

EXCEPCIÓN DE FALTA DE EJECUTORIA DEL TÍTULO – Alcance. Reiteración de jurisprudencia. En ella el ejecutado puede plantear la falta de notificación del título ejecutivo / PROCESO ADMINISTRATIVO DE COBRO COACTIVO – Presupuestos. Implica la preexistencia de un título que preste mérito ejecutivo, esto es, que contenga una obligación clara, expresa y actualmente exigible, por no estar pendiente de ningún plazo o condición / TÍTULOS EJECUTIVOS PARA EL COBRO COACTIVO - Liquidaciones oficiales ejecutoriadas. Prestan mérito ejecutivo de acuerdo con el artículo 828 del Estatuto Tributario / ACTOS ADMINISTRATIVOS QUE SIRVEN DE FUNDAMENTO AL COBRO COACTIVO - Ejecutoria / EJECUTORIA DE ACTO ADMINISTRATIVO – Noción / EJECUTORIA DE ACTOS ADMINISTRATIVOS PARA EL COBRO COACTIVO – Requisitos. Se requiere que se hayan notificado en debida forma y que se haya dado la oportunidad de interponer los recursos procedentes o los medios de control ante la jurisdicción contencioso administrativa / COBRO COACTIVO TRIBUTARIO – Requisitos. Requiere que la obligación conste en un título ejecutivo que se encuentre debidamente ejecutoriado

El inicio de un proceso administrativo de cobro implica la preexistencia de un título que preste mérito ejecutivo, esto es, que contenga una obligación clara, expresa y actualmente exigible, por no estar pendiente de ningún plazo o condición. El artículo 828 del Estatuto Tributario, señala los documentos que prestan mérito ejecutivo para el cobro coactivo, que sirven de soporte jurídico para que la administración proceda a iniciar el proceso mediante la expedición del correspondiente mandamiento de pago. La citada disposición establece, entre otros documentos que prestan mérito ejecutivo, «*las liquidaciones oficiales ejecutoriadas*». De acuerdo con el artículo 829 del Estatuto Tributario, los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo se entienden **ejecutoriados** en los siguientes eventos: (...) La Sala ha precisado que para que se pueda predicar la ejecutoria de un acto administrativo, necesariamente se parte del entendido de que dicho acto se notificó en debida forma al interesado y, por ende, se dio la oportunidad para que ejerciera el derecho de defensa y de contradicción interponiendo los recursos procedentes o los medios de control ante esta jurisdicción, para debatir la legalidad de dichos actos administrativos. Agregó que para que se pueda iniciar el proceso de cobro coactivo con el fin de hacer efectiva la obligación a favor de la Administración de Impuestos, es indispensable que esta conste en un título ejecutivo que se encuentre debidamente ejecutoriado. La ejecutoria del acto administrativo depende de la firmeza del mismo, la que se adquiere en la medida en la que la decisión de la Administración le resulta oponible al administrado, cuando sean conocidos por este a través de los mecanismos de notificación previstos en la ley o cuando se dé por notificado por conducta concluyente. Igualmente la Sección ha dicho que al proponer la excepción de falta de ejecutoria del título ejecutivo « (...) *el ejecutado puede cuestionar la falta de notificación del título de cobro, pues, se insiste, para que el acto tenga vocación de ejecutoria y sea exigible debe producir efectos jurídicos, lo cual sólo ocurre cuando se da a conocer al interesado mediante las formas de notificación previstas en la Ley (...)*».

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 714 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 828 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 829

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la ejecutoria de los actos administrativos se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 30 de agosto de 2016, radicado 76001-23-33-000-2012-00151-01(20541), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

NOTIFICACIÓN DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA – Formas. Reiteración de jurisprudencia. / DIRECCIÓN PARA NOTIFICACIÓN POR CORREO – Dirección de envío. / NOTIFICACIÓN POR CORREO DEVUELTA POR RAZÓN DISTINTA A DIRECCIÓN ERRADA - Procedencia de la notificación supletoria por aviso. Actualmente el aviso se publica en el portal web de la DIAN / NOTIFICACIÓN POR AVISO EN EL PORTAL WEB DE LA DIAN – Efectos. Reiteración de jurisprudencia. La notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente, a la publicación del aviso o de la corrección de la notificación / NOTIFICACIÓN POR AVISO EN EL PORTAL WEB DE LA DIAN – Justificación / EXCEPCIÓN DE FALTA DE EJECUTORIA DEL TÍTULO – No prosperidad. En el caso no prospera la excepción porque la liquidación oficial que sirvió de soporte al mandamiento de pago se notificó en debida forma al contribuyente, por lo que se encuentra debidamente ejecutoriada y constituye título idóneo para ser exigible a través del proceso administrativo de cobro coactivo / EXCEPCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 568 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO – No configuración

En cuanto a las formas de notificación, el artículo 565 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente: (...) Como se puede apreciar, las **liquidaciones oficiales** se pueden notificar de manera electrónica, personalmente, por la red oficial de correos o por cualquier empresa de servicio de mensajería especializada. Tratándose de la notificación por correo, el acto objeto de notificación debe enviarse a la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el RUT. Esto por cuanto, es un deber del contribuyente o declarante registrar la información de ubicación en esa base de datos y mantenerla actualizada, sin perjuicio de los casos en que reporte una dirección para efectos procesales, o haya que notificar los actos a la dirección del apoderado que aparece en el RUT, cuando se actúa a través de este. Si la empresa oficial de correos o la empresa de mensajería especializada devuelve el correo por cualquier razón, distinta de haber sido enviado el acto a dirección errada, el artículo 568 del Estatuto Tributario dispone: (...) En la sentencia que se reitera, la Sala precisó que, de la interpretación del artículo 568 ib., se concluye, que si la administración tributaria envía el acto objeto de notificación por correo a la dirección informada por el contribuyente en el RUT, o a la dirección procesal reportada en la actuación administrativa, o a la del apoderado registrada en el RUT, cuando se actúa a través de este, y la empresa oficial de correos o la empresa de mensajería especializada devuelve el correo por una razón distinta a la de dirección errada, la autoridad tributaria debe proceder a hacer la notificación por aviso, antes en un periódico de circulación nacional, actualmente en el portal web de la DIAN. En estos casos, la *«notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente, a la publicación del aviso o de la corrección de la notificación»*. De acuerdo con lo anterior, la fecha de notificación de la liquidación oficial de revisión, en los términos del artículo 568 ib., para la DIAN se surtió en la primera fecha de introducción al correo, esto es, el **25 de abril de 2012**, es decir, lo fue dentro del término legal, por lo que *«la liquidación privada no adquirió firmeza»*. Para el contribuyente, el término para responder o impugnar se cuenta desde el día siguiente a la publicación del aviso en la página web de la DIAN, que lo fue el 25 de mayo de 2012, sin que interpusiera el recurso procedente. Por lo expuesto, la Sala concluye que el título ejecutivo (Liquidación Oficial de Revisión

(...)), que sirvió de soporte al mandamiento de pago (...), se notificó en debida forma al contribuyente, razón por la cual se encuentra debidamente ejecutoriada y constituye título idóneo para ser exigible a través del proceso administrativo de cobro coactivo y, por ello, no prospera la excepción de falta de ejecutoria del título. Ahora bien, la apelante adujo que la expresión «*en la primera fecha de introducción al correo*», contenida en el artículo 568 ib., a su juicio, es improcedente e inaplicable, por vulnerar los principios de seguridad jurídica y debido proceso, a cuyo efecto citó la sentencia C-096 de 2001. La Sala advierte que se trata de un aspecto que no fue planteado en la demanda. Por lo demás, se observa que no se puede hacer extensiva la citada providencia C-096 de 2001, mediante la cual se declaró inexecutable la expresión «*y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo*», contenida en el artículo 566 del Estatuto Tributario, porque en esa oportunidad la Corte retiró del ordenamiento jurídico la frase mencionada por considerar que vulneraba el derecho al debido proceso y el principio de publicidad de los actos administrativos, por cuanto la norma tenía por surtida la notificación con la sola introducción al correo del acto administrativo objeto de notificación, sin tener en cuenta si había sido recibido o no por el destinatario, circunstancia que no se presenta con el artículo 568 ib., en el que el legislador previó que, si por cualquier causa la notificación por correo es devuelta, la misma se haga en el portal web de la DIAN, a fin de garantizar la publicidad del acto, caso en el cual el interesado contará con el término para responder o impugnar desde la publicación del aviso o de la corrección de la notificación, es decir, cuando esta sea realizada en debida forma, y no desde la primera fecha de introducción al correo. En cuanto a la aducida excepción de inconstitucionalidad, por considerar que el artículo 568 del Estatuto Tributario vulnera los principios del debido proceso, publicidad y seguridad jurídica, igualmente se trata de un aspecto no expuesto en la demanda. Frente al mismo, además se advierte que la Corte Constitucional, en sentencia C-012 de 2013, declaró exequibles, entre otros, el artículo 58 del Decreto 19 de 2012, que modificó el artículo 568 ib., en la cual analizó las notificaciones en procesos tributarios (...)

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 565 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 568 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 566

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la notificación de los actos de la administración tributaria se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 10 de agosto de 2017, radicado 05001-23-31-000-2011-01957-01(20684), C.P. (E) Stella Jeannette Carvajal Basto

CONDENA EN COSTAS – Improcedencia por falta de prueba de su causación

[D]e conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 365

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., doce (12) de diciembre de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 25000-23-37-000-2014-01291-01(23288)

Actor: AUDREY MICHELE MONTOYA URIBE

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto mediante apoderado judicial por la parte demandante¹ contra la sentencia del 23 de febrero de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda, sin condena en costas.

ANTECEDENTES

El 31 de agosto de 2009, Audrey Michele Montoya Uribe presentó la declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2008².

Previo Requerimiento Especial No. 322392011000074 del 5 de julio de 2011³, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000012 del 24 de abril de 2012, a través de la cual *«modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2008, presentada por la contribuyente MONTOYA URIBE AUDREY MICHELE, el día 31 de agosto del año 2009, e impuso sanción por inexactitud, determinando un saldo a pagar de \$190.694.000»*⁴, introducida al correo para su notificación el 25 de abril de 2012, a la dirección DG 115 34-66 AP 203, y devuelta por la causal *«No conocen al*

¹ Fls. 123 a 129 c.p.

² Fl. 12 c.p.

³ Fls. 28 a 31 c.a. 1 - Notificado el 2 de agosto de 2011 (Fl. 31 vto c.a.1). No fue respondido por la contribuyente, vencido el plazo el 2 de noviembre de 2011 (Según se expresó en la liquidación de revisión, Fl. 90 c.a.2).

⁴ Fls. 86 a 97 c.a. 2.

*destinatario»*⁵, por lo que la DIAN la publicó en el portal web de la entidad, el 25 de mayo de 2012⁶.

El 5 de marzo de 2014, la División de Gestión de Cobranzas de la Dirección de Impuestos de Bogotá expidió el **mandamiento de pago No. 20140302001556**, mediante el cual libró *«orden de pago a favor de la Nación UAE DIAN y a cargo de MONTOYA URIBE AUDREY MICHELE, por la suma de \$190.544.000, por concepto de impuesto sobre la renta 2008, más los intereses y actualizaciones que se causen»*⁷.

El 11 de abril de 2014, la señora Audrey Michele Montoya Uribe propuso contra el mandamiento de pago las excepciones de *«Pago efectivo, Falta de título ejecutivo y falta de ejecutoria del título ejecutivo»*⁸, que concretó en la extemporaneidad de la liquidación de revisión y la firmeza de la declaración privada.

El 6 de junio de 2014, la División de Gestión de Cobranzas de la Dirección de Impuestos de Bogotá profirió la **Resolución No. 20140312000096**, por medio de la cual *«Negó las excepciones propuestas por la señora AUDREY MICHELE MONTOYA URIBE en contra del Mandamiento de Pago No. 20140302001556 del 05 de marzo de 2014»* y ordenó seguir adelante la ejecución⁹. Acto notificado el 12 de junio de 2014¹⁰.

DEMANDA

Audrey Michele Montoya Uribe, mediante apoderado judicial, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones:

⁵ Fl. 110 c.a. 2.

⁶ Fl. 111 c.a. 2.

⁷ Fls. 5 a 6 c.a. 1.

⁸ Fls. 8 a 20 c.a. 1.

⁹ Fls. 35 a 40 c.a.1.

¹⁰ Fl. 46 c.a. 1.

«Pretensiones principales

a. Que se declare la NULIDAD del acto Administrativo Resolución 20140312000096 del 6 de junio de 2014 "por la cual se resuelven excepciones en contra del mandamiento de pago" proferido por la División de Gestión de Cobranzas de la DIAN - Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá - DIAN.

b. Se declare que por mandato legal operó la firmeza de la declaración privada presentada por el contribuyente y en consecuencia prospere la excepción de pago propuesta contra el mandamiento de pago No. 20140302001556 del 5 de marzo de 2014.

c. Se declare que la Liquidación Oficial de Revisión 322412012000012 del 24 de abril de 2012 fue notificada extemporáneamente y en consecuencia, operó por mandato legal la inoponibilidad o ineficacia de la Liquidación Oficial de Revisión.

d. Como consecuencia de lo anterior, se declare que prosperan las excepciones de inexistencia de título ejecutivo y falta de ejecutoria del título ejecutivo.

Pretensiones accesorias

a. Se declare que la señora Audrey Michele Montoya Uribe no tiene deudas por concepto de impuesto sobre la renta para la vigencia fiscal 2008.

b. Se declare que se configuró afectación del derecho fundamental al debido proceso como consecuencia de los yerros en el procedimiento llevado a cabo por la DIAN».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 29 y 209 de la Constitución Política
- Artículo 3 numerales 7, 8 y 9 de la Ley 1437 de 2011
- Artículos 710 y 714 del Estatuto Tributario

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

Indicó que operó la firmeza de la declaración privada presentada por la contribuyente el 31 de agosto de 2009, correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2008, toda vez que la administración omitió notificar la liquidación oficial de revisión dentro de los seis meses siguientes, contados a partir del vencimiento del plazo para dar respuesta al requerimiento especial, conforme con lo establecido en el artículo 710 del Estatuto Tributario.

Expuso que como el requerimiento especial fue notificado mediante publicación en el Diario la República el 2 de agosto de 2011, la

administración contaba hasta el 2 de mayo de 2012 para notificar la liquidación oficial, y como fue notificada en la página web de la DIAN el 25 de mayo de 2012, lo fue en forma extemporánea, por lo que, en su entender, se estructuró la falta de ejecutoria del acto administrativo.

Anotó que de acuerdo con el artículo 714 ib., operó la firmeza de la declaración privada y, como consecuencia de ello, no existe deuda, razón por la cual debe prosperar la excepción de pago efectivo.

Reiteró que al haber operado la firmeza de la declaración, la liquidación oficial es inoponible, lo que conduce a que no pueda constituirse en fuente de obligación contra la demandante y, por consiguiente, el título ejecutivo es inexistente.

Advirtió que como la liquidación oficial es inoponible e ineficaz, impide la exigibilidad como atributo del título ejecutivo, por la extemporaneidad de la liquidación de revisión, que afecta el debido proceso.

OPOSICIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a través de apoderado judicial se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Expresó que la liquidación oficial de revisión correspondiente al impuesto de renta del año gravable 2008 fue expedida y notificada dentro del término establecido en el artículo 710 del Estatuto Tributario.

Precisó que la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000012 fue proferida el 24 de abril de 2012, notificada a través de correo el 25

de abril de 2012, siendo devuelta por la causal «no conocen al destinatario», razón por la que en aplicación del artículo 568 ib, se notificó en la página web de la entidad, el 25 de mayo de 2012.

Agregó que, de acuerdo con el artículo 568 ib., se debe tener como fecha de notificación la de introducción al correo, lo que ocurrió el 25 de abril de 2012 y, para el contribuyente, la fecha para impugnar es a partir del día siguiente de la publicación del aviso.

Concluyó que la liquidación oficial de revisión fue notificada en el término establecido en el artículo 710 ib., la cual quedó en firme al no interponer la contribuyente recurso de reconsideración, constituyéndose en título ejecutivo, dando paso al proceso de cobro coactivo, por lo que no prosperan las excepciones propuestas de pago, inexistencia del título y falta de ejecutoria del título ejecutivo.

AUDIENCIA INICIAL

El 9 de marzo de 2016, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹¹. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se propusieron excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares, por lo que se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio «se concretó en determinar la legalidad del acto administrativo contenido en la Resolución No. 20140312000096 del 6 de junio de 2014, proferida por la entidad de fiscalización, por medio de la cual se resolvieron las excepciones propuestas contra el mandamiento de pago No. 20140302001556 del 05 de marzo de 2014».

SENTENCIA APELADA

¹¹ Fls. 73 a 79 c.p.

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección B, negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Expuso que el título ejecutivo objeto de cobro es la Liquidación Oficial de Revisión No. 32242012000012 del 24 de abril de 2012, que para su notificación fue enviada por correo certificado introducido el 25 de abril de 2012, actuación que fue devuelta por la causal “no conocen al destinatario”, procediendo a publicarlo en la página web de la entidad el 25 de mayo de 2012, conforme con el artículo 568 del Estatuto Tributario.

Aclaró que la notificación se entiende surtida para efectos de los términos de la administración «*en la primera fecha de introducción al correo*» sin importar que haya sido devuelta y, para el contribuyente, a partir del día hábil siguiente al de la publicación del aviso, de acuerdo con el artículo 568 ib.

En consecuencia, la contribuyente se enteró de la existencia del acto de liquidación con el aviso publicado el 25 de mayo de 2012 en el portal de la página web de la DIAN, fecha a partir de la cual la actora podía interponer el recurso de reconsideración, lo que no ocurrió.

Concluyó que la liquidación oficial de revisión fue debidamente notificada, lo que condujo a su firmeza y ejecutoria, dando paso al inicio del proceso de cobro coactivo administrativo, de ahí que no tienen vocación de prosperidad las súplicas de la demanda.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la **parte demandante** formuló recurso de apelación¹², el cual sustentó con fundamento en los siguientes argumentos:

Luego de referirse a los artículos 710 y 714 del Estatuto Tributario y jurisprudencia al respecto, señaló que la administración notificó la liquidación oficial de revisión de manera extemporánea, motivo por el cual la declaración privada quedó en firme el 2 de mayo de 2012, por lo que dijo no ser de recibo la tesis del *a quo* y de la demandada sobre la ejecutoriedad del título.

Reiteró que además de estar en firme la declaración privada presentada por la contribuyente, no existe deuda en el sentido de que se realizó el pago efectivo y se genera la ilegalidad de los actos administrativos expedidos con posterioridad.

Alegó que la expresión «*en la primera fecha de introducción al correo*», contenida en el artículo 568 ib., es improcedente e inaplicable, no solo por ir en contravía de lo establecido en el artículo 710 ib., sino por vulnerar los principios de seguridad jurídica y debido proceso, como lo estableció la Corte en la sentencia C-096 de 2001.

Finalmente dijo que si se insiste en la aplicación del artículo 568 ib., debe operar la excepción de inconstitucionalidad consagrada en el artículo 4 de la Constitución Política, con fundamento en la vulneración a los principios del debido proceso, publicidad y seguridad jurídica.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La entidad demandada insistió en los argumentos expuestos en la contestación a la demanda.

En cuanto al aparte de la sentencia C-096 de 2001, citado por la apelante, alegó que la publicidad de los actos está supeditada a que se

¹² Fls. 123 a 129 c.p.

utilicen medios alternativos para que el contribuyente se entere de la decisión. Así, para la Corte, lo importante es que si se ha intentado la notificación personal y esta fracasa por cualquier razón, la entidad debe acudir a otros medios para que el destinatario conozca la decisión, tal como lo hizo la DIAN con la publicación del acto a través de la página web.

En cuanto a la excepción de inconstitucionalidad del artículo 568 del Estatuto Tributario, señaló que la Corte Constitucional se pronunció al respecto en la sentencia C-012 de 2013, declarándolo exequible.

La parte demandante reiteró los argumentos del recurso de apelación.

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada. Preciso que los argumentos de la apelación se deben examinar referidos a la excepción de «*falta de ejecutoria del título*» propuesta por la contribuyente, aunque haya aludido al pago, que por lo demás no se produce como resultado directo de la indebida notificación del acto que sirve de título ejecutivo.

Sobre la notificación del título ejecutivo, expresó que la DIAN la efectuó conforme al procedimiento indicado en el artículo 568 del Estatuto Tributario, además la parte demandante admitió la ocurrencia de la notificación de la liquidación oficial de revisión con el aviso publicado en la página web, es decir, que se le garantizó el debido proceso y derecho de defensa, que no ejerció mediante el recurso de reconsideración.

En cuanto a la excepción de inconstitucionalidad solicitada por la apelante, indicó que no procede examinarla en relación con normas legales, sino frente a las constitucionales, las cuales no indicó en su escrito, pues en el caso del artículo 29 de la Constitución Política, sobre el debido proceso, no señaló cual fue el procedimiento que estando indicado en la ley o la Constitución fue vulnerado con la actuación de la DIAN.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de la **Resolución No. 20140312000096 del 6 de junio de 2014**, proferida por la División de Gestión de Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, mediante la cual se *«niegan las excepciones de pago efectivo, falta de título ejecutivo y falta de ejecutoria del título ejecutivo, propuestas en contra del mandamiento de pago No 20140302001556 del 5 de marzo de 2014»*.

En los términos del recurso de apelación, corresponde determinar si la notificación de la liquidación oficial que sirvió de título ejecutivo se efectuó en debida forma, o si por el contrario, ante la aducida extemporaneidad en la notificación procede la excepción de falta de ejecutoria del título.

Se precisa que la discusión se centró en la *«extemporaneidad en la notificación del título»* que soporta el mandamiento de pago, que por sí misma no es una excepción al mandamiento de pago, sino que configuraría la alegada *«excepción de falta de ejecutoria del título»* y no la de pago efectivo, a la cual también alude la demandante, como consecuencia de la pretendida firmeza de la declaración privada, la cual, como se verá, no ocurrió.

Falta de ejecutoria del título ejecutivo

La demandante apela la decisión e insiste en que el título ejecutivo fue notificado en forma extemporánea, motivo por el cual y de conformidad con el artículo 714 del Estatuto Tributario, la declaración privada presentada se encuentra en firme.

El inicio de un proceso administrativo de cobro implica la preexistencia de un título que preste mérito ejecutivo, esto es, que contenga una obligación clara, expresa y actualmente exigible, por no estar pendiente de ningún plazo o condición.

El artículo 828 del Estatuto Tributario, señala los documentos que prestan mérito ejecutivo para el cobro coactivo, que sirven de soporte jurídico para que la administración proceda a iniciar el proceso mediante la expedición del correspondiente mandamiento de pago.

La citada disposición establece, entre otros documentos que prestan mérito ejecutivo, «*las liquidaciones oficiales ejecutoriadas*».

De acuerdo con el artículo 829 del Estatuto Tributario, los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo se entienden **ejecutoriados** en los siguientes eventos:

- «1. Cuando contra ellos no proceda recurso alguno.*
- 2. Cuando vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma.*
- 3. Cuando se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos.*
- 4. Cuando los recursos interpuestos en vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso».*

La Sala ha precisado¹³ que para que se pueda predicar la ejecutoria de un acto administrativo, necesariamente se parte del entendido de que dicho acto se notificó en debida forma al interesado y, por ende, se dio la oportunidad para que ejerciera el derecho de defensa y de contradicción interponiendo los recursos procedentes o los medios de control ante esta jurisdicción, para debatir la legalidad de dichos actos administrativos.

Agregó que para que se pueda iniciar el proceso de cobro coactivo con el fin de hacer efectiva la obligación a favor de la Administración de Impuestos, es indispensable que esta conste en un título ejecutivo que se encuentre debidamente ejecutoriado. La ejecutoria del acto administrativo depende de la firmeza del mismo, la que se adquiere en la medida en la que la decisión de la Administración le resulta oponible al administrado, cuando sean conocidos por este a través de los mecanismos de notificación previstos en la ley o cuando se dé por

¹³ Sentencia de 30 de agosto de 2016, Exp. 20541, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

notificado por conducta concluyente.

Igualmente la Sección ha dicho que al proponer la excepción de falta de ejecutoria del título ejecutivo « (...) *el ejecutado puede cuestionar la falta de notificación del título de cobro, pues, se insiste, para que el acto tenga vocación de ejecutoria y sea exigible debe producir efectos jurídicos, lo cual sólo ocurre cuando se da a conocer al interesado mediante las formas de notificación previstas en la Ley (...)*¹⁴.

Notificación de actos de la administración tributaria. Reiteración de jurisprudencia¹⁵

En cuanto a las formas de notificación, el artículo 565 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

ARTICULO 565. FORMAS DE NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS.¹⁶ *Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, **liquidaciones oficiales** y demás actuaciones administrativas, deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.*

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. En este evento también procede la notificación electrónica.

PARÁGRAFO 1o. *La notificación por correo de las actuaciones de la administración, en materia tributaria, aduanera o cambiaria se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario - RUT. En estos eventos también procederá la notificación electrónica.*

Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere informado una dirección a la administración tributaria, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la que establezca la administración mediante verificación directa o mediante 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, los actos de la administración le serán notificados por medio de publicación en un periódico de circulación nacional.

¹⁴ Sentencia del 10 de octubre de 2007, Exp. 15186, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, reiterada en la sentencia del 25 de marzo de 2010, Exp. 17460, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁵ Sentencia de 10 de agosto de 2017, Exp. 20684, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto (E).

¹⁶ Artículo modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006.

Cuando la notificación se efectúe a una dirección distinta a la informada en el Registro Único Tributario, RUT, habrá lugar a corregir el error dentro del término previsto para la notificación del acto.

PARÁGRAFO 2o. Cuando durante los procesos que se adelanten ante la administración tributaria, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, actúe a través de apoderado, la notificación se surtirá a la última dirección que dicho apoderado tenga registrada en el Registro Único Tributario, RUT.

PARÁGRAFO 3o. Las actuaciones y notificaciones que se realicen a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como certificadora digital cerrada serán gratuitos, en los términos de la Ley 527 de 1999 y sus disposiciones reglamentarias. (Negrilla fuera de texto).

Como se puede apreciar, las **liquidaciones oficiales** se pueden notificar de manera electrónica, personalmente, por la red oficial de correos o por cualquier empresa de servicio de mensajería especializada.

Tratándose de la notificación por correo, el acto objeto de notificación debe enviarse a la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el RUT. Esto por cuanto, es un deber del contribuyente o declarante registrar la información de ubicación en esa base de datos y mantenerla actualizada, sin perjuicio de los casos en que reporte una dirección para efectos procesales, o haya que notificar los actos a la dirección del apoderado que aparece en el RUT, cuando se actúa a través de este.

Si la empresa oficial de correos o la empresa de mensajería especializada devuelve el correo por cualquier razón, distinta de haber sido enviado el acto a dirección errada, el artículo 568¹⁷ del Estatuto Tributario dispone:

«ARTÍCULO 568. Notificaciones devueltas por el correo. Los actos administrativos enviados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, serán notificados mediante aviso, con transcripción de la parte resolutive del acto administrativo, en el portal web de la DIAN que incluya mecanismos de búsqueda por número identificación personal y, en todo caso, en un lugar de acceso al público de la misma entidad. **La notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso en el portal o de la corrección de la notificación.** Lo anterior no se aplicará cuando la devolución se produzca por

¹⁷ Modificado por el artículo 58 del Decreto Ley 19 de 2012.

notificación a una dirección distinta a la informada en el RUT, en cuyo caso se deberá notificar a la dirección correcta dentro del término legal.» (Negrilla fuera de texto).

En la sentencia que se reitera, la Sala precisó que, de la interpretación del artículo 568 ib., se concluye, que si la administración tributaria envía el acto objeto de notificación por correo a la dirección informada por el contribuyente en el RUT, o a la dirección procesal reportada en la actuación administrativa, o a la del apoderado registrada en el RUT, cuando se actúa a través de este, y la empresa oficial de correos o la empresa de mensajería especializada devuelve el correo por una razón distinta a la de dirección errada, la autoridad tributaria debe proceder a hacer la notificación por aviso, antes en un periódico de circulación nacional, actualmente en el portal web de la DIAN.

En estos casos, la *«notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente, a la publicación del aviso o de la corrección de la notificación».*

En el caso se observa que, el 31 de agosto de 2009¹⁸ la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondiente al año gravable 2008.

El **5 de julio de 2011**, la División de Gestión de Fiscalización para Personas Naturales y Asimiladas profirió el Requerimiento Especial No. 322392011000074¹⁹ el que fue enviado para su notificación por correo a la dirección suministrada en el RUT por la contribuyente (dirección no controvertida por la demandante) y devuelta por la causal *«NO CONOCEN AL DESTINATARIO»*²⁰, motivo por el cual la Administración realizó la notificación por aviso en el diario LA REPÚBLICA el **2 de agosto de 2011**²¹.

¹⁸ Fl. 12 c.p.

¹⁹ Fls. 15 a 17 c.p. y 28 a 31 c.a.1.

²⁰ Fls. 2 y 25 c.p.

²¹ Fls. 17 vto. y 31 vto. c.a. 1.

Por consiguiente, de acuerdo con el artículo 707 del Estatuto Tributario²², la contribuyente tenía hasta el **2 de noviembre de 2011** para dar respuesta al requerimiento especial, plazo que no fue utilizado para el efecto.

Según el artículo 710²³ del mismo estatuto, la DIAN tenía 6 meses para notificar la liquidación oficial de revisión, es decir, hasta el **2 de mayo de 2012**.

El **24 de abril de 2012**, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000012²⁴, e introdujo la notificación en el correo el **25 de abril de 2012**, dirigida a la señora Montoya Uribe Audrey Michele, a la DG 115 34 66 AP 203 de Bogotá, enviada mediante Guía No. 1057650076²⁵, la cual fue devuelta el 26 de abril de 2012, indicando como motivo de devolución «*NO CONOCEN AL DESTINATARIO*»²⁶.

El **25 de mayo de 2012**, la administración de impuestos notificó la citada liquidación por aviso en el portal web de la DIAN²⁷.

De acuerdo con lo anterior, la fecha de notificación de la liquidación oficial de revisión, en los términos del artículo 568 ib., para la DIAN se surtió en la primera fecha de introducción al correo, esto es, el **25 de abril de 2012**, es decir, lo fue dentro del término legal, por lo que «*la liquidación privada no adquirió firmeza*». Para el contribuyente, el término para responder o impugnar se cuenta desde el día siguiente a la

²² Artículo 707. RESPUESTA AL REQUERIMIENTO ESPECIAL. Dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual, éstas deben ser atendidas".

²³ Artículo 710. Término para notificar la liquidación de revisión. Dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al Requerimiento Especial o a su ampliación, según el caso, la Administración deberá notificar la liquidación de revisión, si hay mérito para ello.

²⁴ Fls. 86 a 97 c.a. 2.

²⁵ Fl 110 c.a. 2.

²⁶ Ib.

²⁷ Fls. 111 c.a. 2 y 20 c.p.

publicación del aviso en la página web de la DIAN, que lo fue el **25 de mayo de 2012**, sin que interpusiera el recurso procedente.

Por lo expuesto, la Sala concluye que el título ejecutivo (Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000012 del 24 de abril de 2012), que sirvió de soporte al mandamiento de pago No. 20140302001556 del 5 de marzo de 2014, se notificó en debida forma al contribuyente, razón por la cual se encuentra debidamente ejecutoriada y constituye título idóneo para ser exigible a través del proceso administrativo de cobro coactivo y, por ello, no prospera la excepción de falta de ejecutoria del título.

Ahora bien, la apelante adujo que la expresión «*en la primera fecha de introducción al correo*», contenida en el artículo 568 ib., a su juicio, es improcedente e inaplicable, por vulnerar los principios de seguridad jurídica y debido proceso, a cuyo efecto citó la sentencia C-096 de 2001.

La Sala advierte que se trata de un aspecto que no fue planteado en la demanda. Por lo demás, se observa que no se puede hacer extensiva la citada providencia C-096 de 2001, mediante la cual se declaró inexecutable la expresión «*y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo*», contenida en el artículo 566 del Estatuto Tributario, porque en esa oportunidad la Corte retiró del ordenamiento jurídico la frase mencionada por considerar que vulneraba el derecho al debido proceso y el principio de publicidad de los actos administrativos, por cuanto la norma tenía por surtida la notificación con la sola introducción al correo del acto administrativo objeto de notificación, sin tener en cuenta si había sido recibido o no por el destinatario, circunstancia que no se presenta con el artículo 568 ib., en el que el legislador previó que, si por cualquier causa la notificación por correo es devuelta, la misma se haga en el portal web de la DIAN, a fin de garantizar la publicidad del acto, caso en el cual el interesado contará con el término para responder o impugnar desde la publicación del aviso o de la corrección de la notificación, es decir, cuando esta sea realizada en debida forma, y no desde la primera fecha de introducción al correo.

En cuanto a la aducida excepción de inconstitucionalidad, por considerar que el artículo 568 del Estatuto Tributario²⁸ vulnera los principios del debido proceso, publicidad y seguridad jurídica, igualmente se trata de un aspecto no expuesto en la demanda. Frente al mismo, además se advierte que la Corte Constitucional, en sentencia C-012 de 2013, declaró exequibles, entre otros, el artículo 58 del Decreto 19 de 2012, que modificó el artículo 568 ib., en la cual analizó las notificaciones en procesos tributarios, así:

«4.3. Las formas principales y subsidiarias de notificación»

*4.3.1. Igualmente, la jurisprudencia ha diferenciado entre las notificaciones ordinarias y las subsidiarias. Con respecto a los mecanismos subsidiarios de notificación de las actuaciones administrativas tributarias, ha reconocido la validez de emplearlos cuando no es posible notificar al contribuyente a través de los medios ordinarios. Así, en la sentencia C-929 de 2005, se estudió la constitucionalidad el **artículo 568** del Decreto 624 de 1989, que similarmente al caso que actualmente se revisa, consagraba el procedimiento a seguir cuando las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria son notificadas por correo y por cualquier causa son devueltas. En aquella ocasión la Corte manifestó que "la notificación personal es la forma principal de notificar esa clase de actos y la notificación por edicto la forma subsidiaria, contrario a lo sostenido por el actor cuando afirma que la notificación por edicto primaría sobre la personal para los efectos del artículo 565 del Estatuto Tributario en el aparte acusado". Dicha interpretación se fundamenta en la posición que sobre la materia ha sostenido el Consejo de Estado, al establecer que "el edicto solamente se convertirá en notificación principal cuando a pesar de habersele enviado al contribuyente la citación para lograr su comparecencia, éste no se hace presente a efectos de llevar a cabo la notificación personal de los actos que deciden los recursos". En este orden de ideas, el legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia tributaria y en relación con la fijación de los mecanismos de notificación, y así, se ha asegurado de consagrar todos los medios para hacer conocer al contribuyente las actuaciones administrativas. De este modo, la notificación por edicto resultaría respetuosa de la C.P. y garantizaría el principio de publicidad porque tendría como finalidad dar a conocer al contribuyente de la decisión de la administración.*

(...)

4.3.3. En síntesis, la jurisprudencia reconoce que, en principio, en las diferentes etapas procesales la notificación pueda surtir de diversas maneras, de modo que una vez agotadas las posibilidades de notificar personalmente a los sujetos interesados, se opte por comunicarles las decisiones o actuaciones judiciales o administrativas, a través de mecanismos subsidiarios, que no remplazan a los principales, pero que logran garantizar el principio de publicidad y el debido proceso.

(...)

5.2.5. Así, la Corte constata que las normas acusadas no desconocen el debido proceso, el orden justo ni el deber de garantizar los derechos de las personas, y que por el contrario, el legislador extraordinario cumplió cabalmente con el objetivo del Decreto Ley 019 de 2012, de acuerdo con lo ordenado por el artículo 75 de la Ley 1474 de 2011, orientado a fortalecer los principios de buena fe, confianza legítima, transparencia y moralidad y establecer una nueva relación entre el Estado y el ciudadano, en el marco de

²⁸ Modificado por el artículo 58 del Decreto Ley 19 de 2012.

una Administración Pública que garantice los derechos de las personas naturales y jurídicas, suprimiendo o reformando trámites, procedimientos y regulaciones innecesarios (...)» (Negrillas fuera de texto).

Con fundamento en las razones aducidas, la Sala confirmará la sentencia apelada.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso²⁹, no se condenará en costas en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA

PRIMERO: CONFÍRMASE la sentencia del 23 de febrero de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección B.

SEGUNDO: Sin condena en costas en esta instancia.

TERCERO: ACÉPTASE la renuncia presentada por el abogado Herman Antonio González Castro como apoderado de la DIAN (folio 150 del c.p.) y **RECONÓCESE PERSONERÍA** al abogado Antonio José Vallejo Díaz para representar a la DIAN, en los términos del poder conferido, que obra en el folio 158 del c.p.

²⁹C.G.P. <<Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación>>.

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

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

**MILTON CHAVES GARCÍA
BASTO**
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ

Ausente con excusa