CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de marzo de dos mil diecinueve (2019)

Radicación:	15001-23-31-000-2010-01063-02 (21905)
Asunto:	Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante:	EMCOOP LTDA.
Demandado:	U.A.E. DIAN
Temas :	Sanción por no declarar retención en la fuente Periodos 1 a 12 de 2004. Dirección informada en el RUT. Notificación por correo. Notificación por aviso. Agotamiento de la vía gubernativa.

legis

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 27 de noviembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá Sala Decimoprimera de Descongestión, que declaró probadas las excepciones de ineptitud sustantiva de la demanda y falta de agotamiento de la vía gubernativa, razón por la cual la Sala se inhibió para conocer del fondo de las pretensiones[1].

La parte resolutiva del fallo apelado dispuso lo siguiente:

> *"**PRIMERO. DECLARAR PROBADA** de oficio la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda por falta de cumplimiento de requisitos formales, en consecuencia, la Sala se **DECLARA INHIBIDA** para conocer de fondo de la pretensión de nulidad de la Resolución No. 00634 del 28 de diciembre de 2009 proferida por la Entidad demandada, por lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.*
>
> ***SEGUNDO: DECLARAR PROBADA** la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa, propuesta por la parte demandada, en consecuencia, la Sala se **DECLARA INHIBIDA** para conocer de fondo de las pretensiones de nulidad de los restantes actos enjuiciados, por lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.*
>
> ***TERCERO**: Sin costas en esta instancia de acuerdo a lo expuesto en las consideraciones anteriores.*

[1] Fl. 415 – 438 reverso Cdno Ppal.

***CUARTO**: En firme esta providencia, archívese el expediente y déjense las constancias y anotaciones de rigor."*

ANTECEDENTES

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN expidió las siguientes Resoluciones Sanción por no Declarar Retención en la Fuente:

Del 13 de febrero de 2008, año gravable 2004

- 20064200800004 periodo 12;
- 20064200800005, periodo 11;
- 20064200800006 periodo 10;
- 20064200800007 periodo 9;
- 20064200800008 periodo 8;
- 20064200800009 periodo 1;

Del 18 de febrero de 2008, año gravable 2004

- 200642008000013 periodo 5;
- 200642008000014 periodo 4.

Del 19 de febrero de 2008, año gravable 2004

- 200642008000021 periodo 6;
- 200642008000022 periodo 7;
- 200642008000023 periodo 2;
- 200642008000024 periodo 3

El actor demandó además los siguientes actos administrativos:

Mandamiento de Pago No. 0634 de 28 de diciembre de 2009, por concepto de retención en la fuente año gravable 2009 periodos 9,10 y 11.

Liquidación Oficial de Revisión 200642007000017 de 16 de noviembre de 2007, por la cual se modificó el saldo a pagar de la declaración de renta y complementarios del año gravable 2004, dictada por la Administración de Impuestos Nacionales de Tunja.

Señaló que los requerimientos ordinarios de información, pliegos de cargos, emplazamientos para corregir y/o declarar, requerimientos especiales, inspecciones contables y tributarias, y demás resoluciones fueron enviadas a la Calle 18 No. 11 - 22 local 10 de Tunja. Pero, la dirección correcta para notificaciones era la Calle 19 No. 9 -35 oficina 408 de Tunja, alegó que: " *…no se encontró agotado el procedimiento del inciso 1 y 2 primera parte del parágrafo del artículo 565 del Estatuto Tributario, sino que directamente procedieron hacer la publicación en el diario el tiempo del 4 de marzo de 2008 y en la página que aparece dentro del*

expediente no aparece referenciado la EMPRESA COOPERATIVA PARA LA GETIÓN Y ADMINISTRACIÓN DE ENTIDADES TERRITORIALES – EMCOOP LTDA".

DEMANDA

La Empresa Cooperativa para la Gestión y Administración – EMCOOP Ltda., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones[2]:

> *"**PRIMERA**: Declarar nulas las resoluciones **SANCIÓN POR NO DECLARAR NÚMEROS 0004, 0005, 0006, 0007, 0008, 0009 DEL 13 DE FEBRERO DE 2008; 0013, 0014 DEL 18 DE FEBRERO DE 2008; 0021, 0022, 0023 DEL 19 DE FEBRERO DE 2008, 0017 DEL 16 DE NOVIEMBRE DE 2007, 0024 DE 21 DE FEBRERO DE 2008 Y 00034 DEL 28 DE DICIEMBRE DE 2009,** pues, **SE HALLAN VICIADAS POR FALTA DE EFICACIA JURIDICA Y ADOLECEN DE NULIDAD POR NO HABER SIDO NOTIFICADOS EN DEBIDA FORMA A SU DESTINATARIO FINAL;** Empresa cooperativa para la gestión de la administración de entidades territoriales EMCOOP LTDA, Representado en legal forma por la Doctora MARIA VICTORIA MORA FONSECA por la flagrante vulneración del derecho **FUNDAMENTAL AL DEBIDO PROCESO Y PRINCIPIO DE LEGALIDAD**, plasmados en nuestra carta superior.*
>
> ***SEGUNDA:** Que como consecuencia de lo anterior, se ordene a **LA ADMINISTRACION DE IMPUESTOS SECCIONAL TUNJA HOY DIRECCION SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DE TUNJA DIAN** representada por el señor director o quien haga sus veces, **al RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO es decir, a resarcir la totalidad de los perjuicios tanto morales como materiales ocasionados a la empresa que represento** cooperativa para la gestión y administración de entidades territoriales EMCOOP LTDA, indebida e irregular expedición de las resoluciones **SANCIONATORIAS POR NO DECLARAR NUMEROS 0004, 0005, 0006, 0007, 0008, 0009 DEL 13 DE FEBRERO DE 2008; 0013, 0014 DEL 18 DE FEBRERO DE 2008; 0021, 0022, 0023 DEL 19 DE FEBRERO DE 2008, 0017 DEL 16 DE NOVIEMBRE DE 2007, 0024 DE 21 DE FEBRERO DE 2008 Y 00034 DEL 28 DE DICIEMBRE DE 2009,** y los cuales se discriminan de la siguiente forma*
>
> ***PERJUICIOS MORALES.***
>
> *Corresponde al daño moral, la imagen, disociación, y discriminación de la empresa Operadora EMCOOP LTDA, por parte de la Gobernación de Boyacá; declaraciones en radio, prensa y televisión, lo cual causo como consecuencia la no contratación y perdida de opciones de trabajo para la empresa que en años anteriores alcanzaba en aproximado a un **Valor Promedio $1.166.600.000.***
>
> ***PERJUICIOS MATERIALES.***

[2] Folio 11 a 14 exp.

Corresponde a los perjuicios ocasionados por la DIAN Tunja, por el hecho de haber ordenado el embargo de los dineros producto del plan alimentario para aprender PAPA, y que tal programa fuera administrado por la Empresa Cooperativa par la gestión y administración de entidades territoriales EMCOOP LTDA, Representado en legal forma por la Doctora ***MARIA VICTORIA MORA FONSECA****, empero, con tal decisión se dejó de cancelar obligaciones contraídas con proveedores y trabajadores quienes debido a la desesperación por el no pago de las deudas iniciaron acciones judiciales de carácter ejecutivo y laboral ante los diferentes despachos judiciales de la Ciudad de Tunja, que se relaciona a continuación y de las cuales se anexa copia de los autos admisorio y la cuantía de embargo de cada uno de los demandantes.*

(…)

TERCERA. Teniendo en cuenta que los actos administrativos números ***0004, 0005, 0006, 0007, 0008, 0009 DEL 13 DE FEBRERO DE 2008; 0013, 0014 DEL 18 DE FEBRERO DE 2008; 0021, 0022, 0023 DEL 19 DE FEBRERO DE 2008, 0017 DEL 16 DE NOVIEMBRE DE 2007, 0024 DE 21 DE FEBRERO DE 2008 Y 00034 DEL 28 DE DICIEMBRE DE 2009,*** *ocasionan un perjuicio irremediable a la empresa cooperativa para la gestión y administración de entidades territoriales EMCOOP LTDA, Representado en legal forma por la Doctora* ***MARIA VICTORIA MORA FONSECA****, ruego al Honorable magistrado en un término perentorio se digne,* ***ORDENAR LA SUSPENSION PROVISIONAL DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS ENUNCIADOS.***

CUARTA*: Para el cumplimiento de la sentencia, se ordenara dar aplicación a los artículos 176 y 177 del Código Contencioso Administrativo."*

El actor citó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29 y 209 de la Constitución Nacional.
- Artículos 45, 46 y 48 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículo 565, 710 y 714 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

El debido proceso, el principio de legalidad, publicidad y la notificación de las actuaciones procesales

Para efectos de la notificación de la resoluciones por medio de las cuales se impuso a la actora sanción por no declarar y la liquidación oficial, la DIAN desconoció el artículo 565 del Estatuto Tributario [en adelante E.T.], que establece que cuando el contribuyente, declarante, agente retenedor o responsable, no hubiera informado una dirección a la administración tributaria, la actuación administrativa se puede notificar a la que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la actualización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria. De no ser posible por los medios señalados, los actos administrativos se pueden notificar por medio de publicación en un periódico de amplia circulación nacional.

Respecto a la Liquidación Oficial No. 200642007000017 del 16 de noviembre de 2007, renta año gravable 2004, la DIAN envió oficio de citación, el cual fue devuelto por la oficina de correos, por inexactitud de la dirección; evento en el cual se omitió remitir nuevamente el oficio a la dirección correcta, como lo dispone el artículo 565 del E.T., desconociendo el principio de publicidad de las actuaciones administrativas.

La DIAN no intentó notificar personalmente a EMCOOP Ltda., sino que hizo uso imperativo del artículo 568 del E.T. ordenando la notificación por aviso publicado en un medio masivo de comunicación. Sin embargo, no permitió que EMCOOP ejerciera sus derechos de defensa y contradicción dentro de los términos legales.

Por otro lado, indicó que el artículo 710 del E.T. establece el término perentorio de seis meses, contados a partir de la fecha de vencimiento de la oportunidad legal para dar respuestas al requerimiento especial, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 714 *ejusdem*.

La declaración privada de renta correspondiente a los años gravables no declarados se encuentra en firme, puesto que ya vencieron los términos previstos en la ley, sin que al contribuyente se le hubiere notificado en debida forma la liquidación oficial No. 200642007000017 del 16 de noviembre de 2007.

Alegó que como el proceso de cobro coactivo adelantado por la DIAN contra la sociedad actora, tiene como fundamento la Liquidación Oficial de Revisión 200642007000017 del 16 de noviembre de 2007, y la misma no puede servir de título ejecutivo por violación al debido proceso, por la indebida notificación y por estar en firme, se debe ordenar la terminación del proceso de cobro coactivo y el levantamiento de las medidas cautelares.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN propuso las siguientes excepciones:

"***Inepta demanda por carencia de los requisitos de la demanda respecto a las normas que se estiman violadas y el concepto de violación***"

En el texto de la demanda EMCOOP se limitó a enunciar las normas que considero violadas, olvidando explicar el sentido y alcance de la infracción, es decir, el concepto de la violación.

EMCOOP pretende desconocer la legalidad y eficacia de la actuación administrativa de determinar el impuesto y el cobro coactivo, adelantados con el fin de hacer efectiva la obligación clara expresa y exigible contenida en las resoluciones sanciones por no declarar.

"Inepta demanda por enjuiciar actuaciones ajenas al control jurisdiccional dentro del proceso de cobro administrativo coactivo"

Según el artículo 835 del E.T., dentro del proceso de cobro administrativo coactivo, solo serán demandables ante la jurisdicción contencioso – administrativa las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución.

Las pretensiones tendientes a discutir aspectos ajenos a dicha actuación tal como lo pretende el demandante al enjuiciar el mandamiento de pago, no pueden ser objeto de protección jurídica y por ende no son susceptibles de control jurisdiccional.

"Falta de agotamiento de la vía gubernativa"

Teniendo en cuenta que el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo [en adelante CCA] señala que para que se declare la nulidad de un acto administrativo de carácter particular y se restablezca el derecho, debe agotarse previamente la vía gubernativa mediante acto expreso o presunto.

Dentro del proceso de determinación del impuesto por concepto de renta año gravable 2004, se profirió el requerimiento especial renta sociedades No. 200632007000008 de fecha 22 de marzo de 2007, acto administrativo que fue notificado el 16 de abril de 2007 y al que el contribuyente no dio respuesta.

"Caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho"

Según el numeral 2 del artículo 136 del C.C.A., la caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho se configura al cabo de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la publicación, notificación, comunicación o ejecución del acto según el caso.

En este caso, se pretende discutir la validez y eficacia de las resoluciones mediante las cuales se impone sanción por no declarara por concepto de retención en la fuente año 2004 periodos 1 a 12; la liquidación oficial de revisión de renta año 2004, actos notificados mediante aviso fijado en periódico de amplia circulación nacional el 4 de marzo de 2008 y 4 de diciembre de 2007, respectivamente, contra los cuales procedían los recursos por la vía gubernativa, que no fueron agotados por el contribuyente y respecto de los cuales ya opero el fenómeno jurídico de caducidad para discutirlos por vía jurisdiccional.

En lo de fondo, la DIAN se opuso a las pretensiones, por las siguientes razones[3]:

El conocimiento de los actos administrativos a través de la notificación es una actividad absolutamente reglada por lo que no admite discrecionalidad de la administración. En consecuencia, el artículo 565 del E.T. señala las formas de notificación de las actuaciones de la administración tributaria, en caso de ser devuelta por la red oficial de correo el artículo 658 E.T. la notificación se hace mediante aviso en un periódico de circulación nacional o regional del lugar que corresponda el RUT.

Los actos administrativos expedidos por la DIAN fueron notificados de conformidad con lo previsto en el artículo 565 del E.T., teniendo como dirección de notificaciones la reportada en el RUT desde el 12 de octubre de 2006, era la calle 18 11 222 LC 10, dirección ratificada en la actualización realizada el 24 de noviembre de 2008.

---

[3] Folios 225 a 251 Cdno Ppal.

Como las citaciones enviadas a esa dirección fueron devueltas, se procedió a notificar los actos administrativos mediante aviso en un periódico de amplia circulación, en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 568 del E.T. Indicó que contrario a lo que señala EMCOOP, la administración debe remitir los actos administrativos a la dirección informada en el RUT y, solo se debe utilizar guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria, cuando no se hubiere informado una dirección a la administración tributaria.

Los antecedentes administrativos prueban que el contribuyente EMCOOP, no cumplió con su obligación de presentar declaración de retención en la fuente por los periodos gravables 1 a 12 del año 2004 y tampoco lo hizo con ocasión al emplazamiento para declarar, era procedente la sanción prevista en el artículo 643 E.T, toda vez que se encuentra configurado el supuesto factico allí previsto como hecho sancionable.

La DIAN no desconoció el procedimiento especial contemplado en los artículos 643, 715, 716 y 717 del E.T, porque previo a expedir las resoluciones mediante las cuales impuso sanción, se agotó el procedimiento legalmente establecido.

En cuanto al carácter ejecutivo y ejecutorio de los actos enjuiciados, el artículo 828 del E.T. consagra que las liquidaciones oficiales ejecutoriadas, los demás actos de la administración de impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijen sumas liquidas de dinero a favor del fisco nacional, presta merito ejecutivo.

Las resoluciones sanciones objeto de controversia fueron remitidas para su notificación a la dirección registrada en el RUT, la cual fue devuelta, por ello se publicó en un periódico de amplia circulación.

Como venció el término contemplado en los artículos 720 y 722 del E.T. sin que EMCOOP hiciera uso del recurso de reconsideración, los actos administrativos adquirieron el carácter ejecutivo y ejecutorio; razón por la cual se expidieron los mandamientos de pago Nos. 20090302000608 de 17 de diciembre de 2009 y el 12024248-302-900068 del 06 de septiembre de 2011.

Por último, el mandamiento de pago No. 20090302000634 del 28 de diciembre de 2009, demandado por EMCOOP, no libra mandamiento de pago respecto de las obligaciones contenidas en las resoluciones sanción discutidas en este proceso.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal se declaró inhibido para pronunciarse respecto a la legalidad de los actos demandados. Las razones de la decisión se resumen así:

Respecto la Resolución 0034 de 28 de diciembre de 2008, identificada en el acápite de hechos de la demanda como mandamiento de pago No. 20090302000634 de 28 de diciembre de 2009 proferido por la DIAN de Tunja contra EMCOOP; no obra documento en el expediente, razón por la cual declaró probada de oficio la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda por falta de cumplimiento de requisitos formales.

El artículo 135 del CCA, exige el agotamiento previo de la vía gubernativa para demandar en acción de nulidad y restablecimiento del derecho de un acto particular; trámite que ocurre cuando contra el acto administrativo no procede ningún recurso o cuando los recursos interpuestos hayan sido resueltos por la administración.

En materia de notificaciones de las actuaciones administrativas, indicó que de conformidad con las normas del Estatuto Tributario, la administración deberá efectuarla a la dirección informada por el contribuyente en su última declaración de renta o de ingresos o mediante formato oficial de cambio de dirección; la antigua dirección continuara siendo válida durante los tres meses siguientes.

El artículo 565 del E.T. señala que las resoluciones en que se impongan sanciones y las liquidaciones oficiales, deben notificarse de manera electrónica, personal o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por autoridad competente. En consecuencia, concluyó la Sala que las tres formas de notificación son igualmente válidas.

Cuando las notificaciones remitidas por correo sean devueltas, deben ser notificadas mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional o de circulación regional del lugar que corresponda la última dirección informada en el RUT, como lo establece el artículo 568 del E.T.

De conformidad con la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado[4], en concordancia con lo señalado en el artículo 555-2 del E.T. solo es pertinente consultar la información que aparece en el RUT, cuando la dirección ha sido informada, porque cuando el contribuyente no ha suministrado ninguna información, se pueden seguir consultando las fuentes de información o ubicación a que alude el inciso segundo de la norma, guías telefónicas, información comercial o bancaria.

El material probatorio allegado al expediente, evidenció que la parte actora pretendía la nulidad de dos clases de actuaciones administrativas proferidas por la DIAN, así:

La primera corresponde a la determinación del impuesto de renta y complementarios correspondiente a EMCOOP año gravable 2004, toda vez que EMCOOP presentó declaración privada el 10 de junio de 2005, que fue objeto de Requerimiento Especial, en el que se propuso la imposición de la sanción por inexactitud por valor de $99.593.000.

El contribuyente guardo silencio, razón por la cual la administración profirió la liquidación oficial de revisión, en la que se modificó la declaración de impuesto de renta; acto administrativo que se notificó a través de correo y posteriormente por aviso en periódico de amplia circulación.

La segunda, corresponde al proceso de imposición de sanción por no declarar retención en la fuente en contra de EMCOOP, periodos 1 a 12 del año gravable 2004, actos administrativos notificados por correo a la Calle 18 No. 11 – 22 Lc 10, los cuales fueron devueltos por Servientrega S.A por "Se *trasladó sin tel destino no se*

---

[4] Consejo de Estado, Sección Cuarta; M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; Exp. 25000-23-27-000-2006-00717-01 [17705];

encontró en el directorio"; en consecuencia, el 4 de marzo de 2008, se notificaron a través del periódico el Tiempo.

No obstante, la sociedad actora alega que hubo indebida notificación de la totalidad de los actos administrativos demandado, toda vez que desde el 21 de marzo de 2007, EMCOOP suministró el cambio de dirección para efectos procesales, esto es, calle 19 No. 9 – 35 Oficina 408 de Tunja, por lo que la DIAN debió tramitar la actualización.

En esas condiciones, el tribunal no encontró documento alguno dentro del expediente que contenga el informe de cambio de dirección. Sin embargo, la DIAN aportó copia del RUT que contiene en el aparte de dirección la Calle 18 No. 11 – 22 Lc 10. Sin embargo, el contribuyente no interpuso los recursos legales a que había lugar.

Se precisa que la dirección a la que se enviaron los actos acusados fue la que suministró la actora en el RUT, en consecuencia, la DIAN notificó por correo a la dirección correcta a través de 472, red oficial de correos y mensajería especializada, encargada de administrar el correo certificado, como quedó demostrado con las pruebas aportadas con la contestación a la demanda y se relacionan en el cuadro anexo.

De la misma forma, la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión y de las resoluciones sancionatorias se surtieron por aviso el 4 de diciembre de 2007 y el marzo de 2008 respectivamente, en el periódico el tiempo.

Adicionalmente, se observa que según el artículo 720 del Estatuto Tributario, cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial de revisión, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial. Sin embargo, en el caso concreto el 22 de marzo de 2007 se profirió el requerimiento especial renta sociedades 200632007000008, notificado el 16 de abril de 2007, sin embargo, el contribuyente no lo respondió, en consecuencia, no aplica el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante fundamentó el recurso de apelación así[5]:

Ineptitud sustantiva de la demanda por falta de requisitos formales

La demandante reiteró que pretende la nulidad de las resoluciones sanciones 004, 005, 006, 007,008 y 009 del 13 de febrero de 2008; 0013 y 0014 del 18 de febrero de 2008; 0021, 0022 y 0023 del 19 de febrero de 2008; 0017 del 16 de noviembre de 2007; 024 del 21 de febrero de 2008 y 0034 del 28 de diciembre de 2009; y no del mal llamado Mandamiento de Pago No. 2009030200634 de 28 de diciembre de 2009.

[5] Folios 442 a 450 Cdno Ppal

Lo anterior, porque el Mandamiento de Pago No. 2009030200634 de 28 de diciembre del 2009, no tiene una relación con las resoluciones sanciones demandadas en este litigio.

Ineptitud sustantiva de la demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa

EMCOOP no agotó la vía gubernativa, por la falta de notificación de los actos administrativos demandados, se enteró de la actuación que cursaba en su contra al momento de ejecutar la DIAN la medida cautelar sobre los recursos provenientes de la gobernación y de propiedad de la demandante.

A pesar de que el cambio de dirección no fue objeto de controversia en este proceso, el Tribunal sí lo incluyó dentro de la parte considerativa la sentencia; por ello, insistió en que la demandante le informó el cambio de dirección a la DIAN a través de un derecho de petición en el que en el membrete indicaba una nueva dirección (Calle 19 No. 9 – 35 Oficina 408 Edificio de Beneficencia y Lotería de Boyacá).

Por otro lado, hizo referencia a las generalidades del derecho del debido proceso e indicó que en la instancia administrativa se entiende vulnerado cuando las autoridades públicas, en ejercicio de sus funciones no siguen estrictamente los actos y procedimientos establecidos en la ley para la adopción de sus decisiones y desconocen las garantías reconocidas a los administrados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La **DIAN** insistió en los planteamientos de la contestación de la demanda[6].

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En términos de la apelación interpuesta por la demandada, la Sala decide sobre la legalidad de los actos acusados. En concreto se estudiará si el mandamiento de pago es un acto administrativo demandable ante la jurisdicción, si se efectuó en legal forma la notificación de los actos administrativos demandados y si la actora agotó en debida forma la vía gubernativa.

Del Mandamiento de Pago No. 2009030200634 de 28 de diciembre de 2009

La actora sostiene que el Tribunal erró al pronunciarse sobre el mandamiento de pago No. 2009030200634 de 28 de diciembre de 2009, toda vez que este no tiene una relación con las resoluciones sanciones demandadas en este litigio, dado que hace alusión a los periodos 9, 10 y 11 del año gravable 2009.

[6] Folios 525 a 527 exp.

De la lectura del Mandamiento de Pago No. 2009030200634 de 28 de diciembre de 2009, allegado con el recurso de apelación, que se tuvo como prueba de segunda instancia a través de auto del 25 de enero de 2016, la Sala destaca:

"***CONSIDERANDO***

1° Que el deudor de la referencia, debe a la Nación – Unidad Administrativa Especial- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, las obligaciones tributarias, aduaneras o cambiarias de acuerdo con los documentos que se indican a continuación, más los intereses, sanciones y actualizaciones, que se causen hasta el momento de su pago, conforme los artículos 634, 635 y 867-1 del Estatuto tributario:

No.	Tipo documento	Concepto	Año	Periodo	Impuesto	Sanción	Interés
0	Lp	Ventas	2008	2	$557.000	0	0
1000075960786	Lp	Retención	2009	9	$34.908.000	0	0
100007766803	Lp	Retención	2009	10	$37.422.000	0	0
1000078737742	Lp	Retención	2009	11	$5.164.000	0	0
					Total	78.51.000	

Que las obligaciones son claras expresas y exigibles, y prestan merito ejecutivo al tenor del artículo 828 del Estatuto Tributario, por lo cual debe ordenarse su pago conforme lo establece el artículo 826 ibídem.

Por lo anteriormente expuesto, este Despacho,

DISPONE

1 Librar orden de pago a favor de la Nación - Unidad Administrativa Especial- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y a cargo de EMPRESA COOPERATIVA PARA LA GESTION Y ADMINISTRACION DE ENTIDADES TERRITORIALES (…) por la cuantía de SETENTA Y OCHO MILLONES CINCUENTA Y UN MIL PESOS ($78.051.000), por los conceptos y periodos señalados en la parte motiva, más los intereses y actualizaciones que se causen desde cuando se hizo exigible cada obligación y hasta cuando se cancele, más las costas del presente proceso.

(…)"

De conformidad con el artículo 835 del Estatuto Tributario, dentro del proceso de cobro coactivo sólo son demandables ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa, las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución. A su vez, el artículo 833-1 ibídem establece que las actuaciones administrativas realizadas dentro de este procedimiento son de trámite, y contra ellas no procede recurso alguno.

Sin embargo, la Sala ha sostenido que el control jurisdiccional se amplía a actuaciones que, sin ser las señaladas por el artículo 835 del Estatuto Tributario, pueden constituir decisiones diferentes a la simple ejecución de la obligación tributaria, porque crean una obligación distinta, como es el caso de la liquidación del crédito o de las costas. Así, se ha querido dar protección jurídica a controversias independientes originadas en la aplicación de normas tributarias especiales,

recientes, o posteriores a la expedición y notificación de las resoluciones que fallan las excepciones[7].

El mandamiento de pago no puede ser objeto de pronunciamiento jurisdiccional, porque es de trámite, dado que no pone fin al proceso de cobro, pues, por el contrario, con él se da inicio al mismo. Igualmente, el mandamiento no crea, modifica o extingue una obligación diferente a la que se ejecuta.

Adicionalmente, toda vez que el citado acto fue objeto de demanda, el tribunal se pronunció al respecto, sin embargo en el recurso de apelación el actor señala que erró el a quo al pronunciarse sobre el particular por cuanto el mandamiento de pago demandado no tiene relación con los periodos gravables de retención en la fuente que se discuten en este proceso. En consecuencia, la Sala confirma en este aspecto el fallo impugnado por cuanto no es posible proferir fallo de fondo en relación con el mandamiento de pago.

Notificación de las resoluciones por medio de las cuales se impuso sanción por no declarar retención en la fuente por los periodos citados y de la Liquidación Oficial de Revisión 200642007000017 de 16 de noviembre de 2007, por la cual se modificó el saldo a pagar de la declaración de renta y complementarios del año gravable 2004, actos administrativos proferidos por la Administración de Impuestos Nacionales de Tunja.

Observa la Sala que la notificación de los actos administrativos de carácter particular, como medio a través del cual el administrado conoce las decisiones que lo afectan, y puede oponerse a las mismas, es un elemento esencial del derecho fundamental al debido proceso. Así, mientras esos actos no se notifiquen, no producen efecto ni son oponibles a los destinatarios (artículo 48 del Código Contencioso Administrativo).

Conforme con el artículo 565 del Estatuto Tributario, entre los actos de la Administración que deben notificarse por correo o personalmente se encuentran: "...los requerimientos, autos que ordenen inspecciones tributarias, emplazamientos, citaciones, traslados de cargos, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas".

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. 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

[7] Entre otras, ver sentencias de 29 de enero de 2004, exp. 12498, C.P. doctora Ligia López Díaz y auto de 19 de julio de 2002, exp. 12733, C.P. doctor Juan Ángel Palacio Hincapié.

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.

Mediante sentencia del 24 de mayo de 2012, la Sala se refirió al tema:

> *(...) Así por ejemplo, el artículo 563 E.T. dispone que la notificación de las actuaciones de la administración tributaria deberá efectuarse a la dirección informada en la declaración de renta o en la informada en el formato oficial de cambio de dirección. Para la Sala, esta norma, en todo su contexto, sigue vigente, pero en lo referido a las fuentes de información de ubicación del contribuyente, es claro que, a partir de la entrada en vigencia del artículo 555-2 E.T. sólo es pertinente consultar la información que aparece en el RUT. eso sí, cuando la dirección ha sido informada, porque cuando el contribuyente no ha suministrado ninguna información, se pueden seguir consultando las fuentes de información o ubicación a que alude el inciso segundo de la norma, vr. gr., guías telefónicas, información comercial etc. (...)* [8] *(Subraya la Sala)*

A su vez, el artículo 568 ibídem señala que los actos administrativos notificados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, se notificarán mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional, y que el término para que el contribuyente responda o impugne se cuenta desde la publicación del aviso o de la corrección de la notificación.

En el caso concreto se observa que la DIAN notificó los actos acusados de la siguiente forma:

Acto demandado	**Periodo gravable**	**Notificación por correo enviada a la dirección informada en el RUT (Calle 18 No. 11-22 local 10 de Tunja)**	**Notificación mediante aviso publicado en el diario el tiempo**
Resolución Sanción por No Declarar Retención en la Fuente No. 20064200800**009** de 13 de febrero de 2008 (fls 68-73 exp)	Enero 2004	Guia crédito No. 196372727 de Servientrega S.A., quien certifica el 21 de febrero de 2008 que: "SE TRASLADÓ SIN TEL DESTINO NO SE ENCONTRÓ EN EL DIRECTORIO DEV AL RTE" (fls 282 y 286 exp)	Periódico El Tiempo del 4 de marzo de 2008, (fl 272 exp)
Resolución Sanción por No Declarar Retención en la Fuente No. 200642008000**023** de 19 de febrero de 2008 (fls 108 – 114 exp)	Febrero 2004	Guia crédito No. 1963372798 de Servientrega S.A., quien certifica el 21 de febrero de 2008 que: "SE TRASLADÓ SIN TEL DESTINO NO SE	Periódico El Tiempo del 4 de marzo de 2008, (fl 264 exp)

[8] Expediente 25000-23-27-000-2006-00717-01(17705). Magistrado Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Sección Cuarta Consejo de Estado

		ENCONTRÓ EN EL DIRECTORIO DEV AL RTE" (fls 261 y 262 exp)	
Resolución Sanción por No Declarar Retención en la Fuente No. 200642008000**024** de 19 de febrero de 2008 (fls 119 a 124 exp.)	Marzo 2004	Guía crédito No. 196372799 de Servientrega S.A., quien certifica el 21 de febrero de 2008 que: "SE TRASLADÓ SIN TEL DESTINO NO SE ENCONTRÓ EN EL DIRECTORIO DEV AL RTE" (fls 305 exp)	Periódico El Tiempo del 4 de marzo de 2008, (fl 308 exp)
Resolución Sanción por No Declarar Retención en la Fuente No. 200642008000**014** de 18 de febrero de 2008 (fls 85 – 91)	Abril 2004	Guía crédito No. 196372744 de Servientrega S.A., quien certifica el 21 de febrero de 2008 que: "SE TRASLADÓ SIN TEL DESTINO NO SE ENCONTRÓ EN EL DIRECTORIO DEV AL RTE" (fls 274-275 exp)	Periódico El Tiempo del 4 de marzo de 2008, (fl 276 exp)
Resolución Sanción por No Declarar Retención en la Fuente No. 200642008000**013** de 18 de febrero de 2008 (fls 75 a 81 exp)	Mayo 2004	Guía crédito No. 196372743 de Servientrega S.A., quien certifica el 21 de febrero de 2008 que: "SE TRASLADÓ SIN TEL DESTINO NO SE ENCONTRÓ EN EL DIRECTORIO DEV AL RTE" (fls 278-279 exp	Periódico El Tiempo del 4 de marzo de 2008, (fl 280 exp)
Resolución Sanción por No Declarar Retención en la Fuente No. 200642008000**021** de 19 de febrero de 2008 (fls 94 – 100 exp)	Junio 2004	Guía crédito No. 196372735 de Servientrega S.A., quien certifica el 21 de febrero de 2008 que: "SE TRASLADÓ SIN TEL DESTINO NO SE ENCONTRÓ EN EL DIRECTORIO DEV AL RTE" (fls 269 exp)	Periódico El Tiempo del 4 de marzo de 2008, (fl 272 exp)
Resolución Sanción por No Declarar Retención en la Fuente No. 200642008000**022** de 19 de febrero de 2008 (fls 101 – 106 exp)	Julio 2004	Guía crédito No. 196372736 de Servientrega S.A., quien certifica el 21 de febrero de 2008 que: "SE TRASLADÓ SIN TEL DESTINO NO SE ENCONTRÓ EN EL DIRECTORIO DEV AL RTE" (fls 265-266 exp)	Periódico El Tiempo del 4 de marzo de 2008, (fl 268 exp)
Resolución Sanción por No Declarar Retención en la Fuente No. 20064200800**008** de 13 de febrero de 2008 (fl 61-66 exp)	Agosto 2004	Guía crédito No. 196372717 de Servientrega S.A., quien certifica el 21 de febrero de 2008 que: "SE TRASLADÓ SIN TEL DESTINO NO SE	Periódico El Tiempo del 4 de marzo de 2008, (fl 288 exp)

		ENCONTRÓ EN EL DIRECTORIO DEV AL RTE" (fls 285-287 exp)	
Resolución Sanción por No Declarar Retención en la Fuente No. 20064200800**009** de 13 de febrero de 2008 (fls 53-59)	Septiembre 2004	Guia crédito No. 196372727 de Servientrega S.A., quien certifica el 21 de febrero de 2008 que: "SE TRASLADÓ SIN TEL DESTINO NO SE ENCONTRÓ EN EL DIRECTORIO DEV AL RTE" (fls 281-283 exp)	Periódico El Tiempo del 4 de marzo de 2008, (fl 284 exp)
Resolución Sanción por No Declarar Retención en la Fuente No. 20064200800**006** de 13 de febrero de 2008 (fls 42-48)	Octubre 2004	Guía crédito No. 1196372715 de Servientrega S.A., quien certifica el 21 de febrero de 2008 que: "SE TRASLADÓ SIN TEL DESTINO NO SE ENCONTRÓ EN EL DIRECTORIO DEV AL RTE" (fls 293-295 exp	Periódico El Tiempo del 4 de marzo de 2008, (fl 296 exp)
Resolución Sanción por No Declarar Retención en la Fuente No. 20064200800**005** de 13 de febrero de 2008 (fls 34-39)	Noviembre 2004	Guía crédito No. 196372714 de Servientrega S.A., quien certifica el 21 de febrero de 2008 que: "SE TRASLADÓ SIN TEL DESTINO NO SE ENCONTRÓ EN EL DIRECTORIO DEV AL RTE" (fls 298-299 exp)	Periódico El Tiempo del 4 de marzo de 2008, (fl 300 exp)
Resolución Sanción por No Declarar Retención en la Fuente No. 20064200800**004** de 13 de febrero de 2008 (fls 24 – 29 exp)	Diciembre 2004	Guía crédito No. 196372713 de Servientrega S.A., quien certifica el 21 de febrero de 2008 que: "SE TRASLADÓ SIN TEL DESTINO NO SE ENCONTRÓ EN EL DIRECTORIO DEV AL RTE" (fls 301-303 exp)	Periódico El Tiempo del 4 de marzo de 2008, (fl 300 exp)
Mandamiento de Pago No. 0634 de 28 de diciembre de 2009	por concepto de retención en la fuente año gravable 2009 periodos 9,10 y 11	Acto administrativo no demandable	
Liquidación Oficial de Revisión 200642007000017 de 16 de noviembre de 2007. (fls 135-149)	por la cual se modificó el saldo a pagar de la declaración de renta y complementarios del año gravable 2004	Se envió aviso de citación No. 177 del 22 de abril de 2008. Guia Crédito 198460451 de Servientrega S.A., quien certifica el 21 de febrero de 2008 que: "SE TRASLADÓ SIN TEL DESTINO NO SE ENCONTRÓ EN EL DIRECTORIO DEV AL RTE" (fls 151-153 exp)	Periódico El Tiempo del 4 de diciembre de 2007, (fl 150 exp)

Conforme lo dispone el artículo 612 del ET , los obligados a declarar, tienen el deber de informar su dirección y actividad económica en las declaraciones tributarias.

Adicionalmente, como quedó anotado, a partir del año 2003, se fomentó la formalización de la información de identificación de los contribuyentes en el RUT, por tanto, este registro se institucionalizó como el mecanismo idóneo y actualizado para identificar, ubicar y clasificar a los obligados y responsables tributarios. Es decir, la información sobre los obligados y responsables tributarios y, en general, toda aquella información que sobre ellos requiera la Administración, es agrupada en el sistema único de información (dirección de notificación, información sobre la actividad económica, etcétera), para facilitar no sólo la gestión de la DIAN, sino de las demás entidades del Estado que la requieran. Tan es así que, a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1111 de 2006, la falta de inscripción, de actualización o de exhibición del RUT, así como el hecho de suministrar información falsa en el RUT, están tipificados como infracción en el artículo 658-3 del ET.

De manera que, cualquier acto que profiera la administración tributaria, de conformidad con el artículo 563 del E.T., se debe notificar a la última dirección informada por el contribuyente, esto es, a la indicada en la última declaración o en el formato oficial de cambio de dirección, que debe ser, necesariamente, la reportada en el RUT.[9]

Obra prueba de que la sociedad actora, informó como dirección de notificaciones la Calle 18 # 11-22 local 10 de la ciudad de Tunja, según consta en la declaración de renta del año gravable 2004[10] y en el RUT consultado el día 24 de noviembre de 2008,[11] razón por la que la dirección utilizada por la administración para la notificación de los actos cuestionados era la válidamente informada por el contribuyente.

La Sala advierte que la DIAN no podía tener en cuenta la dirección calle 19 No. 9 – 35 Oficina 408 de Tunja para notificar los actos oficiales por cuanto esta dirección no era la vigente en el RUT al momento de la expedición de los actos administrativos aquí cuestionados.

Igualmente, debe tenerse en cuenta que el artículo 10 del Decreto 2788 del 31 de agosto de 2004 (modificado por el artículo 2 del Decreto 2645 de 2011) señala que es responsabilidad de los obligados actualizar, esto es, **modificar** o adicionar, la información contenida en el Registro Único Tributario y que tal actualización debe realizarse previamente a la ocurrencia del hecho que genera el cambio, sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales.

Por tal razón no es de recibo el argumento de la apelante en el sentido que el cambio de dirección se informó en un derecho de petición presentado ante la DIAN en el que en el membrete indicaba una nueva dirección (Calle 19 No. 9 – 35 Oficina 408 Edificio de Beneficencia y Lotería de Boyacá), por cuanto no existe prueba de lo dicho en el expediente y tal procedimiento se debe efectuar a través de los canales

[9] Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 10 de agosto de 2017, exp. 20684. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.
[10] Folio 136 exp
[11] Folio 321 exp..

oficiales habilitados para el efecto y con anterioridad a la ocurrencia del hecho que genera el cambio.

Analizado lo anterior, no se evidencia vulneración del derecho al debido proceso alegada por la demandante, toda vez que la DIAN agotó el procedimiento de notificación, por correo, de los actos acusados en los términos del artículo 565 del Estatuto Tributario, esto es, envió el correo a la dirección que el contribuyente informó en la actualización del RUT. Asimismo, ante la devolución del correo, a pesar de haberse enviado a la dirección que aparecía en el RUT, procedió a notificar el acto por aviso, de acuerdo con el artículo 568 ibídem.

Conforme a lo señalado por el a quo, los actos acusados fueron notificados mediante aviso publicado en el diario El Tiempo, sin que en el término de los dos meses siguientes a dicha notificación previsto en el artículo 720 del Estatuto Tributario la demandante hubiera interpuesto el recurso de reconsideración, lo que lleva a concluir que la actora no cumplió con el requisito de procedibilidad de agotamiento de la vía gubernativa previsto en el artículo 135 del CCA para demandar dichos actos, por lo que procede confirmar la sentencia apelada.

Adicionalmente, se observa que según el artículo 720 del Estatuto Tributario, cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial de revisión, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial. Sin embargo, en el caso concreto se observa que la liquidación oficial de revisión se notificó mediante aviso publicado en el periódico el Tiempo del 4 de diciembre de 2007 y la demanda fue presentada el 19 de julio de 2010, esto es, por fuera del término legalmente establecido, en consecuencia, no aplica el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario.

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

F A L L A

PRIMERO: CONFÍRMAR la sentencia apelada.

SEGUNDO: RECONOCER personería a la doctora Maritza Alexandra Díaz Granados, como apoderada de la DIAN en los términos del poder que está en el folio 528 del expediente.

TERCERO: RECONOCER personería a la doctora Ana Cecilia Ramírez Colmenares, como apoderada de la DIAN en los términos del poder que está en el folio 524 del expediente.

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

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

legis