

## CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA

**Bogotá, D.C. Veintitrés (23) de julio de dos mil quince (2015)**

**Radicación: 680012331000200301689-01**

**No. Interno: 20035**

**Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho**

**Demandante: Luis Jesús Moreno Gómez**

**Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales**

**Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas**

### FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la U.A.E. DIAN contra la sentencia del 27 de abril de 2012, dictada por el Tribunal Administrativo de Santander<sup>1</sup>, que decidió:

“PRIMERO: DECLARAR de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- Emplazamiento para declarar N° 040762000000019 del 16 de Noviembre de 2000 proferido por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales – Bucaramanga.
- Resolución Sanción por no declarar N° 040642001000016 de Junio 20 de 2001 proferida por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales – Bucaramanga.
- Resolución N° 900003 de Marzo 17 de 2003, por medio de la cual se falló el recurso de reconsideración confirmando la sanción proferida por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales – Bucaramanga.

SEGUNDO: DENEGAR las demás pretensiones por las razones expuestas.  
(...)”

### 1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- La División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de la Administración de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga, con fundamento en información exógena, estableció que el contribuyente Luis Jesús Moreno Gómez recibió ingresos y/o efectuó consignaciones que sumaron \$1.975.966.000, suma que lo obligaba a presentar la declaración de renta por el año gravable 1995.
- Mediante emplazamiento para declarar No. 040762000000019 del 16 de noviembre de 2000, la misma división requirió al señor Luis Jesús Moreno Gómez para que presentara la correspondiente declaración de renta por el año gravable 1995 y propuso una sanción por valor de \$395.193.000<sup>2</sup>.
- El día 20 de junio de 2001, la División de Liquidación de la misma Administración profirió la Resolución No. 040642001000016, mediante la que le impuso al demandante una sanción de \$395.193.000, por no declarar el impuesto sobre la renta del año gravable 1995<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Subsección de Descongestión. Despacho No. 01.

<sup>2</sup> Folios 45 a 47 c.p.1.

<sup>3</sup> Folios 2 a 5 c.p.1.

– El acto administrativo contentivo de la sanción fue confirmado por medio de la Resolución No. 900003 del 17 de marzo de 2003, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora<sup>4</sup>.

## **2. ANTECEDENTES PROCESALES**

### **2.1. LA DEMANDA**

El apoderado judicial del señor Luis Jesús Moreno Gómez formuló las siguientes pretensiones:

“1. Declarar nulos los siguientes actos administrativos:

- Emplazamiento para declarar No. 040762000000019 del 23 (sic) de noviembre de 2000.
- Resolución Sanción por no declarar No. 040642001000016 de junio 20 de 2001.
- Resolución No. 900003 de marzo 17 de 2003, por medio de la cual se falló el recurso de reconsideración confirmando la sanción.

2. Que se restablezca el derecho de mi cliente en el sentido de determinar que no debe a esa Entidad ninguna suma de dinero y en consecuencia se encuentra a paz y salvo por no declarar Renta del año 1995.

3. Que se condene a la Entidad a cancelar las costas y las agencias en derecho.”

#### **2.1.1. NORMAS VIOLADAS**

El demandante invocó como violadas las siguientes disposiciones:

- Artículos 29 y 209 de la Constitución Política;
- Artículos 563, 564, 565, 566, 567, 643, 683, 684, 715 y 716 del Estatuto Tributario.

#### **2.1.2. CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN**

El demandante presentó un cargo único contra los actos administrativos demandados por violación a normas superiores. Sin embargo, previa exposición del concepto de violación relató:

Que por circunstancias de orden público, el contribuyente Luis Jesús Moreno se vio obligado a cambiar de domicilio, de Bucaramanga a Bogotá, en el año de 1997. Que, en consecuencia, inscribió la dirección Carrera 16 No. 18-17 Sur ante la Administración de Personas Naturales de Bogotá, según consta en la tarjeta NIT expedida el 28 de agosto de 1997.

Dijo que mediante formulario RUT recibido en la Administración de Impuestos de Bogotá con el No. 91046, el actor actualizó su información tributaria, en el sentido de solicitar el cambio del régimen común al simplificado, sin cambiar la dirección, que continuó siendo la informada en agosto de 1997.

Que, no obstante, pese al cambio de la dirección, la Administración de Impuestos de Bucaramanga inició un proceso administrativo en contra del señor Luis Jesús Moreno Gómez por el incumplimiento de la obligación de declarar el impuesto sobre la renta por el año gravable 1995. Que, en dicho proceso, la administración envió el oficio persuasivo No. 00357 del 8 de agosto de 2000, enviado por correo a la carrera 27 No. 55-35 de Bucaramanga y notificado en el Diario La República el 15 de septiembre de 2000.

---

<sup>4</sup> Folios 9 a 18 c.p.1.



Que, posteriormente, la DIAN, al no obtener respuesta al oficio persuasivo, expidió el emplazamiento para declarar No. 040762000000019 del 16 de noviembre de 2000, que también fue devuelto por el correo y cuya publicación se efectuó en el periódico Portafolio el 18 de diciembre de 2000.

Que, luego, la DIAN expidió la Resolución Sanción por no Declarar, enviada por correo el 22 de junio de 2001, publicado en el Diario La República el 19 de julio de 2001.

Sostuvo que, con fundamento en los hechos anteriores, el contribuyente pidió la revocatoria directa de los actos administrativos que originaron e impusieron la sanción por no declarar, resuelta el 21 de noviembre de 2002, en la que se restituyeron los términos y se ordenó una nueva notificación de la resolución sanción, que finalmente se surtió por correo el 25 de noviembre de 2002.

Con fundamento en los hechos expuestos, el contribuyente estructuró el concepto de violación a las normas superiores, de la siguiente manera:

Adujo que de conformidad con el artículo 715 del E.T., previa expedición de la resolución sanción, debe preexistir un emplazamiento para declarar, cuya expedición es de obligatorio cumplimiento. Que, en este caso, dicho emplazamiento no fue notificado al señor Moreno Gómez y que, por ende, la resolución sanción adolece de nulidad.

Sostuvo que en los artículos 563 y siguientes del E.T. se establecen las diferentes formas de notificación de los actos administrativos de determinación de los tributos. Que, generalmente, las notificaciones se surten de manera personal, para los requerimientos, los autos que ordenan inspecciones tributarias, emplazamientos, citaciones, traslados de cargos, resoluciones que impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos. Que, en primera instancia, se debe intentar la notificación personal, por correo, y si es devuelta sí acudir a la notificación por aviso.

Dijo que el artículo 566 del E.T. dispone que el envío del correo se debe efectuar a la última dirección informada por el contribuyente en la declaración de renta y complementarios o a la informada en el formato oficial de cambio de dirección que es el mismo formato de cambio de RUT o, en caso de que hubiere un proceso, a la indicada.

Alegó que para el caso de los comerciantes, la dirección de notificación debe corresponder a la del asiento principal de los negocios, pero que en caso de cambio de lugar del ejercicio de la actividad, la misma norma exige, entonces, cambio de dirección mediante formato RUT, con la observación de que si cambia, la antigua seguirá siendo válida durante los tres meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección formulada.

Adujo que si bien la DIAN presumió la obligación formal de declarar del contribuyente, lo cierto es que al declarar la nulidad de lo actuado y ordenar la nueva notificación de la resolución sanción, vició de nulidad la actuación anterior, por expedición irregular.

Que dicha nulidad se desprende de la indebida notificación de los actos administrativos, esto es, del emplazamiento para declarar y de la resolución sanción por no declarar.

Insistió en que, pese a que la actualización del RUT fue efectuada desde 1998, y se ratificó en enero de 2001, la DIAN inició el proceso de fiscalización sin analizar la dirección del contribuyente, y expidió los actos previos a la sanción y los envió a la dirección registrada por el contribuyente en Bucaramanga, indebidas notificaciones que vulneraron los derechos de audiencia y de defensa del actor.

Definió los principios de la función administrativa y el debido proceso y sostuvo que éste último se vulneró al contribuyente, en tanto se le negó la oportunidad de responder el emplazamiento para declarar.

Adicionalmente, sostuvo que “como el acto administrativo preparatorio (emplazamiento para declarar) y la resolución sanción por no declarar se notificaron indebidamente, cuando se interpone la revocatoria directa, la Entidad no revoca los actos, sino que acepta que para garantizar el debido proceso se debe notificar nuevamente para restituir los términos, como lo señala el artículo 567 del E.T. (...) Lo que olvida la DIAN es que el emplazamiento también está notificado a la misma dirección errada y que en consecuencia debe correr la misma suerte de la resolución sanción.”

Que no es admisible que se acepte el vicio del acto administrativo y no de los actos preparatorios del mismo.

Que, por lo anterior, se debe declarar la nulidad de los actos administrativos acusados.

## **2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El apoderado de la U.A.E. DIAN contestó la demanda en los siguientes términos:

Dijo que en el expediente está probado que el señor Luis Jesús Moreno Gómez estaba obligado a presentar la declaración de renta por el año gravable 1995 y no lo hizo, razón por la que era acreedor a la sanción por no declarar.

Respecto del cambio de dirección del señor Luis Jesús Moreno Gómez, adujo que el procedimiento adelantado por el contribuyente no se ajustó a lo dispuesto en la Orden Administrativa No. 11 de diciembre de 1996, que regulaba lo concerniente al trámite de inscripción, actualización, cambio de administración y demás novedades relacionadas con el RUT, pues, pese a estar inscrito en la Administración de Impuestos de Bucaramanga, solicitó una nueva inscripción en la Administración de Personas Naturales de Bogotá, como si fuese el primer registro, cuando el procedimiento adecuado era el trámite del cambio de domicilio, que debía efectuarse ante la misma Administración de Impuestos de Bucaramanga, mediante el formato diseñado para el efecto.

Que, en consecuencia, el contribuyente faltó a la verdad cuando manifestó ante la Administración de Impuestos de Bogotá que se inscribía por primera vez, y lo cierto era que ya estaba inscrito ante la Administración de Impuestos de Bucaramanga.

Que, por lo anterior, el contribuyente no puede alegar válidamente que no se le notificó a una nueva dirección, cuando en silencio, y sin conocimiento de la Administración en la que se encontraba registrado, fue a otra administración tributaria a inscribirse como un nuevo contribuyente.

Relató el procedimiento que debía adelantarse para efectuar el cambio de administración y concluyó que nadie podía alegar su propia culpa para beneficiarse, razón por la que no se puede considerar que la conducta del contribuyente está provista de buena fe.

Dijo que el demandante también omitió el mandato establecido en el artículo 612 del E.T., pues no informó la dirección y la actividad económica, en los términos y condiciones que establece la norma, esto es, no diligenció el formato correspondiente en la administración de origen.

En cuanto al argumento del demandante, encaminado a demostrar que si la resolución sanción estuvo mal notificada, la misma suerte debió correr el emplazamiento para declarar, reiteró que los actos administrativos acusados fueron expedidos en legal forma y a la dirección ordenada en el artículo 563 del E.T., y dijo que el hecho de que la Administración, en ejercicio del principio de justicia tributaria, hubiere accedido a notificar nuevamente la resolución sanción, con el fin de que el contribuyente presentara la declaración omitida o desvirtuara la obligación, no quería decir que los actos administrativos estuvieran viciados de nulidad. Sobre el particular, adujo que el hecho de ser “garantistas” no puede convertirse en soporte para alegar actuaciones irregulares por parte de la administración tributaria y con la pretensión de que se castigue a la administración por el hecho de dar más oportunidades al contribuyente para corregir o subsanar sus omisiones.

Por todo lo anterior, pidió que se negaran las pretensiones de la demanda.

## **2.4. LA SENTENCIA APELADA**

Las razones que adujo el Tribunal Administrativo de Santander, para anular los actos demandados, fueron las siguientes:

Luego de un recuento de los hechos y de las pruebas que aparecen en el expediente, el Tribunal sostuvo que si bien la actuación del demandante de inscribirse como un nuevo contribuyente ante la Administración de Impuestos de Bogotá y no efectuar el trámite de cambio de dirección ante la Administración Tributaria de Bucaramanga constituyó un incumplimiento a uno de los deberes formales, no significaba que, por esa razón, el trámite para la expedición de la liquidación de aforo debiera atentar contra el debido proceso.

Dijo que para la fecha en la que se inició la actuación administrativa, esto es, para el 8 de agosto de 2000, fecha en la que se envió el oficio persuasivo al contribuyente para que presentara la declaración de renta por el año gravable 1995, ya la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contaba con información bancaria (desde el 1 de diciembre de 1999) sobre la nueva dirección de residencia del contribuyente.

Adujo que durante la investigación preliminar quedó determinado que el contribuyente había cambiado de residencia y tenía una nueva dirección. Que, en efecto, para el 24 de noviembre de 2000, cuando el oficio persuasivo había sido devuelto por correo y la Administración se disponía a ordenar la notificación del emplazamiento para declarar en la prensa, se dispuso la verificación de la existencia de otra dirección del contribuyente y pese a que ya se contaba con esa dirección, se procedió a la notificación en el periódico Portafolio el 18 de diciembre de 2000, esto es, después de un año de haber recibido la información bancaria con los nuevos datos del contribuyente.

Que, por lo anterior, el procedimiento de continuar con la notificación del emplazamiento para declarar por un medio de prensa nacional es irregular, por desconocimiento de las normas que imponían a la administración la carga de verificar la dirección del contribuyente, y sólo cuando no fuera posible determinar dicha dirección, el acto de emplazamiento y los siguientes, debían ser notificados por medio de la publicación en un diario de amplia circulación nacional.

Finalmente, el Tribunal no concedió el restablecimiento del derecho, por considerar que el análisis del asunto se circunscribió a verificar la legalidad de los actos administrativos demandados y no a verificar que el contribuyente estuviera a paz y salvo con la Administración de Impuestos.

## **2.5. EL RECURSO DE APELACIÓN**

Inconforme con la decisión, la DIAN presentó el recurso de apelación, y consideró que en el transcurso del proceso quedó probado lo siguiente:

1. Que el contribuyente sí estaba obligado a declarar el impuesto a la renta por el año gravable 1995, pues superó los topes de patrimonio e ingresos establecidos en el artículo 6 del Decreto 2321 del 29 de diciembre de 1995, obligación que no ha sido desconocida por el demandante.
2. Que pese a estar obligado a declarar omitió este deber y, por ende, debía ser sancionado.
3. Que este tipo de conductas fueron calificadas por la jurisprudencia de la Corte Constitucional (Sentencia C-160 de 1998) como desprovistas de buena fe.
4. Que los actos administrativos fueron enviados a la dirección ordenada por el artículo 563 del E.T. (la informada en la última declaración de renta) y, al ser devueltos por el correo, se publicó en un aviso de prensa, conforme con el artículo 568 ibídem.
5. Que el contribuyente no informó el cambio de dirección a la Administración de Bucaramanga y, en vez de tramitar el cambio de Administración, se inscribió como nuevo contribuyente ante la Administración de Impuestos de Bogotá. Que, en consecuencia, debe soportar las consecuencias de su negligencia.

6. Dijo que la Administración ordenó una nueva notificación de la resolución sanción para ser más garantista con el contribuyente, lo que no puede convertirse en soporte para alegar la actuación irregular de la demandada, con el objeto de que se le castigue por darle más oportunidades de defensa.

7. Que pese a que los términos se restituyeron, el actor no cumplió con la obligación de declarar, ni tampoco aceptó la sanción reducida, ni explicó las razones del reporte de la información exógena dada a la DIAN, sino que construyó la teoría de una supuesta extemporaneidad que no operó, pues los actos administrativos fueron expedidos en el marco de la ley.

Citó las sentencias dictadas en los Expedientes Internos Nos. 10146 y 12177<sup>5</sup>, para concluir que no es cierto, como se afirma en la sentencia apelada, que no se hubieran agotado todos los medios necesarios para ubicar al actor, sino que, por el contrario, a partir de la información reportada por el contribuyente en la última declaración de renta, se estableció la dirección para notificaciones, conforme con el artículo 563 del E.T. y, ante la imposibilidad de notificarle por correo, se acudió a la notificación por aviso en un diario de amplia circulación nacional, con la salvedad de que, en este caso, los actos administrativos no se notificaron a una dirección incorrecta, pues era la registrada por el contribuyente.

Por esas razones consideró que debía revocarse la decisión de primera instancia, para, en su lugar, denegar las pretensiones de la demanda.

## **2.6. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La DIAN insistió en lo dicho en el recurso de apelación.

El señor Luis Jesús Moreno Gómez no alegó de conclusión.

## **2.7. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El representante del Ministerio Público no rindió concepto.

## **3. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

La Sala decidirá sobre el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Santander que declaró la nulidad parcial de la Resolución Sanción No. 040642001000016 del 20 de junio de 2001, y su confirmatoria, la Resolución 900003 del 17 de marzo de 2003, mediante las que la Dirección Seccional de Impuestos de Bucaramanga de la U.A.E. DIAN le impuso al demandante sanción por no presentar la declaración de renta por el año gravable 1995.

En los términos del recurso, la Sala decidirá si los actos administrativos demandados adolecen de nulidad por expedición irregular, en tanto, a juicio del demandante, la notificación del emplazamiento para declarar, expedido previo a la resolución sanción por no declarar, fue indebida. Para el efecto, relacionará los siguientes hechos:

### **3.1. Hechos probados**

En el expediente se encuentran probados y no discutidos los siguientes hechos:

1. Que el señor Luis Jesús Moreno Gómez, para el año de 1995, tenía el asiento principal de los negocios en el municipio de Bucaramanga<sup>6</sup>.
2. Que en la declaración de renta del año gravable 1994, el contribuyente informó como dirección la Carrera 27 No. 55-35 del municipio de Bucaramanga<sup>7</sup>.

<sup>5</sup> Dictadas el 12 de Julio de 2000 y el 2 de agosto de 2002.

<sup>6</sup> Tomado de la Resolución No. 900003 del 17 de marzo de 2003.

<sup>7</sup> Ibidem.

3. Que, el 25 de marzo de 1997, el contribuyente se inscribió en el RUT como persona natural, ante la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Santa Fe de Bogotá, con responsabilidades en renta y ventas del régimen simplificado y registró como dirección la Carrera 16 No. 18-17 Sur de Bogotá<sup>8</sup>.

4. Que, el 16 de noviembre de 2000, la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de la Seccional de Bucaramanga expidió el emplazamiento para declarar No. 04076200000009, mediante el que invitó al señor Luis Jesús Moreno Gómez a presentar la declaración de renta por el año gravable 1995. Dicho emplazamiento fue enviado a la dirección informada por el contribuyente en la última declaración de renta presentada (1994)<sup>9</sup>.

5. El 20 de junio de 2001, la División de Liquidación de la DIAN – Seccional Bucaramanga profirió la Resolución No. 04062001000016, mediante la que impuso sanción de \$395.193.000 al contribuyente, por no presentar la declaración del impuesto de renta por el año gravable 1995<sup>10</sup>. Contra la mencionada resolución no se presentó ningún recurso<sup>11</sup>.

6. El 22 de enero de 2003, el señor Luis Jesús Moreno Gómez, mediante apoderado judicial presentó solicitud de revocatoria directa de la Resolución Sanción No. 04062001000016 del 20 de junio de 2001, con fundamento en que ni la resolución sanción ni los actos previos a la expedición de la misma fueron debidamente notificados<sup>12</sup>.

7. El 21 de noviembre de 2002, mediante la Resolución No. 000009, la DIAN resolvió:

“PRIMERO:(...)

SEGUNDO: CONFIRMAR La resolución No. 040642001000016 de fecha 20 de junio de 2001, por medio de la cual la División de Liquidación de esta Administración, resolvió imponerle sanción por no presentar la declaración de renta y complementarios año gravable de 1995, al señor LUIS JESUS MORENO GOMEZ, identificado con la C.C. No. 5.587.298.

ARTICULO TERCERO: ORDENAR que una vez notificada esta resolución por la División de Documentación, se proceda a notificar nuevamente la Resolución No. 040642001000016 de fecha 20 de junio de 2001, por medio de la cual la División de Liquidación de esta Administración le impuso sanción por no declarar renta y complementarios año gravable 1995 al señor LUIS JESUS MORENO GOMEZ, identificado con C.C. No. 5.587.298, a la carrera 16 No 18-17 sur de Bogotá D.C., de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

ARTÍCULO CUARTO: NOTIFICAR al apoderado, personalmente o por edicto, de acuerdo con los artículos 565 del Estatuto Tributario, advirtiéndole que contra esta providencia NO PROCEDE RECURSO ALGUNO.

ARTÍCULO QUINTO: (...)<sup>13</sup>

8. Luego de notificada la Resolución Sanción por no declarar, en los términos de la Resolución No. 000009, el contribuyente presentó el correspondiente recurso de reconsideración, resuelto en forma negativa mediante la Resolución No. 900003 del 17 de marzo de 2003<sup>14</sup>.

9. El 2 de mayo de 2003, el apoderado judicial del demandante presentó ante la DIAN solicitud de revocatoria de oficio de la Resolución No. 900003, porque, a su juicio, los actos previos a la expedición de la resolución sanción son nulos por indebida notificación, lo que originaba la expedición irregular de la resolución sanción<sup>15</sup>. Dicha solicitud fue negada el 20 de mayo de 2003<sup>16</sup>.

---

<sup>8</sup> Folio 370 c.p.1

<sup>9</sup> Folio 174. c.p.1.

<sup>10</sup> Folio 181 c.p.1.

<sup>11</sup> Ver: Folio 163 c.p.1.

<sup>12</sup> Folios 131 a 140 c.p.1.

<sup>13</sup> Folios 107 a 116 c.p.1.

<sup>14</sup> Folios 9 a 26 c.p.1.

<sup>15</sup> Folios 27 a 30 c.p.1.

<sup>16</sup> Folio 31 c.p.1.

## 3.2. Del caso concreto: nulidad por expedición irregular. Indebida notificación.

Esta Corporación en amplia jurisprudencia ha considerado que la existencia de un procedimiento previo, encaminado a la expedición de un acto administrativo, es necesario para adoptar las decisiones que crean, modifican o extinguen situaciones jurídicas de carácter particular y concreto. Es decir, con efectos que recaen sobre intereses o derechos individuales, personales, particulares, de manera directa.

Es por esa razón que, aún en el ámbito de la actuación administrativa, resulta aplicable el principio constitucional del debido proceso (art. 29), que implica que las autoridades deben actuar conforme con las competencias que legalmente le fueron atribuidas, de acuerdo con las leyes preexistentes, y con la plenitud de las formas propias de cada procedimiento, todo esto con el fin de garantizar a los administrados el derecho de audiencia y de defensa, otorgándoles la posibilidad de participar en las actuaciones previas a la expedición de la respectiva decisión, permitiéndoles aportar y controvertir pruebas y hacer las manifestaciones que consideren necesarias.

Consecuente con lo anterior, cuando la ley establece una serie de requisitos para la formación de los actos administrativos, se deben cumplir obligatoriamente, máxime cuando la Administración pretenda tomar una decisión que vaya a afectar derechos de los particulares. De tal manera que el desconocimiento de dichos requisitos conducirá a que se configure, precisamente, la causal de nulidad en estudio, es decir, la expedición irregular del acto administrativo por vicios de forma, lo que incluye vicios contra el derecho de defensa, que de todas maneras aparece como causal autónoma de nulidad en el artículo 84 del C.C.A<sup>17</sup>.

No obstante, tanto la doctrina como la jurisprudencia, al tratar el tema de la formalidad del acto administrativo y de la nulidad proveniente de su desconocimiento, han sido del criterio de que no cualquier defecto puede tener la virtualidad de invalidar una decisión de la Administración, puesto que "...no todas las formas tienen un mismo alcance o valor...", y estas van desde las sustanciales hasta las meramente accesorias, siendo únicamente las primeras las que realmente inciden en la validez del acto.

Es claro entonces que al juez le corresponde dilucidar, en cada caso, si el vicio de forma alegado en la demanda es de tal significación que afectará la validez del acto acusado.

En el caso concreto se tiene que la Administración de Impuestos de Bucaramanga impuso al señor Luis Jesús Moreno Gómez la sanción por no declarar de que trata el numeral 1 del artículo 643 del Estatuto Tributario, cuyo texto dice:

### **“ARTICULO 643. SANCIÓN POR NO DECLARAR.**

La sanción por no declarar será equivalente:

1. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, al veinte por ciento (20%) del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al veinte por ciento (20%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de renta presentada, el que fuere superior.  
(...)"

---

<sup>17</sup> Actualmente dicha causal está establecida en el artículo 137 del CPACA.



Dicha sanción fue impuesta porque se encontró, en el cruce de información con entidades bancarias, que el señor Luis Jesús Moreno Gómez reportó, en el año gravable de 1995, consignaciones por valor de \$1.975.966.000.

Ahora, para que la Administración de Impuestos pueda imponer la sanción mencionada, debía cumplirse el trámite previsto en los artículos 715 y 716 del E.T.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 715 ibídem, previa imposición de la sanción por no declarar, la Administración debe proferir un emplazamiento, cuyo objeto es invitar al contribuyente a presentar la declaración omitida en el plazo de un mes. Si el contribuyente atiende el emplazamiento, deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad establecida en el artículo 642 del E.T. Conforme con el artículo 716 del E.T. Si vencido el término otorgado en el emplazamiento el contribuyente no declara, la Administración debe imponer la sanción por no declarar.

Entonces, es requisito previo para la imposición de dicha sanción que la administración haya expedido y notificado en debida forma el emplazamiento para declarar.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 565 del E.T., entre las actuaciones que deben notificarse por correo o personalmente se encuentran los emplazamientos. A su vez, el artículo 563 ibídem establece que la notificación de las actuaciones de la Administración debe efectuarse a la dirección informada por el contribuyente en la última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o por medio del diligenciamiento del formato oficial de cambio de dirección. La norma también dice que si el contribuyente no ha informado la dirección, la Administración puede notificarlo a la dirección que establezca mediante verificación directa, a través de guías telefónicas, directorios y, en general, de información comercial, oficial o bancaria y que sólo se procederá a la notificación mediante publicación en un diario de amplia circulación cuando no sea posible establecer la dirección por los anteriores medios.

A su vez, el artículo 566 del E.T., vigente a la fecha en que se expidió el emplazamiento para declarar, en este caso, sostenía que “la notificación por correo se practicará mediante envío de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo.” La expresión subrayada fue declarada inexecutable por la sentencia C-096 de 2001<sup>18</sup>, sin embargo, como estaba vigente a la expedición del emplazamiento para declarar, se entiende que la notificación se encontraba surtida al momento de la introducción al correo, como sostuvo el texto original de la norma, con la salvedad de que dicha presunción admitía prueba en contrario, conforme lo sostuvo esta Sala en su oportunidad<sup>19</sup>.

Ahora bien, de acuerdo con los hechos probados y ya relacionados, para la Sala es claro que la actuación del señor Luis Jesús Moreno Gómez, de inscribirse como un nuevo contribuyente ante la Administración de Impuestos y Aduanas de Bogotá y de no adelantar el cambio de dirección y de administración tributaria ante la Seccional de Bucaramanga constituye un incumplimiento de sus deberes para con la Administración de Impuestos.

No obstante, también aparece demostrado en el expediente que, para el 8 de agosto de 2000, fecha en la que se envió el oficio persuasivo al contribuyente, la Administración de Impuestos de Bucaramanga tenía conocimiento de la nueva dirección de residencia del contribuyente. Así lo

---

<sup>18</sup> En su oportunidad, la Corte Constitucional sostuvo: “Ahora bien, para la Corte no se puede considerar que se cumplió con el principio de publicidad, que el artículo 209 superior exige, por la simple introducción al correo de la copia del acto administrativo que el administrado debe conocer, sino que, para darle cabal cumplimiento a la disposición constitucional, debe entenderse que se ha dado publicidad a un acto administrativo de contenido particular, cuando el afectado recibe, efectivamente, la comunicación que lo contiene. Lo anterior por cuanto los hechos no son ciertos porque la ley así lo diga, sino porque coinciden con la realidad y, las misivas que se envían por correo no llegan a su destino en forma simultánea a su remisión, aunque para ello se utilicen formas de correo extraordinarias”.

<sup>19</sup> Ver, entre otras, las sentencias del 13 de marzo de 2003, expediente 13020, Consejera ponente: María Inés Ortiz Barbosa; 7 de octubre de 2004, Radicación número: 15001-23-31-000-2000-0606- 01(14089), Consejera ponente: María Inés Ortiz Barbosa; 27 de octubre de 2005, Radicación número: 25000-23-27-000-2001-00701-01(13823), Consejero ponente: Héctor J. Romero Díaz.

informó el Citibank en el oficio del 20 de noviembre de 1999, según se advierte en el expediente<sup>20</sup>, cuando le dijo a la DIAN que el señor Luis Jesús Moreno Gómez había aceptado un “cittone”, y que en el volante de aceptación había registrado como dirección de residencia la Cra. 16 No. 18-17 Sur, en el Barrio Restrepo de Bogotá. Ahí también se enviaron los extractos bancarios, como consta en el expediente.

Entonces, si bien el contribuyente no informó a la Administración de Impuestos de Bucaramanga que había cambiado el lugar de su residencia y que tenía una nueva dirección, la autoridad sí contaba con la información en el expediente administrativo, razón por la que bien pudo adelantar la notificación a la nueva dirección del contribuyente. Sin embargo, la DIAN decidió notificar por aviso mediante la publicación en un diario de amplia circulación.

Para la Sala, si bien en principio podría considerarse que la publicación que efectuó la DIAN resulta inválida, toda vez que no agotó el mecanismo legal previo para efectuar la notificación personal a la dirección informada por Citibank en el expediente administrativo, lo cierto es que dicha notificación fue efectuada a la dirección reportada por el contribuyente en la última declaración de renta (1994). Adicionalmente, ese error en la notificación fue subsanado en la Resolución No. 000009 del 21 de noviembre de 2002, cuando se ordenó una nueva notificación de la resolución sanción a la nueva dirección del contribuyente. Esta notificación sí es válida, y le dio oponibilidad al acto administrativo, en este caso a la resolución sanción, que aquí se demanda.

En circunstancias como la planteada, esta Sala ha sido de la tesis de que no es procedente anular los actos administrativos 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 nulo<sup>21</sup>.”

En el presente caso es evidente que el señor Luis Jesús Moreno Gómez sí pudo oponerse a la sanción que le fue impuesta por no declarar el impuesto de renta por el año gravable de 1995, al punto que solicitó la revocatoria directa de la resolución sanción. Luego, notificada en debida forma dicha resolución, la controvertió y pudo acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

En ese entendido, para la Sala, el acto administrativo no puede ser anulado por expedición irregular, toda vez que el proceso surtido para la imposición de la sanción se adelantó conforme con las normas que la regulan. Esto es, se envió el oficio persuasivo a la dirección registrada en la última declaración de renta y se expidió el emplazamiento para declarar, previa imposición de la sanción por no declarar. A su vez, el actor presentó el recurso de reconsideración contra la resolución sanción, arguyendo defectos formales, pero ninguno con la entidad suficiente como para desvirtuar el dicho de la administración, ni mucho menos para fundamentar una posible violación del derecho de audiencia y de defensa.

A lo anterior se suma que en el expediente no aparece prueba que dé cuenta de que el demandante presentó la declaración de renta por el año gravable 1995, razón por la que esta Sala considera que sí es acreedor a la sanción por incumplir la obligación tributaria sustancial.

Finalmente, la Sala advierte que el Tribunal Administrativo de Santander, en la sentencia objeto de apelación, anuló el emplazamiento para declarar No. 040762000000019 del 16 de noviembre de 2000, proferido por la Administración de Impuestos de Bucaramanga, lo que a juicio de la Sala resulta improcedente, toda vez que éste no es un acto administrativo propiamente, sino un acto de trámite, que forma parte del proceso de formación del acto definitivo, que no es demandable ante la

---

<sup>20</sup> Folios

<sup>21</sup> Sentencia de 6 de marzo de 2008, exp 15586, reiterada con la sentencia del 26 de noviembre de 2009, exp. 17295. C.P. Héctor J. Romero Díaz.



jurisdicción de lo contencioso administrativo porque no contiene la voluntad de la administración, esto es, no crea, ni modifica, ni revoca una situación jurídica particular y concreta.

Por lo expuesto, esta Sala revocará la decisión de primera instancia y, en su lugar, se inhibirá para decidir de fondo respecto del emplazamiento para declarar No. 040762000000019 del 16 de noviembre de 2000, por tratarse de un acto de trámite, y negará las pretensiones de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho incoada por el señor Luis Jesús Moreno Gómez.

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,

**F A L L A:**

**REVÓCASE** la sentencia del 27 de abril de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander. En su lugar,

**PRIMERO. DECLÁRASE INHIBIDA** la Sala para decidir de fondo respecto del emplazamiento para declarar No. 040762000000019 del 16 de noviembre de 2000.

**SEGUNDO. DENIÉGANSE** las pretensiones de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho incoada por el señor Luis Jesús Moreno Gómez contra la U.A.E. DIAN, por las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

**Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.**

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

<b>MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA</b> Presidente de la Sala	<b>HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS</b>
<b>JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ</b>	<b>CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ</b>