

Efectos de la indebida notificación de los actos administrativos tributarios emitidos por la DIAN en la etapa de liquidación o determinación de los tributos de orden nacional

ANA MARÍA VEGA

Notificaciones en materia tributaria

La notificación es la forma de dar a conocer a los administrados las actuaciones y decisiones de carácter particular, expedidas por la administración que afectan la relación jurídico-tributaria. A través de esta, podemos advertir la materialización de los principios de publicidad, contradicción y del debido proceso, que se encuentran contenidos en el artículo 29 de la carta política¹.

Una vez producido el acto administrativo por parte de la administración, éste no pasa de ser un fenómeno propio de la intimidad de la misma; carente de fuerza jurídica para producir efectos frente a un tercero (Santofimio Gamboa, 1996: 193), la administración debe iniciar un procedimiento –conocido como notificación– tendiente a dar a conocer sus decisiones.

La Corte Constitucional ha determinado que cuando las notificaciones se realizan en debida forma no solo aseguran que el afec-

tado haga uso de los medios jurídicamente idóneos para la salvaguarda de sus intereses, sino que además conlleva a que se preserve la continuidad del trámite judicial o administrativo correspondiente, en la medida que la fecha de la notificación define los términos preclusivos dentro de los cuales podrá el notificado ejecutar los actos a su cargo².

Las formas de llevar a cabo las notificaciones de los actos administrativos de carácter tributario cuentan con una regulación específica dentro del Estatuto Tributario Nacional, encontrándose regladas en el Título I del Libro V. Los vacíos que se puedan presentar dentro de la legislación tributaria, y en el caso concreto referente a las notificaciones, serán suplidos por las normas del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), en aplicación a sus artículos 2 y 34³.

Las formas de notificación contenidas en la ley tributaria son: la personal, por co-

¹ Artículo 209 de la Constitución Política de Colombia.

² Sentencia T-099 de 1995.

³ Los artículos 2 y 34 de la Ley 1437 de 2011 disponen: “Artículo 2°. Ámbito de aplicación. Las normas de esta Parte Primera del Código se aplican a todos los organismos y entidades que conforman las ramas del poder público en sus distintos órdenes, sectores y niveles, a los órganos

reo, electrónica, por edicto y por aviso. Sin embargo, en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo se encuentra regulada como forma válida la notificación por conducta concluyente y por ende este tipo de notificación puede ser aplicable al procedimiento tributario como una forma subsidiaria idónea para notificar los actos administrativos de esta materia (Piza Rodríguez, 2010: 541).

Es importante tener presente que de conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, las entidades territoriales deben aplicar el procedimiento contenido en el Estatuto Tributario Nacional para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones y régimen sancionatorio relativo a sus tributos (Salcedo Younes, 2011: 252). Esto quiere decir que la normatividad relativa a las notificaciones tributarias contenidas en el Estatuto Tributario aplican conjuntamente para los actos administrativos que crean, modifican o extinguen situaciones jurídicas de carácter personal referentes a impuestos de orden nacional y territorial.

2. Eventos en los que no se realiza en debida forma la notificación de los actos administrativos tributarios

El Estatuto Tributario Nacional consagra eventos en los cuales no se efectúa notificación de las actuaciones administrativas en debida forma, ya sea porque se remitieron a una dirección diferente de la informada en el RUT –indebida notificación⁴ o la notificación fue devuelta por el correo –notificación fallida⁵.

La indebida notificación por remisión del acto administrativo a una dirección diferente de la registrada en el RUT –Registro Único Tributario– o de la posteriormente informada por el contribuyente, se encuentra regulada en el artículo 567 del Estatuto Tributario Nacional. Esta se configura por un error de la administración en el trámite de notificación, en el evento que se remite el acto administrativo a una dirección diferente de la registrada en el RUT del contribuyente. El hecho de que la notificación no se realice en debida forma implica que el acto administrativo carezca de los efectos jurídicos para los cuales fue creado.

autónomos e independientes del Estado y a los particulares, cuando cumplan funciones administrativas. A todos ellos se les dará el nombre de autoridades.

Las disposiciones de esta Parte Primera no se aplicarán en los procedimientos militares o de policía que por su naturaleza requieran decisiones de aplicación inmediata, para evitar o remediar perturbaciones de orden público en los aspectos de defensa nacional, seguridad, tranquilidad, salubridad, y circulación de personas y cosas. Tampoco se aplicarán para ejercer la facultad de libre nombramiento y remoción.

Las autoridades sujetarán sus actuaciones a los procedimientos que se establecen en este Código, sin perjuicio de los procedimientos regulados en leyes especiales. En lo no previsto en los mismos se aplicarán las disposiciones de este Código”.

“Artículo 34. Procedimiento Administrativo Común y Principal. Las actuaciones administrativas se sujetarán al procedimiento administrativo común y principal que se establece en este Código, sin perjuicio de los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales. En lo no previsto en dichas leyes se aplicarán las disposiciones de esta Parte Primera del Código”.

⁴ Artículo 567° del Estatuto Tributario Nacional.

⁵ Artículo 569° del Estatuto Tributario Nacional.

Aunque la norma señala que la autoridad tributaria puede corregir en cualquier tiempo el error de haber enviado la comunicación a una dirección diferente de la informada por el contribuyente en el RUT, ésta deberá entenderse “dentro del término legal otorgado a la administración, pues de no hacerlo así, no sólo se estarían modificando los términos legales, sino que equivaldría a aceptar como válida la notificación efectuada a dirección errada”⁶.

Por otra parte, el artículo 568 del Estatuto Tributario Nacional, modificado por el artículo 58 del Decreto 019 de 2012, regula el tema de las notificaciones devueltas por correo o también conocido bajo el nombre de Notificación fallida. Esto se presenta cuando el acto administrativo a notificar es devuelto por una razón diferente a la de haber sido remitido a dirección errada.

Antes de la modificación introducida por el artículo 58 del Decreto 019 de 2012, las actuaciones administrativas tributarias de la administración que eran devueltas por correo⁷, debían ser notificadas mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional o regional del lugar que correspondiera a la última dirección informada por el contribuyente en el RUT. Esta notificación se entendía surtida en la fecha en la que el interesado recibía efectivamente la comuni-

cación objeto de notificación en la dirección informada.

Con la nueva reglamentación, los actos administrativos de carácter tributario enviados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, ya no serán notificados mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional o regional, sino que la notificación se realizará con la transcripción de la parte resolutive del acto administrativo en el portal web de la DIAN y en un lugar de acceso al público de la misma entidad.

Según la nueva reglamentación, la notificación se entenderá surtida para la administración, en la primera fecha de introducción del acto administrativo 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 web de la DIAN o de la corrección de la notificación.

3. Notificación de las Liquidaciones Oficiales fuera del término legal. Causal de nulidad de las Liquidaciones Oficiales. Efectos de la Indevida notificación de las Liquidaciones Oficiales. ¿Nulidad o ineficacia?

Las Liquidaciones Oficiales son actos administrativos de carácter particular (Santo-

⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de 21 de febrero de 2005, Exp. 14263, M.P.: Ligia López Díaz: “El argumento de la entidad apelante no está llamado a prosperar, pues como ya lo ha señalado esta Sala en ocasiones anteriores, la posibilidad que tiene la administración para corregir “en cualquier tiempo” las notificaciones efectuadas a dirección errada exige que no haya surgido el silencio administrativo positivo previsto en la ley para la notificación de la Resolución que resuelva el recurso y no implica que pueda extenderse el término previsto en la ley para ese fin. La actuación que corrige el error debe hacerse dentro del término legal otorgado a la Administración, pues de no hacerlo así, no sólo se estarían modificando los términos legales, sino que equivaldría a aceptar como válida la notificación efectuada a dirección errada”.

En este mismo sentido se ha pronunciado el Consejo de Estado mediante las sentencias del 17 de abril de 2008, Exp. n.º 15638 y del 9 de diciembre de 2010, Exp. n.º 1772.

⁷ En este caso siempre debe entenderse que la devolución por correo es por razones distintas al envío a dirección errada, caso en el cual se estaría en presencia de la hipótesis regulada en el artículo 567 del Estatuto Tributario.

fimio Gamboa, Ob. cit.) que cumplen una función dual: modifican y sustituyen la liquidación privada presentada por los contribuyentes y sirven de medio para la imposición de sanciones por parte de la administración a los contribuyentes que configuren transgresiones a la legislación tributaria. Las Liquidaciones Oficiales pueden ser de varios tipos: de aforo, de corrección aritmética o solicitada, provisional y de revisión. Su contenido y los actos administrativos que las anteceden dependerán del tipo de liquidación que se expida en cada caso particular (Piza Rodríguez, Ob. cit.).

El artículo 565 del Estatuto Tributario Nacional, modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006, determina que las Liquidaciones Oficiales se deben notificar de forma electrónica, personal o por correo. Así mismo, el Estatuto Tributario Nacional ha consagrado unos términos específicos

dentro de los cuales deberán notificarse las Liquidaciones Oficiales⁸, toda vez que, de no hacerlo, se configuraría la causal tercera de nulidad contemplada en el artículo 730 del Estatuto Tributario Nacional⁹.

Las causales que configuran la nulidad de las Liquidaciones Oficiales son: nulidad, desde el punto de vista sustancial, constituye un vicio que afecta el nacimiento del acto administrativo y en virtud de la presunción de legalidad que lo reviste, debe ser declarada por juez competente (Salcedo Younes, 2011: 265).

Así mismo, dentro de las causales consagradas en el artículo 730 del Estatuto Tributario se determina que la administración notifica por fuera del término legal la Liquidación Oficial.

Por otra parte, el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo en el artículo 72 se refiere a la falta

⁸ 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.

Cuando se practique inspección tributaria de oficio, el término anterior se suspenderá por el término de tres (3) meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta. Cuando se practique inspección contable a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante el término se suspenderá mientras dure la inspección.

Cuando la prueba solicitada se refiera a documentos que no reposen en el respectivo expediente, el término se suspenderá durante dos meses.

Art. 717. Liquidación de Aforo. Agotado el procedimiento previsto en los artículos 643, 715 y 716, la Administración podrá, dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, determinar mediante una liquidación de aforo, la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que no haya declarado.

⁹ Art. 730. Causales de nulidad. Los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la Administración Tributaria, son nulos:

1. Cuando se practiquen por funcionario incompetente.
2. Cuando se omita el requerimiento especial previo a la liquidación de revisión o se pretermita el término señalado para la respuesta, conforme a lo previsto en la ley, en tributos que se determinan con base en declaraciones periódicas.
3. Cuando no se notifiquen dentro del término legal.
4. Cuando se omitan las bases gravables, el monto de los tributos o la explicación de las modificaciones efectuadas respecto de la declaración, o de los fundamentos del aforo.
5. Cuando correspondan a procedimientos legalmente concluidos.
6. Cuando adolezcan de otros vicios procedimentales, expresamente señalados por la ley como causal de nulidad.

o irregularidad de las notificaciones y a las causales de nulidad de los actos administrativos de carácter particular, respectivamente, no encontrándose como causal de nulidad la falta de notificación de los actos administrativos y además se le atribuye como efecto de la falta o irregular notificación, la ineficacia del acto.

Para resolver la inquietud acerca de los efectos que produce la falta o irregular notificación de los actos administrativos, es decir, si generan su nulidad o ineficacia, debemos comprender en primera medida las fases de elaboración del acto, toda vez que de allí se desprenden los posibles efectos de su irregular notificación¹⁰.

En el proceso de elaboración del acto administrativo podemos encontrar una fase interna y otra externa. La interna se caracteriza porque determina la formación de la voluntad de la administración, es decir, sus decisiones quedan en su interior, lo que significa que aún no se producen efectos jurídicos frente a terceros. Por otra parte, en la fase de exteriorización del acto se produce la manifestación de las decisiones tomadas por la administración mediante la declaración de la voluntad. La declaración de la voluntad efectuada por la administración en dicha etapa hace que las decisiones tomadas en la etapa interna se revistan de una “juridicidad relevante, productora de efectos jurídicos” (Santofimio Gamboa, Ob. cit.: 88).

Para realizar la exteriorización de las decisiones de la administración contenidas en las Liquidaciones Oficiales, es necesario que la administración las notifique a los sujetos pasivos interesados. En tal sentido,

¿será necesario notificar el acto para que tenga existencia jurídica? Para resolver este interrogante se traen a colación dos teorías referentes al tema objeto de estudio. La primera es la “teoría del elemento esencial” y la segunda es la “teoría de la eficacia u oponibilidad” (ídem).

La teoría del elemento esencial, definida por Santofimio Gamboa, indica que el procedimiento de notificación del acto emitido por la administración es el elemento esencial del mismo y, por tanto, cualquier irregularidad que se pueda presentar en su exteriorización puede viciar la ilegalidad del acto administrativo. En pocas palabras, cuando el acto sea notificado se puede decir que ha nacido realmente a la vida jurídica.

Por otra parte, encontramos la teoría de la eficacia u oponibilidad según la cual, y en contraposición a la teoría del elemento esencial, el acto administrativo existe desde el momento en el que se configuran los elementos esenciales del acto, así las decisiones contenidas en él no hayan sido notificadas. No obstante, la administración tiene la obligación de notificar el acto, no para que nazca a la vida jurídica, sino para que la decisión produzca efectos en el mundo del Derecho.

En virtud de las tesis antes descritas, podemos concluir que la tesis de mayor acogida en nuestra legislación es la de la “eficacia u oponibilidad”, en la medida que el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo señala de forma expresa que la falta o irregularidad en las notificaciones hace que el acto no produzca efectos, es decir, sea ineficaz, tal y como lo mencionamos antes. Además, la jurisprudencia

¹⁰ Entiéndase por irregular notificación los eventos de indebida notificación y notificación fallida.

dencia del Consejo de Estado ha precisado de manera reiterada que la falta o indebida notificación de los actos administrativos, incluidos los actos administrativos de carácter tributario, no es la nulidad del acto sino la inoponibilidad del mismo (Salcedo Younes, 2011: 266). Veamos: “Para la Sala, la notificación por edicto que efectuó la DIAN resulta inválida, toda vez que no agotó el mecanismo legal previo para efectuar la notificación personal, consistente en el envío de la citación a que alude el artículo 565 del E.T. No obstante lo anterior, si bien la notificación de la Resolución 622-900.012 fue irregular, no es procedente anular la liquidación demandada por esa sola circunstancia, “porque la falta o indebida notificación del acto definitivo, no es per se causal de nulidad de los actos administrativos (artículo 84 del Código Contencioso Administrativo); la violación del debido proceso como motivo de nulidad se refiere a la formación del acto, no a su falta de notificación, dado que ello lo hace inoponible (artículo 84 del Código Contencioso Administrativo), no nulo¹¹”.

A su turno, la Corte Constitucional, en Sentencia T-419 de 1994, señaló: “*La jurisprudencia administrativa ha sostenido que el acto administrativo que no se ha notificado no afecta la validez del acto sino su eficacia*. La persona lesionada, por lo tanto, no dispone de la acción de nulidad contra un acto que jurídicamente se reputa inexistente. En el evento de que se ejecute el acto ineficaz, el afectado sólo dispone de

una acción indemnizatoria por el hecho de la administración consistente en pretender hacer efectivo un acto ineficaz”.

Al parecer la tesis que mayor preponderancia ha tenido en nuestro ordenamiento jurídico es aquella en la que se declara la ineficacia del acto cuando no ha sido notificado en debida forma. Sin embargo, el problema no es sencillo, toda vez que el máximo tribunal de cierre de lo Contencioso Administrativo ha mencionado en diversas sentencias que “aunque la falta o indebida notificación del acto definitivo, no es por sí misma una causal de nulidad, sino de inoponibilidad, la violación al debido proceso en la formación del acto sí lo es, conforme a lo señalado en el artículo 84¹² del Código Contencioso Administrativo”¹³.

Es por eso que muchas sentencias del Consejo de Estado terminan declarando la nulidad de las Liquidaciones Oficiales, bajo el argumento de que la notificación de estos actos administrativos en forma extemporánea conlleva a la configuración de la causal de nulidad contemplada en el artículo 730 del Estatuto Tributario Nacional y que, además, constituye una transgresión a los principios de publicidad, contradicción y debido proceso. Ejemplo de ello se puede evidenciar en Sentencia del 2 de agosto de 2012, Exp. No. 18577: “Si bien la notificación del acto acusado fue irregular, no es procedente anularla por esa sola circunstancia como lo solicita la actora en los cargos de la demanda, porque, como lo ha indicado la

¹¹ Sentencias de 6 de marzo de 2008, Exp. 15586 y de 26 de noviembre de 2009, Exp. 17295. C.P.: Héctor J. Romero Díaz; y del 12 de mayo de 2010, Exp. 16534, M.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia de 27 de mayo de 2010, Exp. 16800, y del 12 de mayo de 2010, Exp. 16534.

¹² Este artículo fue derogado por el 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

¹³ Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 11 de noviembre de 2009, Exp. n.º 17223.

Sala, la falta de notificación o la notificación irregular de los actos administrativos, no es causal de nulidad de los mismos, sino un requisito de eficacia y oponibilidad¹⁴, máxime cuando la demandante pudo acudir ante esta jurisdicción a discutir el acto. Sin embargo, como lo ha alegado la demandante, tuvo conocimiento del acto administrativo por conducta concluyente cuando ya había transcurrido el término para su notificación oportuna, lo que viola lo dispuesto en el artículo 710 del C e incurre en la causal de nulidad del artículo 730-3 íb. En efecto, la demandante se notificó del acto demandado cuando le fue entregada por solicitud de su apoderado copia de la liquidación oficial de revisión, lo cual ocurrió el 24 de agosto de 2006, fecha que no fue controvertida por la demandada y en la que, en consecuencia, debe entenderse realmente notificado el acto demandado. De conformidad con el artículo 710 E.T., la DIAN tenía 6 meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial. En el caso, el requerimiento especial fue notificado a la demandante el 25 de octubre de 2005, es decir, que la administración tenía plazo máximo para notificar la liquidación oficial de revisión, el 25 de abril de 2006; sin embargo, esto ocurrió efectivamente el 24 de agosto de 2006, *de ahí que resulta evidente que en este caso fue extemporánea la liquidación oficial de revisión, lo cual vulnera el debido proceso de la demandante*

en cuanto a que la actuación no se ajustó a las formas propias del procedimiento de discusión y determinación del tributo, que imponen la notificación de la liquidación oficial de revisión dentro del término señalado en el artículo 710 E.T., unido a que esta situación está prevista en el artículo 730-3 del E.T. como causal de nulidad de los actos de liquidación de impuestos. Finalmente, la Sala precisa que el conocimiento de los actos administrativos, por parte del directamente afectado, es una garantía del derecho al debido proceso y del derecho de defensa en las actuaciones que adelanta la administración tributaria, razón por la cual, no puede ser considerado una mera formalidad, pues constituye, además, el respeto al principio de publicidad que guía la función administrativa”.

Podemos concluir que si bien se ha establecido que la notificación irregular de los actos administrativos genera la ineficacia del acto, la jurisprudencia del Consejo de Estado se ha encargado de marcar un precedente en virtud del cual las Liquidaciones Oficiales que sean notificadas en forma extemporánea deben ser declaradas nulas¹⁵. Lo anterior, en virtud de que ello se encuentra consagrado expresamente en el artículo 730 del Estatuto Tributario Nacional, pero principalmente se ha esgrimido como un mecanismo para la salvaguarda de los derechos fundamentales de defensa, publicidad, contradicción y debido proceso de los contribuyentes.

¹⁴ Sentencias de 6 de marzo de 2008, Exp. 15586, y de 26 de noviembre de 2009, Exp. 17295. C.P.: Héctor J. Romero Díaz; y del 12 de mayo de 2010, Exp. 16534, M.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁵ Sentencia del Consejo de Estado del 10 de julio de 2003, Expediente 13315.

Bibliografía

- Alvear Aragón, Natasha Mariu (2002). *Visitas y requerimientos tributarios 2002-2003*. Bogotá, D.C.: Legis.
- López Mediana, Diego Eduardo (2001). *El derecho de los jueces: obligatoriedad del precedente constitucional, análisis de sentencias y líneas jurisprudenciales y teoría del derecho judicial*. Bogotá, D.C.: Ediciones Uniandes, Legis Editores.
- Patiño Díaz, Gustavo (2007). *Citas y referencias bibliográficas*. Bogotá, D.C.: Pontificia Universidad Javeriana.
- Penagos, Gustavo (1996). *Nulidades y acciones del acto administrativo*. Bogotá, D.C.: Ediciones Doctrina y Ley.
- Piza Rodríguez, Julio Roberto (2010). *Curso de Derecho Tributario, Procedimiento y Régimen Sancionatorio*. Bogotá, D.C.: Universidad Externado de Colombia.
- Salcedo Younes, Ruth Yamile (2011). “Ineficacia del Acto Administrativo por Irregularidades en su Notificación”, en *Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria*. Bogotá, D.C.: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, pp. 249-287.
- Santofimio Gamboa, Jaime Orlando (1996). *Acto administrativo: procedimiento, eficacia y validez*, 2ª edición. México: Universidad Nacional Autónoma de México - UNAM.