



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., veintinueve (29) de mayo de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 08001-23-33-000-2023-00141-01 (29273)
Demandante: Coninsa Ramón H S.A.
Demandado: Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla

Temas: Notificación de la liquidación oficial de revisión. Agotamiento de la vía administrativa.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la demandante contra la sentencia del 31 de mayo de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que resolvió (índice 22):

Primero: Declarar probada la excepción propuesta por el Distrito de Barranquilla, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia. En consecuencia, se da por finalizado el proceso.

Segundo: Sin costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión GGI-FI-LR-50275-21, del 03 de agosto de 2021 (ff. 273 a 287 vto. caa²), el demandado modificó la declaración del ICA (impuesto de industria y comercio) del año gravable 2018 presentada por la actora, para incrementar la base gravable al rechazar ingresos percibidos en otras jurisdicciones, desconocer retenciones en la fuente y sancionar por inexactitud. El 26 de diciembre de 2022, la actora interpuso recurso de reconsideración contra esa decisión, el cual fue rechazado mediante el Auto GGI-DT-AU-50347, del 27 de diciembre de 2022 (índice 12).

Demanda

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

1. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión GGI-FI-LR-50275-21, del 03 de agosto de 2021, y del Auto GGI-DT-AU-50347, del 27 de diciembre de 2022, por medio del cual se rechaza el recurso de reconsideración interpuesto el 26 de diciembre de 2022.

¹ El expediente entró al despacho sustanciador el 06 de septiembre de 2024 (índice 3. Esta y las demás menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai.

² El cuaderno de antecedentes administrativos lo aportó el demandado en los documentos digitales contenidos en el índice 12.



2. Como restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por el periodo gravable 2018 en la jurisdicción demandada y que no debe suma alguna por ese periodo gravable.

3. Condenar en costas al demandado en virtud de su actuación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 365 del Código General del Proceso.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 29 de la Constitución; 563, 566-1, 647, 683, 703, 705, 710, 720, 722 y 726 del ET (Estatuto Tributario); 59 de la Ley 788 de 2002; 54 de la Ley 1430 de 2010; 3.º y 42 del CPACA; y 48, 227, 228, 340, 341 y 344 del Decreto distrital 119 de 2019, bajo el siguiente concepto de violación (índice 2):

Sostuvo que el demandado vulneró el debido proceso y su derecho de defensa al rechazar el recurso de reconsideración interpuesto oportunamente, el 26 de diciembre de 2022, considerando que la liquidación oficial de revisión se notificó por conducta concluyente el 27 de octubre de 2022, cuando el demandado envió una copia del acto a su dirección electrónica de notificación. Además, indicó que omitió inadmitir el recurso de reconsideración antes de su rechazo, lo cual le habría permitido subsanarlo en los términos de los artículos 726 del ET y 353 del Decreto distrital 119 de 2019. Agregó que, en cualquier caso, el auto por medio del cual se rechazó el recurso de reconsideración era nulo porque fue proferido por una funcionaria sin competencia para ello.

En esa línea, argumentó que el demandado perdió competencia temporal para modificar su declaración del ICA para el año gravable 2018, al no notificar el requerimiento especial antes del plazo límite, el 22 de febrero de 2022. Explicó que la notificación por aviso del 19 de noviembre de 2020 no era válida, porque el correo de notificación se remitió a una dirección distinta a la informada en la última declaración del impuesto presentada. Precisó que, en el encabezado del acto, se indicó que la dirección de notificaciones era en Barranquilla, siendo lo correcto en Medellín. Añadió que, aunque la empresa de mensajería intentó entregar el correo en la ciudad correcta, esto no subsanó la irregularidad, dado que su departamento de correspondencia en Medellín no estaba autorizado para recibir documentos dirigidos a otras ciudades.

Sostuvo que esta misma irregularidad invalidó la notificación por aviso de la liquidación oficial de revisión, la cual se notificó por conducta concluyente en la fecha señalada. En ese sentido, planteó una vulneración del debido proceso, toda vez que el acto definitivo no estuvo precedido del requerimiento especial y, además, se notificó cuando ya había vencido el plazo previsto en el artículo 710 del ET, lo que conllevaba la pérdida de competencia temporal para modificar la liquidación privada, según el artículo 714 *ibidem*.

Con todo, cuestionó que su contraparte no hubiera remitido los actos administrativos al correo electrónico registrado en la última declaración del ICA presentada, mecanismo que, en su criterio, era el medio de notificación preferente conforme al artículo 563 del ET, modificado por el artículo 103 de la Ley 2010 de 2019.

Sobre el asunto de fondo, planteó que los actos acusados fueron falsamente motivados al rechazar la aminoración de la base gravable con ingresos percibidos fuera de la jurisdicción del demandado. Explicó que dichos ingresos provenían de su participación en cuatro consorcios, los cuales cumplieron con el deber formal de declarar el ICA en las jurisdicciones donde se desarrolló la actividad gravada, conforme a lo dispuesto en el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010. Además, señaló que su contraparte desconoció las pruebas allegadas con la respuesta al requerimiento ordinario de información, que acreditaban las retenciones en la fuente que le practicaron.



Por último, se opuso a la multa impuesta a título de sanción por inexactitud porque no incurrió en la conducta infractora y, de haberlo hecho, sería como consecuencia de un error en la comprensión de las normas aplicables.

Contestación de la demanda

El demandado se opuso a las pretensiones de la actora (índice 12), para lo cual formuló las excepciones de ineptitud sustantiva de la demanda por indebido agotamiento de la vía administrativa y de caducidad del medio de control. Para ello, sostuvo que notificó en debida forma el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, ya que envió copia de estos por correo a la dirección que informó la contribuyente en la última declaración del ICA presentada, a través de una empresa de mensajería autorizada. Explicó que en esa misma dirección la actora había recibido el requerimiento ordinario de información, el cual contestó oportunamente. Adujó que, en cambio, la demandante se rehusó a recibir los correos de notificación del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión, lo que la habilitó para proceder con su notificación mediante aviso.

Negó que las notificaciones se invalidaran por el error en la ciudad indicada en el encabezado de los actos acusados porque, en su criterio, se trató de un error formal que no afectó el envío a la dirección correcta. Por ende, sostuvo que era procedente el rechazo del recurso de reconsideración interpuesto en forma extemporánea, dado que se trataba de una irregularidad insubsanable, y por ello no se vulneró el debido proceso al omitirse su inadmisión previa. Añadió que la funcionaria que expidió el auto de rechazo era competente para ello, por disposición del artículo 223 del Decreto 119 de 2019.

Sostuvo que, en todo caso, la demandante no acreditó la totalidad de los ingresos percibidos en otras jurisdicciones ni las retenciones en la fuente que le practicaron, ya que no aportó las declaraciones tributarias presentadas ante las entidades territoriales correspondientes ni los certificados de retención en la fuente, los cuales estimó como los medios probatorios idóneos para sustentarlos.

Por lo expuesto, defendió la sanción por inexactitud impuesta, porque la actora incurrió en la conducta infractora.

Sentencia apelada

El tribunal declaró probada la excepción previa de ineptitud sustantiva de la demanda por indebido agotamiento de la vía administrativa, sin condenar en costas a la demandante (índice 22), al concluir que el recurso de reconsideración interpuesto el 26 de diciembre de 2022 fue extemporáneo, dado que la notificación de la liquidación oficial de revisión se efectuó en debida forma mediante aviso publicado el 14 de noviembre de 2021. Consideró que el error en el encabezado del acto señalado por la actora no afectaba la validez de la notificación, pues estaba demostrado en el expediente que la liquidación oficial de revisión se envió a la dirección reportada por la demandante en su última declaración del ICA y, al haber sido devuelta por una causal distinta a una dirección errada, quedó habilitada la notificación supletiva mediante aviso.

Adicionalmente, descartó que la notificación debiera realizarse al correo electrónico informado en la declaración del ICA, porque la actora recibió el requerimiento ordinario en la dirección física reportada para notificaciones y, al contestarlo, no autorizó su notificación a la dirección electrónica. Explicó que, para la época de los hechos, dicha manifestación era necesaria para habilitar los medios electrónicos como mecanismo preferente de notificación, conforme a lo dispuesto en el artículo 566-1 del ET.



En cuanto al auto que rechazó el recurso de reconsideración, consideró que, aunque lo procedente habría sido su inadmisión previa, ello no desvirtuaba que su interposición fue extemporánea ni el indebido agotamiento de la vía administrativa. Agregó que el acto de rechazo fue proferido por la funcionaria competente, conforme a lo previsto en el artículo 352 del Decreto 119 de 2019.

Recurso de apelación

La actora apeló la decisión del tribunal (índice 26). Sostuvo que no se configuró el indebido agotamiento de la vía administrativa, porque presentó el recurso de reconsideración oportunamente el 26 de diciembre de 2022, considerando que se notificó por conducta concluyente de la liquidación oficial de revisión el 27 de octubre de ese año, cuando el demandado le envió una copia del acto. Cuestionó que el *a quo* validara la notificación por aviso, dado que ese mecanismo supletivo dependía de que la notificación por correo se practicara correctamente, lo cual no ocurrió en el *sub examine* porque, como lo reconoció su contraparte y estaba probado en el expediente, se incurrió en un error al identificar a Barranquilla como la ciudad de envío. Reiteró que esa irregularidad invalidó la notificación, aun cuando la empresa de mensajería intentó entregarla en la ciudad correcta, ya que su departamento de correspondencia en esta última no estaba autorizado para recibir comunicaciones dirigidas a otras ciudades. Precisó que, contrario a lo afirmado por el tribunal, lo relevante era la dirección consignada en el acto y no la guía del correo, la cual no estaba obligada a verificar. Aseguró que, en todo caso, la notificación efectuada por la Administración era inválida por omitir el mecanismo preferente de notificación por correo electrónico previsto en el artículo 563 del ET. Se opuso a que la aplicación de este estuviera supeditada a su aceptación con la respuesta al requerimiento ordinario de información, porque en la última declaración del ICA presentada reportó una dirección electrónica para notificaciones.

Además, insistió en la violación del debido proceso por haber rechazado el recurso de reconsideración sin admitirlo previamente, pues con ello se omitió una de las etapas previstas en el procedimiento de discusión de las liquidaciones oficiales de impuestos.

También reiteró los cargos planteados en la demanda que no fueron decididos por el tribunal, *i.e.* la infracción al debido proceso por no proferir el requerimiento especial previo a la liquidación oficial de revisión, la pérdida de competencia temporal del demandado para modificar la liquidación privada del *sub lite* por la notificación extemporánea de ese acto previo y de la liquidación oficial de revisión, la falsa motivación por gravar con el ICA los ingresos que percibió por su participación en cuatro consorcios que desarrollaron las actividades gravadas en otras jurisdicciones, la falta de valoración probatoria de los certificados de retención en la fuente que le practicaron y la improcedencia de la sanción por inexactitud.

Pronunciamientos sobre el recurso

El demandado guardó silencio. El ministerio público (índice 11) pidió confirmar la sentencia apelada porque estaba demostrado que la demandante no agotó la vía administrativa, por interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión por fuera del plazo. Al efecto, señaló que el demandado realizó en debida forma la notificación por correo y, tras su devolución, quedó habilitada para efectuar su notificación mediante aviso.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de impugnación planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que declaró probada la excepción previa de ineptitud sustantiva de la demanda por indebido agotamiento de la vía administrativa sin condenar en costas. Por tanto, se determinará si la demandante interpuso oportunamente el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión demandada. **Al efecto, deberá establecerse si la notificación de dicho acto se realizó en debida forma por el demandado, o si se configuró por conducta concluyente cuando la actora recibió copia del acto tras solicitarla previamente.** Si esto se resuelve a favor de la actora, la Sala tendrá que definir si el demandado perdió competencia temporal para modificar la declaración del *sub lite* debido a la notificación extemporánea del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión; si infringió el debido proceso al omitir notificar el acto previo a la liquidación oficial de revisión; si incurrió en falsa motivación al gravar con el ICA los ingresos que percibió la actora por su participación en cuatro consorcios que realizaron sus actividades lucrativas en otras jurisdicciones, y al omitir valorar los certificados que acreditaban las retenciones en la fuente que le fueron practicadas. En caso tal, también deberá decidirse sobre la juridicidad de la sanción por inexactitud impuesta.

En cambio, la Sala no se pronunciará sobre el planteamiento de la actora relacionado con la presunta violación del debido proceso por parte del demandado, al no inadmitir el recurso de reconsideración antes de rechazarlo, pues el tribunal consideró que, aunque lo procedente habría sido inadmitir el recurso previamente, dicha infracción al debido proceso no subsanaba su interposición extemporánea ni el indebido agotamiento de la vía administrativa. Sobre el particular, la actora no planteó ningún reparo en el recurso de apelación, limitándose a reiterar que dicha actuación vulneraba el debido proceso. Para la Sala, esto resulta insuficiente para descartar el fundamento de la decisión de primera instancia, la cual reconoció dicha transgresión, pero consideró que no subsanaba la extemporaneidad en la actuación de la actora. Al respecto, la Sala destaca que, según los artículos 320 y 322 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), el objeto del recurso de apelación consiste en que el superior examine la cuestión decidida, únicamente, respecto de los reparos concretos formulados por la apelante contra la providencia apelada³. Además, en virtud del principio de justicia rogada, el fallador de segunda instancia solo debe estudiar la apelación respecto a la inconformidad planteada a la sentencia de primer grado. Por lo tanto, dado que la actora y apelante única no formuló cargos concretos contra esa decisión, resulta improcedente un pronunciamiento sobre este aspecto en esta instancia.

Análisis del caso concreto

2- Sobre el asunto objeto del debate, el tribunal consideró que la demandante no agotó la vía administrativa, pues el recurso de reconsideración interpuesto el 26 de diciembre de 2022 fue extemporáneo, ya que la notificación de la liquidación oficial de revisión se efectuó correctamente mediante aviso publicado el 14 de noviembre de 2021. Al efecto, constató que, contrario a lo señalado por la demandante, el acto definitivo se envió a la dirección de notificaciones reportada en su última declaración del ICA y, como el envío fue devuelto por una causal que no correspondía a una dirección errada, se habilitó la notificación supletiva mediante aviso, conforme a la normativa aplicable. Descartó el

³ Sentencias del 06 de noviembre de 2019, exp. 23476, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto y del 05 de mayo de 2022, exp. 25553, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



argumento de la actora sobre un error en la dirección de notificaciones contenido en el encabezado del acto, al considerar que este no afectaba la validez de la notificación que fue enviada correctamente. Asimismo, concluyó que no era procedente realizar la notificación al correo electrónico informado en la declaración del ICA, dado que la actora recibió el requerimiento ordinario en la dirección física reportada para notificaciones y, al responderlo, no autorizó el uso de un medio electrónico para tal fin. Explicó que, para ese momento, dicha autorización expresa era un requisito necesario para habilitar los medios electrónicos como mecanismo preferente de notificación, según el artículo 566-1 del ET.

A esos planteamientos se opone la apelante única, quien sostiene que el recurso de reconsideración fue presentado oportunamente, debido a que la notificación de la liquidación oficial de revisión se realizó por conducta concluyente, el 27 de octubre del 2022, cuando el demandado le envió una copia del acto. Cuestiona que el tribunal haya validado la notificación por aviso, porque dicho mecanismo supletivo solo procede si la notificación por correo se realiza correctamente, lo cual, a su juicio, no ocurrió en este caso. Asegura que, tal como lo reconoció el demandado y se encuentra probado en el expediente, se cometió un error al identificar a Barranquilla como la ciudad de envío, irregularidad que invalida la notificación, incluso si la empresa de mensajería intentó entregarla en la ciudad correcta, pues su departamento de correspondencia en esa ciudad no está autorizado para recibir comunicaciones dirigidas a otras jurisdicciones. Afirma que, a diferencia de lo señalado por el *a quo*, lo relevante no es la guía del correo, sino la dirección consignada en el acto administrativo. A su vez, alega que, en cualquier caso, la notificación realizada es inválida porque la Administración debía utilizar el mecanismo preferente de notificación por correo electrónico, conforme al artículo 563 del ET. Cuestiona que la aplicación de dicho mecanismo estuviera condicionada a una aceptación expresa en la respuesta al requerimiento ordinario, porque en su última declaración del ICA ya había reportado una dirección electrónica para notificaciones.

A partir de lo expuesto, corresponde a la Sala determinar si la demandante interpuso oportunamente el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión y, por ende, agotó en debida forma la vía administrativa. Para ello, deberá resolverse sobre la validez de la notificación efectuada por el demandado, estableciendo si el error en la ciudad consignada en el encabezado del acto administrativo invalida la notificación por correo, incluso cuando se intente su entrega en la ciudad correcta. Adicionalmente, se deberá analizar si dicha notificación resulta improcedente por haberse omitido el mecanismo preferente de notificación por medios electrónicos.

3- Sobre la cuestión debatida, el artículo 161 del CPACA dispone que «*la presentación de la demanda se someterá al cumplimiento de requisitos previos*», dentro de los que el ordinal 2.º indica que «*cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo particular deberán haberse ejercido y decidido los recursos que de acuerdo con la ley fueren obligatorios*». En esa medida, el juez como director del proceso debe controlar que no se acuda a la jurisdicción sin haber agotado previamente la vía administrativa, puesto que el estudio de fondo de los cargos de la demanda dependerá de que se hayan ejercido los recursos que en el procedimiento administrativo se prevean respecto de aquellos actos cuyo control de legalidad se pretende adelantar. En cuanto a los procedimientos administrativos adelantados por las autoridades de impuestos, la Sala parte por señalar que, conforme al artículo 59 de la Ley 788 de 2002, les corresponde a las entidades territoriales aplicar las disposiciones contenidas en el Estatuto Tributario Nacional relativas a cuestiones procedimentales.

Así, en el procedimiento de gestión administrativa tributaria está contemplado que procede el recurso de reconsideración contra las liquidaciones oficiales (artículo 720 del



ET, concordante con el artículo 351 del Decreto 119 de 2019), del cual se puede prescindir *«cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial»* (párrafo). Al efecto, el artículo 722 del ET prevé, entre otros requisitos, que el recurso se interponga dentro de la oportunidad legal (letra *b.*), prevista en el artículo 720 del ET. En línea con lo cual, el artículo 728 *ibidem* dispone que el incumplimiento de ese requisito será insubsanable.

4- En cuanto a las notificaciones de las actuaciones de las autoridades de impuestos, los artículos 563 y 565 del ET prevén que deben ser notificadas en forma electrónica, personal o por correo. Esta última se surte *«mediante la entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección de notificaciones del contribuyente»*; que, para las actuaciones del distrito demandado, corresponde a la informada en *«la última declaración del respectivo impuesto»* (artículo 228 del Decreto 119 de 2019); en línea con lo cual el artículo 568 de ET establece que en el caso de que el envío sea devuelto por cualquier causa, salvo que se hubiere enviado a una dirección diferente a la informada, se notificará el acto mediante la publicación de un aviso en un lugar de acceso al público en las oficinas físicas y en el portal de internet de la autoridad.

Por su parte, el inciso 4.º del artículo 563 del ET, modificado por el artículo 103 de la Ley 2010 de 2019, establece que cuando el contribuyente informe a la Administración una dirección de correo electrónico para notificaciones *«todos los actos administrativos le serán notificados a la misma»* de modo que ese *«será el mecanismo preferente de notificación»*, en línea con lo cual el párrafo 4.º del artículo 565 *ibidem*, modificado por el artículo 104 de la Ley 2010 de 2019, señaló que siempre que el contribuyente hubiera informado un correo electrónico a la autoridad tributaria se entiende que manifestó *«de forma expresa su voluntad de ser notificado electrónicamente»*. Para ello, previó que se implementaran los mecanismos correspondientes para habilitar el registro de la dirección electrónica de notificaciones. Puntualmente, para las actuaciones administrativas relacionadas con los impuestos nacionales, ordenó a la DIAN adoptar una casilla adicional en el RUT para que el contribuyente pudiera incluir la dirección de correo electrónico de notificaciones y también la de su apoderado o sus apoderados.

Así, por mandato del artículo 566-1 del ET, una vez que el contribuyente informe una dirección electrónica en los términos previstos en los artículos 563 y 565 del ET citados, *«todos los actos administrativos proferidos con posterioridad a ese momento, independientemente de la etapa administrativa en la que se encuentre el proceso, serán notificados a esa dirección hasta que se informe de manera expresa el cambio de dirección»*.

5- Ahora, la Sala advierte que, para la época de notificación de la liquidación oficial de revisión que se juzga, estaba vigente la emergencia sanitaria decretada por el Ministerio de Salud y Protección Social a través de la Resolución 385, del 12 de marzo de 2020⁴. En consecuencia, tal como se señaló en las sentencias del 17 de febrero de 2022 y 22 de agosto de 2024 (exps. 25402 y 27617, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), las notificaciones realizadas por las autoridades tributarias debían ajustarse a lo dispuesto en el artículo 4.º del Decreto Legislativo 491 de 2020. Dicha norma establecía que *«la notificación o comunicación de los actos administrativos se hará por medios electrónicos»*, para lo cual, previó que en *«todo trámite, proceso o procedimiento que se inicie será obligatorio indicar la dirección electrónica para recibir notificaciones, y con la sola radicación se entenderá que se ha dado la autorización»*. Pero *«en relación con las actuaciones administrativas que se encuentren en curso a la expedición del presente*

⁴ Medida que inicialmente se contempló hasta el 30 de mayo de 2020 y que se prorrogó por medio de las Resoluciones 844, 1462 y 2230 de 2020, 222, 738, 1315, 1913 de 2021, 304 y 666 de 2022 hasta el 30 de junio de 2022.



Decreto, los administrados deberán indicar a la autoridad competente la dirección electrónica en la cual recibirán notificaciones o comunicaciones».

Al realizar el control constitucional de esas medidas, la Corte Constitucional señaló que resultaban proporcionales a las condiciones excepcionales, pero advirtió que, como se requiere tener la información sobre la dirección de correo electrónico del usuario, era necesario modular esa exigencia respecto de las personas que no tienen acceso a los medios tecnológicos, permitiendo que pudieran «*indicar un medio alternativo para facilitar la notificación o comunicación de los actos administrativos, por ejemplo, a través de una llamada telefónica, el envío de un mensaje de texto o de voz al celular o un aviso por una estación de radio comunitaria*» (sentencia C-242 de 2020, MP: Luis Guillermo Guerrero Pérez y Cristina Pardo Schlesinger).

6- Conforme lo anterior y con miras a desatar la litis trabada entre las partes, en el expediente se encuentran acreditados los siguientes hechos relevantes:

(i) En la última declaración del ICA que obra en el expediente, la actora informó como «*dirección de notificación*» la «CL 55 45 55» en Medellín. Asimismo, en el renglón denominado «*correo electrónico*» del formulario de autoliquidación del impuesto registró procesoscontables@coninsa.co (f. 111 caa).

(ii) Mediante Requerimiento Ordinario GGI-FI-RO-00015-20, del 20 de enero de 2020, el demandado informó a la actora que había sido seleccionada en el programa «*antes de devolución*» para la revisión de su declaración del ICA del año gravable 2018, en relación con la cual le solicitó información. Al identificar los datos en el encabezado del acto indicó que la dirección de la contribuyente era la «CL 55 45 55» en la ciudad de Barranquilla (f. 2 caa). Ese acto se envió por correo el día 31 de enero de 2020 a la dirección «CL 55 45 55» de la ciudad de Medellín y fue recibido el 06 de febrero siguiente, de todo lo cual da cuenta la guía de correo YG251709899CO de la compañía transportista (f. 4 caa).

(iii) Además, mediante escrito radicado el 20 de febrero de 2020, la actora entregó la información solicitada y en el «*registro de radicaciones, peticiones, quejas y reclamos*» informó como «*dirección de notificaciones*» la «CL 55 45 55». Además, señaló «*para resolver inquietudes*: [nombre de una persona natural], *teléfono*: [número de teléfono con extensión], *correo*: amsuarez@coninsa.co» (ff. 9 y 10 caa).

(iv) Mediante el Requerimiento Especial GGI-FI-RE-00179-20, del 29 de septiembre de 2020 (ff. 256 a 269 caa), el demandado propuso modificar la autoliquidación del ICA del año gravable 2018 para incrementar la base gravable por rechazar ingresos percibidos en otras jurisdicciones, desconocer retenciones en la fuente y sancionar por inexactitud. Igual que en el requerimiento ordinario, al identificar los datos de la contribuyente en el encabezado del acto, se indicó la dirección «CL 55 45 55» en la ciudad de Barranquilla.

(v) A efectos de notificar por correo el acto previo, el 12 de noviembre de 2020 se le envió a la actora una copia con la guía de correo RA288548231CO dirigida a la «CL 55 45 55» en Medellín; sin embargo, el envío fue devuelto por la causal «*rehusado*» con la anotación «*no lo reciben en esta sede*» (f. 271 caa). Por tanto, el demandado procedió a notificarlo por aviso publicado en el portal de internet de la entidad el día 19 de noviembre de 2020 (f. 272 caa).

(vi) El 03 de agosto de 2021, el distrito profirió Liquidación Oficial de Revisión GGI-FI-LR-50275-21 (ff. 273 a 287 vto. caa), mediante la cual modificó la declaración revisada en el sentido propuesto. Igualmente, al identificar los datos de la demandante, indicó que su



dirección era la «CL 55 45 55» en la ciudad de Barranquilla. Sin embargo, el acto definitivo se remitió por correo certificado a la actora el día 06 de agosto de 2021 a la misma dirección a la que dirigió las anteriores actuaciones en la ciudad de Medellín, pero ese envío también fue devuelto por la causal «*rehusado*» con la anotación «*no lo reciben en la sede de Perú con el palo*» según consta en la guía RA328036516CO de la compañía transportista (f. 305 caa). En consecuencia, la Administración procedió a notificar el acto mediante aviso publicado el día 14 de noviembre de 2021 (f. 308 caa).

(vii) El 26 de diciembre de 2022, la actora interpuso recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial, el cual fue rechazado por el demandado mediante Auto GGI-DT-AU-50347, del 27 de diciembre de 2022, por considerarlo intempestivo (índice 12).

7- Con base en las premisas jurídicas y los hechos expuestos, la Sala concluye que no le asiste razón a la actora al alegar la invalidez de la notificación por aviso de la liquidación oficial de revisión. Esto es porque el correo de notificación fue enviado a la dirección correcta y, al haber sido rehusado por la demandante, el demandado quedó facultado para emplear el mecanismo supletorio de notificación por aviso, conforme a lo dispuesto en el artículo 568 del ET. Si bien en el encabezado del acto se indicó erróneamente que la dirección de la actora correspondía a Barranquilla, la empresa transportista intentó la entrega en la dirección y ciudad correctas. Por tanto, dicho error formal en el acto carece de entidad suficiente para invalidar la notificación. Tampoco se acoge el argumento de la actora según el cual la referencia a otra ciudad propició que su departamento de correspondencia se negara a recibir la notificación pues, inicialmente, recibió el requerimiento ordinario de información que contenía el mismo error formal y, en cualquier caso, esa directriz empresarial no es oponible a la autoridad de impuestos, dado que fue la contribuyente quien informó una dirección en otra ciudad como su dirección para notificaciones.

En cuanto a la notificación electrónica como mecanismo preferente, la Sala advierte que esta forma de notificación estaba supeditada a que la contribuyente informara una dirección electrónica para notificaciones, lo que no ocurrió en el caso analizado. Así, aunque la demandante había recibido un requerimiento ordinario en el que se le informó el inicio de una actuación administrativa en relación con su declaración del ICA del año gravable 2018, no informó al demandado el canal electrónico habilitado para recibir las notificaciones a propósito de la emergencia sanitaria decretada por el Ejecutivo, siendo esa manifestación un requisito previsto en los artículos 4.º del Decreto Legislativo 491 de 2020 y 566-1 del ET, como garantía del principio de publicidad que rige las actuaciones administrativas y de los derechos de defensa y contradicción de los administrados.

En cambio, en la última declaración del ICA presentada, la demandante informó como dirección de notificaciones una dirección física y, al contestar el requerimiento ordinario que se remitió a esa dirección, la reiteró como canal de notificaciones y omitió informar un correo electrónico para ese fin, pues la dirección electrónica que informó era para contestar las inquietudes relacionadas con la información entregada. Asimismo, la Sala advierte que, si bien en el formulario de autoliquidación del ICA hay un renglón para un correo electrónico, este no se identifica como un canal para notificaciones –como sí lo hace el renglón en el que la actora reportó la dirección física–, sino que tiene fines informativos.

8- Entonces, como la demandante no demostró alguna circunstancia que llevara a concluir que la dirección física informada no estaba habilitada para recibir notificaciones y que, por el contrario, las pruebas del expediente demuestran que había atención en esa dirección (f. 4 caa), pero rehusó deliberadamente recibir la notificación del acto definitivo,



la Sala considera que era procedente que el demandado hiciera su notificación mediante aviso, pues con ello garantizó los derechos al debido proceso y a la defensa de la actora.

En definitiva, al concluir la Sala que es válida la notificación por aviso de la liquidación oficial de revisión practicada el 14 de noviembre de 2021, el recurso de reconsideración interpuesto por la contribuyente el 26 de diciembre de 2022 resulta extemporáneo y siendo ese un requisito insubsanable según lo previsto en el artículo 728 del ET, debe entender que en el caso no se agotó la discusión en sede administrativa. Tampoco estamos frente a la excepción prevista en el parágrafo del artículo 720 *ibidem* para prescindir de ese recurso ni fue alegada por la actora. No prospera el cargo de apelación.

Conclusión:

9- Por lo razonado en precedencia, dado que no se aceptan los planteamientos expuestos por la actora para justificar la interposición oportuna del recurso de reconsideración, resulta imperante confirmar la decisión de primer grado, pues la actora incumplió el agotamiento de la vía administrativa, configurándose una ineptitud sustantiva de la demanda presentada.

Costas

10- Atendiendo al criterio fijado por la Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, con fundamento en lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

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

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>