

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá D. C., veintidós (22) de febrero de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 15001-23-33-000-2012-00173-01 (20466)

Demandante: EMILIANO VARGAS MESA

Demandado: DIAN

Tema: Cobro coactivo. Excepciones contra el mandamiento de pago. Falta de título ejecutivo.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 25 de junio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, que decidió:

PRIMERO.- DECLARASE INHIBIDA para decidir en relación con los cargos formulados contra el mandamiento de pago No. 20120302000023 del 26 de enero de 2012, por tratarse de un acto administrativo no susceptible de control jurisdiccional.

SEGUNDA.- NEGAR las demás súplicas de la demanda, por las razones expuestas en la parte considerativa de la presente providencia.

TERCERO.- CONDENAR EN COSTAS a la parte vencida, liquídense por Secretaría. Se fija como agencias en derecho el equivalente al 3% del valor de las pretensiones al tiempo de la demanda, esto es, la suma de OCHO MILLONES SEISCIENTOS SETENTA Y TRES MIL SETECIENTOS VEINTE PESOS (\$8.673.720) M/Cte.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 26 de enero de 2012, la DIAN profirió mandamiento de pago en contra de Emiliano Vargas Mesa, por la suma de \$289.124.000, correspondiente al cobro de las liquidaciones oficiales de revisión concernientes al IVA de los bimestres 4 y 6 de 2006.

El 5 de marzo de 2012, Emiliano Vargas Mesa propuso las excepciones de falta de ejecutoria del título y falta de título ejecutivo. Adicionalmente, alegó la ocurrencia del silencio administrativo positivo, cobro de lo no debido, falsa motivación y violación de los derechos al debido proceso y a la defensa, por la indebida notificación del mandamiento de pago.

Mediante la Resolución 20120312000001, del 22 de marzo de 2012, la DIAN declaró no probadas las excepciones propuestas contra el mandamiento de pago y ordenó seguir adelante con la ejecución. Esta resolución fue confirmada por medio de la Resolución 126242311002, del 22 de mayo de 2012, con ocasión del recurso de reposición interpuesto por el demandante.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

La demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, Emiliano Vargas Mesa hizo las siguientes peticiones (fol. 3):

PRIMERA: Declarar la nulidad de la Resolución No. 1-26-242-311-002 del 22 de mayo de 2012, notificada el 25 de mayo de 2012, por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición.

SEGUNDA: Declarar la nulidad de Resolución No. 20120312000001 del 22 de marzo de 2012, notificada el 27 de marzo de 2012; por medio de la cual se resuelven las excepciones presentadas contra el mandamiento de pago.

TERCERA: Declarar la nulidad del Mandamiento de Pago No. 20120302000023 del 26 de enero de 2012, notificado el 13 de febrero de 2012.

CUARTA: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho:

a. Se declaren probadas las excepciones presentadas al Mandamiento de Pago No. 20120302000023 y dar por terminado el procedimiento de cobro coactivo No 200802381.

b. Se declare que el señor EMILIANO VARGAS MESA, identificado con Nit. 9520277-7 no adeuda suma alguna correspondiente al impuesto sobre las ventas de los períodos o bimestres 04 y 06 del año 2006.

QUINTA: Condenar a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN-SECCIONAL SOGAMOSO a que pague las correspondientes costas judiciales y agencias en derecho que se llegasen a ocasionar en este proceso.

Al efecto invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución, 41 del CPACA y 826 y 831 del ET. Planteó el concepto de la violación en los siguientes términos:

1- Violación de los artículos 29 de la Constitución y 826 del ET

Señaló que la DIAN violó el derecho al debido proceso y de defensa, porque no le otorgó los 10 días que señala el artículo 826 del ET para acudir a notificarse personalmente del mandamiento de pago. Explicó que como la citación la recibió el 30 de enero de 2012, tenía hasta el 13 de febrero de 2012 para presentarse personalmente a notificarse. Sin embargo, la DIAN envió por correo el mandamiento de pago el 10 de febrero de 2012 y fue notificado el 13 de febrero siguiente. Esto, agregó, le impidió ejercer una adecuada defensa.

2- Falsa motivación de los actos demandados por cobro de lo no debido

Sostuvo que la DIAN incurrió en el cobro de lo no debido, porque el mandamiento de pago cobró unos valores superiores a los contenidos en la liquidación oficial de revisión. Por lo anterior, añadió que el mandamiento de pago es nulo por falsa motivación, de conformidad con el artículo 84 del Decreto 01 de 1984.

3- Falta de ejecutoria del título ejecutivo

Expresó que la Liquidación Oficial de Revisión 262412009000011, del 13 de abril de 2009, que constituye el título ejecutivo objeto de cobro, no está ejecutoriada porque la resolución que desató el recurso de reconsideración interpuesto en su contra no fue resuelto en debida forma.

Al respecto, precisó que el poder conferido para interponer el recurso de reconsideración no facultó al apoderado para recibir la notificación personal del acto administrativo que lo resolvía; pese a lo cual el aviso de citación para la notificación personal de la decisión se dirigió al mandatario y no al poderdante, sin que conste la guía o el medio postal empleado para librar el aviso.

Agregó que, según la DIAN, en el folio 525 del expediente del cobro coactivo se halla la guía de envío de la citación para notificación personal del acto que desató la reconsideración. A su entender, dicho documento debía reposar en el expediente relacionado con la liquidación oficial de revisión, por lo cual entiende que ocurrió una violación a la unidad del expediente.

Señaló que, con ocasión de la solicitud de copias del expediente administrativo de determinación del IVA de los bimestres del año 2006, se percató del aviso de citación que le fue remitido junto con una guía de correo de la empresa de mensajería Servientrega, documentos que, a su juicio, no dan certeza de su entrega.

Indicó que la guía contiene una serie de inconsistencias, a saber: aparece entregada en el edificio La Victoria, pero no especifica el nombre de quien la recibió, no señala qué documentos fueron enviados, registra como fecha de recibido las letras OCT y 2009 y el número 29 escrito a mano, la hora de entrega no coincide con la del resumen de la gestión de envío, esto es, en una la hora de entrega fue a las 9:45 y en el resumen de la gestión, 15:48. En este orden de ideas, sostiene que no existe certeza de que el aviso de citación se haya entregado a él o a su poderdante.

Precisó que incluso si se aceptara que la guía de correo fue recibida en el domicilio del apoderado, no se puede establecer qué tipo de documentos fueron remitidos por la DIAN.

4- Falta de título ejecutivo

Manifestó que el poder otorgado sólo facultaba al mandatario para responder el requerimiento especial y para realizar los trámites necesarios para llegar a un acuerdo de pago en relación con el IVA del 6.º bimestre de 2006, y no para notificarse de la Liquidación Oficial de Revisión 262412009000013, del 14 de abril de 2009, independientemente de que en la respuesta al requerimiento especial haya indicado como dirección procesal la de su oficina.

Seguidamente explicó que el 16 de abril de 2009, la DIAN notificó la liquidación oficial de revisión en la oficina del apoderado, circunstancia que le fue informada al demandante el 16 de junio de 2009, fecha en que le fue conferido poder al mandatario para interponer el recurso de reconsideración.

Aseveró que, en esas circunstancias, existe una indebida notificación de la Liquidación Oficial de Revisión 262412009000013, del 14 de abril de 2009, porque no fue realizada en la última dirección reportada en el RUT por el señor Vargas Mesa. A su vez, afirmó que el 16 de junio de 2009 hubo una notificación por conducta concluyente de la prenotada liquidación; es decir, cuando ya había transcurrido la oportunidad para notificar la liquidación oficial, conforme al plazo de 6 meses previsto en artículo 710 del ET.

Contestación de la demanda

El apoderado de la DIAN contestó la demanda y se opuso a las pretensiones de la parte actora. Planteó, en primer lugar, que, tratándose de procesos relacionados con cobros coactivos, sólo son demandables el acto que deniega las excepciones y el acto que ordene seguir adelante la ejecución. Seguidamente se pronunció, en los siguientes términos, respecto de cada uno de los cargos de la demanda:

1- Violación del derecho al debido proceso y de defensa

Sostuvo que se garantizó el derecho al debido proceso del demandante, pues el mandamiento de pago por el cobro de las obligaciones correspondientes a los bimestres 4.º y 6.º del IVA de 2006, fue notificado en la forma dispuesta en el artículo 826 del ET.

Señaló que el aviso de citación para la notificación personal fue entregado el 30 de enero de 2012, mediante la guía de Servientrega nro. 1050286723. Teniendo en cuenta que el actor no compareció, la DIAN procedió a notificar el mandamiento de pago a través de correo el 13 de febrero de 2012, según consta en la guía nro. 1050287113 de la misma empresa de mensajería antes indicada.

En este sentido, consideró que la Administración observó el derecho de defensa y garantizó el ejercicio de contradicción a través de las oportunidades para proponer excepciones contra el mandamiento de pago.

2- Falsa motivación de los actos demandados por cobro de lo no debido

Explicó que el valor de las obligaciones objeto de cobro en el mandamiento de pago corresponden al impuesto determinado en las liquidaciones oficiales de revisión de los bimestres 4.º y 6.º del IVA de 2006, más el valor de la sanción actualizada de la manera mandada por el artículo 867-1 del ET. Así,

afirmó que no es cierto que la DIAN cobre cifras superiores a las legalmente determinadas en las liquidaciones, sino que la diferencia obedece a la actualización de las sanciones impuestas.

3- Falta de ejecutoria del título ejecutivo

Advirtió que contra el mandamiento de pago proceden las excepciones previstas en el artículo 831 del ET y que en el procedimiento de cobro coactivo no se pueden debatir cuestiones relacionadas con la declaración o determinación de las obligaciones contenidas en el título ejecutivo (liquidación oficial de revisión).

Afirmó que el demandante pretendió discutir aspectos propios del proceso de determinación y discusión del impuesto, que no pueden debatirse en esta instancia.

Sin perjuicio de lo anterior, explicó que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión nro. 262412009000011, del 13 de abril de 2009, fue notificada a la dirección procesal que informó el apoderado en el escrito del recurso, según respuesta dada por la División de Gestión Administrativa y Financiera de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tunja (fol. 80); y que según puede observarse en la guía de envío correspondiente, el remitente es la DIAN, la dirección de entrega es la antes señalada y el documento se recibió en destino el 28 de octubre de 2009.

Asimismo, adujo que debido a que el apoderado no compareció a la notificación dentro del término legal, se procedió a practicar la notificación mediante edicto desfijado el 27 de noviembre de 2009.

4- Falta de título ejecutivo

En cuanto a la presunta indebida notificación de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 262412009000011, del 13 de abril de 2009, aseveró que el poder especial conferido al apoderado del contribuyente no se limitó a la presentación de la respuesta al requerimiento especial.

Aclaró que en la respuesta al requerimiento especial, el apoderado del demandante indicó, claramente, la dirección procesal a la que debía realizarse la notificación de la liquidación oficial. Enfatizó que el apoderado del demandante interpuso el recurso de reconsideración oportunamente y en debida forma, lo que demuestra que siempre tuvo conocimiento de las actuaciones adelantadas por la DIAN, de tal forma que no se violó el derecho de defensa del demandante.

Sostuvo que la Liquidación Oficial de Revisión 262412009000011, del 13 de abril de 2009, que sirvió de título ejecutivo al mandamiento de pago cuestionado, es idónea, pues contiene una obligación expresa, clara y exigible, y presta mérito ejecutivo al tenor del artículo 828 del ET. Por lo tanto, considera que la excepción alegada no está probada.

La sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Boyacá se declaró inhibido para analizar de fondo la legalidad del mandamiento de pago, por no ser un acto susceptible de control judicial. A su vez, negó las súplicas de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

Estimó que según el dictado del artículo 835 del ET, no era objeto de control judicial la presunta indebida notificación del mandamiento de pago, razón por la cual los dos primeros cargos de nulidad no serían analizados.

Frente a las supuestas irregularidades en la notificación de la Resolución 900002, del 27 de octubre de 2009, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión nro. 262412009000011, del 13 de abril de 2009, el tribunal verificó que, según la guía de 1021800443 de Servientrega, dicho acto se intentó notificar personalmente.

Al tiempo, determinó que la demandante no demostró que el apoderado en la sede administrativa no estuviere facultado para recibir notificaciones de los actos administrativos. Finalmente, determinó que la DIAN tuvo que notificar el prenotado acto administrativo mediante fijación de edicto pero, en todo caso, agotó el procedimiento de citación para notificación personal, de forma adecuada.

En torno a la obligación correspondiente al 6.º bimestre del IVA de 2006, observó que la demandante propuso la excepción de falta de ejecutoria del título, por extralimitación del término para notificar la liquidación oficial de revisión; cargo que se sustenta en el entendido de la parte actora en el sentido de que el apoderado sólo tenía facultades para responder el requerimiento especial y no para recibir notificaciones. Sin embargo, reprocha el *a quo* que no se aportó el respectivo poder a fin de que se pudiera establecer lo dicho por el demandante.

Igualmente advirtió que el mismo apoderado fue quien interpuso el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, así que el apoderado conocía de la existencia de este acto administrativo, de modo que no hubo una transgresión que atentara contra la ejecutoria del título ejecutivo.

Finalmente, condenó en costas a la parte demandante al tiempo que fijó las agencias en derecho por valor de \$8.673.720, correspondientes al 3% sobre el valor de las pretensiones.

El recurso de apelación

El demandante apeló la decisión del tribunal. Las razones de inconformidad con la sentencia se resumen a continuación:

1- Violación de los derechos del debido proceso y de defensa

Insistió en que la DIAN notificó por correo el mandamiento de pago sin que se venciera el término previsto en el artículo 826 del ET para comparecer a la notificación personal, lo cual redujo la oportunidad para formular las excepciones contra el mandamiento de pago y, de esa forma, se quebrantaron los derechos de defensa y al debido proceso.

Reiteró que los actos acusados son nulos, por falsa motivación, porque cobran una suma de dinero distinta a la determinada en las liquidaciones oficiales de revisión (títulos ejecutivos). Agregó que existe un cobro de lo no debido y que, si bien es cierto que la sanción debe ser actualizada, también lo es que la DIAN debe establecer la fórmula que utilizó para esa operación.

Reprodujo además todos los cargos de nulidad del escrito de demanda.

2- Condena en costas

En criterio del actor, las sentencias no necesariamente deben condenar en costas a la parte vencida, pues para que procedan se debe verificar la mala fe reprochable o la inexistencia de un fundamento razonable en el ejercicio de la acción, lo que no se probó en el caso. En este sentido, solicitó que se revoque la condena.

Alegatos de conclusión

El **demandante** no alegó de conclusión. La **DIAN** reiteró los argumentos del escrito de contestación (fols. 167 a 169).

Concepto del ministerio público

El **ministerio público** rindió concepto en los siguientes términos:

Coincidió con las razones del *a quo* para inhibirse de decidir sobre la legalidad del mandamiento de pago.

En relación con los cargos de nulidad atinentes a la indebida notificación de la liquidación oficial de revisión del 6.º período del IVA de 2006 y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión del 4.º bimestre del IVA de 2006, sostuvo que, de acuerdo con el artículo 564 del ET, la Administración debe notificar en la dirección procesal informada por el contribuyente como sucedió en el *sub lite*.

De otra parte, verificó que el mandamiento de pago determinó correctamente los valores adeudados por el contribuyente, y las cifras fueron debidamente actualizadas según lo establecido en el artículo 867-1 *ibídem*.

Finalmente, estimó que se debía revocar la condena en costas que hizo el tribunal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. En los términos del recurso de apelación interpuesto por el demandante, la Sala se pronunciará sobre la sentencia del Tribunal Administrativo de Boyacá, que se declaró inhibida para resolver de fondo sobre la nulidad del mandamiento de pago y denegó la nulidad de los actos administrativos que declararon no probadas las excepciones formuladas contra el mandamiento de pago en el procedimiento administrativo de cobro coactivo.

Concretamente, se analiza (i) la indebida notificación del Mandamiento de Pago nro. 20120302000023, del 26 de enero de 2012; (ii) la falta de título ejecutivo por indebida notificación de la liquidación oficial de revisión del 6.º bimestre del IVA de 2006; (iii) la falta de ejecutoria del título por ocurrencia del silencio administrativo positivo originado en la indebida notificación de la resolución que desató el recurso de reconsideración dentro del procedimiento de revisión de la declaración de IVA del 4.º bimestre de 2006; (iv) el cobro de lo no debido por falta de coincidencia

entre los valores determinados en las liquidaciones oficiales de revisión y el mandamiento de pago y, finalmente; (v) la improcedencia de la condena en costas.

2. Con todo, antes de resolver esas cuestiones, debe la Sala pronunciarse respecto del impedimento para conocer del presente proceso manifestado por el Consejero de Estado Milton Chaves García, con fundamento en el numeral 9.º del artículo 141 del CGP (fol. 176).

La Sala aceptará el mencionado impedimento, toda vez que se funda en la amistad que el Dr. Chaves García pone de presente que tiene con el apoderado de la parte demandante. En consecuencia, quedará separado del conocimiento del presente asunto.

3. Para resolver las alegaciones de la apelación, se tienen los siguientes hechos probados:

(i) El 13 de abril de 2009, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 262412009000011, que modificó la declaración del IVA del 4.º bimestre de 2006 (fols. 3 a 16 c 3).

(ii) Esa liquidación oficial fue confirmada por la Resolución 900002, del 27 de octubre de 2009, que decidió el recurso de reconsideración interpuesto el 16 de junio de 2009 (fols. 425 a 438 c a).

(iii) El 2 de mayo de 2010, la DIAN remitió al apoderado del demandante, la citación para la notificación personal de la Resolución 900002, del 27 de octubre de 2009, según consta en el informe de acto administrativo de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sogamoso (fol. 443 c a). Asimismo, obra en el cuaderno de pruebas aportado por el actor, que mediante guía de la empresa de mensajería nro. 1021800443, del 28 de octubre de 2009, se envió la citación para notificación personal de dicho acto administrativo a la dirección que había informado el apoderado del demandante. En esta misma se identifica que el documento fue recibido el 29 de octubre siguiente (fol. 56 c p demandante).

(iv) El 14 de abril de 2009, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 262412009000013 que modificó la declaración del IVA del 6.º bimestre de 2006 (fols. 17 a 30 c a). Dicha liquidación fue confirmada por la Resolución 900057, del 11 de mayo de 2010, que decidió el recurso de reconsideración interpuesto el 16 de junio de 2009.

(v) El 11 de mayo de 2010, la DIAN remitió al apoderado del demandante, a la dirección en la ciudad de Bogotá que había informado, la citación para la notificación personal de la Resolución 900057, del 11 de mayo de 2009, mediante la guía de correo nro. 1028275644 (fol. 424 c a). Asimismo, se observa la diligencia de notificación personal, mediante la cual el apoderado se notificó del señalado acto, el 14 de mayo de 2010 (fol. 423 vto. ca).

(vi) Posteriormente, la Administración libró Mandamiento de Pago nro. 20120302000023, del 26 de enero de 2012, por las obligaciones contenidas en las liquidaciones oficiales de revisión que modificaron las declaraciones del IVA de los períodos 4.º y 6.º de 2006 (fols. 33 y 34 c p demandante).

(vii) El 5 de marzo de 2012, el demandante propuso las excepciones contra el Mandamiento de Pago nro. 20120302000023, del 26 de enero de 2012 (fols. 36 a 46 c p demandante).

(viii) La DIAN expidió la Resolución 20120312000001, del 22 de marzo de 2012, por la cual declaró no probadas las excepciones formuladas contra el mandamiento de pago y negó los demás cargos propuestos por no ser susceptibles de discusión en el proceso de cobro coactivo.

(ix) El 27 de abril de 2012, el demandante interpuso recurso de reposición contra la anterior resolución (fols. 58 a 76 c p demandante).

(x) Mediante la Resolución 1-26-242-311-002, del 22 de mayo de 2012, la DIAN confirmó la Resolución 20120312000001, del 22 de marzo de 2012 (fols. 78 a 83 c p demandante).

4. En cuanto se refiere al control judicial del mandamiento de pago propuesto por el demandante, la Sala reitera que, dentro del procedimiento de cobro coactivo, el mandamiento de pago es un acto administrativo de trámite, razón por la que no es pasible de control judicial al no resolver con carácter definitivo la actuación administrativa que se adelanta.

Al respecto, esta Sección tiene una jurisprudencia uniforme, dentro de la que cabe destacar las sentencias del 23 de junio de 2005, expediente 14526 (CP: María Inés Ortiz Barbosa); del 26 de septiembre de 2007, expediente 15126 (CP: Juan Ángel Palacio Hincapié); del 6 de octubre de 2009, expediente 16714 (CP: Héctor Romero Díaz); y del 30 de septiembre de 2010, expediente 17622 (CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

Por tanto, la Sala coincide con el *a quo* acerca de abstenerse de juzgar la legalidad del mandamiento de pago.

5. Por otra parte, sostiene el demandante que la DIAN violó el derecho al debido proceso y el derecho de defensa, por pretermitir el término de los 10 días para acudir a la notificación personal del mandamiento de pago consagrado en el artículo 826 del ET. Señaladamente, adujo que como la citación fue recibida el 30 de enero de 2012, tenía hasta el 13 de febrero del mismo año para presentarse a las oficinas de la Administración para que se surtiera la diligencia de notificación personal; no obstante lo cual el 10 de febrero de 2012 se le remitió por correo certificado el mandamiento de pago que quedó notificado por esa vía el 13 de febrero de 2012.

Sobre el particular, observa la Sala que, efectivamente, la DIAN notificó con un día de anticipación el mandamiento de pago. Sin embargo, la irregularidad anotada por el demandante no tiene la entidad por él alegada de reducir la oportunidad para formular las excepciones contra el mandamiento de pago, como quiera que el 5 de marzo de 2012 el apoderado presentó, oportunamente, las excepciones contra el mandamiento de pago (fol. 36 c p demandante) y ellas fueron estudiadas y resueltas por la Administración.

La anterior circunstancia constituye plena prueba de que el ejercicio de la defensa no se vio menoscabada de manera efectiva, pues el procedimiento de notificación que desplegó la DIAN permitió que el actor conociera del contenido de la orden de pago y pudiera formular excepciones contra ella.

Al no quebrantarse el derecho de defensa en el caso particular analizado, no prospera el cargo de apelación.

6. A través de las excepciones formuladas contra el mandamiento de pago, del escrito de demanda y del recurso de apelación contra la sentencia de primer grado, plantea el demandante la falta de título ejecutivo para cobrar en relación con la obligación contenida en la Liquidación Oficial de Revisión nro. 262412009000013, del 14 de abril de 2009, que modificó la declaración del IVA del 6.º bimestre de 2006. Lo anterior, debido a que, según su dicho, sólo tuvo conocimiento de la liquidación oficial de revisión el 16 de junio de 2009, cuando ya se encontraba vencido el plazo máximo para notificar el acto de acuerdo con el dictado del artículo 710 del ET.

Para fundamentar el cargo, el demandante afirma que la notificación de la señalada liquidación oficial de revisión efectuada por la DIAN el 16 de abril de 2009, mediante envío por correo certificado de una copia del acto a la dirección procesal indicada en la respuesta al requerimiento especial por el profesional en derecho a quien en su día se le confirió poder para responder el requerimiento especial, careció de efectos porque el apoderado no estaba investido de poderes para notificarse de los actos que en el marco del procedimiento que se adelantaba llegara a proferir la autoridad de impuestos.

6.1 Los cargos planteados en este sentido se relacionan con el alcance de la excepción de «falta de título ejecutivo» prevista en el numeral 7.º del artículo 831 del ET, ejercida por el demandante. En su opinión, el análisis en torno a la existencia del título ejecutivo permite estudiar las circunstancias bajo las cuales se profirió y notificó la liquidación oficial del tributo objeto de cobro, en tanto que para la parte demandada y para el *a quo* dicha excepción no habilita a quien la conoce para estimar la legalidad del acto administrativo de determinación.

Sobre el particular advierte la Sala que la referida excepción impide adelantar el cobro coactivo, cuando la deuda que se pretende ejecutar no se ha determinado en alguno de los documentos a los que el ordenamiento tributario le reconoce la calidad de «título ejecutivo».

La categoría de los títulos ejecutivos tributarios, a la que se refiere el numeral 7.º del artículo 831 del ET, se encuentra especificada y delimitada en el artículo 828 *ibídem*, que prescribe:

Artículo 828. Títulos ejecutivos. Prestan mérito ejecutivo:

1. Las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.
2. Las liquidaciones oficiales ejecutoriadas.
3. Los demás actos de la Administración de Impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional.
4. Las garantías y cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, a partir de la ejecutoria del acto de la Administración que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas.
5. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas, que decidan sobre las demandas presentadas en relación con los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales.

Así, al tenor del numeral segundo de la citada norma, las liquidaciones oficiales que se encuentren ejecutoriadas son tenidas por títulos ejecutivos y no cabría excepcionar contra el cobro de las deudas determinadas en esa clase de actos administrativos la «falta de título ejecutivo».

Por su parte, la «ejecutoria» de los actos administrativos tributarios (y dentro de ellos las liquidaciones oficiales), se encuentra regulada en el artículo 829 del ET. De acuerdo con la disposición, la ejecutoria tiene lugar cuando (i) contra los actos administrativos no proceda recurso alguno, o (ii) procediendo alguno no se haya ejercitado en tiempo o debidamente, o (iii) habiendo sido ejercido se desista del recurso, o (iv) haya sido resuelta con carácter definitivo cualquier controversia respecto del acto administrativo tributario en vía gubernativa o judicial. En definitiva, cuando concluya toda **litispendencia abierta o posible.**

Considerando las normas referidas, cabe concluir que, respecto del cobro de liquidaciones oficiales, la excepción de «falta de título ejecutivo» sólo podría alegarse en aquellos casos en los que cursa un debate formal y debidamente establecido contra el acto administrativo de determinación del tributo o cuando se puede establecer mediante recurso o demanda porque están habilitados los términos para adelantar esas actuaciones, pero no cuando lo que se pretende es formular al interior de procedimiento del cobro coactivo una nueva impugnación sobre el contenido y legalidad del acto de determinación oficial del tributo.

6.2 Al analizar el caso concreto, aprecia la Sala que la excepción formulada por el actor contra el mandamiento de pago no obedece al hecho de que la liquidación oficial de revisión aún sea susceptible de recursos o de que los recursos interpuestos estén pendientes de decisión administrativa o judicial, sino que lo que plantea en esta instancia es que se encontraba en firme la declaración del IVA del 6.º bimestre de 2006 que fue modificada por la liquidación oficial de revisión cuya ejecución se adelanta a través del mandamiento de pago.

Por tanto, no se encuentran cumplidas las condiciones jurídicas que exige la normativa, a través de los artículos 828 y 829 del ET, para que quede acreditada la excepción de «falta de título ejecutivo», consagrada en el numeral 7.º del artículo 831 del *ibidem*.

No prospera el cargo de apelación que plantea la falta de título ejecutivo con relación al cobro de la deuda determinada oficialmente por el IVA correspondiente al 6.º bimestre de 2006.

7. En cuanto se refiere al cobro del IVA determinado oficialmente por el 4.º bimestre de 2006, el demandante también planteó que carecía de ejecutoria la Liquidación Oficial de Revisión nro. 262412009000011, del 13 de abril de 2009, con la cual la DIAN modificó la declaración privada.

Según el dicho del demandante, lo anterior obedece a que la DIAN envió la citación para notificación personal del acto que desató el recurso de reconsideración a la dirección del apoderado, que no a la dirección que tenía inscrita en el RUT el contribuyente.

Por su parte, la DIAN aportó al plenario la guía de notificación de la citación nro. 1021800443, del 28 de octubre de 2009, de la empresa de mensajería Servientrega (fol. 56 c p demandante). Dicho documento demuestra que tal notificación por correo certificado se efectuó en la dirección del apoderado del demandante.

7.1 Aunque el apoderado manifestó en el escrito de demanda que no tenía poder para recibir notificaciones del demandante, lo cierto es que fue este quien representó al señor Vargas Mesa en la interposición del recurso de reconsideración contra la referida liquidación oficial, según se desprende de la identificación que hiciera la Administración en los actos censurados (fol. 425 c a). Adicionalmente, esta corporación constata que respecto de la Resolución 900057, del 11 de mayo de 2010, que desató el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión del IVA del 6º bimestre de 2009, el mismo apoderado recibió la citación y, más aún, se notificó personalmente de dicho acto, tal como se evidencia en el folio 423 vuelto del expediente administrativo. Es decir, el mandatario firmó con su nombre, cédula y tarjeta profesional.

Tal circunstancia permite inferir que el apoderado recibió citaciones para la notificación personal de los actos administrativos proferidos contra el señor Vargas Mesa y en dichas oportunidades no censuró la dirección de notificación que empleó la DIAN, aun cuando se trataba de obligaciones del mismo impuesto por varios períodos, relacionadas con el mismo contribuyente.

En este contexto, si el actor permitió que el apoderado recibiera notificaciones y además se notificara en algunos de los períodos fiscalizados, y en relación con otros no lo hizo, dicha conducta afectaba la actuación de la Administración, en la medida en que fueron varios bimestres los que modificó la DIAN según se constata del cuaderno de los antecedentes administrativos. En consecuencia, no se explican las razones por las cuales en unos casos el apoderado recibió notificaciones en la dirección procesal y en otros no, siendo que es el mismo contribuyente y los actos versan sobre el mismo tributo.

De otra parte, el demandante sostuvo que el poder conferido al apoderado no lo habilitaba para recibir notificaciones y que su mandato se circunscribía exclusivamente a responder el requerimiento especial, que no a interponer el recurso de reconsideración, razón por la cual debió otorgar un nuevo poder al momento de la interposición del recurso. Pese a la alegación, este hecho no fue demostrado por el actor y, en términos generales, el poder conferido a un abogado está dado para la actuación principal y para los recursos que le procedan, según términos del artículo 70 del CPC (vigente para la época de los hechos).

7.2 Pero, en cualquier caso, las alegaciones hechas en la demanda y en la apelación en torno a la vía empleada para notificar el acto administrativo por el cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto, llevan a la Sala a poner de presente, una vez más, el dictado del artículo 829 del ET sobre la fuerza ejecutoria de los actos administrativos proferidos por las autoridades de impuestos en los que se establecen cuantías a favor del fisco que pueden ser objeto de cobro coactivo. Consagra la:

Artículo 829. Ejecutoria de los actos. Se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo:

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

Así, las circunstancias que rodean la supuesta indebida notificación que endilga el actor, son ajenas al trámite y control de legalidad del procedimiento de cobro coactivo. Vale decir, en el presente asunto no es posible que esta Judicatura determine la indebida notificación de la resolución que desató el recurso de reconsideración sin afectar la legalidad de la liquidación oficial de revisión que, por lo demás, no fue demandada en este proceso.

Cualquier planteamiento en ese sentido sería objeto de análisis en una eventual demanda interpuesta para obtener la declaratoria de nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la decisión del recurso interpuesto y no en el control de legalidad de la actuación adelantada para el cobro de actos administrativos ejecutoriados.

Los planteamientos del actor requieren de un debate probatorio y jurídico, distinto al *sub lite*, respecto de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 262412009000011, del 13 de abril de 2009, y de la Resolución 900002, del 27 de octubre de 2009, que modificaron la declaración del IVA del 4.º bimestre de 2006. Hasta tanto no prospere un proceso judicial en ese sentido, las obligaciones contenidas en los actos administrativos son objeto de cobro.

En estos términos la Sala deniega los cargos de nulidad relacionados con la falta de ejecutoria de la Resolución 900002 de 27 de octubre de 2009.

8. La parte actora también formuló el cargo de que la DIAN incurrió en el cobro de lo no debido, porque el mandamiento de pago determina unas obligaciones superiores a las establecidas en las liquidaciones oficiales de revisión, que sirven de título al cobro.

Señaladamente, pone de presente que las sanciones establecidas en ambos actos administrativos están en el orden de \$70.336.000 y \$105.136.000, mientras que en el mandamiento de pago la DIAN liquida los valores de la sanción en \$71.291.000 y \$110.874.000, respectivamente. Si bien esta corporación no debe analizar de fondo el mandamiento de pago, es lo cierto que los montos ejecutados deben corresponder con los determinados en los títulos ejecutivos objeto de cobro.

Ahora bien, tal como lo sostuvo la DIAN en el escrito de contestación, la diferencia que acusa de nulidad el demandante obedece a la actualización a que están sometidas, de acuerdo con el artículo 867-1 del ET, las sanciones administrativas tributarias que se hubieren impuesto.

Así, la Sala encuentra que la DIAN en cumplimiento de sus deberes de fiscalización, control y administración de los tributos, debe actualizar las sanciones tal como lo hizo al momento de librar la orden de pago, sin que dicha diferencia constituya un cobro de lo no debido u obedezca a un cobro diferente a la obligación contenida en las liquidaciones oficiales de revisión. No prospera el cargo de apelación.

9. Finalmente, se estudia la apelación contra la condena en costas impuesta por el *a quo* al demandante.

La Sala verifica que estas no se hallan probadas en el plenario, de tal manera que se modificará el ordinal tercero de la providencia recurrida.

En todo lo demás se confirmará la decisión de primer grado.

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

PRIMERO. DECLÁRASE fundado el impedimento manifestado por el consejero Milton Chaves García. En consecuencia, queda separado del conocimiento de este proceso.

SEGUNDO. REVÓCASE el numeral tercero de la sentencia apelada. En su lugar, **NIÉGASE** la condena en costas al demandante.

TERCERO. En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada según lo expuesto.

CUARTO. RECONÓZCASE personería para actuar en representación de la DIAN al abogado Pablo Nelson Rodríguez Silva, en los términos del poder que le fue otorgado.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente de la Sala

(Con impedimento)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ