

**REPÚBLICA DE COLOMBIA
RAMA JUDICIAL DEL PODER PÚBLICO**



**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DEL HUILA
MAGISTRADA PONENTE DRA. BEATRIZ TERESA GALVIS BUSTOS**

Neiva, veintinueve (29) de mayo de dos mil veinte (2020)

Ref. Expediente	:	41 001 33 33 001-2015-00135-01
Demandante	:	KOREANAS LTDA
Demandados	:	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Asunto	:	TRIBUTARIO
Acta	:	30

**NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

OBJETO DE LA DECISIÓN

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la Empresa demandante contra la sentencia dictada el 22 de febrero de 2018 proferida por el Juzgado Séptimo Administrativo Oral del Circuito Judicial de Neiva, que negó las pretensiones de la demanda.

I. ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Pretensiones

La empresa Koreanas LTDA, por conducto de apoderado judicial, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho consagrado en el artículo del 138 CPACA, presentó demanda contra la Dirección de Impuestos y

Aduanas Nacionales DIAN, con el fin que se acceda a las siguientes pretensiones¹:

*"Declarar la Nulidad de la Resolución No. 20140312000005 de fecha: 23/07/2014 expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Seccional Neiva, por medio de la cual resolvió declarar no probada la excepción de "Falta de Ejecutoria del Título" propuesto por Koreanas Ltda firma comercial distinguida con el Nit No. 900044229 a través de su apoderado contra el Mandamiento de Pago antes indicado y, rechazar la Excepción de Falta de Ejecutoria del Título, Mandamiento de Pago; Excepción de Perdida de Ejecutoria del Título" y Excepción de Giro Irregular del Título, ordenando llevar adelante la ejecución por la suma de CIENTO CUARENTA Y CUATRO MILLONES VEINTIUN MIL PESOS MONEDA CORRIENTE \$144.021.000.00 por las obligaciones contenidas en el mandamiento de pago según consta en la **Resolución No. 20140302000203 de fecha 10/04/2014**; (...) y ordenar el restablecimiento del derecho de mi prohijado, esto es, ordenando el levantamiento de las medidas previas decretadas que constan en el expediente de jurisdicción coactiva que adelantan contras Koreanas Ltda, condenando a la Nación, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Seccional Neiva, a pagar todos los daños de perjuicio moral y material (Daño Emergente y Lucro Cesante, ocasionados con dicho Mandamiento de Pago 20140302000203 de fecha: 10/04/2014; además de haber violado el Derecho al Debido Proceso, Derecho a la Defensa, Derecho a la Recta administración de Justicia, que protege y respalda el artículo 29 de la Constitución Nacional, que obligación a la exclusión de esa prueba (Mandamiento de Pago **Resolución No. 20140302000203 de fecha 10/04/2014**) obtenida ilegalmente al haberse negado a decretar y prácticas las pruebas solicitadas por Koreanas Ltda en el escrito de Excepciones de fecha: Junio 27 del 20134 tal como consta en los folios 40, 41 y 42 ídem.*

2º Declarar la Nulidad de la Resolución No. 20140311900005 de fecha: 17/09/2014 expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Seccional Neiva, por medio de la cual confirmó en todas sus partes la Resolución No. 20140312000005 de fecha: 10/04/2014 y que ordenó llevar adelante la ejecución.

*3º Como consecuencias de las anteriores declaraciones, sírvase Señor Magistrado de lo Contencioso Administrativo, declarar terminado el Proceso de Jurisdicción Coactiva adelantado contra Koreanas Ltda con Nit No. 900.044.229 ordenando el **LEVANTAMIENTO** de las **MEDIDAS CAUTELARES DECRETADAS** sobre los bienes de propiedad de mi prohijado, ordenando al Sr. Secuestre **JESUS ANTONIO MANCHOLA TRUJILLO**, portador de la cédula de ciudadanía No. 83.237.127 la rendición de cuentas de su administración desde el momento mismo de la designación, aceptación y posesión en el cargo de secuestre a la fecha de terminación del proceso, y, de otro lado al Señor Registrador de Instrumentos Públicos de esta ciudad, a efecto de que se sirva inscribir el Levantamiento de las Medidas Previas que se habían dictado sobre el Predio Rural denominado el Tigre, ubicado en la Vereda El Tote ubicado en Jurisdicción del Municipio de Iquira, Departamento del Huila distinguido con la Matrícula Inmobiliaria No. 200-18969; y ordenar el archivo del expediente previa la cancelación de su radicación.*

¹ Folios 174 a 176.

4º Condenar a la Nación, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Seccional Neiva, a pagar todos los daños y perjuicios de carácter moral y material, ocasionales con el Proceso de Jurisdicción Coactiva con Medidas Previas, adelantado contra la firma Koreanas Ltda, distinguida con el Nit No.900044229 y con Registro Mercantil No. 152215 de la Cámara de Comercio de Neiva, con domicilio principal en Neiva, Huila”

1.2. Hechos²:

La anterior solicitud se sustenta en los siguientes supuestos fácticos:

1.2.1. A través del oficio No. 20110101000847 del 28 de octubre de 2011 la entidad demandada envió aviso de cobro a la **entidad** actora a la dirección calle 21 No. 7 A -40.

1.2.2 A través de las Resoluciones Nos. 20110223000037, 20110227000038 y 20110227000039 del 12 de diciembre de 2011 la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Seccional Neiva decretó como medida previa el embargo de dineros de la entidad demandada por un monto de \$293.438.000, dentro del expediente No. 2011 02301.

1.2.3 Por medio de la Resolución No. 20120207000011 del 21 de febrero de 2012 se decretó el embargo del establecimiento comercial de Koreanas LTDA distinguido con la Matrícula No. 152215.

1.2.4 A través de la Resolución No. 20120205000041 del 27 de marzo de 2012 la DIAN decretó el embargo del inmueble rural denominado EL TIGRE con el Número de folio 200-18969.

1.2.5 La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN expidió la Resolución No. 20140302000203 del 10 de abril de 2014, por la cual se libró mandamiento de pago en contra de Koreanas LTDA por la suma de \$144.021.000 más los intereses moratorios derivados de la falta de pago del impuesto de renta del año 2010.

² Folios 3 a 11

1.2.6 El anterior acto no se entregó en las instalaciones de la entidad, tal como obra en la constancia de la empresa de mensajería, quien devolvió la comunicación por la causal "*se trasladó*", luego el 5 de junio de 2014 se notificó el anterior acto administrativo.

1.2.7. El 27 de junio de 2014 la entidad demandante propuso las excepciones de falta de ejecutoria del título ejecutivo, falta de ejecutoria de la Resolución que impuso la sanción No. 132412012000230 del 12 de diciembre de 2012 y pérdida de ejecutoria del título.

1.2.8. A través de la Resolución No. 20140312000005 del 23 de julio de 2014 la entidad demandada resolvió declarar no probada la excepción de falta de ejecutoria del título y rechazó por improcedentes las denominadas "*falta de ejecutoria del título mandamiento de pago; excepción de perdida de ejecutoria del título y excepción giro irregular del título*", en consecuencia siguió adelante con la ejecución.

1.2.9 El 22 de agosto de 2014 Koreanas LTDA interpuso recurso de reposición contra la anterior decisión.

1.2.10 Mediante Resolución No. 20140312000005 del 17 de septiembre de 2014 la entidad demandada confirmó el acto administrativo recurrido.

1.3. Fundamentos de Derecho³

La parte actora consideró como normas violadas las siguientes: del Estatuto Tributario los artículos 823, 828-3, 829, 831-3, 832 y 833, 563 modificado por el artículo 59 del Decreto 019 del 2012, 565 modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006, 569 y 570; artículo 321 de la Ley 4ª de 1913; inciso 2º del artículo 11 del Decreto 2150 de 1995; artículos 59 y 62 del Código de Régimen Político y Municipal y el artículo 48 del Decreto 01 de 1984 hoy artículo 72 de la ley 1437 del 2011.

³ Folios 11 a 171.

Señaló que propuso la excepción de falta de ejecutoria del título ejecutivo, toda vez que no se efectuó en debida forma la notificación del mandamiento de pago, lo anterior, teniendo en cuenta que la DIAN envió la notificación a la dirección *Calle 21 No. 7 A - 40 de Neiva*, la cual fue devuelta por la empresa de mensajería con la anotación *"se trasladó"*, pues el domicilio de la empresa está ubicado en la Calle 19 No. 43-45 Manzana 5 Casa 1 Conjunto Residencial Turipaná.

Indicó que la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva Huila tenía suficientemente información acerca del sitio destinado para efectos de Notificaciones judiciales, pues el representante legal de la empresa Koreanas LTDA mediante memorial del 10 de febrero de 2012 puso en conocimiento de la entidad demandada las direcciones, tanto física como electrónica de la empresa.

Expresó que el mandamiento de pago librado por la DIAN en contra de Koreanas Ltda es ineficaz, toda vez que la entidad no remitió citación previa para que el ejecutado compareciera a notificarse personalmente de la providencia, por lo que incumplió con lo establecido en el artículo 826 del Estatuto Tributario.

Sostuvo que la *"DIAN incurrió en violación al debido proceso como quiera que quebrantó el procedimiento señalado expresamente por el Legislador haciendo que la notificación sea defectuosa y por ende no produzca los efectos esperados como lo señala el artículo 72 de la ley 1437 del 2011"*.

Afirmó que mediante escrito del 10 de abril de 2014 solicitó a la DIAN no tener por realizada la notificación del mandamiento de pago, pues no se libró citación y además la misma fue remitida a una dirección distinta a la de ubicación de la empresa.

Reiteró que *"La notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en su última declaración de renta o de ingresos"*

y patrimonio, según el caso, o mediante formato oficial de cambio de dirección” según lo ordena el artículo 563 del E.T, disposición que no se cumplió por parte de la DIAN.

Explicó que al recaer la falta de eficacia de las diligencia de notificación realizadas por la DIAN es procedente declarar la excepción de falta de ejecutoria del título materia de recaudo ejecutivo.

Adujo que el mandamiento de pago librado en contra de Koreanas LTDA adolece de nulidad, toda vez que vulneró el derecho al debido proceso y a la defensa consagrado en el artículo 29 de la Constitución, pues al no realizarse debidamente la notificación, la entidad no puede ejercer debidamente dichas garantías.

Agregó que la entidad actora dentro de los procesos tributarios actuó por medio de apoderado judicial, quien en sus memoriales indicó como dirección de notificación la carrera 3 No. 8-57 Apto 201, sin embargo la notificación del mandamiento de pago tampoco fue enviada a dicho apartado, pese a que la demandada tenía pleno conocimiento del lugar de notificaciones.

Manifestó que la obligación contenida en la Resolución No. 132412012000230 del 12 de diciembre de 2012 (una por las cuales se inició el proceso coactivo), se notificó en indebida forma, toda vez que también la comunicación se remitió a la Calle 21 No. 7 A- 40 de la ciudad de Neiva, cuando lo correcto era la Calle 19 No. 43-45 Manzana 5 Casa 1 Conjunto Residencial Turipaná.

Informó que la anterior Resolución se fijó en un aviso para cumplir con el procedimiento de notificación, pero el mismo fue efectuado el día 25 de diciembre 2012, lo que hace ineficaz el acto de notificación, toda vez que tal día no es hábil, por lo tanto, también se debe declarar probada la excepción de falta de ejecutoria del título contenido en la Resolución No. 132412012000230 del 12 de diciembre de 2012.

Señaló que el mandamiento de pago No. 20140302000203 del 10 de abril de 2014 presenta una irregularidad en las firmas de los funcionarios que intervinieron en la proyección del acto administrativo, "*que consiste que si bien es cierto obran las firmas del **Dr. Wilson Eduardo Díaz Salazar** como Gestor I, también está su nombre y firma como el funcionario que proyectó dicho acto administrativo. **Lo inexplicable** al caso que nos ocupa, es el hecho que la firma que aparece impresa en el casillero destinado para la firma de la **Dra. Mireya Polanco Trujillo** Gestor III no es la misma que obra en los Actos Administrativo que obran en los folios: 2, 3, 4, 5, 6, 7, 11, 14, 16, 18, 27, 28, 29, 30, 32, 40, 41, 42, 52, 53, 54, 58, 61, 68, **104** 105, **106**, contenidas en el Cuaderno de Medidas Previas"* (resaltado del texto original).

Por lo anterior, consideró que al no corresponder la firma de la señora Mireya Polanco Trujillo en el mandamiento de pago, este se torna irregular.

II. TRÁMITE PROCESAL

2.1. Radicación, admisión y notificación de la demanda

La demanda fue radicada el 30 de enero de 2015, ante esta Corporación correspondiéndole por reparto a la Sala Tercera de Decisión, quien por auto del 17 de febrero de 2015 resolvió remitir el proceso a los Juzgados Administrativos del Circuito de Neiva en razón a la cuantía de la demanda (fls. 397 y 389).

El proceso fue nuevamente repartido el 10 de marzo de 2015, correspondiéndole al Juzgado Primero Administrativo del Circuito Judicial de Neiva (fl. 393), quien por auto del 17 de marzo de 2015 resolvió admitir la demanda, ordenando las notificaciones de rigor.

El 24 de junio de 2015, se llevó a cabo la notificación personal a la dirección electrónica de la DIAN, del Ministerio Público y de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, como se hizo constar en folio 407.

2.2.- Contestación de la demanda

El apoderado judicial de la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Neiva mediante escrito del 19 de agosto de 2015 (fls. 411 a 435) se opuso a la prosperidad de las pretensiones, al precisar que las resoluciones que se deben analizar son la No. 201431200005 del 23 de julio de 2014 que resolvió las excepciones propuestas contra el mandamiento de pago y el acto administrativo que la confirmó al resolver el recurso de apelación, por lo tanto, no debe realizarse ningún análisis de los actos administrativos proferidos en desarrollo de la etapa de determinación o discusión del tributo como lo es la Resolución No. 132412012000230 del 12 de diciembre de 2012.

Sin embargo, precisó que la Resolución No. 132412012000230 del 12 de diciembre de 2012 se notificó en debida forma de conformidad con la normatividad tributaria vigente al momento de su expedición, esto es en la dirección obrante en el Registro Único Tributario de la empresa actora.

Manifestó que el artículo 563 del Estatuto Tributario establece la forma de notificación de los actos administrativos tributarios, precisando que la actuación se surtirá en la ultima dirección señalada en la declaración de resta o ingresos y patrimonio, la cual tendrá una vigencia de 3 meses, sin perjuicio de que se informe una nueva dirección.

Adujo que, si bien es cierto en el expediente obran memoriales suscritos por la empresa actora en donde se exponen diversas direcciones, las mismas no pueden entenderse como validas, toda vez que la única dirección valida es la que se contiene en el Registro Único Tributario de conformidad con el artículo 564 del Estatuto Tributario.

Señaló que no hubo vulneración al debido proceso de la entidad Koreanas LTDA, toda vez que en el proceso administrativo se valoraron las pruebas allegadas, se notificaron cada una de las actuaciones como lo dispone la ley y se le expusieron todos los argumentos legales que derivaron a la decisión de seguir adelante con la ejecución.

Indicó que tampoco hubo vulneración alguna al derecho a la defensa, pues la entidad presentó excepciones contra el mandamiento de pago adoptado a través de la Resolución No. 20140302000203 del 10 de abril de 2014, las cuales fueron debidamente estudiadas por la Administración.

Adujo que la Resolución Sanción No. 132412012000230 del 26 de diciembre de 2012 que contuvo la obligación que posteriormente se ejecutó, fue notificada a la dirección que reposaba en el RUT, sin embargo la misma fue devuelta por traslado, por lo que en aplicación del artículo 565 del ET, se procedió a fijar el acto administrativo en la pagina web de la entidad.

Explicó que si bien la Ley anti trámites permitió a las entidades tributarias realizar las notificaciones de manera electrónica, la misma no fue reglamentada, es por ello que las correspondencias enviadas siguen siendo en papel mediante el correo urbano, además dicha notificación solo opera cuando el contribuyente de forma expresa y preferente así lo solicita de conformidad con la Ley 1111 del 27 de diciembre de 2006, por lo tanto, como la entidad Koreanas LTDA.

Expuso que si bien en el mandamiento de pago librado en contra de la entidad actora en el acápite de firmas aparece el título de "*Revisó Mireya Polanco Trujillo*", pero quien firma por delegación es la persona encargada de proyectar el acto, que en el caso en concreto es el señor Wilson Eduardo Díaz Salazar.

2.3.- Audiencia inicial

A través de providencia de 31 de octubre de 2016 (fl. 451), el Juzgado Primero Administrativo Oral del Circuito Judicial de Neiva dispuso fijar como fecha y hora para la celebración de la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011, el día 26 de enero de 2017 a las 2:30 p.m.

A folios 455 a 457, obra el Acta de la audiencia inicial, en la cual se hizo constar que la entidad demandada no formuló excepciones previas que debieran ser

resueltas en la diligencia, ni tampoco decretó alguna de oficio, por lo tanto, se procedió a continuar con el trámite de la audiencia.

Acto seguido, se procedió a fijar el litigio a partir de los presupuestos fácticos de la demanda y la contestación, delimitando el problema jurídico en los siguientes términos:

"Determinar si el acto administrativo Resolución No. 20140312000005 del 23 de julio de 2014, por medio de la cual se resuelven excepciones en contra de la Sociedad demandante, y la Resolución 20140311900005 del 17 de septiembre de 2014, por medio de la cual se decide el recurso de reposición a la declarante Koreanas LTDA, se encuentran viciadas de nulidad por violación al debido proceso.

En caso positivo, se procederá a estudiar el restablecimiento del derecho deprecado por la sociedad demandante por la violación del artículo 569, 570, 823, 828-3, 829, 831-3, 832 y 833 del Estatuto Tributario; artículo 563 modificado por el artículo 59 del Decreto 19 de 2012; artículo 565 modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006; artículo 321 de la Ley 4 de 1913; inciso 2 del artículo 11 del Decreto 2150 de 1995; artículo 59 y 62 del Código de Régimen Político y Municipal; artículo 48 del Decreto 01 de 1984 hoy 72 de la Ley 1437 de 2011. "

Posteriormente, se dispuso tener como pruebas los documentos allegados con la demanda y la constatación, se negaron las pruebas testimoniales y documentales solicitadas por la parte actora y de oficio se requirió a la entidad demandada para que allegara la copia de la Resolución de Delegación No. 515 del 22 de noviembre de 2013, con el fin de verificar si el funcionario que proyectó el mandamiento de pago estaba autorizado para suscribir el acto.

Por lo anterior, se fijó el día 7 de febrero de 2017 a las 11:00 am para realizar la práctica de pruebas.

2.4 Audiencia de pruebas

En el día y hora fijados, se realizó la audiencia de pruebas (fls. 468 y 469), en la cual se corrió traslado a las partes de la documental, luego sin existir pruebas por practicar el Juzgado dando aplicación a lo dispuesto en el artículo 182 del C.P.A.C.A., decidió correr traslado a las partes, por el término de 10 días, para que presentaran sus alegatos finales.

2.5.- Alegatos de conclusión de primera instancia

2.5.1. El apoderado de la *parte actora* mediante escrito del 20 de febrero de 2017 (fl. 476) allegó en medio magnético los alegatos finales, en los cuales transcribió los argumentos expuestos en la demanda.

2.5.2. El apoderado de la parte demandada mediante memorial del 8 de febrero de 2017 (fls. 472 a 475) ratificó los planteamientos expuestos en la contestación de la demanda.

2.5.3. El Agente del *Ministerio Público* no conceptuó.

2.6.- Sentencia de primera instancia

Previo a emitir sentencia, el proceso de la referencia fue trasladado al Juzgado Séptimo Administrativo del Circuito Judicial de Neiva en virtud de las medidas adoptadas a través del Acuerdo No. CSJHUA17-448 del 16 de marzo de 2017.

El Juzgado Séptimo Administrativo Oral del Circuito de Neiva, profirió sentencia de primera instancia el 22 de febrero de 2018⁴, en cuya parte resolutive, dispuso lo siguiente:

"PRIMERO: AVOCAR conocimiento del proceso.

SEGUNDO: DENEGAR las pretensiones de la demanda, conforme a los argumentos expuestos en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: CONDENAR en costas a la parte demandante.

CUARTO: DEVOLVER a la parte demandante el remanente de los gastos del proceso si lo hubiere, una vez en firme esta sentencia.

QUINTO: ARCHIVAR el expediente dejando las constancias del caso, una vez en firme esta sentencia.

Como fundamento de la decisión, el *A quo* manifestó que en el Registro Único Tributario vigente para para la época de los hechos, reporta como dirección principal de la Sociedad Koreanas LTDA, la ubicada en la Calle 21 7ª 40 de

⁴ Folios 480 a 494.

Neiva, en la cual se remitió la Resolución Sanción No. 132412012000230 del 12 de diciembre de 2012, pero la misma fue devuelta por la causal de traslado.

Indicó que ante la devolución de notificación, era procedente fijar en un aviso el contenido de la decisión de conformidad con el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006 que modificó el artículo 568 del Estatuto Tributario, norma que fue analizada por la Corte Constitucional mediante la sentencia C-012 de 2013, en la que se concluyó que es deber del contribuyente mantener la dirección notificaciones actualizada en el RUT, en consecuencia, al no procederse con la respectiva notificación por causal de traslado, es viable fijar el acto en mediante un aviso en pagina de la entidad tributaria.

Manifestó que si bien la Resolución Sanción se fijó el día 25 de diciembre de 2012, esto en nada afecta su validez, pues el término para ejercer el derecho a la defensa corren y vencen en días hábiles, además el contribuyente contaba con el término de 2 meses para proponer el recurso de reconsideración, tiempo en el cual pudo revisar la pagina Web de la entidad y revisar en respecto acto administrativo en un día hábil.

Sostuvo que no hubo una indebida notificación del mandamiento de pago, toda vez que la entidad demandada envió las comunicaciones en la dirección expuesta en el RUT de la entidad actora, por lo cual si la parte actora varió su domicilio le asistía el deber de actualizar la dirección en el Registro Único Tributario, ya que dicho documento es el valido ante la autoridad tributaria.

Adujo que no existió ninguna irregularidad respecto al funcionario que expidió el mandamiento de pago, toda vez que el funcionario Wilson Eduardo Díaz era el funcionario encargado de proyectar tal decisión administrativa, la cual fue revisada y aprobada por la doctora Mireya Polanco Trujillo, además no se cuestionó la calidad de servidores de la entidad demandada de los sujetos anteriormente señalados.

2.6.- Recursos de apelación

El apoderado judicial de Koreanas LTDA interpuso recurso de apelación mediante escrito radicado el 9 de marzo de 2018 (fls. 499 a 556), solicitando revocar la sentencia apelada y que, en su lugar, se accedan a las pretensiones de la demanda, por considerar que de conformidad con el artículo 565 del E.T la s notificaciones de las actuaciones de la administración tributaria deben realizarse de manera electrónica o personal, disposición que no cumplió la entidad demandada.

Sostuvo que la Corte Constitucional en la sentencia C-12 de 2013 indicó que la entidad tributaria le asiste el deber de ubicar por todos los medios existentes la dirección de la persona que se requiere notificar, para así garantizar el debido proceso.

Afirmó que la DIAN a sabiendas que “la calle 7 No. 6-36 de Neiva, ya no era la dirección de a firma [demandante] esto es Koreanas Ltda, sin embargo fueron tan irresponsables que así lo hicieron y tenían pleno conocimiento que la citación para la diligencia de notificación personal del Mandamiento ejecutivo de pago iba a ser devuelta”, conocimiento que tenían desde el 21 de febrero de 2012, situación que el A-quo ignoró.

Señaló que en el registro mercantil de Koreanas Ltda aparece el correo electrónico de la entidad, por lo que la entidad tributaria podía realizar la notificación personal de la resolución sanción y del mandamiento de pago a esa dirección.

Manifestó que como no se efectuó la debida notificación de los anteriores actos administrativos los mismos nunca cobraron ejecutora, en consecuencia debe declararse por probada la excepción propuesta contra el mandamiento de pago de falta de ejecutoria.

Adujo que el mandamiento de pago debe ser declarado ineficaz, en razón a que la DIAN no libró citación para que el representante legal de la entidad actora se notificara personalmente del mismo, por lo que cualquier acto que se produjo con posterioridad no produjo efecto alguno.

Precisó que solo tuvo conocimiento del proceso ejecutivo iniciado en su contra por la diligencia de secuestro que realizó la DIAN el día 4 de junio de 2014, por lo cual como no se conoció previamente el mandamiento de pago, el proceso de cobro coactivo esta viciado de nulidad por violación al derecho del debido proceso.

Informó que la entidad demandada envió varias comunicaciones a la correcta dirección de la empresa, pero tales documentos, que prueban lo anterior, si bien fueron decretados por el A-quo no los valoró al momento de emitir sentencia.

Reiteró que la Resolución que impuso la sanción que dio origen al proceso ejecutivo no se notificó personalmente a la debida dirección y ni tampoco por aviso, toda vez que el mismo se fijó un 25 de diciembre, es decir un día inhábil, por lo que no podrá tenerse como notificado tal acto administrativo.

Insistió que el mandamiento de pago se profirió de manera irregular pues consideró que no es procedente que el funcionario Wilson Eduardo Díaz Salazar pueda proyectar y suscribir dicho acto administrativo como delegación del funcionario responsable, por lo tanto no era procedente seguir adelante con la ejecución.

Solicitó practicar las pruebas que fueron decretadas en la audiencia inicial y que el juez de primera instancia se reusó a tener en cuenta, estas son, las testimoniales de los servidores que profirieron el mandamiento de pago librado en contra de la parte actora y de las personas relacionas en la demanda. Asimismo petitionó inspección judicial al proceso de cobro coactivo iniciado en contra de la demandante y las documentales aportadas con la demanda.

2.7.- Trámite de segunda instancia

El día 14 de marzo de 2018 se concedió la apelación propuesta por la parte actora contra la sentencia de primera instancia (fl. 558).

A través de auto de 10 de mayo de 2018⁵ se admitió el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante y mediante providencia de 5 de julio de 2018⁶, se corrió traslado por el término de 10 días para alegar de conclusión.

2.8.- Alegatos de conclusión segunda instancia

2.8.1. La *parte actora*, radicó escrito de alegatos de conclusión el día 19 de julio de 2018⁷, en el que reiteró los argumentos del recurso de apelación.

2.8.2. La *DIAN* el día 10 de julio de 2018⁸ ratificó la tesis expuesta en la contestación de la demanda.

2.8.3. El *Ministerio Público* no emitió concepto en esta oportunidad.

III. CONSIDERACIONES

3.1. Competencia en segunda instancia

De conformidad con el artículo 153 de la Ley 1437 de 2011, los Tribunales Administrativos conocen en segunda instancia de las apelaciones de las sentencias proferidas en primera instancia por los jueces administrativos.

En el asunto de la referencia interpuso recurso de apelación la parte demandante, solicitando revocar la sentencia proferida el 22 de febrero 2018 por el Juzgado Séptimo Administrativo Oral del Circuito Judicial de Neiva y que, en su lugar, se accedan a las súplicas de la demanda.

De acuerdo con lo anterior, en el presente caso se trata de apelante único, de manera que, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 328 del Código General del Proceso, el cual resulta aplicable por remisión expresa del artículo 306 de la

⁵ Folio 4 cdno. Segunda Instancia.

⁶ Folio 9 cdno. Segunda Instancia.

⁷ Folios 19 Segunda Instancia.

⁸ Folios 13 a 17 Segunda Instancia.

Ley 1437 de 2011, la competencia del juez en segunda instancia se reduce al análisis de los puntos objeto del recurso.

Al respecto, el inciso primero del artículo referido preceptúa lo siguiente:

"ARTÍCULO 328. COMPETENCIA DEL SUPERIOR. *El juez de segunda instancia deberá pronunciarse solamente sobre los argumentos expuestos por el apelante, sin perjuicio de las decisiones que deba adoptar de oficio, en los casos previstos por la ley.*

Sin embargo, cuando ambas partes hayan apelado toda la sentencia o la que no apeló hubiere adherido al recurso, el superior resolverá sin limitaciones.

(...)"

En efecto, tratándose de apelante único, la competencia del Juez de segunda instancia se encuentra circunscrita a los motivos de la impugnación, de modo que, no le es dado entrar a analizar la providencia recurrida en los aspectos que no fueron objeto del apelación, salvo el análisis correspondiente de los presupuestos procesales para decidir.

En este orden de ideas, la Sala advierte que en el presente caso no se encuentra reparo alguno en lo que tiene que ver con la oportunidad de la presentación de la demanda, el cumplimiento del requisito de procedibilidad y la legitimación de hecho en la causa de las partes, en consecuencia, se procederá a abordar el estudio de fondo del asunto, teniendo en cuenta los aspectos sobre los cuales recae la apelación.

3.2.- Planteamiento del caso

En el caso objeto de estudio, la Empresa Koreanas Ltda demandó la nulidad de la Resolución No. 20140312000005 del 23 de julio de 2014 mediante la cual declaró no probada la excepción de "Falta de Ejecutoria del Título" y rechazó las excepciones de "Falta de Ejecutoria del Título Mandamiento de Pago, Pérdida de Ejecutoria del Título y Giro Irregular del Título", en consecuencia, ordenó seguir a delante con la ejecución, y de la Resolución No. 20140311900005 del 17 de septiembre de 2014 que confirmó el anterior acto

administrativo, preferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

El Juzgado Séptimo Administrativo Oral del Circuito Judicial de Neiva, en sentencia dictada el 22 de febrero de 2018, negó a las pretensiones de la demanda, al considerar que no hubo vulneración al debido proceso de la entidad demandada, pues las notificaciones de las actuaciones administrativas se hicieron a la dirección que reposa en el Registro Único Tributario de la actora, además de cumplir con las notificaciones supletorias como lo ordena el Estatuto Tributario y no se verificó que el mandamiento de pago haya sido proferido de manera irregular.

Por su parte, *la parte actora*, interpuso recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia solicitando revocarla y, en su lugar, se accedan a las pretensiones de la demanda, señalando que la entidad demandada tenía conocimiento de la dirección de la empresa, sin embargo no efectuó las debidas notificaciones a dicho apartado, además fijó en aviso la resolución que impuso la sanción en un día inhábil y hubo una irregularidad en la suscripción del mandamiento de pago.

3.3.- Problema jurídico

Conforme a las precisiones hechas en precedencia, el problema jurídico en el presente caso consiste en determinar si se debe o no revocar la sentencia de primera instancia proferida por el Juzgado Séptimo Administrativo Oral del Circuito Judicial de Neiva el 22 de febrero de 2018, en tanto, negó las pretensiones de la demandada para, en su lugar, acceder a las mismas.

Para efectos de resolver el problema jurídico planteado, la Sala desarrollará el siguiente orden metodológico: *i)* hechos probados, *ii)* marco normativo y; *iii)* análisis del caso concreto.

3.4 Cuestión Previa

La parte actora en el recurso de apelación solicitó que se practicaran las pruebas que peticionó en la demanda, pues indicó que en su momento la Juez de primera instancia se comprometió a su producción, sin embargo, tales pruebas no pueden ser decretadas, ni practicadas por la Sala atendiendo lo normado en el artículo 212 del C.P.A.C.A. en la medida que ya fueron solicitadas, y al contrario de lo manifestado, el A-quo decidió negarlas, a lo que el apoderado de la parte actora no presentó ninguna objeción.

Al respecto, la norma en cita, dispone:

"ARTÍCULO 212. OPORTUNIDADES PROBATORIAS. Para que sean apreciadas por el juez las pruebas deberán solicitarse, practicarse e incorporarse al proceso dentro de los términos y oportunidades señalados en este Código.

En primera instancia, son oportunidades para aportar o solicitar la práctica de pruebas: la demanda y su contestación; la reforma de la misma y su respuesta; la demanda de reconvenición y su contestación; las excepciones y la oposición a las mismas; y los incidentes y su respuesta, en este último evento circunscritas a la cuestión planteada.

Las partes podrán presentar los dictámenes periciales necesarios para probar su derecho, o podrán solicitar la designación de perito, en las oportunidades probatorias anteriormente señaladas.

En segunda instancia, cuando se trate de apelación de sentencia, en el término de ejecutoria del auto que admite el recurso, las partes podrán pedir pruebas, que se decretarán únicamente en los siguientes casos:

- 1. Cuando las partes las pidan de común acuerdo. En caso de que existan terceros diferentes al simple coadyuvante o impugnante se requerirá su anuencia.*
- 2. Cuando decretadas en la primera instancia, se dejaron de practicar sin culpa de la parte que las pidió, pero solo con el fin de practicarlas o de cumplir requisitos que les falten para su perfeccionamiento.*
- 3. Cuando versen sobre hechos acaecidos después de transcurrida la oportunidad para pedir pruebas en primera instancia, pero solamente para demostrar o desvirtuar estos hechos.*
- 4. Cuando se trate de pruebas que no pudieron solicitarse en la primera instancia por fuerza mayor o caso fortuito o por obra de la parte contraria.*
- 5. Cuando con ellas se trate de desvirtuar las pruebas de que tratan los numerales 3 y 4, las cuales deberán solicitarse dentro del término de ejecutoria del auto que las decreta.*

PARÁGRAFO. Si las pruebas pedidas en segunda instancia fueren procedentes se decretará un término para practicarlas que no podrá exceder de diez (10) días hábiles."

De la norma transcrita es posible concluir que, en primera instancia, las oportunidades de la parte demandante para presentar pruebas son la demanda y su reforma, la oposición a las excepciones, los incidentes y su respuesta, por lo tanto, la solicitada con el recurso de apelación resulta extemporánea.

Además, para la procedencia del decreto de pruebas en esta instancia, era necesario que se acreditaran dos requisitos esenciales: a) que la prueba se hubiere solicitado dentro del término de ejecutoria del auto que admite el recurso de apelación y, b) que se esté frente a alguno de los cinco eventos taxativamente planteados en el artículo 212 de la Ley 1437 de 2011, lo cual no ocurre en el presente caso, pues el actor tuvo la oportunidad para debatir el decreto de dichas pruebas en primer instancia.

3.5. Hechos probados

Los medios probatorios documentales obrantes en el expediente aportados en copia simple serán valorados acogiendo el criterio jurisprudencial del máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo⁹, pues no fueron objeto de tacha.

Por medio de la prueba documental aportada con la demanda encuentra la Sala acreditado en lo que resulta relevante para el estudio del recurso, lo siguiente:

- Mediante aviso de cobro No. 20110101000847 del 28 de octubre de 2011 la DIAN le solicitó a Koreanas Ltda el pago del impuesto de renta del año 2010 por un valor de \$138.507.000 más los respectivos intereses, comunicación que se remitió a la dirección Calle 21 7 A 40, la cual fue devuelta con la anotación "*no reside*" (fl. 8 anexo 1).
- Mediante oficio No. 1-13-242-448-000874 del 30 de enero de 2012 la DIAN le solicitó a la entidad demandante autorización para cobrar dos títulos judiciales y poder cumplir con parte de la obligación, dicho oficio fue enviado a la dirección Calle 21 7 A 40 (fl. 16 anexo 1).

⁹ Consejo de Estado, Sentencia de Unificación de 28 de agosto de 2013, proceso No. 05001-23-31-000-1996-00659-01, Consejero Ponente Dr. Enrique Gil Botero.

- A través de oficio del 10 de febrero de 2012 Koreanas Ltda autorizó a la DIAN al cobro de los títulos judiciales, en dicho documento en la parte final se contuvo la siguiente anotación "*Calle 19 No. 43-45 Manzana 5 Casa 1 Conjunto Residencial Turipana*". (fl. 17 anexo 1)
- Mediante auto No. 2012070100011 del 13 de febrero de 2012 la DIAN ordenó la aplicación de los títulos de deposito judicial a la deuda de la entidad actora por un valor de \$1.827.829 (fl. 27 anexo 1).
- Mediante auto No. 2012070100012 del 13 de febrero de 2012 la DIAN ordenó la aplicación de los títulos de deposito judicial a la deuda de la entidad actora por un valor de \$3.974.058 (fl. 30 anexo 1).
- Por medio de la Resolución No. 20120207000011 del 21 de febrero 2012 se decretó el embargo de establecimiento comercial ubicado en la Calle 19 No. 43-45 Manzana 5 Casa 1 (fl. 40 y 41 anexo 1).
- Por medio de la Resolución No. 20120205000041 del 27 de marzo 2012 se decretó el embargo del inmueble rural ubicado en la vereda El Lote denominado el Tigre (fl. 52 y 53 anexo 1).
- El 12 de diciembre de 2012 la DIAN expidió la Resolución Sanción No. 132412012000230, por la cual sancionó a la empresa Koreanas Ltda con la suma de \$11.317.000 por no estar debidamente diligenciados los libros de contabilidad, el acto administrativo fue enviado el 14 de diciembre a la dirección Calle 21 7 A 40 y devuelto el 17 del mismo mes con la anotación "*Se trasladó*" (fl. 62 anexo 1)
- En consecuencia, se efectuó la notificación supletoria de fijar el acto en la pagina web de la entidad el día 25 de diciembre de 2012 (fl.67 anexo 1).
- A través de la Resolución No. 20140302000203 del 10 de abril de 2014 se libró mandamiento de pago en contra de la empresa Koreanas Ltda (fls. 78 y 79 anexo 1) por las siguientes obligaciones:

No.	Fecha	Concepto	Año	Impuestos	Sanción (s)	Interés
1324120120002 30	25/02/2013	Sin Impuesto	2013	0	11.317.000 0	0 0
9100010956011 1	20/04/2011	RENTA	2010	132.704.00	Total (\$) ...	144.021.00 0

- La decisión se envió el 12 de mayo a la dirección Calle 21 7 A - 40 y devuelto el 14 del mismo mes con la anotación "*Se trasladó*"(fl. 79 anexo 1)
- EL 15 de abril de 2014 se libró comunicación con destino a la Calle 21 7 A 40, con el fin de que la empresa Koreanas Ltda se acercara a las instalaciones de la DIAN para notificar personalmente el anterior acto administrativo, comunicación que fue devuelta el 24 de abril de 2014 por la causal "*no lo conocer*" (fl. 82 anexo 1).
- Por lo que se procedió a fijar el acto en la pagina web de la entidad el 5 de junio de 2014 (fl. 79 anexo 1).
- El 9 de junio de 2014 la empresa Koreanas Ltda nombró apoderado judicial para que representara sus intereses en el proceso de cobro coactivo iniciado por la DIAN, por lo que solicitó copia de la totalidad de la actuación (fl. 116 y 117 anexo 1).
- Mediante autos Nos. 2014900202 y 2014-900203 del 11 de junio de 2014 se reconoció personería jurídica al apoderado de la entidad demandante y se ordenó la expedición de copias (fl. 118 y 121 anexo 1).
- El 27 de junio de 2014 el apoderado judicial de la empresa Koreanas Ltda propuso las excepciones de falta de ejecutoria del mandamiento y del título ejecutivo por indebida notificación de los mismos y pérdida de ejecutoria del

título en contra del mandamiento de pago, además solicitó la practica de pruebas testimoniales (fl. 132 a 175 anexo 1).

- Por medio de la Resolución No. 2014031200005 del 23 de julio de 2014 la DIAN resolvió declarar no probada la excepción de "Falta de Ejecutoria del Título" y rechazó las excepciones de "Falta de Ejecutoria del Título Mandamiento de Pago, Pérdida de Ejecutoria del Título y Giro Irregular del Título", en consecuencia, ordenó seguir a delante con la ejecución (fl. 260 a 274 Cdno 2), el acto fue enviado a la dirección del apoderado judicial Cra. 3 No. 8-57 Apto. 201.

- Mediante memorial del 22 de agosto de 2014 la entidad actora recurrió la anterior decisión reiterando los argumentos de la indebida notificación de los actos y la firma contenida en el mandamiento de pago (fl. 275 a 346 Cdno 2).

- El anterior recurso se resolvió a través de la Resolución No. 20140311900005 del 17 de septiembre de 2014 en el sentido de confirmar el acto recurrido (fl. 347 a 363 Cdno 2).

- Según el Formulario de Registro Único Tributario la dirección principal de la empresa Koreanas Ltda es Calle 21 7 A – 40 en la ciudad de Neiva (fl. 114 Anexo 1).

- Según el Registro Mercantil de la Cámara de Comercio de Neiva la dirección de la empresa Koreanas Ltda es Calle 19 No. 43 - 45 Manzana 5 Casa 1 (fl. 37 anexo 1).

3.6 Marco normativo y jurisprudencial aplicable

En virtud del artículo 637 del Estatuto Tributario, las sanciones en materia tributaria pueden imponerse mediante resolución independiente o en las liquidaciones oficiales.

La sanción por irregularidades en la contabilidad, que es una de las obligaciones por las cuales se libró el mandamiento de pago en contra de la entidad

demandante, está prevista en el artículo 654 ibídem. Esta sanción aplica a los contribuyentes que No lleven libros de contabilidad si hubiere obligación de llevarlos, no tener registrados los libros principales de contabilidad, si hubiere obligación de registrarlos, no exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exigieren, llevar doble contabilidad, no llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones y cuando entre la fecha de las últimas operaciones registradas en los libros, y el último día del mes anterior a aquél en el cual se solicita su exhibición, existan más de cuatro (4) meses de atraso.

Cuando la sanción se imponga en resolución diferente, con independencia de que la solicitud se haya tramitado con o sin garantía y en aras de garantizar el debido proceso, la administración tributaria debe adelantar el procedimiento establecido en el artículo 638 del Estatuto Tributario, que consagra cuatro etapas:

- (i) Notificación del pliego de cargos.
- (ii) Término de respuesta del pliego de cargos.
- (iii) Práctica de las pruebas a que hubiere lugar.
- (iv) Emisión y notificación de la resolución sanción.

Respecto a la notificación de las actuaciones administrativas en materia tributaria, la Sala considera pertinente realizar las siguientes precisiones:

Los artículos 563 a 570 del Estatuto Tributario regulan la notificación en materia tributaria. El artículo 565, antes de la modificación efectuada por la Ley 2010 de 2019 establece las formas de notificación:

"Artículo 565. *Formas de notificación de las actuaciones de la administración tributaria. Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, **resoluciones en que se impongan sanciones**, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben **notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.***

Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación. En este evento también procede la notificación electrónica.

PARÁGRAFO 1o. *La notificación por correo de las actuaciones de la administración, en materia tributaria, aduanera o cambiaria se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente **en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario - RUT.** En estos eventos también procederá la notificación electrónica. Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, **no hubiere informado una dirección a la administración tributaria,** la actuación administrativa correspondiente **se podrá notificar a la que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria.***

Quando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por ninguno de los medios señalados, los actos de la administración le serán notificados por medio de publicación en un periódico de circulación nacional.

Quando la notificación se efectúe a una dirección distinta a la informada en el Registro Único Tributario, RUT, habrá lugar a corregir el error dentro del término previsto para la notificación del acto.

PARÁGRAFO 2o. *Quando durante los procesos que se adelanten ante la administración tributaria, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, actúe a través de apoderado, la notificación se surtirá a la última dirección que dicho apoderado tenga registrada en el Registro Único Tributario, RUT.*

PARÁGRAFO 3o. *Las actuaciones y notificaciones que se realicen a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como certificadora digital cerrada serán gratuitos, en los términos de la Ley 527 de 1999 y sus disposiciones reglamentarias” – Resaltado por la Sala -*

Conforme con el artículo 565 del Estatuto Tributario, encuentra la Sala que las actuaciones administrativas tributarias pueden ser notificadas de manera electrónica, personalmente, o a través de la red de correos o de una empresa de mensajería autorizada. Respecto a las notificaciones electrónicas, el artículo 566-1 ibidem, estableció que las mismas pueden realizarse, pero al correo suministrado por la entidad tributario, y siempre y cuando el contribuyente acepte de forma preferente dicha notificación.

Ahora bien, tratándose de notificaciones por correo, la notificación se enviará a la última dirección reportada por el contribuyente en el Registro Único Tributario (RUT).

Sobre el particular, el Consejo de Estado precisó:

*"(...) Así por ejemplo, el artículo 563 E.T. dispone que la notificación de las actuaciones de la administración tributaria deberá efectuarse a la dirección informada en la declaración de renta o en la informada en el formato oficial de cambio de dirección. Para la Sala, esta norma, en todo su contexto, sigue vigente, pero en lo referido a las fuentes de información de ubicación del contribuyente, es claro que, partir de la entrada en vigencia del artículo 555-2 E.T. **sólo es pertinente consultar la información que aparece en el RUT. eso sí, cuando la dirección ha sido informada, porque cuando el contribuyente no ha suministrado ninguna información, se pueden seguir consultando las fuentes de información o ubicación a que alude el inciso segundo de la norma, vr. gr., guías telefónicas, información comercial etc(...)**¹⁰" – Resaltado por la Sala –*

Ahora, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 568 Estatuto Tributario, las actuaciones de la administración enviadas por correo y que sean devueltas por cualquier razón, se notificarán mediante aviso publicado en un periódico de circulación nacional del lugar que corresponda a la última dirección informada en el RUT o en la Pagina Web de la entidad, al respecto la base normativa señaló:

¹⁰ Expediente 25000-23-27-000-2006-00717-01(17705). Magistrado Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Sección Cuarta Consejo de Estado.

ARTICULO 568. NOTIFICACIONES DEVUELTAS POR EL CORREO.

*Artículo modificado por el artículo 58 del Decreto 19 de 2012. Los actos administrativos enviados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, serán notificados mediante aviso, con transcripción de la parte resolutive del acto administrativo, en el portal Web de la DIAN que incluya mecanismos de búsqueda por número identificación personal y, en todo caso, en un lugar de acceso al público de la misma entidad. La notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción 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 o de la corrección de la notificación.** Lo anterior no se aplicará cuando la devolución se produzca por notificación a una dirección distinta a la informada en el RUT, en cuyo caso se deberá notificar a la dirección correcta dentro del término legal. – Resaltado por la Sala -*

Así las cosas, se tiene que la base de datos en la que la DIAN está obligada a consultar la información del contribuyente es el RUT, cuando este ha registrado una dirección. Los otros mecanismos de consulta de información, esto es, la búsqueda en guías telefónicas o en el registro de la Cámara de Comercio, son bases de datos que la DIAN puede consultar sólo cuando el contribuyente no haya registrado alguna dirección.

Una vez delucidado lo anterior, se precisa que en tratándose del cobro coactivo de las obligaciones tributarias que se generan, en el caso, por una sanción o impuesto de renta, el Estatuto Tributario regula el procedimiento a seguir en el título VIII (artículos 823 a 843-2).

Para lo que interesa, el proceso de cobro coactivo se debe iniciar mediante la notificación personal del mandamiento de pago, tal como lo dispone el artículo 826 ibídem, el que debe librarse con determinación individual del monto de la obligación del respectivo deudor. La base normativa señaló:

ARTICULO 826. MANDAMIENTO DE PAGO. *El funcionario competente para exigir el cobro coactivo, producirá el mandamiento de pago ordenando la cancelación de las obligaciones pendientes más los intereses respectivos. Este mandamiento se notificará personalmente al deudor, previa citación para que comparezca en un término de diez (10) días. Si vencido el término no comparece, el mandamiento ejecutivo se notificará por correo. En la misma forma se notificará el mandamiento ejecutivo a los herederos del deudor y a los deudores solidarios.*

Cuando la notificación del mandamiento ejecutivo se haga por correo, deberá informarse de ello por cualquier medio de comunicación del lugar. La omisión

de esta formalidad, no invalida la notificación efectuada.

PARÁGRAFO. *El mandamiento de pago podrá referirse a más de un título ejecutivo del mismo deudor.*

Conforme a la notificación del mandamiento de pago, por regla general se debe realizar de forma personal, previa comunicación enviada a la dirección del contribuyente, dirección que será consignada en el Registro Único Tributario, según el artículo 563 del E.T.

Igualmente, la entidad tributaria debe propender a respetar el principio de publicidad de las actuaciones, como garantía de los derechos al debido proceso, defensa e igualdad

En virtud del principio de publicidad, *"las autoridades darán a conocer sus decisiones mediante las comunicaciones, notificaciones o publicaciones"*¹¹. El principio de contradicción hace referencia a la oportunidad que tienen los *"interesados"* de *"conocer y de controvertir esas decisiones por los medios legales"*¹².

Por su parte, la Ley 1437 de 2011, Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, consagra en el artículo 3 la obligación de todas las autoridades de interpretar y aplicar las disposiciones que regulan las actuaciones y procedimientos administrativos a la luz de los principios consagrados en la Constitución Política. Igualmente, prevé que las actuaciones administrativas se deben desarrollar con arreglo a los principios del debido proceso, igualdad y publicidad, entre otros.

Tal como lo dispone ese artículo, en virtud del principio del debido proceso, *"las actuaciones administrativas se adelantarán de conformidad con las normas de procedimiento y competencia establecidas en la Constitución y la ley, con plena garantía de los derechos de representación, defensa y contradicción"*.

¹¹ Artículo 3 del CCA.

¹² *Ibíd.*

En cumplimiento del principio de igualdad, *"las autoridades darán el mismo trato y protección a las personas e instituciones que intervengan en las actuaciones bajo su conocimiento"* y en aplicación principio de publicidad, *"las autoridades darán a conocer al público y a los interesados, en forma sistemática y permanente, sin que medie petición alguna, sus actos, contratos y resoluciones, mediante las comunicaciones, notificaciones y publicaciones que ordene la ley, incluyendo el empleo de tecnologías que permitan difundir de manera masiva tal información"*.

En relación al título ejecutivo, el artículo 828 del ET establece que prestan mérito ejecutivo los siguientes documentos: (i) las liquidaciones privadas y sus correcciones, contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su pago; (ii) las liquidaciones oficiales ejecutoriadas; (iii) los demás actos de la administración de impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijan sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional; (iv) 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 administrativo que declare el incumplimiento o exigibilidad de las obligaciones garantizadas; y, (v) las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas, que decidan sobre las demandas presentadas en relación con impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses.

De acuerdo con lo anterior, los títulos ejecutivos pueden provenir directamente del contribuyente, de la administración tributaria y de las autoridades judiciales, y en todos ellos se determina una obligación dineraria de carácter tributario en favor de la Administración, que apunta a un único obligado: el contribuyente.

Una vez realizada la notificación, ya sea personal, o de forma supletoria, sino pudo realizar por correo, el contribuyente cuenta con el término de 15 días para proponer las excepciones contra el mandamiento, las cuales están enlistadas en el artículo 831 del E.T. De prosperar se termina el proceso, en caso contrario, mediante acto administrativo se sigue adelante con la ejecución.

3.7. Análisis del caso concreto

La parte recurrente señala que se debe dar por probada la excepción de falta de ejecutoria del título ejecutivo, toda vez que la resolución que impuso la sanción no fue debidamente notificada a la dirección de la empresa, pues la resolución se envió a la dirección Calle 21 7 A 40, cuando lo correcto era Calle 19 No. 43-45 Manzana 5 Casa 1 Conjunto Residencial Turipana.

Como se precisó en líneas anteriores, según el Estatuto Tributario las notificaciones de las actuaciones tributarias deben realizarse únicamente en las direcciones que estén consignadas en el Registro Único Tributario, si el contribuyente no informó ninguna dirección se acudirán a otros documentos para efectuar la diligencia.

De lo probado en el proceso, se tiene que la Empresa Koreanas Ltda en el Formulario de Registro Único Tributario informó que la dirección principal de la empresa Koreanas Ltda es la Calle 21 7 A – 40 en la ciudad de Neiva, dirección a la cual la DIAN remitió la Resolución Sanción No. 132412012000230 del 12 de diciembre de 2012, por lo tanto, se cumplió con la carga establecida en los artículos 563 y 565 del E.T.

Como la notificación fue devuelta por la empresa de correo con la anotación “*se trasladó*”, la entidad debía fijar el acto administrativo en una aviso en la pagina web de la DIAN, circunstancia que también realizó el día 25 de diciembre de 2012, si bien la parte actora manifestó que el aviso no podía efectuarse en día inhábil, precisa la Sala que esta circunstancia en nada afecta la validez o ejecutoria del acto administrativo sancionatorio, toda vez que el artículo 568 del E.T estableció que ***el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso en el portal***, por lo tanto, así el aviso se haya fijado en un día festivo, como lo es la navidad, el término que contaba la entidad para ejercer su derecho a la defensa no iniciada desde ese día inhábil, sino al contrario, desde el día hábil siguiente a la publicación de la actuación y es desde ese día que el actor puede ejercer su derecho a la defensa.

Como refuerzo de la tesis de la parte actora, indicó que la entidad tributaria al ver que la notificación fue devuelta por la empresa de correo, debió recurrir a otros documentos, como lo es el expedido por la cama de comercio, para consultar la dirección de notificación de la empresa.

Al respeto, el trámite expuesto por el recurrente no se encuentra establecido en el Estatuto Tributario, pues dicha base normativa señaló que en caso de que no se informará la dirección del contribuyente se podría utilizar otros documentos diferentes al registro único tributario, con el fin de efectuar la notificación, pero la realidad del presente proceso es que la entidad si informó una dirección en el Registro Único Tributario, la cual fue la Calle 21 7 A – 40, por lo tanto, no le asistía la obligación a la entidad demandada de recurrir a otros documentos para efectuar la notificación.

Si bien existen memoriales suscritos por el Representante legal de la empresa Koreanas Ltda, en los cuales aparece la dirección "*Calle 19 No. 43-45 Manzana 5 Casa 1 Conjunto Residencial Turipand*", esto no quiere decir, que en la entidad actora hubiera efectuado un cambio en el Registro Único Tributario, pues no existe en el proceso formulario de actualización o corrección de dirección de notificación tributaria, en consecuencia, la única dirección válida en el presente proceso coactivo era la señalada en el documento oficial tributario, la cual se reitera es la Calle 21 7 A – 40.

Igualmente, la recurrente insistió en que la notificación debía realizarse de manera electrónica al correo koreanasltida@hotmail.com, según lo normado en el artículo 565 del Estatuto Tributario, situación que tampoco es procedente, ya que dicha notificación electrónica debe realizarse al correo que la misma entidad tributaria le asigne al contribuyen en virtud del artículo 566- 1 del E.T (antes de las modificaciones de 2018 y 2019), el cual señaló:

"ARTÍCULO 566-1. Es la forma de notificación que se surte de manera electrónica a través de la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales pone en conocimiento de los administrados los actos administrativos producidos por ese mismo medio.

La notificación aquí prevista se realizará a la dirección electrónica o sitio electrónico que asigne la Dirección de Impuestos y Aduanas

Nacionales a los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes, que opten de manera preferente por esta forma de notificación, con las condiciones técnicas que establezca el reglamento.

Para todos los efectos legales, la notificación electrónica se entenderá surtida en el momento en que se produzca el acuse de recibo en la dirección o sitio electrónico asignado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Dicho acuse consiste en el registro electrónico de la fecha y hora en la que tenga lugar la recepción en la dirección o sitio electrónico. La hora de la notificación electrónica será la correspondiente a la hora oficial colombiana.

Para todos los efectos legales los términos se computarán a partir del día hábil siguiente a aquel en que quede notificado el acto de conformidad con la presente disposición.(...)” – Resaltado por la Sala -

Es decir, que en el momento en que se produjo la notificación por aviso de la resolución sanción (año 2012), las notificaciones electrónicas se debían realizar al correo asignado por la DIAN, más no al correo particular de las empresas contribuyentes, por tal razón tampoco era procedente efectuar la diligencia al correo koreanasltda@hotmail.com.

Conforme lo expuesto no observa la Sala la falta de exigibilidad del título por indebida notificación, toda vez que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respetó todos los procedimientos para efectuar la notificación de la Resolución Sanción No. 132412012000230, por la cual sancionó a la empresa Koreanas Ltda con la suma de \$11.317.000 por no estar debidamente diligenciados los libros de contabilidad.

De otro lado el recurrente replicó los mismo argumentos de falta de debida notificación del mandamiento de pago, pues consideró que el mismo debía ser enviado a la dirección obrante en el certificado mercantil.

La Sala reitera que para los trámites tributarios, como lo son la expedición de sanciones o el cobro coactivo, la única dirección que se debe tener en cuenta para realizar las respectivas notificaciones es la contenida en el Registro Único Tributario.

Ahora bien, esta probado que la entidad demandada remitió la decisión de librar mandamiento de pago el 12 de mayo a la dirección Calle 21 7 A – 40,

pero fue devuelta con la anotación "Se trasladó", luego la comunicación para que compareciera a realizar la notificación personal también sufrió la misma circunstancia, esto es que fuera reintegrada.

Por lo tanto, ante la imposibilidad de realizar la notificación personal a la dirección contenida en el Registro Único Tributario de la entidad actora, porque fueron devueltas por correo, la DIAN debía continuar con el trámite según el artículo 568 del E.T, el cual ordenó que **"Los actos administrativos enviados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, serán notificados mediante aviso.. en la Pagina Web de la DIAN"**, trámite procesal que fue cumplido a cabalidad por la administración, en tanto fijó el mandamiento de pago el día 5 de junio de 2014.

Adicionalmente, no encuentra la Sala una vulneración al debido proceso y al derecho a la defensa como lo pretende hacer ver la entidad recurrente, toda vez que la Sociedad tuvo la oportunidad para presentar las respectivas excepciones al mandamiento, las cuales fueron analizadas en la orden de seguir adelante con la ejecución.

En un caso similar, en el que se debatía la notificación del mandamiento de pago en un proceso iniciado por la DIAN, el Tribunal de Cierre de esta Jurisdicción precisó:

"En relación con la indebida notificación del mandamiento de pago alegada, la Sala observa que de conformidad con el artículo 826 del ET, el mandamiento se notificará personalmente al deudor, previa citación para que comparezca en un término de 10 días, al cabo de los cuales, si el deudor no comparece, el mandamiento ejecutivo se notificará por correo. En el caso concreto, el correo de citación para notificación personal del mandamiento de pago fue entregado por correo el 29 de abril de 2016 (f. 386), lo que significa que el demandante tenía plazo para notificarse personalmente de ese acto hasta el 13 de mayo de 2016; sin embargo, se aprecia que en esta última fecha la DIAN procedió a notificar por correo el mandamiento de pago (f. 383), por lo que claramente pretermitió el término de notificación personal.

No obstante, como lo ha precisado la Sala, tal irregularidad no tiene la entidad suficiente de vulnerar el debido proceso en la medida que el conocimiento de la decisión, por parte del deudor, no se ve afectado, como tampoco la oportunidad para

formular excepciones contra el mandamiento de pago; en otras palabras, la circunstancia descrita no menoscaba de manera efectiva el derecho de defensa del deudor, en la medida que, en todo caso, el deudor puede formular las excepciones contra el mandamiento de pago¹³ – Resaltado por la Sala -

En ese orden de ideas, en gracia de discusión si la notificación del mandamiento se hubiera efectuado erróneamente, tal circunstancia no afecta el proceso, en el entendido que el contribuyente pudo ejercer su derecho a la defensa, derecho que se traduce en la oportunidad proponer las respectivas excepciones.

En consecuencia, tampoco esta llamado a prosperara el cargo de nulidad de indebida notificación del mandamiento el pago.

Por último señaló que el mandamiento de pago contenido en la Resolución No. 20140302000203 del 10 de abril de 2014, se expidió irregularmente, pues la firma que se imprimió en la casilla de la funcionaria Mireya Polanco Trujillo no correspondía a las de otros documentos.

La anterior circunstancia fue corroborada por la misma entidad demandada, quien señaló que la firma que está en el mandamiento de pago es del señor Wilson Eduardo Díaz Salazar quien es el Gestor I de la entidad y quien fue el funcionario que proyectó el respectivo acto administrativo, tal como lo expone la casillas de firmas.

Precisa la Sala que el artículo 824 del E.T estableció la competencia para proferir dichos actos, de la siguiente forma:

"ARTICULO 824. COMPETENCIA FUNCIONAL. Para exigir el cobro coactivo de las deudas por los conceptos referidos en el artículo anterior, son competentes los siguientes funcionarios:

El Subdirector de Recaudación de la Dirección General de Impuestos Nacionales, los Administradores de Impuestos y los Jefes de las dependencias de Cobranzas. También serán competentes los funcionarios de las

¹³ Consejo de Estado – Sección Cuarta 12 de junio de 2019 exp 15001-23-33-000-2016-00906-01(24214)

dependencias de de Impuestos Nacionales, a quienes se les deleguen estas funciones". – Resaltado por la Sala -

Conforme lo anterior, será competente para **proferir** el mandamiento de pago todos aquellos funcionarios de la entidad que sean delegados para tal función, al proceso se allegó la Resolución No. 515 del 22 de noviembre de 2013 proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (fl. 461 a 467), mediante la cual la Directora Seccional de Impuestos de Neiva resolvió:

ARTÍCULO SEGUNDO: delegar en los funcionarios ubicados en el grupo interno de Gestión de Cobranzas de la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva, que desarrollen el proceso de cobro coactivo, conforme a su formación profesional y conocimientos del proceso de cobro, tiempo de permanencia en el área, las siguientes funciones generales y la facultad de adelantar las actividades inherentes a dicha etapa así:

(...)

16) iniciar el cobro coactivo librando mandamiento de pago contra los deudores, solidarios, subsidiarios y terceros garantes para obtener el pago ejecutivo de las obligaciones en mora.

Conforme a la anterior delegación, se concluye que cualquier funcionario que tuviera el cargo de gestor como es el caso del señor Wilson Eduardo Díaz Salazar, quien ostenta ser Gestor I de la DIAN, tenía plena facultad para proferir el mandamiento de pago en contra de la entidad recurrente, por lo tanto, no encuentra la sala alguna irregularidad en que dicho funcionario haya suscrito tal acto administrativo, pues se reitera, que tenía la competencia legal por delegación para efectuar dicho trámite.

En consecuencia, el problema jurídico se resolverá en el sentido de confirmar la sentencia apelada, en tanto la no se observa que la entidad haya efectuado una errónea notificación de la resolución sanción y del mandamiento de pago librado en contra de Koreanas Ltda, además de no observar irregularidad alguna en su expedición.

IV. COSTAS

4.1.- Costas en primera instancia

En la sentencia de primera instancia, el *A quo* impuso condena en costas a la demandante, decisión que no fue recurrida, por lo cual se mantendrá incólume.

4.2.- Costas en segunda instancia

En relación con la procedencia de emitir condena en costas en segunda instancia, es preciso señalar que a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1437 de 2011, el legislador abandonó el criterio subjetivo que venía imperando en materia de condena en costas¹⁴ para acoger, en principio, la valoración objetiva frente a su imposición, liquidación y ejecución, tal y como se advierte de lo dispuesto en el artículo 188 de dicho estatuto¹⁵, preceptiva que remite a las normas del Código General del Proceso, normativa que en su artículo 365¹⁶ consagra los elementos que determinan la imposición de costas así: i) objetivo en cuanto a que toda sentencia decidirá sobre las costas procesales, bien sea para condenar total o parcialmente o, en su defecto, para abstenerse y ii) valorativo en el entendido de que el juez debe verificar que las costas se causaron con el pago de gastos ordinarios y con la actividad del abogado efectivamente realizada dentro del proceso.

El artículo 365 del C.G.P. (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

"(...)

1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva de desfavorablemente el recurso apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además en los casos especiales previstos en este código.

¹⁴ Erogaciones económicas que se constituyen en los gastos en que incurre una parte a lo largo del proceso en aras de sacar adelante la posición que detenta, tales como gastos ordinarios, cauciones, honorarios a auxiliares de la justicia, publicaciones, viáticos, entre otros; que encuadran en lo que se denomina como expensas. Así mismo, se comprenden los honorarios del abogado, que en el argot jurídico son las agencias en derecho. (Artículos 361 y ss. CGP).

¹⁵ "ARTÍCULO 188. CONDENA EN COSTAS. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil."

¹⁶ Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda- Subsección B, sentencia del 27 de enero de 2017, Radicación: 54001-23-33-000-2012-00053-01(2400-14), C.P. Carmelo Perdomo Cuéter; Sección Cuarta, Consejero Ponente: Julio Roberto Piza Rodríguez, providencia del 21 de junio de 2018, radicación número: 05001-23-33-000-2012-00148-01(21898); Sección Cuarta, Consejero Ponente: Milton Chaves García, sentencia de 21 de junio de 2018, radicación número: 19001-23-33-000-2013-00442-01(22017); Sección Segunda, Subsección A, Consejero Ponente: William Hernández Gómez, providencia de 5 de julio 2018, radicación Número: 11001-03-15-000-2018-01606-00(Ac); providencia del 27 de enero de 2017, proferida dentro del expediente con radicación número: 54001-23-33-000-2012-00053-01(2400-14); providencia del ocho (8) de febrero de dos mil dieciocho (2018), radicación: 25000234200020120074201 (3695-2016)

Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

(...)

3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará en costas al recurrente en las costas de segunda.

4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas en ambas instancias.

8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación

(...)” (Resaltado por la Sala).

De lo anterior cabe resaltar que, según el citado numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), ***"Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación"***.

Precisado lo anterior y una vez examinado el expediente, la Sala encuentra que no obran elementos de prueba que demuestren o justifiquen que efectivamente se hayan ocasionado erogaciones por las partes demandadas que hicieran procedente a la imposición de costas en esta instancia.

En efecto, al expediente no se allegaron medios de prueba que acrediten que, con ocasión del recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, las partes hayan tenido que asumir gastos, o cualquier otra expensa susceptible de ser reconocida. Tampoco se allegó contrato de prestación de servicios profesionales o algún otro documento que acredite la causación de agencias en derecho, razón por la cual, no resulta procedente la imposición de costas por tal concepto.

En mérito de lo expuesto, la Sala Quinta de Decisión del Tribunal Administrativo del Huila, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley.

V. FALLA:

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia proferida el 22 de febrero de 2018, por el Juzgado Séptimo Administrativo Oral del Circuito Judicial de Neiva, que negó las pretensiones de la demanda, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Sin condena en costas en esta instancia.

TERCERO: En firme esta providencia, devuélvase el expediente al juzgado de origen, una vez hechas las anotaciones en el software de gestión.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Se hace constar que la anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.



BEATRIZ TERESA GALVIS BUSTOS
Magistrada



JOSÉ MILLER LUGO BARRERO
Magistrado

GERARDO IVÁN MUÑOZ HERMIDA
Magistrado ausente con permiso