CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintiocho (28) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 15001-23-33-000-2014-00053-01 (23786)

Demandante: COMPAÑÍA ELÉCTRICA DE SOCHAGOTA S.A. E.S.P.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN

Tema: Declaración de retención en la fuente. Auto declarativo que tiene por no presentada la declaración. Firmeza.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 6 de marzo de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, que dispuso[1]:

> *«**PRIMERO: NEGAR** las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en esta providencia.*
>
> ***SEGUNDO: CONDENAR** en costas a la parte demandante, de conformidad con lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y el numeral 1º del artículo 365 del CGP. Por secretaría, procédase a la liquidación correspondiente.*
>
> ***TERCERO: FIJAR** como agencias en derecho el monto equivalente a VEINTE (20) SALARIOS MÍNIMOS LEGALES MENSIALES VIGENTES, en concordancia con lo dispuesto en el Acuerdo No. 1887 de 2003, expedido por el Consejo Superior de la Judicatura, según lo expuesto en precedencia.*
>
> ***CUARTO: ORDENAR** la devolución de los dineros consignados por la parte actora por concepto de arancel judicial. Por Secretaría, efectúense las gestiones respectivas.*
>
> ***QUINTO:** En firme la presente sentencia, **ARCHÍVESE** el expediente dejando las constancias de rigor».*

ANTECEDENTES

El 3 de julio de 2008, la demandante presentó declaración de retención en la fuente sin pago, correspondiente al sexto período del año gravable 2008[2].

---

[1] Fls. 334 y 335 c.p.
[2] Fl. 49 c.a.

El 9 de marzo de 2009, la actora presentó solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor generado en la declaración de renta del año gravable 2007, con el valor a pagar en las declaraciones de retención en la fuente correspondientes a los periodos 5 al 12 de 2008, la cual fue resuelta por la DIAN, a través de la Resolución 6080113 del 20 de mayo de 2009, en el sentido de compensar el referido saldo pero respecto de los periodos 8 a 12 del 2008 y 1 a 4 de 2009, y devolver la suma de $804.821.000[3].

EL 20 de mayo de 2009, la Dirección Seccional de Impuestos de Tunja profirió el Auto Declarativo 202382009000003, por el cual determinó que tendría por no presentada la declaración de retención en la fuente por el sexto periodo de 2008[4]. Dicho acto administrativo fue notificado por aviso publicado el 1º de junio de 2009 en el diario El Tiempo[5].

El 27 de mayo de 2009, la contribuyente efectuó el pago de $1.951.066.000, por concepto de las retenciones en la fuente liquidadas en las declaraciones de los periodos 5, 6 y 7 de 2008 que no fueron compensados, y los intereses moratorios[6].

El 19 de abril de 2010, la Dirección Seccional de Impuestos de Tunja, expidió emplazamiento para declarar 202382010000060, mediante el cual conminó a la demandante a presentar la declaración de retención en la fuente del 6º período del año gravable 2008. Acto notificado por aviso publicado en el diario El Tiempo[7].

El 30 de septiembre de 2010, la administración tributaria profirió la Resolución Sanción 202412010000105, por no haber presentado declaración de retención en la fuente correspondiente al sexto período del año gravable

[3] Fls. 50 y 51 c.a.
[4] Fl. 57 c.a.
[5] Fl. 60 c.a.
[6] Fls. 54 a 57 c.p.
[7] Fl. 4 c.a. (anexo explicativo de la resolución sanción por no declarar).

2008[8].

Contra el anterior acto, la demandante interpuso recurso de reconsideración, resuelto el 21 de octubre de 2011, por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN a través de la Resolución 900049, en el sentido de confirmar la sanción[9].

El 19 de septiembre de 2012, la Dirección Seccional de Impuestos de Tunja, profirió la Liquidación Oficial de Aforo 202412012000003, mediante la cual determinó de manera unilateral la declaración de retención en la fuente correspondiente al sexto período del año gravable 2008, con un saldo a pagar de $495.733.000[10].

El 19 de noviembre de 2012, la actora interpuso recurso de reconsideración contra la anterior liquidación oficial, resuelto el 30 de agosto de 2013, por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN, a través de la Resolución 900.391, en el sentido de confirmar el acto cuestionado[11].

DEMANDA

La COMPAÑÍA ELÉCTRICA DE SOCHAGOTA S.A. E.S.P., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, formuló las siguientes pretensiones:

«PRIMERA

Que son nulos en su totalidad los siguientes actos administrativos:

[8] Fls. 2 a 8 c.a.
[9] Fls. 81 a 92 c.a.
[10] Fls. 61 a 63 c.a.
[11] Fls. 93 a 102 c.a.

(i) Liquidación Oficial de Aforo No. 202412012000003 del 19 de septiembre de 2012, por medio de la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Seccional Tunja (en adelante DIAN) determinó la retención en la fuente a cargo de CES, correspondiente al mes de junio de 2008.

(ii) Resolución 900.391 del 30 de agosto de 2013, mediante la cual la Dirección de Impuestos Nacionales (en adelante DIAN) confirmó la Liquidación Oficial de Aforo antes mencionada.

SEGUNDA

Que, como consecuencia de las anteriores declaraciones, se restablezca en su derecho a CES, reconociendo que la misma presentó la declaración de retención en la fuente correspondiente al mes de junio de 2008».

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 555-2, 563, 565, 570, 580-1 715, 716 y 717 del Estatuto Tributario.
- Artículos 50 y 51 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
- Circular 00066 de 2008 expedida por la DIAN.

Concepto de la violación

Para desarrollar el concepto de la violación propuso los siguientes cargos:

Manifestó que adolecen de nulidad los actos acusados, por indebida notificación del auto declarativo y el emplazamiento para declarar, pues la DIAN acudió a la notificación por aviso publicado en un diario de amplia circulación, sin antes verificar si la contribuyente había informado dirección de notificación en el RUT, o que constatara que dicha dirección no existe, o la imposibilidad de entregar el documento de notificación.

Indicó que prueba lo anterior el hecho de que en las guías de remisión de la notificación se registró como causal de devolución «*sin dirección*», a pesar de que dicha dirección sí existe como consta en el RUT, pues fue la misma en la que se notificaron los demás actos que la DIAN profirió durante el procedimiento administrativo. Al efecto, puso de presente que, conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado[12], es indebida la notificación por aviso, cuando se constata que la dirección informada por el contribuyente existe, de modo que la devolución del correo no es válida.

Afirmó que la administración desconoció lo dispuesto por los artículos 715, 716 y 717 del Estatuto Tributario y, en consecuencia vulneró el debido proceso, al proferir la liquidación de aforo en la cual exigió un saldo por concepto de retención en la fuente del sexto periodo de 2008, sin verificar que desde el 27 de mayo de 2009, se había realizado el pago total de esa obligación tributaria, todo lo cual constituye a su vez una desviación de poder.

Señaló que la administración tributaria al proferir la liquidación oficial demandada, también pasó por alto lo previsto en el artículo 580-1 del ET, pues en su caso la declaración fue presentada a través de los servicios informáticos de la DIAN, e ingresó el respectivo pago a las arcas de la administración antes de la notificación del auto declarativo que restó efectos jurídicos a la declaración presentada sin pago.

Indicó que la declaración de retención en la fuente concerniente al período en discusión debe entenderse presentada y, por consiguiente, la liquidación oficial de aforo carece de fundamento jurídico.

Por último adujo que se vulneró el debido proceso, pues la administración no permitió que contra el auto declarativo procediera ningún recurso,

[12] Puso de presente la sentencia del 05 de septiembre de 2013, Exp. 19046, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia.

desconociendo así el artículo 750 del ET. Así como también destacó que, según lo dispuesto por la Circular DIAN 00066 de 2008, antes de la expedición de un auto declarativo, se debe comunicar al contribuyente la inconsistencia de la declaración de retención en la fuente, a fin de que tenga la oportunidad de subsanarla y allegar soporte del pago respectivo.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación[13]:

La demanda formuló las excepciones de i) *«inepta demanda»* por falta de agotamiento de la vía administrativa, pues destacó que en esa instancia la actora no planteó el cargo de falta de aplicación del artículo 580-1 del Estatuto Tributario y; ii) la de *«caducidad de la acción»*, al señalar que la actora no demandó el auto declarativo sobre el cual propuso cargos de nulidad.

Afirmó que tanto el auto declarativo como el emplazamiento para declarar fueron notificados en debida forma, en tanto se remitieron por el servicio de mensajería prestado por SERVIENTREGA a la dirección informada por la contribuyente en el RUT, conforme con lo previsto por el artículo 565 del ET, pero ante la devolución, se procedió a practicar la notificación en los términos previstos por el artículo 568 ib.

Destacó que, de acuerdo con el procedimiento establecido por el artículo 580 del ET, la administración expidió el referido auto mediante el cual se dio por no presenta la declaración de retención en la fuente correspondiente al sexto periodo de 2008, al constatarse que fue presentada sin pago.

[13] Fls. 152 a 175 c.p.

Indicó que surtido lo anterior y verificado que la Compañía Eléctrica de Sochagota S.A. E.S.P. se encontraba omisa en la presentación de la mencionada declaración, y que no cumplió con lo dispuesto por los artículos 715 y 716 del ET, lo procedente era expedir los actos sancionatorios y, posteriormente, la liquidación oficial de aforo.

Indicó que, a la luz del artículo 580 del ET, la declaración de retención en la fuente presentada por la demandante no produjo efectos, por lo que, según lo señalado por la DIAN en el Concepto 021477 de 2000 y la Circular 066 de 2008, procedía la expedición del respectivo acto declarativo.

Destacó que la comunicación de que trata el ordinal 5 de la Circular 0066 de 2008, no tiene objeto diferente a informarle al contribuyente sobre la posibilidad de subsanar el error y persuadirlo para que se acoja al beneficio correspondiente al presentar la declaración con pago, pero la ausencia de esta no invalida la actuación de la administración, en la medida en que la exigencia para tener por no presentada una declaración tributaria, es que la administración expida y notifique el acto que así lo disponga, como en efecto sucedió.

Advirtió que, si bien el pago de la declaración de retención en la fuente por el periodo en discusión se realizó, este hecho no subsana el error sancionable, pues la demandante procedió con posterioridad a la fecha en la que se expidió el acto declarativo y, por ende, no puede tenerse en cuenta.

AUDIENCIA INICIAL

El 6 de septiembre de 2016, el Tribunal llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011[14]. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se

[14] Fls. 262 a 265 c.p.

solicitaron medidas cautelares. Negó las excepciones propuestas al considerar que no hubo «inepta demanda», pues la actora fundamentó el cargo de *«violación del artículo 580-1 del ET»* desde el escrito contentivo del recurso de reconsideración, por lo que agotó en debida forma la vía administrativa; y tampoco se configuró la «caducidad del medio de control», al considerar que la demanda contra los actos administrativos discutidos se presentó dentro del cuatro meses dispuestos por la ley para ese efecto, por lo cual, al encontrarse saneado el proceso, se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Boyacá, en sentencia del 6 de marzo de 2018, negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas en esa instancia, con fundamento en lo siguiente[15]:

Sostuvo que la notificación del emplazamiento para declarar se surtió en debida forma, por cuanto se demostró que la administración, en aplicación del artículo 568 del Estatuto Tributario, intentó en varias oportunidades la notificación a la contribuyente en la dirección reportada en el RUT, sin embargo al ser devueltas por la causal «*cerrado por segunda vez*», era viable la publicación del aviso en diario de amplia circulación.

Señaló que, si bien en principio se dan los presupuestos establecidos por el artículo 580-1 del ET, adicionado por el Decreto 19 de 2012, para determinar que es válida la declaración de la retención en la fuente con posterior pago, como lo invocó la actora, lo cierto es que en este caso la administración expidió el auto declarativo que se presume legal, y que implica que el denuncio privado deviene en ineficaz, pues la normativa en mención no estaba vigente, por lo que se debía estar a lo dispuesto por el anterior artículo 580 *ib*.

[15] Fls. 323 a 335 c.p.

Destacó que la firmeza del auto declarativo implica que, aunque el denuncio se haya efectuado antes de la expedición de la liquidación oficial de aforo, jurídicamente se debe entender como si ese documento nunca hubiera existido, aun cuando se haya efectuado el pago.

Adujo que la ineficacia de la declaración privada, hizo procedente la expedición de la liquidación oficial de aforo, conforme con lo dispuesto por el artículo 717 del ET, por lo que para la fecha de la expedición del auto declarativo no le era posible a la contribuyente subsanar la omisión de declarar sin pago.

Finalmente, en aplicación de lo previsto en el numeral 2 del artículo 365 del CGP, condenó en costas y agencias en derecho a la parte vencida en el proceso, en esta instancia, la demandante.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandante**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente[16]:

Insistió en que el caso no se cumplen los presupuestos establecidos por los artículos 715 a 717 del ET, para expedir la liquidación oficial de aforo, en la medida en que la DIAN omitió verificar que la declaración de la retención en la fuente fue presentada y pagada por la contribuyente, por lo cual se configuró una desviación de poder, pues la finalidad perseguida por la administración no es la misma que establece la norma.

Al efecto indicó que los actos administrativos demandados carecen de fundamento legal, en razón a que se pretende el cobro de una deuda tributaria que ya fue saldada, y proceder a la ejecución de esos actos

[16] Fls. 337 a 346 c.p.

constituye un pago de lo no debido.

Puso de presente que el pago de la obligación se hizo de manera previa a que se notificara el auto declarativo que pretendía tener como no presentada la declaración de retención, no obstante, la DIAN continuó con el trámite hasta la expedición de la liquidación oficial, de modo que desatendió lo previsto por la Circular 0066 de 2008.

Destacó que la presunción de legalidad del auto declarativo como un aspecto meramente formal, no prevalece sobre lo sustancial que implicó en este caso la presentación de la declaración de la retención en la fuente y su pago, lo que constituye el cumplimiento de las obligaciones de manera efectiva.

Reiteró que la administración desconoció lo dispuesto por la Circular DIAN 0066 de 2008, pues antes de la expedición de un auto declarativo se debe comunicar al contribuyente la inconsistencia de la declaración de retención en la fuente, a fin de que tenga la oportunidad de subsanarla y allegar soporte del pago respectivo. Alegó la inaplicación del artículo 570 del ET por parte de la autoridad tributaria, al no permitir la interposición de recursos contra el referido acto administrativo.

Manifestó que no tuvo la oportunidad de ejercer el derecho de defensa, por indebida notificación del auto declarativo, pues la DIAN acudió a la notificación por aviso publicado en un diario de amplia circulación, sin verificar si la contribuyente había informado dirección de notificación en el RUT, o que constatara que dicha dirección no existe, o la imposibilidad de entregar el documento de notificación.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** solicitó que se revocara la sentencia apelada, para lo cual reiteró los argumentos expuestos en la demanda y el recurso de apelación[17].

La **demandada** insistió en los argumentos planteados en la contestación de la demanda, por lo que pidió que se confirmara el fallo recurrido[18].

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, determinó mediante aforo el valor a pagar por retención en la fuente a cargo de la COMPAÑÍA ELÉCTRICA DE SOCHAGOTA S.A. por el sexto periodo del 2008.

En los términos del recurso de apelación, se deberá establecer i) si se vulneró el debido proceso de la actora en el trámite de la notificación del auto declarativo a efecto de la posibilidad de interponer recursos; ii) si es procedente la expedición de la liquidación oficial de aforo y su confirmatoria en relación con las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago; iii) la indebida notificación del emplazamiento para declarar y; iv) si se vulneró el debido proceso por la indebida aplicación del trámite previsto en los artículos 715, 716 y 717 del ET.

Notificación de las actuaciones administrativas y el debido proceso.

[17] Fls. 383 a 390 c.p.
[18] Fls. 358 a 361 c.p.

En los cargos de apelación la recurrente sostiene que la administración vulneró el derecho al debido proceso, por indebida notificación del auto mediante el cual se declaró como no presentada la declaración de la retención en la fuente por el sexto periodo de 2008, lo cual, a su vez, imposibilitó que presentara los recursos procedentes contra ese acto.

En ese sentido consideró que la DIAN acudió a la notificación por aviso publicado en un diario de amplia circulación, sin verificar si la contribuyente había informado dirección de notificación en el RUT, o que constatara que dicha dirección no existe, o la imposibilidad de entregar el documento de notificación.

En este caso la Sala advierte que la DIAN expidió el auto declarativo No. 202382009000003 del 20 de mayo de 2009[19], por el cual se tuvo por no presentada la declaración de la retención en la fuente del 6º período del año gravable 2008. Contra dicho acto la contribuyente no interpuso recursos, por lo que quedó en firme.

Ahora bien, sobre la procedencia de recursos contra el acto declarativo y la viabilidad de someter a control jurisdiccional el auto declarativo la Sección ha sostenido que *«como el auto declarativo no está consagrado en la ley sino que corresponde a un desarrollo jurisprudencial que busca proteger un derecho fundamental, contra este no proceden los recursos propios del ámbito tributario, esto es, reposición y reconsideración, sino que para tener por agotada la vía administrativa, se deben formular los recursos de reposición, apelación o queja»*[20].

A su vez, en sentencia del 29 de junio de 2017[21], la Sala destacó que *«el mecanismo impugnatorio del auto declarativo son los recursos generales de reposición y apelación, establecidos en el artículo 50 del CCA, como lo sostuvo la sentencia C-844 de 1999, pues se trata una figura jurídica no prevista en el ordenamiento especial y que tampoco es susceptible del*

[19] Fl. 57 c.a.
[20] Auto del 26 de enero de 2015, Exp. 20811, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.
[21] Exp. 18200, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

recurso de reconsideración, por cuanto no corresponde a un acto de determinación de impuestos».

En ese sentido, lo primero que se advierte es que si el acto en mención era susceptible de los recursos de reposición y apelación, quiere decir que tiene el carácter de definitivo, conforme con lo dispuesto por los artículos 49 y 50 del CCA (normativa vigente en el momento de los hechos), así como de la jurisprudencia de la Sala, por lo cual también debía ser demandado ante esta jurisdicción[22].

Con fundamento en lo anterior, en principio se podría inferir que como la demandante solamente solicitó la nulidad de la liquidación de aforo y la resolución confirmatoria, lo procedente sería declarar, de oficio, la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa respecto del acto declarativo. Sin embargo, como en un **caso con identidad fáctica y jurídica al que se estudia, entre las mismas partes**[23], la Sala avaló la procedencia del medio de control cuando se verifica que la demandante haya cuestionado la notificación del auto declarativo, se entiende que ejerció el mecanismo también en contra de ese acto, y se deberá verificar si operó el fenómeno de la caducidad.

Así, se observa que como el auto declarativo fue notificado el 1º de junio de 2009, contra este no se interpuso ningún recurso, y la demanda se radicó el 17 de enero de 2014, ya había transcurrido el término de los cuatro meses dispuestos por el literal d) del ordinal 2º del artículo 164 del CPACA.

Ahora bien, la parte actora aseguró que no le fue posible interponer los recursos contra el referido acto por indebida notificación, sin embargo, como se señaló, al constatarse que el mencionado auto declarativo se encuentra en firme, caducó el medio de control y no es susceptible del presente control judicial.

---

[22] Sentencias del 24 de enero de 2013, Exp. 18021, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, y del 2 de agosto de 2017, Exp. 20701, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
[23] Sentencia del 24 de octubre de 2018, Exp. 21374, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, actor Compañía Eléctrica de Sochagota S.A. ESP.

Procedencia de la liquidación oficial de aforo y su confirmatoria respecto de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago

Para resolver los cargos relativos a la legalidad de los actos demandados, el límite de su estudio atendiendo a la firmeza del auto que declaró por no presentada la declaración de la retención en la fuente, y sus efectos frente a la solicitud de nulidad de la liquidación oficial de aforo y su confirmatoria, la Sala acoge, en lo pertinente, la posición asumida en **sentencia del 24 de octubre de 2018, Expediente 21374**[24], en la cual se resolvió una controversia idéntica, entre las mismas partes, pero por un periodo distinto.

En ese orden, se tiene que el 3 de julio de 2008, la empresa contribuyente presentó declaración de retención en la fuente sin pago, correspondiente al sexto período del año gravable 2008[25], y en aplicación de los efectos jurídicos del artículo 580 del Estatuto Tributario (vigente para la época de los hechos), el 27 de mayo de 2009, la contribuyente efectuó el pago de $1.951.066.000, por concepto de las retenciones en la fuente liquidadas en las declaraciones de los periodos 5, 6 y 7 de 2008 y los intereses moratorios[26].

Para el momento en que la demandante presentó sin pago la declaración de retención en la fuente, el artículo 580 del Estatuto Tributario, preveía como causales para tenerla por no presentada, las siguientes:

> *«Artículo 580. Declaraciones que se tienen por no presentadas. No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos:*
>
> *[…]*
>
> *e. <Literal adicionado por el artículo 11 de la Ley 1066 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando la declaración de retención en la fuente se*

[24] C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.
[25] Fl. 49 c.a.
[26] Fls. 54 a 57 c.p.

presente sin pago.

Parágrafo. <Parágrafo adicionado por el artículo 64 de la Ley 1111 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> No se configurará la causal prevista en el literal e) del presente artículo, cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular de un saldo a favor susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente. Para tal efecto el saldo a favor debe haberse generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente, por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración.

El agente retenedor deberá solicitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la compensación del saldo a favor con el saldo a pagar determinado en la declaración de retención, dentro de los seis (6) meses siguientes a la presentación de la respectiva declaración de retención en la fuente.

Cuando el agente retenedor no solicite la compensación del saldo a favor oportunamente o cuando la solicitud sea rechazada, la declaración de retención en la fuente presentada sin pago se tendrá como no presentada».

Como lo dispone la norma en mención, la declaración de retención en la fuente debía presentarse con pago dentro del plazo previsto para el cumplimiento de este deber formal, so pena de la consecuencia de tenerla por no presentada. Sin embargo, aun cuando la norma preveía dicha consecuencia, la jurisprudencia de la Sala interpretó que *«el efecto de tenerla por no presentada no surgía de pleno derecho, sino que debía ser declarada por la propia Administración, a fin de garantizar el ejercicio del derecho de defensa y contradicción del administrado, así como de evitar la firmeza de la declaración tributaria»*[27]. Al respecto se precisó:

« […] ha sido reiterada la jurisprudencia de esta Corporación apoyada en la interpretación del artículo 580 del Estatuto Tributario, según la cual la ocurrencia de cualquiera de las causales para considerar como no

[27] Sentencias del 29 de septiembre de 2011, Exp. 17783, C.P. William Giraldo Giraldo y de 6 de diciembre de 2012, Exp. 18222, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiteradas en la sentencia del 24 de octubre de 2018, Exp. 21374, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

presentada una declaración no opera ipso jure, pues con el fin de garantizar el derecho de defensa del contribuyente, se requiere de un acto administrativo que así lo declare. Lo anterior verifica la finalidad del artículo 11 de la Ley 1066 de 2006, de tener como "no presentadas" las declaraciones de los agentes retenedores que no paguen de manera oportuna las sumas recaudadas, norma que se haría inoperante de contemplarse la posibilidad de subsanar esta omisión, pues conllevaría a la morosidad en el pago de los valores recaudados. A su vez, se debe señalar que el pago de intereses moratorios no subsana el incumplimiento de este deber legal, por cuanto como se observó, éste exige sin lugar a dudas, que el recaudo se realice de manera total y en el término legal».

Ese criterio respecto de las causales contempladas en el artículo 580 del ET fue adoptado por esta Sección en sentencias del 8 de marzo de 1996 (exp. 7471, CP. Julio Eduardo Correa R.), del 5 de junio de 1996 (exp. 7770, CP. Consuelo Sarria Olcos) y del 12 de junio de 1998 (exp. 8735, CP. Germán Ayala Mantilla), entre otras providencias. Asimismo, la Corte Constitucional en sentencia C-844 de 1999 acogió la interpretación del Consejo de Estado al sostener que «*cuando las omisiones y vicios señalados en las normas acusadas, que se declaran exequibles* [se refiere a las letras b y c del artículo 580 del ET], *impliquen la no presentación oportuna de la declaración y acarreen las sanciones correspondientes es necesario la actuación administrativa sujeta al principio de la legalidad y a las reglas del debido proceso, para oir en descargos al contribuyente y garantizar el derecho de defensa*».

Conforme con lo anterior, la Sala encuentra que la declaración de retención en la fuente correspondiente al 6º período del año gravable 2008, fue formalmente presentada a través de los servicios informáticos de la DIAN, pero la actora no pagó las retenciones en la fuente discriminadas en dicho denuncio tributario, pues como se pudo verificar, dicho pago se dio hasta el 27 de mayo de 2009[28].

Ahora bien, para la fecha en que la actora efectuó el pago de la declaración de retención en la fuente del período en discusión, la administración ya había expedido el Auto Declarativo 202382009000003, del 20 de mayo de 2009, mediante el cual se tuvo por no presentada. Este acto fue notificado el 1 de

[28] Fls. 54 a 57 c.p.

junio de 2009, a través de aviso publicado en el diario El Tiempo[29].

En este caso, como en el que se reitera, las actuaciones se suscitaron en la época en que aún no había sido adicionado el artículo 580-1 del ET; es decir, que para dicho momento la declaración sin pago se tenía por no presentada y era exigible a la Administración expedir el auto declarativo como en efecto lo hizo.

Cabe resaltar que, contra el referido acto administrativo procedían los recursos de reposición y en subsidio de apelación, como lo informó la Administración en el artículo segundo de este acto, al señalar[30]:

> *«Segundo: Notifíquese de conformidad con lo establecido en el artículo 565 del Estatuto Tributario, advirtiendo que contra el presente auto procede el recurso de reposición, y en subsidio el recurso de apelación, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 50 y 51 del Código Contencioso Administrativo […]».*

Sin embargo, como la actora lo puso de presente en la demanda, contra dicho auto no interpuso ningún recurso, de manera que se encuentra en firme y goza de presunción de legalidad, motivo por el cual, para hacer extensivos los efectos del artículo 580-1 del ET, al auto declarativo referido, resultaba forzoso que el mismo se hubiera demandado junto con la liquidación oficial de aforo y la resolución confirmatoria, por lo que ante la legalidad de aquellos, la Sala no puede obviar su preexistencia so pena de quebrantar el principio de legalidad.

Sobre el particular, la Sala observa que la demandante solicitó la nulidad de los actos censurados, teniendo en cuenta como uno de los cargos la indebida notificación del auto declarativo y la violación al debido proceso por desconocimiento de la Circular 066 de 2008, sin embargo, como se advirtió anteriormente, dicho acto está en firme y no puede ser objeto de control judicial.

---

[29] Fl. 60 c.a.
[30] Fl. 57 c.a.

Por ello, como lo dispuso el *a quo,* no es posible decidir sobre la legalidad de la liquidación oficial de aforo, pues en virtud del principio de legalidad de este acto, se eliminó cualquier efecto jurídico que hubiere podido producir la declaración de la retención en la fuente del sexto período del año gravable 2008.

Habida consideración de que la propia Administración eliminó la declaración de retención en la fuente del período en discusión, estaba habilitada para iniciar el procedimiento de aforo y así configurar el título ejecutivo de la obligación tributaria incumplida por la actora. Precisamente los actos enjuiciados versan sobre la liquidación oficial de aforo y el acto que desató el recurso de reconsideración interpuesto contra esa liquidación.

Precisado lo anterior, el análisis de la Sala se circunscribe a los dos restantes cargos relativos a la presunta indebida notificación del emplazamiento para declarar y la vulneración al debido proceso por indebida aplicación de los artículos 715, 716 y 717 del ET y 3 del CPACA.

Notificación del emplazamiento para declarar

El artículo 565 del ET (vigente para la época de los hechos) prevé que los mecanismos principales de notificación son: (i) la notificación personal; (ii) la notificación por correo a través de la red oficial de correos o de un servicio de mensajería especializado; y (iii) la notificación electrónica. Asimismo, en el caso de que resulte fallido el sistema de notificación principal empleado, procede acudir a los correspondientes mecanismos de notificación subsidiarios como son: (i) el aviso mediante publicación en un diario de ampliar circulación, y (ii) la fijación de un edicto, en el caso de los actos que desatan recursos y que no pudieron notificarse personalmente.

En lo que tiene que ver con la notificación por correo -mecanismo de notificación elegido por la Administración para notificar el emplazamiento de que trata el *sub examine*-, según el artículo 565 *ib.*, se debía remitir una

copia del acto a la última dirección informada por el contribuyente en el RUT.

En el caso concreto, se tienen como probados los siguientes hechos:

- El 19 de abril de 2010, la DIAN expidió el Emplazamiento para Declarar nro. 202382010000060, mediante el cual conminó a la demandante a presentar la declaración de retención en la fuente del sexto período del año gravable 2008[31]. Acto que fue remitido a través de la empresa de correos SERVIENTREGA a la dirección carrera 14 nro. 20-21, local 205 A, barrio Centro, Departamento de Boyacá, Municipio de Tunja, domicilio fiscal registrado en el RUT del demandante[32]. Sin embargo, de conformidad con la guía anexa al documento el establecimiento se encontraba cerrado por lo que se procedió a devolver el acto a su remitente con la anotación «cerrado».
- El 22 de abril de 2010, la administración intentó por segunda vez la notificación a la dirección de la actora reportada en el RUT, sin embargo, tampoco se pudo practicar, por lo cual el documento fue devuelto con la siguiente anotación: *«OBSERV: NO SE LOGRO COMUNICACIÓN, NO CONTESTAN TELEFONO. CAUSAL: DEVOLUCIÓN ZONA URBANA* ***CERRADO POR SEGUNDA VEZ*** *SOLUCIÓN: NO SE ESTABLECIÓ COMUNICACIÓN […][33]».*
- El 9 de agosto de 2010, se publicó en el diario El Tiempo, el aviso de notificación del referido emplazamiento para declarar[34].

De acuerdo con los hechos relatados y de conformidad con la guía del correo, la copia del emplazamiento para declarar fue remitida a la dirección *carrera 14 nro. 20-21, local 205 A, barrio Centro*, la cual coincide con aquella que la parte actora registró en el RUT según se constata de la copia del mismo[35], motivo por el cual no hay duda de que la administración actuó conforme lo disponía el régimen previsto en el artículo 565 del ET.

En ese orden, como lo resolvió la Sala en la sentencia que se reitera[36], en los casos en los cuales se devuelve el acto administrativo por cuanto el inmueble en que se ubica la dirección registrada en el RUT se encontraba *«cerrado»*,

---

[31] Fl. 4 c.a.
[32] Fl. 19 c.a.
[33] Fl. 128 c.p.
[34] Fl. 25 c.a.
[35] Fl. 19 c.a.
[36] Que a su vez, reiteró la sentencia del sentencia del 17 de junio de 2010, Exp. 16604, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

se considera que la DIAN cumple con el deber al que está sometida, según lo establecido en el artículo 565 del ET. En este evento, la Administración puede emplear la notificación subsidiaria del aviso en periódico de amplia circulación. En estos términos, la Sala encuentra que el procedimiento de notificación se plegó a la normativa y, por ende, no prospera el cargo de nulidad.

Vulneración al debido proceso por indebida aplicación de los artículos 715, 716 y 717 del ET y 3 del CPACA

La parte recurrente, invocó la nulidad de los actos acusados, por considerar que la administración aplicó indebidamente lo dispuesto por los artículos 715, 716 y 717 del ET y 3 del CPACA, pues, la entidad debió tener en cuenta antes de expedir la liquidación oficial de aforo, que en sus arcas estaba registrado el pago de las retenciones en la fuente practicadas durante el período 6 del año 2008.

De conformidad con el artículo 717 del ET, la liquidación oficial de aforo propende por determinar la obligación tributaria y así constituir el título de la obligación para efectos de su cobro[37]. Es decir, que pretende sustituir la liquidación privada que un determinado contribuyente estaba obligado a realizar.

La facultad de la Administración para liquidar unilateralmente el impuesto a cargo opera previa verificación del incumplimiento del deber de declarar por parte de un determinado obligado. Infracción que puede suceder cuando (i) la declaración no fue presentada; (ii) se presentó, pero la DIAN la declaró como no presentada en los términos del artículo 580 del ET o, (iii) cuando es ineficaz de conformidad con el artículo 580-1 *ib.*

[37] De acuerdo con el criterio sentado por esta corporación, en sentencia del 11 de octubre de 2012 (expediente: 18425, CP: Martha Teresa Briceño), el objeto del procedimiento de aforo y en concreto, de la liquidación oficial de aforo es: «Que la Administración determine la obligación tributaria a cargo del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, cuando éste no ha cumplido el deber de declarar, estando obligado a ello (artículo 717 del Estatuto Tributario)»

La presentación de la liquidación privada subyace al cumplimiento de un deber formal establecido dentro del ordenamiento. A ese respecto, se podría considerar que, en principio, los deberes formales que nacen dentro de la relación jurídica tributaria son aquellos que determinan y cuantifican el nacimiento de la obligación tributaria sustancial.

En el caso de la retención en la fuente este es un mecanismo de extinción de la obligación a cargo de terceros sujetos pasivos y, por ende, como mecanismo recaudatorio, en realidad constituye una obligación sustancial a cargo del agente retenedor que no proviene de la realización de un hecho generador sino de la ley misma.

Es por eso por lo que la presentación de la declaración de retención en la fuente como deber formal, sirve no solo para determinar el nacimiento de la obligación contenida en la ley a cargo del agente, sino también, para definir el carácter pecuniario de la obligación tributaria. De ahí que se pueda diferenciar entre el momento de realización del supuesto fáctico que da lugar al nacimiento de la obligación y el momento en el cual, se puede hacer exigible el pago derivado de la prestación contenida en la misma[38].

En el sub examine, conforme con el precedente que se reitera, en la medida en que el auto declarativo no fue censurado en sede judicial, adquirió la naturaleza de acto ejecutoriado y vigente.

Así el mandato allí contenido surtió plenos efectos jurídicos y, por ende, el título ejecutivo que inicialmente había conformado el agente retenedor a favor de la Administración, es decir, la liquidación privada, dejó de existir.

Por ello, la Administración estaba habilitada para iniciar el procedimiento de aforo tendente a constituir el título ejecutivo y, de esta forma, poder exigir el pago de la obligación tributaria sustancial a cargo del agente retenedor.

[38] Ver sentencia reiterada del 24 de octubre de 2018, Exp. 21374.

En ese orden de ideas, la Sala considera que el cargo no prospera y, en consecuencia, confirmará la sentencia de primera instancia.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso[39], no se condenará en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la Republica de Colombia y por autoridad de la ley.

FALLA

1. CONFIRMAR la sentencia del 6 de marzo de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, por las razones expuestas en esta providencia.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

RECONOCER PERSONERÍA al doctor Pablo Nelson Rodríguez Silva para representar a la DIAN, en los términos del poder conferido, que obra en el folio 362 del cuaderno principal.

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

---

[39] C.G.P. *<<Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (…) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación>>.*

Cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ