



SOLICITUD ANÁLISIS DE EXPEDICIÓN IRREGULAR DEL EMPLAZAMIENTO PARA CORREGIR – Improcedencia. Las objeciones frente a la sentencia de primera instancia deben ser planteadas y sustentadas en el recurso de apelación

[L]a Sala advierte que en los alegatos de conclusión de segunda instancia el actor solicitó el análisis del cargo relacionado con las irregularidades en la expedición del emplazamiento para corregir, por considerar que el tribunal omitió hacerlo, sin embargo, su solicitud se hace improcedente de conformidad con el artículo 328 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012). Ello porque las objeciones frente a la sentencia de primera instancia deben ser planteadas y sustentadas en el recurso de apelación, lo que no ocurrió en el caso concreto.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 328

NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - Formas. Mecanismos principales y subsidiarios. Reiteración de jurisprudencia / NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - Procedimiento / DIRECCION PARA NOTIFICACIONES - Es la inscrita por el contribuyente en el RUT / NOTIFICACIÓN POR AVISO - Notificación supletoria / NOTIFICACIÓN SUPLETORIA POR AVISO –Requisitos de la publicación

El artículo 565 del ET señala que las actuaciones de la Administración pueden notificarse de tres principales formas: (i) mediante notificación electrónica, esto es, mediante el envío de un mensaje de datos a la dirección o sitio electrónico en el que el contribuyente haya aceptado previamente recibir notificaciones; (ii) personalmente, es decir, mediante la entrega de copia del acto que se va a notificar, directamente al interesado; y, (iii) a través de la red oficial de correos mediante el uso de cualquier servicio de mensajería especializada. (...) [P]ara que proceda la notificación por aviso, se requiere que la notificación por correo se remita a la dirección informada por el contribuyente en el RUT y que sea devuelta por la empresa de mensajería. Luego, para que se practique legalmente, el aviso con la parte resolutive del acto debe publicarse en dos escenarios: (i) el portal web de la DIAN y (ii) en un lugar visible al público en la entidad. Ambas publicaciones constituyen una formalidad exigida en la ley para la práctica de la notificación por aviso; siendo la primera una adaptación del procedimiento a las nuevas tecnologías en materia de comunicaciones, y la segunda, una garantía para aquellos contribuyentes que aún no tengan acceso a internet, razón por la cual ninguna de esas publicaciones puede omitirse (Sentencia del 01 de agosto de 2019, exp. 23334, CP: Jorge Octavio Ramírez).

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

NOTA DE RELATORÍA: Sobre el procedimiento de notificación subsidiaria en el evento que sean devueltos los correos enviados a la dirección suministrada por el actor en el RUT consultar sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 08 de septiembre de 2016, Exp. 76001-23-31-000-2006-03700-01(18945), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 20 de septiembre de 2017, Exp. 15001-23-33-000-2013-00035-01(20890), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 19 de octubre de 2017, Exp. 76001-23-33-000-2014-01259-01(22283), C.P. Milton Chaves García

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la notificación supletoria por aviso, la parte resolutive del acto debe publicarse en dos escenarios, consultar sentencia del Consejo de Estado,



Sección Cuarta, del 01 de agosto de 2019, Exp. 17001-23-33-000-2015-00660-01(23334), C.P. Jorge Octavio Ramírez

PRINCIPIO DE PUBLICIDAD DE LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS – Se materializa con la notificación. Asegura que el contribuyente conozca el contenido de las decisiones de la administración. Reiteración de jurisprudencia / YERRO DE LA EMPRESA DE MENSAJERÍA EN LA CAUSAL DE DEVOLUCIÓN DE LAS ACTUACIONES – Efectos. La administración debe realizar comprobaciones adicionales y enviar nuevamente las comunicaciones / VULNERACIÓN AL DEBIDO PROCESO POR INDEBIDA NOTIFICACIÓN – Efectos / PUBLICIDAD DE LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS Y EL EJERCICIO DEL DERECHO DE DEFENSA – Finalidad de la notificación como elemento del debido proceso / NOTIFICACIÓN SUPLETORIA MEDIANTE AVISO – Improcedencia. Previamente la administración debía constatar la inconsistencia

[F]rente a la utilización de los mecanismos de notificación subsidiaria de los actos, la Sala ha considerado que deben analizarse las particularidades de cada caso, puesto que se debe asegurar que el contribuyente conozca el contenido de las decisiones de la Administración y en esa medida, se materialice el principio de publicidad en las actuaciones proferidas por la misma. En tal virtud, en la sentencia del 15 de octubre de 2020 (exp. 24761, CP: Julio Roberto Piza) que a su vez reiteró aquellas del 18 de octubre de 2018 (exp. 22099, CP: Stella Jeannette Carvajal) y del 14 de agosto de 2019 (exp. 21347, CP: Julio Roberto Piza), esta judicatura precisó que cuando se comprueba que el trámite de la notificación personal incurre en irregularidades como lo es el yerro de la empresa de mensajería en la causal de devolución del aviso citatorio, la Administración debe advertir dicho error pues es *«necesario que, en una conducta de probidad y diligencia en la función pública, se subsanara el yerro de la empresa de correo y se intentara nuevamente la entrega del aviso citatorio, en aras de garantizar que el demandante pudiera conocer el acto que finiquitó la actuación administrativa y, así, ejerciera el derecho de defensa correspondiente, que es la finalidad de la notificación como elemento del debido proceso (sentencia del 18 de octubre de 2018, exp. 22099, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto)»*. Si bien para los dictados expresos del artículo 568 del Estatuto Tributario (ET) solo cabría exigirle a la Administración que remita el documento a la dirección correcta y es indiferente la razón por la que el documento es devuelto, de conformidad con los precedentes jurisprudenciales citados, la Administración debe realizar comprobaciones adicionales en los casos en que la causal de devolución sea la inexistencia (física) o el yerro en la dirección en que previamente se han notificado otros actos; en ese caso, la propia Administración sí que tendría razones fundadas para descreer el informe que le rinda la empresa de correo sobre el motivo por el que no se llevó a cabo la entrega del documento remitido en el lugar de destino. De conformidad con lo anterior, ante la evidencia de tales yerros por parte de las empresas transportistas, la autoridad de impuestos debe subsanarlos enviando nuevamente las comunicaciones en cuestión o buscando otros medios de entrega, pues solo así se garantiza la publicidad de las actuaciones administrativas y el ejercicio del derecho de defensa, que es la finalidad de la notificación como elemento del debido proceso. (...) [E]stima la Sala que la demandada falló en demostrar un actuar diligente en el procedimiento de notificación de los actos en cuestión, a fin de cumplir con el principio de publicidad. De esta manera, si bien los correos de notificación de los actos señalados se devolvieron habiendo sido enviados a la dirección informada en el RUT y ello permitía, en principio, la notificación por aviso, el hecho que hubo actos que sí se notificaron allí y que la empresa transportista se equivocó en la causal de devolución, derivó en que la Administración debía recabar y constatar la inconsistencia a fin de intentar, nuevamente, el envío de los correos y, con ello, cumplir correctamente con el trámite de la notificación



FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 568

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la finalidad de la notificación consultar sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 15 de octubre de 2020, Exp. 76001-23-33-000-2017-00410-01(24761), C.P. Julio Roberto Piza; a su vez reiteró sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 18 de octubre de 2018, Exp. 05001-23-33-000-2013-01705-01(22099), C.P. Stella Jeannette Carvajal; y sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 14 de agosto de 2019, Exp. 05001-23-33-000-2013-01705-01(21347), C.P. Julio Roberto Piza

NOTIFICACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN – Extemporaneidad. Causal de nulidad del acto administrativo. Reiteración de jurisprudencia / INDEBIDA NOTIFICACIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS - Constituye causal de nulidad / NOTIFICACIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVOS - Oportunidad / NOTIFICACIÓN POR CONDUCTA CONCLUYENTE – Extemporánea / DERECHO AL DEBIDO PROCESO - Vulneración

[E]sta Sección ha indicado que la notificación por fuera del término previsto en la ley tiene la capacidad de atacar la formación del acto, como quiera que el numeral 3.º del artículo 730 del ET, vigente para la época de los hechos, la consideraba como una causal de nulidad de los actos administrativos de contenido tributario. En virtud de lo anterior, se debe determinar si, para el momento en que el actor se entiende notificado por conducta concluyente de la liquidación oficial de revisión censurada, esta era nula al haber transcurrido la oportunidad para notificarla según el artículo 710 *ejusdem* (sentencia del 03 de diciembre de 2009, exp. 16781, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas). Tratándose de este tipo de notificación, esta Sección ha precisado que es una forma subsidiaria de notificación de los actos administrativos, cuando estos se han notificado irregularmente. Al tenor del artículo 72 del CPACA, se presenta cuando el interesado actúa y presenta un recurso, formula una solicitud o acepta la decisión, dando por hecho que conoce la decisión administrativa, y, de acuerdo con el artículo 301 del CGP, surte los mismos efectos de la notificación personal (sentencia del 29 de abril de 2020, exp. 22646, CP: Milton Chaves García). Así, la Liquidación Oficial de Revisión nro. 012412015000030, del 29 de septiembre de 2015 se entiende notificada por conducta concluyente el 15 de enero de 2016, pues en esta fecha se recibieron las copias que el actor solicitó a la Administración el 14 de enero de la misma anualidad, y a pesar de que la demandada afirmó que durante la toda la etapa administrativa el contribuyente tuvo conocimiento de la actuación, no aportó pruebas que permitieran verificar una notificación por conducta concluyente previa a esa fecha. De tal forma, el plazo de seis meses que tenía la demandada para notificar ese acto, según el artículo 710 del ET, debía contarse desde la fecha de vencimiento para responder el requerimiento especial que, como se deriva de los hechos probados descritos en el f.j. 3.2, fue el 07 de abril de 2015. Al haberse producido la notificación de la liquidación oficial el 15 de enero de 2016, esta fue extemporánea.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 730, NUMERAL 3 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 710 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 72 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 301

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la notificación irregular de actos administrativos tributarios consultar sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 3 de diciembre de 2009, Exp. 25000-23-27-000-2005-00708-01(16781), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 29 de abril de 2020, Exp. 11001-03-27-000-2016-00051-00(22646), C.P. Milton Chaves García



CONDENA EN COSTAS DE PRIMERA INSTANCIA - Levantamiento por revocatoria de la sentencia apelada / CONDENA EN COSTAS DE SEGUNDA INSTANCIA - Improcedencia. Falta de prueba de su causación

Finalmente, se revocará la condena en costas impuestas por el *a quo* al demandante y no se impondrán en esta instancia dado que no obra ningún elemento de prueba que demuestre su causación de conformidad con el ordinal 8.º del artículo 365 del Código General del Proceso.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 365, ORDINAL 8

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., dieciocho (18) de marzo de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 63001-23-33-000-2016-00026-01(22795)

Actor: OSCAR DE JESÚS MEJÍA ALZATE

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 09 de septiembre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío, que negó las pretensiones y condenó en costas a la accionante (ff. 126 y 127).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante Liquidación Oficial de Revisión nro. 012412015000030, del 29 de septiembre de 2015, la Administración modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, presentada por el demandante (f. 115 caa1), e impuso sanciones por no enviar información y por libros de contabilidad. Para notificar el acto liquidatorio, la demandada envió por correo certificado una copia de este a la dirección informada por el actor en el Registro Único Tributario (RUT); sin embargo, el correo fue devuelto por la causal «*dirección no existe*» (ff. 183 caa1 y 944 caa5), por lo cual la demandada procedió a utilizar el mecanismo de notificación subsidiaria, esto es, por aviso a través de la publicación del acto en la página web de la Administración.

Prescindiendo del recurso de reconsideración, el actor interpuso demanda *per saltum* ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda



En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), el demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 16 y 17):

1. Que se declare la nulidad del acto administrativo Liquidación Oficial de Revisión nro. 012412015000030, de fecha 29 de septiembre de 2015, proferida por la División de Liquidación de la DIAN, Seccional Armenia, por medio de la cual se modificó la liquidación privada de la declaración de renta del año gravable 2012 del contribuyente Oscar de Jesús Mejía Alzate.
2. Que, como consecuencia, se restablezca el derecho que le asiste al señor Oscar de Jesús Mejía Alzate, declarando la firmeza de su declaración, y declarando que no está obligado a pagar mayores valores en su declaración del impuesto de renta y complementario del año gravable 2012.
3. Que se condene en costas a la entidad demandada, ponderando los gastos incurridos por el contribuyente con motivo de la actuación objeto de esta demanda y los correspondientes a esta instancia.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 29 de la Constitución; 137 y 138 del CPACA; y 651, 655, 703, 710 y 730 numeral 3 del Estatuto Tributario (ET, Decreto 624 de 1989). El concepto de violación planteado se sintetiza de la siguiente manera (ff. 10 a 15):

Planteó que la liquidación oficial de revisión y los requerimientos ordinario y especial, expedidos por la Administración, fueron indebidamente notificados, lo cual le impidió ejercer su derecho de defensa. Al respecto, explicó que, ante la devolución de los correos a través de los cuales se intentó notificar los actos en cuestión, la autoridad de impuestos estaba obligada a buscar otros medios de verificación de su dirección, antes de utilizar la publicación de los avisos en la página web de la entidad. Manifestó que no podía aceptarse el argumento de la entidad, según el cual, no había sido posible la notificación por correo de los citados actos, al ser devueltos porque la dirección reportada en el RUT «no existía». Lo anterior, dado que otros actos (*i.e.* auto comisorio y emplazamiento para corregir) y diligencias (*i.e.* visita al contribuyente e inspección contable) fueron notificados con éxito en esa misma dirección.

Advirtió que la indebida notificación de los actos condujo a que fuese nula la actuación de la demandada; en primer lugar, porque la incorrecta notificación del requerimiento especial lo dejó sin efectos y ello evitó que se cumpliera con la exigencia del artículo 703 del ET, en virtud del cual la liquidación oficial de revisión debe ser antecedida del citado acto preparatorio. Y en segundo lugar, porque para la fecha en la que se notificó por conducta concluyente de la liquidación oficial de revisión, a través de la solicitud de copias ante la Administración, había transcurrido el término perentorio de 6 meses con el que contaba la autoridad para notificar al contribuyente del contenido del acto.

Aseveró que, en la medida en que el requerimiento ordinario no fue notificado correctamente, este fue ineficaz y, en consecuencia, no estaba obligado a enviar la información requerida, ni podía ser penalizado con las sanciones por no enviar información y por libros de contabilidad en los términos de los artículos 651 y 655 del ET.

Finalmente, solicitó condenar en costas a la demandada, tomando para ese efecto la tarifa del 20% del valor de las pretensiones reconocidas en la sentencia según lo señala el artículo 6.º del Acuerdo 1887 de 2003.

Contestación de la demanda



La Dian se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 73 a 84). Con tal propósito expresó que todos los actos proferidos en el procedimiento de fiscalización estuvieron debidamente fundados en el debido proceso y en las normas tributarias. Así, ante la devolución de los correos que buscaban poner en conocimiento del actor los actos censurados y que fueron enviados a la dirección informada por él mismo en el RUT, la Administración hizo públicos los actos mediante avisos publicados en su página web, dentro del término fijado en la ley, y de conformidad con el procedimiento previsto en los artículos 565 a 568 del ET. Añadió que las diligencias de notificación de actos administrativos son realizadas por una empresa de mensajería, ajena a la entidad, cuya competencia se contrae a entregar los correos en las direcciones informadas en el RUT; en consecuencia, la devolución de los correos no puede ser atribuida a la Administración, sino a las empresas de mensajería. Agregó que, en todo caso, correspondía a el demandante actualizar el RUT con más información sobre su localización, a fin de lograr la efectiva notificación de los actos demandados. Finalmente, defendió la imposición de las sanciones por no enviar información y por libros de contabilidad, ya que se se cumplieron los tipos infractores cuando el actor se negó a entregar datos sobre sus libros contables y su actividad productora de renta, a pesar de ser solicitados mediante requerimiento ordinario, y con ocasión de las visitas que efectuaron los funcionarios competentes en el domicilio del demandante.

Sentencia apelada

El tribunal desestimó las súplicas de la demanda y condenó en costas al actor (ff. 113 a 127). Al efecto, expuso que las disposiciones que reglan el procedimiento de notificaciones de actos de contenido tributario no señalan una alternativa diferente a la publicación en la página web de la Administración, en los eventos en que las notificaciones remitidas a la dirección registrada por el contribuyente en el RUT son devueltas por las empresas de correo. En tal contexto, planteó que el artículo 568 del ET, no prevé el procedimiento aplicable al caso en que funcionarios de la Administración hubieren tenido conocimiento de que la dirección registrada en el RUT era correcta.

Consideró que la actuación de la Administración no resultó violatoria del derecho de defensa del contribuyente y por el contrario, la publicación en la página web de la autoridad de impuestos, coadyuvó a su fácil conocimiento. Por ello, determinó que la demandada cumplió a cabalidad con la notificación de los actos en cuestión y decidió a favor de la legalidad de los mismos.

Observó que el actor no presentó cargos frente a las modificaciones planteadas en la liquidación oficial de revisión. Por ende, se abstuvo de estudiar tales glosas y las sanciones impuestas, pues según estimó, estas fueron objetivas y se impusieron al cumplirse los supuestos de hecho contenidos en los artículos 651 y 655 del ET.

Recurso de apelación

El demandante apeló la sentencia del tribunal (ff. 130 a 140), reiterando todos los cargos de la demanda. Adicionó que el *a quo* realizó una interpretación exegética y equivocada del artículo 568 del ET, pues la aceptación de la notificación de los actos de la Administración a través de su publicación en la página web de la entidad, tras su devolución por cualquier causa, podría convalidar irregularidades procedimentales como las ocurridas en el *sub examine*. Al efecto, citó la sentencia de esta Sección del 06 de marzo de 2008 (exp. 15586, CP: Héctor Romero Díaz), en donde se precisó que la notificación por aviso era improcedente cuando a pesar de haberse remitido el acto a la dirección correcta y devolverse por la causal «*dirección no encontrada*», la



Administración debía revisar las razones de la devolución y consultar otros medios para verificar la correcta notificación.

Alegatos de conclusión

El demandante reiteró los argumentos de la demanda. Además, precisó que la responsabilidad del acto de la notificación radica exclusivamente en cabeza de la Administración y que, en todo caso, la notificación subsidiaria de que trata el artículo 568 del ET, aplica cuando el correo es devuelto por causas imputables al contribuyente y no a las empresas de mensajería. De otra parte, objetó que el *a quo* hubiese obviado estudiar los otros cargos de la demanda, por lo que solicitó que en la apelación se decidiera sobre la irregularidad del emplazamiento para corregir (ff. 159 a 164).

La demandada insistió en los argumentos expuestos en etapas procesales anteriores, enfatizando que se tipificaron las sanciones impuestas por la Administración en la medida en que, en todo el curso del proceso, el demandante se negó a entregar la información solicitada a pesar de que tenía conocimiento del proceso de fiscalización que se adelantaba en su contra, y por el contrario, tomó una posición pasiva al no comparecer a las oficinas de la entidad para esclarecer los hechos por los que era investigado (ff. 155 a 157).

El agente del Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide la legalidad de la liquidación oficial de revisión demandada, atendiendo al cargo de apelación que el demandante formuló contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda. Concretamente, se debe determinar si, como lo aduce el apelante único, los requerimientos, ordinario y especial, y la Liquidación Oficial de Revisión demandada fueron indebidamente notificados. De prosperar el anterior cargo de apelación, la Sala estudiará si fue extemporánea la notificación del acto liquidatario citado que alegó conocer el actor por conducta concluyente y, por tal motivo, si la Administración carecía de competencia temporal cuando expidió y notificó el mismo.

2- Como cuestión previa, la Sala advierte que en los alegatos de conclusión de segunda instancia el actor solicitó el análisis del cargo relacionado con las irregularidades en la expedición del emplazamiento para corregir, por considerar que el tribunal omitió hacerlo, sin embargo, su solicitud se hace improcedente de conformidad con el artículo 328 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012). Ello porque las objeciones frente a la sentencia de primera instancia deben ser planteadas y sustentadas en el recurso de apelación, lo que no ocurrió en el caso concreto.

3- Precisado lo anterior, el actor considera que hubo una afectación al debido proceso en la práctica de la notificación por aviso de los requerimientos, ordinario y especial, y de la liquidación oficial de revisión. Ello derivó en la ineficacia de esta última y en la causal de nulidad por incumplimiento del plazo para proferir y notificar la liquidación respectiva, dado que la devolución del correo bajo la causal de «*dirección no existe*» fue equivocada, teniendo en cuenta que en esa misma dirección se notificaron otros actos y se adelantó una inspección contable y una visita al contribuyente. Por tal motivo, aduce que la Administración no podía acudir al mecanismo de notificación subsidiaria por aviso, mediante la publicación de la liquidación oficial de revisión en su página web, pues ello procede cuando agotados los medios de investigación para ubicar la dirección del contribuyente, no se haya podido obtener ninguna dirección.



En el otro extremo de la *litis*, la demandada y el *a quo* consideran que la notificación por aviso, a través de la publicación de la liquidación oficial de revisión, y así como de los requerimientos, ordinario y especial, a través de su página web, se surtió en debida forma. Lo anterior, dado que los correos devueltos fueron enviados a la dirección suministrada por el actor en el RUT, de manera que se cumplió con el requisito para emplear el mecanismo de notificación subsidiaria previsto en el artículo 568 del ET, el cual no contempla tratamiento especial o distinto cuando la empresa de mensajería encargada del reparto, no logra la entrega del correo en la dirección en cuestión por la causal «*dirección no existe*».

3.1- Para resolver la litis planteada la Sala reiterará en lo pertinente lo señalado en ocasiones anteriores¹.

El artículo 565 del ET señala que las actuaciones de la Administración pueden notificarse de tres principales formas: (i) mediante notificación electrónica, esto es, mediante el envío de un mensaje de datos a la dirección o sitio electrónico en el que el contribuyente haya aceptado previamente recibir notificaciones; (ii) personalmente, es decir, mediante la entrega de copia del acto que se va a notificar, directamente al interesado; y, (iii) a través de la red oficial de correos mediante el uso de cualquier servicio de mensajería especializada.

Si la notificación por correo enviado a la dirección proporcionada en el RUT es devuelta, el artículo 568 *ibidem* prescribe que el procedimiento subsidiario a seguir es la notificación por aviso, la cual procede cuando los actos por notificar «*son devueltos por cualquier razón*», y se surte publicando la parte resolutive de los mismos en la página web de la Administración y, en todo caso, en un lugar de acceso al público de la misma entidad. En estas ocasiones, la notificación se reputa efectuada, para la Administración en la fecha de introducción al correo, y para el contribuyente, el término para responder se cuenta desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso en el portal o de la corrección de la notificación.

Así pues, para que proceda la notificación por aviso, se requiere que la notificación por correo se remita a la dirección informada por el contribuyente en el RUT y que sea devuelta por la empresa de mensajería. Luego, para que se practique legalmente, el aviso con la parte resolutive del acto debe publicarse en dos escenarios: (i) el portal web de la DIAN y (ii) en un lugar visible al público en la entidad. Ambas publicaciones constituyen una formalidad exigida en la ley para la práctica de la notificación por aviso; siendo la primera una adaptación del procedimiento a las nuevas tecnologías en materia de comunicaciones, y la segunda, una garantía para aquellos contribuyentes que aún no tengan acceso a internet, razón por la cual ninguna de esas publicaciones puede omitirse (Sentencia del 01 de agosto de 2019, exp. 23334, CP: Jorge Octavio Ramírez).

Sin perjuicio de lo anterior, frente a la utilización de los mecanismos de notificación subsidiaria de los actos, la Sala ha considerado que deben analizarse las particularidades de cada caso, puesto que se debe asegurar que el contribuyente conozca el contenido de las decisiones de la Administración y en esa medida, se materialice el principio de publicidad en las actuaciones proferidas por la misma. En tal virtud, en la sentencia del 15 de octubre de 2020 (exp. 24761, CP: Julio Roberto Piza) que a su vez reiteró aquellas del 18 de octubre de 2018 (exp. 22099, CP: Stella

¹ Ver sentencias del 08 de septiembre de 2016 (exp. 18945, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); del 20 de septiembre de 2017 (exp. 20890, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); y del 19 de octubre de 2017 (exp. 22283, CP: Milton Chaves García).



Jeannette Carvajal) y del 14 de agosto de 2019 (exp. 21347, CP: Julio Roberto Piza), esta judicatura precisó que cuando se comprueba que el trámite de la notificación personal incurre en irregularidades como lo es el yerro de la empresa de mensajería en la causal de devolución del aviso citatorio, la Administración debe advertir dicho error pues es *«necesario que, en una conducta de probidad y diligencia en la función pública, se subsanara el yerro de la empresa de correo y se intentara nuevamente la entrega del aviso citatorio, en aras de garantizar que el demandante pudiera conocer el acto que finiquitó la actuación administrativa y, así, ejerciera el derecho de defensa correspondiente, que es la finalidad de la notificación como elemento del debido proceso (sentencia del 18 de octubre de 2018, exp. 22099, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto)»*.

Si bien para los dictados expresos del artículo 568 del Estatuto Tributario (ET) solo cabría exigirle a la Administración que remita el documento a la dirección correcta y es indiferente la razón por la que el documento es devuelto, de conformidad con los precedentes jurisprudenciales citados, la Administración debe realizar comprobaciones adicionales en los casos en que la causal de devolución sea la inexistencia (física) o el yerro en la dirección en que previamente se han notificado otros actos; en ese caso, la propia Administración sí que tendría razones fundadas para descreer el informe que le rinda la empresa de correo sobre el motivo por el que no se llevó a cabo la entrega del documento remitido en el lugar de destino. De conformidad con lo anterior, ante la evidencia de tales yerros por parte de las empresas transportistas, la autoridad de impuestos debe subsanarlos enviando nuevamente las comunicaciones en cuestión o buscando otros medios de entrega, pues solo así se garantiza la publicidad de las actuaciones administrativas y el ejercicio del derecho de defensa, que es la finalidad de la notificación como elemento del debido proceso.

3.2- Visto lo anterior, en el plenario se encuentran probados los siguientes hechos:

(i) En desarrollo de la investigación iniciada al contribuyente a través del auto nro. 012382013000329 del 24 de septiembre de 2013 (f. 1 caa1), la demandada emitió el auto comisorio nro. 002719 del 26 de noviembre de la misma anualidad, en virtud del cual se realizó visita al contribuyente ese mismo día en la dirección informada en el RUT, quien recibió a los funcionarios delegados para la visita y se rehusó a entregar la información contable y tributaria, pues no estaba autorizado a darla (ff. 79 y 80 caa1).

(ii) El 23 de octubre de 2013, la Administración envió el Requerimiento Ordinario nro. 012382013000372 al demandante, a la dirección informada en el RUT, pero fue devuelto el 30 de octubre del mismo año bajo las causales *«dirección incompleta»* (f. 83 caa1), *«se traslado»* y *«no se estableció comunicación»* (f. 84 caa1). Posteriormente, el acto fue publicado en la página web de la autoridad tributaria, el 15 de noviembre de 2013.

(iii) El 24 de octubre de 2013, la demandada profirió el Auto de Inspección Contable nro. 012382013000050, el cual fue enviado por correo certificado a la dirección informada en el RUT (f. 2 caa1), y devuelto el 30 de octubre del mismo año bajo la causal *«dirección incompleta- faltan datos de dirección sin número de teléfono para confirmar»*; por tal motivo, se publicó en la página web de la Administración, el 15 de noviembre de 2013 (f. 81 caa1).

(iv) El 29 de octubre de 2014, la Administración profirió Emplazamiento para Corregir nro. 012382014000017, el cual se notificó por correo el 01 de noviembre del mismo año (ff. 162 a 168 caa1).

(v) El 04 de diciembre de 2014, la demandada emitió el Requerimiento Especial nro.



012382014000044, el cual fue enviado por correo a la dirección informada en el RUT, pero devuelto el 05 de diciembre de dicha anualidad bajo la causal «*dirección no existe*» (f. 198 caa1). En consecuencia, el acto se publicó en la página web de la entidad el 06 de enero de 2015 (ff. 185 caa1).

(vi) El 22 de enero de 2015, el actor envió solicitud de copias del expediente la demandada, alegando para tal efecto que se enteró de los oficios y requerimientos «*en la página de la DIAN en el link de notificación de actos administrativos*» (f. 199 caa1). En respuesta, la Administración entregó las copias solicitadas por el demandante, el 26 de enero de 2015 (f. 201 caa1), y posteriormente este dio respuesta al requerimiento especial el 01 de abril del mismo año (ff. 185 a 215 caa2).

(vii) El 29 de septiembre de 2015, la Administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 012412015000030, la cual fue enviada por correo certificado a la dirección informada por el apelante en el RUT, pero fue devuelta el 30 de septiembre de tal anualidad por la causal «*dirección errada/dirección no existe*» (f. 962 caa5). En consecuencia, el acto administrativo fue publicado en la página web el 07 de octubre de 2015.

(viii) El 14 de enero de 2016, el demandante presentó solicitud de copias de la liquidación oficial de revisión ante la Administración, la cual fue respondida con el respectivo adjunto, el 15 de enero del mismo año (ff. 966 y 967 caa5).

3.3- Con el anterior recuento, estima la Sala que la demandada falló en demostrar un actuar diligente en el procedimiento de notificación de los actos en cuestión, a fin de cumplir con el principio de publicidad. De esta manera, si bien los correos de notificación de los actos señalados se devolvieron habiendo sido enviados a la dirección informada en el RUT y ello permitía, en principio, la notificación por aviso, el hecho que hubo actos que sí se notificaron allí y que la empresa transportista se equivocó en la causal de devolución, derivó en que la Administración debía recabar y constatar la inconsistencia a fin de intentar, nuevamente, el envío de los correos y, con ello, cumplir correctamente con el trámite de la notificación, como también se determinó en la sentencia del 14 de agosto de 2019 (exp. 21347, CP: Julio Roberto Piza). Adicionalmente, al demandante no se le podían atribuir las inconsistencias en la notificación por correo, como se evidenció en este caso, pues podía confiar legítimamente que la liquidación oficial de revisión y los requerimientos serían enviados por correo, como sucedió con el emplazamiento para corregir. En consecuencia, juzga esta judicatura que la notificación por aviso de estos actos fue irregular.

Adicionalmente, encuentra la Sala que contrario a los argumentos de la demandada, la dirección suministrada por el actor en su RUT era lo suficientemente clara para lograr que los actos fuesen notificados por correo y, en esas condiciones, no era necesario – ni su obligación- agregar datos a la dirección en cuestión.

Prospera el cargo de apelación.

4- Seguidamente, pasa la Sala a estudiar el cargo de extemporaneidad de la liquidación oficial de revisión propuesto por el actor, quien aduce que, en virtud de la indebida notificación por aviso del citado acto, se notificó por conducta concluyente el 15 de enero de 2016, fecha en la que recibió las correspondientes copias del acto y en que habría expirado la competencia de la demandada para expedir la liquidación oficial.

Sobre el particular, esta Sección ha indicado que la notificación por fuera del término previsto en la ley tiene la capacidad de atacar la formación del acto, como quiera que el numeral 3.º del artículo 730 del ET, vigente para la época de los hechos, la consideraba



como una causal de nulidad de los actos administrativos de contenido tributario. En virtud de lo anterior, se debe determinar si, para el momento en que el actor se entiende notificado por conducta concluyente de la liquidación oficial de revisión censurada, esta era nula al haber transcurrido la oportunidad para notificarla según el artículo 710 *ejusdem* (sentencia del 03 de diciembre de 2009, exp. 16781, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

Tratándose de este tipo de notificación, esta Sección ha precisado que es una forma subsidiaria de notificación de los actos administrativos, cuando estos se han notificado irregularmente. Al tenor del artículo 72 del CPACA, se presenta cuando el interesado actúa y presenta un recurso, formula una solicitud o acepta la decisión, dando por hecho que conoce la decisión administrativa, y, de acuerdo con el artículo 301 del CGP, surte los mismos efectos de la notificación personal (sentencia del 29 de abril de 2020, exp. 22646, CP: Milton Chaves García).

Así, la Liquidación Oficial de Revisión nro. 012412015000030, del 29 de septiembre de 2015 se entiende notificada por conducta concluyente el 15 de enero de 2016, pues en esta fecha se recibieron las copias que el actor solicitó a la Administración el 14 de enero de la misma anualidad, y a pesar de que la demandada afirmó que durante la toda la etapa administrativa el contribuyente tuvo conocimiento de la actuación, no aportó pruebas que permitieran verificar una notificación por conducta concluyente previa a esa fecha. De tal forma, el plazo de seis meses que tenía la demandada para notificar ese acto, según el artículo 710 del ET, debía contarse desde la fecha de vencimiento para responder el requerimiento especial que, como se deriva de los hechos probados descritos en el f.j. 3.2, fue el 07 de abril de 2015. Al haberse producido la notificación de la liquidación oficial el 15 de enero de 2016, esta fue extemporánea. Por la razón anterior, prospera el cargo de la demanda.

En definitiva, la Sala revocará la decisión de primer grado y, en su lugar, se declarará la nulidad del acto demandado y, en consecuencia, restablecerá el derecho fijando la firmeza de la declaración del impuesto presentada por el actor y la improcedencia de las sanciones.

5- Finalmente, se revocará la condena en costas impuestas por el *a quo* al demandante y no se impondrán en esta instancia dado que no obra ningún elemento de prueba que demuestre su causación de conformidad con el ordinal 8.º del artículo 365 del Código General del Proceso.

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

FALLA

1- **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar:

Primero: declarar la nulidad la Liquidación Oficial de Revisión nro. 012412015000030, del 29 de septiembre de 2015, mediante la cual la DIAN impuso a Oscar de Jesús Mejía Alzate sanción por no enviar información y por libros de contabilidad respecto de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012.

A título de restablecimiento, declarar la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012 presentada por el demandante y la improcedencia de las sanciones por no enviar información y por libros de contabilidad impuestas.

Segundo: Sin condena en costas en primera instancia.



Radicado: 63001-23-33-000-2016-00026-01 (22795)
Demandante: Oscar de Jesús Mejía Alzate

2- Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sala

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ