto administrativo es preclusivo, porque su incumplimiento conduce a que se configure la firmeza de las declaraciones privadas²⁹. Y al ser preclusivo, se entiende que, a su vencimiento, la Administración perdió la competencia para manifestar su voluntad tanto en la liquidación oficial de revisión, como en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración³⁰.

Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anulan los actos administrativos demandados y con fundamento en el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo, se declara la firmeza de la declaración de ICA presentada por la actora por el año gravable 2005.

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

FALLA

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

SEGUNDO: ANÚLANSE la Liquidación Oficial de Revisión 4131.1.12.6 – 3578679 de 30 de diciembre de 2008 y la Resolución 4131.1.12.6-00006 de 21 de enero de 2010, por las cuales el Municipio de Santiago de Cali modificó la declaración de ICA presentada por EUROCAR S.A. por el año gravable 2005.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** la firmeza de la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por la actora por el año gravable 2005.

En lo demás, **NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

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

²⁹ Artículo 122. Firmeza de la liquidación privada.

[...]

También quedará en firme la declaración, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó.

³⁰ Sentencias de 21 de octubre de 2010, exp. 17142, de 19 de enero de 2012, exp. 17578, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 12 de septiembre de 2013, exp. 19515, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ