

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

**Bogotá D.C., veintiocho (28) de noviembre de dos mil dieciocho
(2018)**

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 54001-23-33-000-2014-00168-01 (22064)
Demandante: RAÚL EDUARDO PRADA GARCÉS
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Firmeza de la declaración de IVA en relación con la liquidación privada de renta del mismo período. Procedimiento de notificación por devolución de correo. Irregularidades sustanciales que afectan el debido proceso

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 2 de julio de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander. La sentencia dispuso:

“Primero: Niéguese las súplicas de la demanda, interpuesta por el señor Raúl Eduardo Prada Garcés, identificado con la Cédula No. 13.444.150, a través de apoderado judicial en contra de la Nación – U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, de conformidad con los considerandos del presente fallo.

Segundo. Condénese en costas al señor Raúl Eduardo Prada Garcés. Una vez ejecutoriada la presente sentencia, por Secretaría dese el trámite previsto en el artículo 366 del Código General del Proceso.

Tercero: Una vez en firme la presente providencia, devuélvase a la parte actora el valor consignado como gastos ordinarios del proceso o su remanente, si lo hubiere y, archívese el expediente, previas las anotaciones secretariales de rigor”.

I) ANTECEDENTES

1.1. El 12 de enero de 2010, el señor Raúl Eduardo Prada Garcés presentó **la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 6 del año 2009**, en la que registró ingresos excluidos por concepto de “hospedaje,

venta de tiquetes y productos alimenticios" en la suma de \$7.838.273.000, lo que llevó a que se determinara el saldo a pagar en \$0.

El 11 de agosto de 2010, el contribuyente presentó la declaración de renta del año gravable 2009, en la que solicitó acogerse al beneficio de auditoría.

1.2. Mediante requerimiento especial, **la Administración propuso la modificación de la declaración de IVA del bimestre 6 de 2009**, en el sentido de desconocer los ingresos excluidos por no encontrarse probado que el servicio turístico fue prestado a residentes en el exterior y en el territorio nacional colombiano, como lo exige el literal e) del artículo 481 para la procedencia del beneficio tributario.

Con base en ello, gravó esos ingresos, determinó un saldo a pagar de \$1.254.124.000, e impuso una sanción por inexactitud de \$2.006.598.000.

1.3. El contribuyente presentó respuesta al anterior requerimiento, alegando que la declaración de IVA del período 6 del año 2009 se encuentra en firme en virtud de lo dispuesto en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, que sujeta su firmeza a la liquidación privada de renta del mismo período que, en este caso, estaba cobijada con el beneficio de auditoría.

1.4. Mediante liquidación oficial de revisión, la Administración modificó la declaración de IVA del bimestre 6 de 2009 en los términos propuestos en el requerimiento especial.

En ese acto, también se precisó que si bien la declaración de renta del 2009 se encuentra en firme en virtud del beneficio de auditoría, ese término de firmeza especial no aplica para las declaraciones de IVA, desde la entrada en vigencia de la Ley 863 de 2003.

1.5. Contra esa decisión, el contribuyente interpuso recurso de reconsideración, en el sentido de discutir la notificación de la liquidación oficial. Ese recurso fue resuelto por la Administración en el sentido de confirmar el acto recurrido.

II) DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, Raúl Eduardo Prada Garcés, solicitó:

"DECLARATIVAS

PRIMERA: Declarar la nulidad de los actos administrativos que a continuación relaciono: 1) Liquidación Oficial de Revisión del impuesto sobre las ventas No. 072412012000056 del 13 de diciembre de 2012; 2) Resolución No. 900.541 del 27 de diciembre de 2013, que resuelve el recurso de reconsideración confirmando la Liquidación Oficial de Revisión impuesto sobre las ventas sexto bimestre.

CONDENATORIAS:

PRIMERA: Que a título de restablecimiento del derecho se diga que mi poderdante no debe suma alguna de dinero a la DIAN, producto de los actos administrativos que aquí se demandan e igualmente se condene a la Nación, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta, a reintegrar a mi cliente, Raúl Eduardo Prada Garcés, NIT. 13.444.150-1, los valores que por cualquier concepto tenga que pagar a la DIAN, como consecuencia de la aplicación de los actos demandados, en caso de hacerse efectiva por medios coactivos.

SEGUNDA: Que a título de restablecimiento del derecho, igualmente se condene a la Nación, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta, a pagar a Raúl Eduardo Prada Garcés, NIT. 13.444.150-1 el monto correspondiente a la pérdida del valor adquisitivo del peso colombiano, y de los intereses por las sumas que esa Corporación ordene reintegrar, desde el momento de su causación y hasta el fallo respectivo.

TERCERA: Condenar a la Nación, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta en costas del proceso de conformidad con el Código de Procedimiento Civil en armonía con el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

CUARTA: Condenar a la Nación, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta a reconocer y pagar el interés comercial sobre las sumas de dineros liquidadas reconocidas en la sentencia durante los seis (6) meses siguientes a la ejecutoria de la misma, y moratorios después de este término.

QUINTA: Que se ordene a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta a dar cumplimiento a las sentencias conforme a lo establecido en los artículos 188, 192 y 195 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo”

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

Violación de los artículos 2, 4, 6, 29, 51, 83, 122, 209 y 228 de la Constitución Política, 3 y 137 -inciso 2º- del CPACA, y 568, 683, 689, 689-1, 705-1, 711, 730 y 742 del Estatuto Tributario.

Firmeza de la declaración de IVA

Teniendo en cuenta que la declaración del impuesto de renta del año gravable 2009 adquirió firmeza el 13 de febrero de 2011, bajo el amparo del beneficio de auditoría, desde esa misma fecha quedó en firme la declaración de IVA del período 6 del año 2009. Por tanto, el requerimiento especial del 26 de marzo de 2012 es extemporáneo.

Lo anterior, en virtud de lo dispuesto en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, que condiciona la firmeza de la declaración de IVA a la del impuesto de renta del mismo período.

Indebida notificación de la liquidación oficial

Ante la devolución por correo de la notificación de la liquidación oficial, debía seguirse el procedimiento dispuesto en el artículo 568 del Estatuto Tributario, consistente en la publicación de un aviso con la transcripción de la parte resolutive en el portal Web de la DIAN y en un lugar de acceso al público de la misma entidad.

Pero la DIAN solo publicó en el portal web las dos primeras páginas del acto, y no fijó la publicación en un lugar visible de la entidad.

“Dichas fijaciones del acto administrativo, tan solo se empiezan a realizar en el mes de diciembre de 2013, por derecho de petición que este abogado presentara por otro contribuyente del que soy igualmente apoderado, manifestación que hago bajo la gravedad de juramento”.

“Mi cliente se enteró de la existencia de la liquidación oficial de revisión, por la oficina de cobro, prueba de ello es que al contestar o interponer el recurso de ley, manifiesta sobre la supuesta notificación realizada por internet el 21 de diciembre”.

En tal sentido, la DIAN no notificó la liquidación oficial dentro del término consagrado en el artículo 710 del Estatuto Tributario, por cuanto no cumplió con el procedimiento previsto en el artículo 568 ibídem.

Desconocimiento de la exclusión por servicios turísticos

La DIAN desconoce la exclusión de los ingresos por servicios de hospedaje, venta de paquetes turísticos y productos alimenticios, a pesar de que reconoce que el señor Prada Garcés tiene registrada la actividad de servicios turísticos en el RUT, que es el presupuesto contemplado en la ley para la procedencia del beneficio tributario.

Sanción por inexactitud

No es procedente la sanción por inexactitud toda vez que no se cuestiona la realidad de los hechos, sino el incumplimiento de requisitos formales de los documentos que soportan las operaciones. Por esa razón, se presenta una diferencia de criterios por la interpretación del derecho aplicable.

Adicionalmente, en los actos demandados no se explican las razones por las cuales se impone la sanción.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

Es cierto que la declaración de renta del año 2009 está cobijada con el beneficio de auditoría y, por tanto, quedó en firme en el término de seis meses.

Pero el beneficio de auditoría que ampara la declaración de renta, no es aplicable a las declaraciones de IVA, toda vez que el inciso segundo del artículo 689-1 del Estatuto Tributario que permitía dicha circunstancia, fue derogado expresamente por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003.

Es por eso que la declaración de IVA del bimestre 6 del 2009 se regía por el término de firmeza general de los artículos 705, 706 y 714 del Estatuto Tributario. Adicionalmente, ese plazo se suspendió por tres meses por la práctica de la inspección tributaria.

En cuanto a la notificación de la liquidación oficial, se advierte que la misma fue devuelta por correo por la causal "destinatario no lo conocen", por lo que el 21 de diciembre de 2012 se notificó el acto por aviso en la página Web de la DIAN.

Ese hecho se constata en la aludida página de Web, en la que al buscar por el número de cédula o NIT del señor Prada Garcés, se puede acceder a los archivos en formato PDF de los actos administrativos que le han sido proferidos y su fecha de notificación.

No son procedentes los ingresos excluidos por concepto de hospedaje, y venta de tiquetes y productos alimenticios, porque el contribuyente no probó que esos servicios turísticos fueran prestados a residentes en el exterior y en el territorio nacional colombiano.

Pero además, esa información no pudo ser verificada en las facturas de ventas con el nombre y cédula de extranjería, ni en el Ministerio de Relaciones Exteriores, ni en el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Súmese a ello que, en la información exógena del año 2009 del señor Prada Garcés no se evidencia ningún hotel, aerolínea, empresa de transporte o agencias de viaje y turismo que reporten los ingresos percibidos por parte del contribuyente por los paquetes turísticos vendidos.

A pesar de que la DIAN requirió al señor Prada Garcés los soportes de las compras que realizó para prestar el servicio turístico, éste no remitió la documentación respectiva. Tampoco esa prueba se pudo obtener en las visitas efectuadas, dado que fueron evadidas por aquél.

Procede la sanción por inexactitud porque el contribuyente omitió impuestos por operaciones gravadas, al declarar una exención inexistente.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Norte de Santander, mediante providencia del 2 de julio de 2015, negó las pretensiones de la demanda y ordenó condenar en costas a la parte demandante, con fundamento en las siguientes consideraciones:

El beneficio de auditoría y, su firmeza especial, no puede extenderse a la declaración de IVA toda vez que el inciso 2º del artículo 689-1 *ibídem* que lo permitía, fue derogado por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003. Por ese motivo, la declaración de IVA del bimestre 6 de 2009 se rige por el término de firmeza general de dos años.

Esa liquidación privada no se encuentra en firme en tanto el requerimiento especial fue notificado antes de que trascurrieran los dos años para su firmeza: El plazo para declarar vencía el 12 de enero de 2012, pero se extendió hasta el 12 de abril siguiente por la práctica de la inspección tributaria, y el requerimiento especial fue notificado el 27 de marzo de 2012, dentro del término legal.

En cuanto a la notificación de la liquidación oficial, se encuentra que debido a que fue devuelta por correo, la DIAN procedió a publicar el acto en la página Web de la entidad. Notificación que surtió efecto, en tanto el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración oportunamente.

Dado que el actor no desvirtuó los indicios y las pruebas documentales recaudadas por la DIAN, esto es, las visitas de verificación, reportes de los Ministerios y las entidades bancarias, que demuestran el incumplimiento de los requisitos contemplados en la ley para la procedencia del beneficio tributario, deben desconocerse los ingresos excluidos declarados y mantenerse la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

En virtud de lo dispuesto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, se condena en costas a la parte vencida en el proceso.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, en el sentido de exponer nuevamente los argumentos planteados en la demanda.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación. **La demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 2 de julio de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que denegó las pretensiones de la demanda interpuesta contra los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por el señor Raúl Eduardo Prada Garcés por el bimestre 6 del año 2009.

1. Problema jurídico

En concreto, corresponde establecer:

(i) Si la declaración de IVA del bimestre 6 del año 2009 se encuentra en firme. Para tal efecto, debe determinarse si a esa declaración le es aplicable el término de firmeza especial del beneficio de auditoría que ampara la declaración de renta del 2009.

(ii) Si la notificación por aviso de la liquidación oficial se practicó conforme con el procedimiento previsto en el artículo 568 del Estatuto Tributario.

(iii) Si los ingresos excluidos declarados cumplen con los requisitos exigidos para su procedencia en el literal e) del artículo 481 ibídem.

(iv) Si procede la sanción por inexactitud.

2. Firmeza de la declaración de IVA

2.1. El apelante afirmó que el artículo 705-1 del Estatuto Tributario permite que el término de firmeza del beneficio de auditoría de que goza la declaración de renta del año 2009, se extienda a la liquidación privada de ventas del período 6 del 2009.

2.2. En relación con la aplicación del término de firmeza de la declaración de renta sobre las declaraciones de IVA del mismo período, la Sala se ha

pronunciado en varias oportunidades¹. Esas providencias se fundaron en las siguientes premisas:

(i) Si la declaración de renta se rige por el término de firmeza general –artículos 714² y 705³ E.T.–, las declaraciones de IVA quedan en firme dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar el impuesto de renta del mismo período gravable.

Lo anterior, conforme con lo dispuesto en el artículo 705-1⁴, norma que unificó los términos ordinarios de firmeza de la declaración de renta y de IVA del mismo período, con la finalidad de darle la oportunidad a la Administración de modificar el IVA, cuando encontrara hallazgos en la liquidación privada de renta.

(ii) Si la declaración de renta está cobijada con el beneficio de auditoría, ese término de firmeza especial no se aplica a las declaraciones de IVA, por lo que estas últimas quedan en firme dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar IVA.

Y ello es así, dado que la norma que extendía la firmeza especial de la declaración de renta cobijada con el beneficio de auditoría, a las liquidaciones de IVA -inciso 2 del artículo 689-1 del E.T- fue derogada por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003.

Por eso, en los casos en que opere el beneficio de auditoría, los términos de la declaración de renta y venta de una misma vigencia gravable, corren de manera independiente.

2.2.1. Esta posición no desconoce lo dispuesto en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario⁵, porque no puede perderse de vista que dicha norma tiene por objeto **unificar el término general** de fiscalización de las

¹ Sentencias del 10 de marzo de 2016, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No.20385, del 19 de mayo de 2016 y 20 de septiembre de 2017, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expedientes Nos. 21185 y 21372, entre otras.

² El artículo 714 del Estatuto Tributario establece el *término de firmeza general* de “dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar”, siempre que no se haya notificado requerimiento especial.

³ El artículo 705 *ibídem* dispone que el requerimiento especial debe notificarse antes de que opere dicho término de firmeza.

⁴ Adicionado por el artículo 134 de la Ley 223 de 1995.

⁵ Adicionado por el artículo 134 de la Ley 223 de 1995. El artículo 705-1 del E.T. señala: “**Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente**, del contribuyente, **a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario**, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable”

declaraciones previsto en los artículos 705 y 714 *ibídem*. **Sin que ese artículo señale la posibilidad de aplicar el plazo de firmeza especial del beneficio de auditoría.**

2.2.2. Además, no puede perderse de vista que el beneficio de auditoría es un privilegio tributario, en el sentido de que reduce el término general de firmeza de las declaraciones de renta. Por tanto, debe interpretarse de forma restrictiva.

Como beneficio tributario a favor de ciertos contribuyentes, el mismo opera bajo el *principio de taxatividad*, **que parte de la existencia de una norma expresa en la que se consagre dicha prerrogativa y restringe su aplicación a los casos que en ella se tipifiquen.**

Por eso, la extensión de ese término especial -a otras declaraciones diferentes a la de renta- solo sería posible si la misma estuviere ordenada en la ley, como una excepción al término general de firmeza consagrado en los artículos 714 y 705.

2.3. Por esas razones, **no es procedente la aplicación del término de firmeza especial del beneficio de auditoría a la declaración de IVA.**

2.4. Así las cosas, teniendo en cuenta que la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración de IVA del bimestre 6 del año gravable 2009 era el 12 de enero de 2010⁶, **esta adquiriría firmeza el 12 de enero de 2012.**

Pero dado que el 29 de julio de 2011, **la DIAN profirió el Auto de Inspección Tributaria No. 072382011000036⁷**, por concepto del IVA del bimestre 6 de 2009, **el término de firmeza se suspendió por tres meses**, como lo dispone el artículo 706 del Estatuto Tributario, y este **se extendió hasta el 12 de abril de 2012.**

2.5. En consecuencia, el requerimiento especial No. 072382012000012 notificado el 26 de marzo de 2012⁸, se profirió dentro del término legal.

No prospera el cargo para el apelante.

3. Notificación de la liquidación oficial

3.1. Para el demandante, la notificación por aviso de la liquidación oficial no se hizo en debida forma, en tanto la Administración no publicó la parte

⁶ El artículo 23 del Decreto 4680 de 2008 "por el cual se fijan los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente y se dictan otras disposiciones", estableció como vencimiento para presentar la declaración de IVA del bimestre 6 de 2009 de los contribuyente cuyo NIT terminará en 0, como el actor, el 12 de enero de 2010.

⁷ Fl 96-101 c.a.1.

⁸ Fls 159-160 c.a.1.

resolutiva del acto ni sus anexos en la página Web de la DIAN, ni tampoco fijó un aviso en un lugar visible de la entidad.

De modo que, la DIAN no notificó la liquidación oficial dentro del término consagrado en el artículo 710 del Estatuto Tributario, en tanto no cumplió con el procedimiento previsto en el artículo 568 *ibídem*.

3.2. En dicho aspecto, la Sala precisa que de acuerdo con el artículo 565 del Estatuto Tributario, la liquidación oficial se debe *notificar por correo*, mediante el envío del acto administrativo a la dirección del contribuyente reportada en el RUT.

Si la notificación por correo es devuelta, el artículo 568 *ibídem*⁹ prescribe que el procedimiento a seguir es *la notificación por aviso*:

“Artículo 568. Los actos administrativos enviados por correo, **que por cualquier razón sean devueltos, serán notificados mediante aviso, con transcripción de la parte resolutiva 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**”.

En estos casos, la notificación se entenderá surtida para la Administración en la primera 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.

3.3. En ese sentido, para que proceda la notificación por aviso, se requiere que la notificación por correo se remita a la dirección informada por el contribuyente y que sea devuelta por la empresa de mensajería.

Luego, para que se practique legalmente, **el aviso con la parte resolutiva 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.^{10 11}

⁹ Modificado por el artículo 58 del Decreto 19 de 2012.

¹⁰ La Corte Constitucional en la sentencia C-012 de 2013 al referirse a la exequibilidad del artículo 58 del Decreto Ley 019 de 2012, señaló: “5.2.4. En todo caso, de no ser posible consultar el aviso por Internet, el ciudadano cuanta con la posibilidad de trasladarse a las oficinas de la DIAN, donde se ha previsto que también se fije el aviso.”

¹¹ La DIAN en el concepto 0743 de 26 de julio de 2016 dijo: “Es de señalar que como procedimiento adicional a la notificación por aviso en página web de los actos en materia tributaria se debe realizar la respectiva publicación en lugares de acceso al público en la entidad.”

3.4. En el caso concreto, se observa que:

El **13 de diciembre de 2012**, la DIAN **remitió al contribuyente la notificación por correo** de la Liquidación oficial No. 072412012000056 a la **dirección informada en el RUT**. Pero, en la misma fecha, **el correo fue devuelto bajo la causal "destinatario no lo conocen"**¹².

Luego, **el 20 de diciembre de 2012**, el Jefe de Gestión de Liquidación mediante el Oficio No. 107-201-241/0482, **reiteró la notificación por correo**. Ese documento fue remitido a otra dirección que había informado anteriormente el contribuyente por vía telefónica¹³, **pero no fue aportada la constancia de notificación de este acto**.

Posteriormente, **el día 21 de diciembre de 2012, la DIAN procedió a practicar la notificación por aviso** publicando el acto en la página web de la entidad.

Finalmente, **el 14 de febrero de 2013, el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración**¹⁴.

3.4.1. La notificación por aviso fue verificada por el Tribunal en la audiencia inicial y en la audiencia de pruebas¹⁵, mediante la constatación de la publicación en la página Web de la DIAN y los testimonios de los funcionarios de la entidad que tuvieron a cargo la dependencia de notificaciones.

(i) **En la audiencia inicial**, durante la fijación de los hechos de la demanda, la magistrada conductora del proceso **consultó la página Web de la DIAN, en la que se encontró que:**

a) La Liquidación oficial No. 072412012000056 fue publicada el 21 de diciembre de 2012.

b) El documento publicado correspondía a la página introductoria del acto, que informa: las partes, el impuesto y vigencia gravable, la liquidación del tributo, los recursos procedentes y sus términos, y la posibilidad de acogerse a la sanción por inexactitud reducida.

(ii) **En la audiencia de pruebas**, por solicitud del actor, **rindieron testimonios** los siguientes funcionarios de la DIAN:

a. Rosa Omaira Chía López: Esta funcionaria manifestó que fue Jefe del Grupo Interno de Trabajo de Documentación hasta el 12 de julio de 2010, y

¹² Fls 206, 210 y 229 c.a.1.

¹³ Fl 122 y 233 c.a.1. El reporte de la llamada telefónica en el que se informa otra dirección suministrada por el contribuyente es del 31 de enero de 2012.

¹⁴ Fls 254-268 y vuelto c.a.1.

¹⁵ Fls 152-162, 166 (CD), 198-217, y 221 (CD) c.p.

que para esa época estaba vigente la anterior regulación de la notificación por aviso que preveía la publicación en un diario de amplia circulación.

La Sala advierte que este testimonio es impertinente porque no versa sobre los hechos debatidos en este proceso, ni sobre la normativa aplicable al mismo. Por tanto, no se valorará como prueba.

b. Daniel Hernán Castillo Blanco: Este funcionario estaba a cargo de la dependencia de notificaciones de la DIAN para la época de los hechos discutidos. Y, manifestó lo siguiente:

“PREGUNTADO: Las liquidaciones oficiales del impuesto a las ventas, cómo se notifican?. RESPONDE: Se le envía el acto administrativo a la dirección que tiene el contribuyente en el RUT, si esa dirección ya no existe o el contribuyente cambia de domicilio, nosotros verificamos con el área técnica y, si hay una nueva dirección volvemos a enviar el acto a la dirección, **si lo devuelven lo publicamos en la página web de la DIAN y al mismo tiempo lo publicamos en una cartelera de amplia circulación que tenemos en la oficina para que los contribuyentes se enteren de la notificación.** [...] PREGUNTADO: **Se estudia la solicitud de nulidad de la liquidación oficial de revisión del impuesto sobre las ventas del señor Raúl Eduardo Prada Garcés, usted recuerda como fue notificada la liquidación oficial?** RESPONDE: **No, la verdad no recuerdo porque todos los actos siguen el mismo trámite,** pues por el volumen y la cantidad de datos que nosotros manejamos es difícil recordar números y personas [...]. **Tiene la palabra el apoderado de la parte demandante:** PREGUNTADO: Manifiesta usted en respuesta anterior que todos los actos los publican en cartelera de la DIAN, le podría manifestar al despacho desde que fecha están haciendo esas publicaciones?. RESPONDE: Eso se empezó a hacer a raíz del Decreto 019 de 2012, eso lo reglamentaron si no estoy mal como en marzo o abril, pues fecha no tengo exacta, nosotros le dimos aplicabilidad a las instrucciones. [...] **Infórmele al despacho que fijan en la cartelera de la DIAN?** RESPONDE: **El acto como tal, con sus anexos si los trae y le colocamos un sello para nosotros constatar de que sí está notificado o publicado** [...] PREGUNTADO: Infórmele al despacho si es cierto o no que los actos administrativos devueltos por el correo se empezaron a publicar a partir de diciembre de 2013, ante el derecho de petición que yo presente a la DIAN. RESPONDE: Todo arranca a raíz de la nueva reglamentación de enero de 2012, yo creo que nosotros empezamos en marzo o abril -2012-, cuando se dieron las instrucciones a raíz de las nuevas normas [...] PREGUNTADO: Tenemos claro que la modificación que hace el Decreto 19 exige dos cosas, una la publicación en el portal de la web, lo que hacen inmediatamente, le repito, la publicación de ese mismo acto mediante aviso en cartelera de la DIAN lo hacían desde esa fecha?. RESPONDE: Todo se hace de conformidad con la norma doctor, y eso salió el concepto en marzo o abril sino estoy mal, no tengo fechas, pero nosotros le dimos aplicabilidad a la norma a partir de enero empezamos a publicar los actos en la página web, y **a partir de marzo o abril -2012-, sino estoy mal, empezamos a publicar en las carteleras”.**

3.5. Pues bien, de acuerdo con las pruebas aportadas y recaudadas en el expediente se encuentra que **la notificación por correo del 13 de diciembre de 2012 se hizo en legal forma**, esto es, a la dirección informada por el contribuyente en el RUT; por lo que ante la devolución del correo, era procedente que la DIAN practicara la notificación por aviso.

Pero previo a la notificación por aviso, se observa que la **DIAN expidió un oficio en el que reitera la notificación por correo, sin embargo, no existe constancia del envío de ese acto ni del recibo del mismo en la dirección remitida.**

Lo que consta en el expediente es que con posterioridad a esas notificaciones por correo, la DIAN realizó la notificación por aviso en el portal Web de la entidad, que pasa a revisarse.

3.5.1. Para la Sala, **la publicación en la página Web de la entidad se hizo en debida forma**, en tanto el documento de notificación que reposa en ese portal, contiene la misma información de la parte resolutive del acto, esto es, la liquidación del tributo, los recursos procedentes y la posibilidad de acogerse a la sanción reducida; con lo que se cumplió la finalidad de la norma de publicar la decisión del acto administrativo.

En este caso – notificación por aviso- **no se requiere la publicación de la totalidad del acto administrativo, en tanto el artículo 568 ibídem solo exige la transcripción de la parte resolutive**. Lo que encuentra explicación en que la notificación por aviso es un medio eficaz para informar al contribuyente la existencia del acto, cuando no sea posible entregar la copia del mismo en la dirección informada por el contribuyente en el RUT.

3.5.2. **En cuanto al otro presupuesto de la notificación por aviso, se advierte que en el expediente no obra prueba de la publicación de la parte resolutive del acto en un lugar de acceso público de la DIAN**, a pesar de que la misma debe estar en poder de la entidad y, formar parte de los antecedentes administrativos por ser parte del procedimiento de notificación de los actos demandados.

De hecho, el encargado de la dependencia de notificaciones de la DIAN -en la época de la publicación discutida- rindió testimonio manifestando que a las notificaciones por aviso colgadas en la cartelera de la entidad **se les colocaba un sello para comprobar que fueron publicadas** y, sin embargo **no aportó esa constancia en relación con la liquidación oficial No. 072412012000056, siendo que esa era la notificación objeto de la prueba testimonial.**

No puede perderse de vista que la DIAN es quien elabora y publica el aviso, le coloca el sello de fijación en cartelera, y una vez desfijado ese documento queda bajo custodia de la misma entidad. Por eso, sobre la Administración

recaía la carga de aportar al expediente la constancia de notificación del aviso por cartelera, con los sellos respectivos.

Más todavía, cuando desde la vía gubernativa y en la sede judicial, el contribuyente ha afirmado que en el procedimiento de notificación se omitió la fijación del aviso en la cartelera de la entidad y, por solicitud del mismo, se practicó la prueba testimonial al encargado de notificaciones de la DIAN, que puso en evidencia que la entidad expedía una constancia de notificación en cartelera, y que la misma no obraba en el expediente.

Por esas razones, **se configura una irregularidad en la notificación por aviso**, dado que no se probó uno de los presupuesto de la norma que era la publicación de la parte resolutive del acto en un lugar visible en la entidad.

3.5.3. Al verificar si esa inconsistencia vulneró el debido proceso del señor Raúl Eduardo Prada Garcés, se encuentra que en el expediente **solo existe certeza de que el contribuyente se enteró del acto, cuando interpuso el recurso de reconsideración el 14 de febrero de 2013**. Fecha que se tendrá como fecha de notificación por conducta concluyente¹⁶.

3.5.4. Pero también, **se advierte que el señor Prada Garcés tuvo conocimiento del acto de forma extemporánea**.

Y, ello es así dado que **al momento en que el contribuyente se da por enterado del acto liquidatorio** -en el recurso de reconsideración-, **ya había vencido el término previsto en el artículo 710 del Estatuto Tributario** para expedir ese acto, esto es, "6 meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial".

En efecto, como el requerimiento especial fue notificado el 26 de marzo de 2012, el término para responder ese acto venció el 26 de junio de 2012. Luego, los 6 meses para proferir la liquidación oficial finalizaron el 26 de diciembre de 2012.

De modo que, **el contribuyente tuvo conocimiento del acto el 14 de febrero de 2013, por fuera del término legal**.

3.6. Situación que constituye una violación al debido proceso del contribuyente, en tanto **no se siguió el procedimiento y plazos contemplados como presupuesto de la notificación del acto administrativo**.

¹⁶ La notificación por conducta concluyente está prevista en el artículo 72 de la Ley 1437 de 2011, norma aplicable conforme al artículo 34 ibídem, por no existir regulación especial en el Estatuto Tributario. Esta figura es una **forma subsidiaria de notificación de los actos administrativos**. **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, esto es, el acto administrativo**.

Si bien, no todo desacato de las formalidades previstas en el ordenamiento jurídico para la expedición de los actos administrativos puede catalogarse como una afectación al debido proceso y la nulidad de la decisión; sí se generan tales consecuencias cuando el desconocimiento de las formalidades sea de *índole sustancial* que afecten el núcleo esencial del debido proceso y, en especial, el del derecho de defensa.

En efecto, la Sala ha señalado¹⁷ que cuando las formalidades son consagradas por el ordenamiento en interés de la organización administrativa, su quebranto, en principio, no vulnera el debido proceso y tampoco conduce a la anulación del acto, pero, si las formalidades se prevén en beneficio del administrado o para la salvaguardia de claros principios constitucionales o legales (llámense también sustanciales), su pretermisión implica violación al debido proceso e ilegalidad de la decisión.

Este criterio ha sido aceptado de tiempo atrás por la doctrina, por ejemplo, el autor Michel STASSINOPOULUS manifiesta que sólo la violación de las formas sustanciales genera la nulidad del acto, con prescindencia de la fuente que consagre la formalidad. Veamos:

"Por consiguiente sólo el criterio de fondo puede ser útil. Esto significa que el Juez debe apreciar cada caso y buscar el fin mirado por la formalidad, a saber cuál es la garantía por débil que ella sea introducida a favor de los administrados, cuáles serían las consecuencias reales de su omisión y en último lugar cuáles son las dudas que esta omisión dejaría en cuanto a la legalidad del acto. En esta apreciación la presunción está siempre a favor del carácter sustancial de las formalidades siguiendo el principio de que la "leges perfectae" es la regla en el derecho público y por consiguiente la omisión de la formalidad entraña lo más a menudo nulidad del acto. Tal es el caso de los conceptos previos, de las disposiciones de funcionarios o el secreto relativo a las gestiones de toda clase, de la comunicación del expediente en los procesos disciplinarios etc.

A título excepcional se consideran como formalidades no sustanciales: la firma de un proceso verbal por el secretario al lado de la firma del presidente, el anuncio de una modificación inminente al plan de alineamiento si resulta del expediente que los interesados a pesar de esta omisión tenían conocimiento de la medida contemplada, la falta de mención en el proceso verbal de que la sesión tuvo lugar a determinada hora etc.

Hay otras formalidades de carácter mixto cuya violación no entraña nulidad sino cuando el administrado puede demostrar que esta violación ha tenido realmente consecuencias dañinas para sus intereses. Citemos un ejemplo suponiendo que la ley impone que la publicación previa de un documento debe tener lugar un mes antes de la emisión del acto, si ella ha tenido lugar sólo veinte días antes de la emisión no resultará la nulidad del acto si se demuestra que los interesados tuvieron conocimiento de ese documento y se sirvieron de él a voluntad. En este caso podemos decir que la formalidad se

¹⁷ Sentencia del 16 de octubre de 2014, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 19611.

*subdivide en dos partes la publicación es aquí esencial pero el plazo no lo es, a menos que su violación haya realmente perjudicado los intereses del administrado*¹⁸.

3.6.1. En el caso de **la publicación del aviso en cartelera se encuentra que se trata de una formalidad de tipo sustancial que afecta la nulidad del acto administrativo**, por vulneración del debido proceso, toda vez que de acuerdo con el artículo 568 del Estatuto Tributario, esa publicación es un requisito indispensable para la notificación por aviso. Y, adicionalmente, no puede perderse de vista que constituye una garantía del administrado para tener acceso a la actuación administrativa seguida en su contra.

3.7. Se aclara que lo expuesto en esta sentencia no se opone a lo dicho por la Sala en el sentido que las irregularidades en la notificación son aspectos que tienen que ver con la oponibilidad del acto, salvo que ello incida en aquellos plazos preclusivos que tiene la administración para expedir o dar a conocer sus actos, que tengan la virtualidad de afectar su competencia, como ocurre en el presente caso.

4.- Por las razones expuestas, se accederá a la pretensión de la demanda de declarar la nulidad de los actos acusados. Se negaran las demás pretensiones de la demanda, referentes a la restitución de los dineros pagos por el impuesto y el reconocimiento de intereses, porque esos hechos no están probados en este proceso.

En consecuencia, la Sala revocará la decisión de Tribunal, para en su lugar, declarar la nulidad de los actos demandados, no condenar en costas a la demandante, y denegar las demás pretensiones de la demanda.

En segunda instancia, la Sala no condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

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

FALLA

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar:

"1. Declarase la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No.072412012000056 del 13 de diciembre de 2012 y de la Resolución No. 900.541 del 27 de diciembre de 2013, expedidas por la Dirección Seccional de Impuestos

¹⁸ STASSINOPOULUS, Michel D. *Tratado de los actos administrativos*. Traducción del francés de Mario Rodríguez Monsalve, p. 115-116

de Cúcuta, que modificaron la declaración de IVA presentada por el señor Raúl Eduardo Prada Garcés por el bimestre 6 de 2009.

A título de restablecimiento del derecho, se ordena que liquidación privada del impuesto sobre las ventas del bimestre 6 del año 2009 presentada por el señor Raúl Eduardo Prada Garcés se encuentra en firme”.

SEGUNDO: Deniéguense las demás pretensiones de la demanda.

TERCERO: Sin condena en costas.

CUARTO: RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la parte demandada a la doctora Yadira Vargas Roncancio, de conformidad con el poder que obra en el folio 429 del expediente.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ