



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., once (11) de abril de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 54001-23-33-000-2019-00165-01 (28146)
Demandante: Said Álvarez Ascanio
Demandada: DIAN

Temas: Notificación por aviso. Sanción por no enviar información exógena.
Principio de favorabilidad.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 25 de agosto de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que decidió¹:

PRIMERO: Niéguese las pretensiones de la demanda de la referencia, incoada por el señor Said Álvarez Ascanio en contra de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, por las razones expuestas en la parte motiva.

SEGUNDO: Abstenerse de condenar en costas, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia (...).

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante el Pliego de Cargos 072382017000029, del 21 de julio de 2017, la demandada propuso sancionar al actor por no enviar la información exógena por el año gravable 2013, el cual fue notificado a través de publicación en la página web de la DIAN el 03 de agosto de 2017, fijada en un lugar visible al público de la entidad en la misma fecha², tras la devolución del correo por parte de la empresa de mensajería bajo la causal «*dirección errada*». Posteriormente, la DIAN expidió la Resolución Sanción 072412018000009, del 05 de febrero de 2018³, cuya notificación también fue realizada mediante publicación en su portal web el 17 de febrero de 2018 y fijada en un lugar visible al público el 19 de febrero de 2019⁴, en razón a que el correo también fue devuelto por la causal «*dirección errada*». Recurrido este acto, la Administración lo confirmó con la Resolución 072362019000002, del 05 de febrero de 2019⁵.

¹ Samai CE, índice 2, certificado A9ED4866F8F12E3A C4A72C31DB7DC6A9 9C6E0CF3D37377F8 59928EB3B4322A6F (zip), 016 (pdf), p. 21.

² Samai CE, índice 2, certificado A9ED4866F8F12E3A C4A72C31DB7DC6A9 9C6E0CF3D37377F8 59928EB3B4322A6F (zip), 016 (pdf), pp. 203 a 207.

³ Samai CE, índice 2, certificado A9ED4866F8F12E3A C4A72C31DB7DC6A9 9C6E0CF3D37377F8 59928EB3B4322A6F (zip), 016 (pdf), pp. 237 a 252.

⁴ Samai CE, índice 2, certificado A9ED4866F8F12E3A C4A72C31DB7DC6A9 9C6E0CF3D37377F8 59928EB3B4322A6F (zip), 016 (pdf), pp. 229 a 235.

⁵ Samai CE, índice 2, certificado A9ED4866F8F12E3A C4A72C31DB7DC6A9 9C6E0CF3D37377F8 59928EB3B4322A6F (zip), 016 (pdf), pp. 325 a 354.



Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones⁶:

1. Qué se declaren nulas las Resoluciones 072412018000009 de febrero 05 de 2018 y Resolución que resuelve el recurso 072362019000002 de febrero 05 de 2019. Proferidas por la (...) DIAN.
2. Que se ordene el cierre del proceso sancionatorio a cargo de mi mandante, Said Álvarez Ascanio.
3. Que se condene en costas a la parte demandada.

Invocó como vulnerados los artículos 29, 83 y 209 de la Constitución Política; y 563, 565, 568, 638 y 683 del ET (Estatuto Tributario), bajo el siguiente concepto de violación⁷:

-Indebida notificación del pliego de cargos y de la resolución sanción. Señaló que los actos debían notificarse conforme a lo señalado en el inciso primero del artículo 565 del ET, esto es, en forma electrónica, personal o por correo. En el caso concreto, la DIAN acudió al envío por correo del pliego de cargos y la resolución sanción según las Guías 130004706079, del 25 de julio de 2017 y 130005010778, del 06 de febrero de 2018, respectivamente. No obstante, dada la fallida notificación de los actos, la demandada optó por notificarlos en su página web. Expuso que esta modalidad de notificación era subsidiaria y tenía su génesis en los artículos 58 y 59 del Decreto 019 de 2012⁸, cuya aplicación exigía la armonización con los artículos 563 y 568 del ET en garantía del debido proceso, lo cual implicaba que ante la devolución del correo por causa distinta a «*notificación errada*», la DIAN debía intentar ubicar al contribuyente mediante directorios telefónicos, información comercial, bancaria o de cualquier otra índole para poder acudir a la notificación por página web, so pena de vulnerar el debido proceso. En apoyo a lo anterior, citó una sentencia del Tribunal Administrativo del Cauca⁹ y anotó que la publicación en la página web exigía la inclusión de un mecanismo de búsqueda por identificación personal y su divulgación en un lugar de acceso al público de la entidad.

Frente al pliego de cargos, ilustró que su expedición fue el 21 de julio de 2017, no obstante, según la guía 130004706079 fue devuelto por la causal «*Dirección Errada/Dirección No Existe*» el 26 de julio de 2017, lo que coincidía con la información disponible en la página web de la empresa de mensajería. Luego, destacó las certificaciones de publicación del acto el 03 de agosto de 2017, tanto en la página web de la entidad como en un lugar visible. Reiteró que la notificación por página web era subsidiaria y permitía al fisco continuar el proceso en salvaguarda a los intereses del contribuyente, en concordancia con los artículos 209 y 29 de la Constitución. Después, afirmó que el artículo 568 del ET previó que las notificaciones devueltas por cualquier causa se notificarían en la página web de la entidad, no obstante, el artículo 567 ibidem consagró un procedimiento distinto en los casos de devolución por dirección errada.

Luego, llamó la atención sobre la información incorporada en su Registro Único Tributario (en adelante Rut) vigente a la fecha del pliego de cargos. Al efecto, destacó que la dirección de envío del acto no estaba completa (Km 10, vía Aguachica-Bucaramanga

⁶ Samai CE, índice 2, certificado A9ED4866F8F12E3A C4A72C31DB7DC6A9 9C6E0CF3D37377F8 59928EB3B4322A6F (zip), 001 (pdf), p. 19.

⁷ Samai CE, índice 2, certificado A9ED4866F8F12E3A C4A72C31DB7DC6A9 9C6E0CF3D37377F8 59928EB3B4322A6F (zip), 001 (pdf), p. 6 a 18.

⁸ Que modificaron los artículos 568 y 563 del ET.

⁹ Tribunal Administrativo del Cauca, sentencia del 19 de abril de 2012 (exp. 19001333100420120007001, CP: Carlos Jaramillo Delgado).



Corr el Juncal), pues en la actualización del 05 de abril de 2017 señaló en el nombre comercial (Casilla 36): «*Estación de Servicio el Juncal -Estación Más por Menos*», lo cual implicó una incorrecta entrega del envío, pues la DIAN no reparó en que correspondía a una estación de servicios, razón por la cual era obvio que, al ver una estación de servicios, el empleado del correo señalara «*dirección errada sin constatar ni preguntar por mi poderdante*», pese a que el lugar estaba abierto al público todos los días del año.

A su juicio, tras la devolución del correo, la Administración debió ser diligente y constatar si el envío fue realizado a una dirección errada y corregir el yerro, o indagar porque hacía este señalamiento la empresa de mensajería, en orden a garantizar la publicidad del acto y el debido proceso. Agregó que, por ser una carretera intermunicipal con nomenclatura no clara, era posible la equivocación de la empresa de correos, que no podía asumir el contribuyente y podía subsanarse. Remarcó que en el Rut obraba la dirección de otras estaciones de servicios de su propiedad y un correo electrónico al cual pudo informársele sobre el proceso. Adujo la imposibilidad de conocer la existencia de una actuación en su contra mediante indagaciones sin razón en la página web del fisco, sobre todo cuando en noviembre de 2016 el fisco expidió un auto de archivo respecto al declaración de renta del 2013 por falta de mérito para continuar el proceso. Alegó ser fácilmente ubicable por tener tres estaciones de servicios de combustible en el municipio de Aguachica.

Frente a la notificación de la resolución sanción, sostuvo que la Guía 130005010778, del 06 de febrero de 2018, no tenía constancia de notificación ni devolución del envío, por lo que descargó una copia en la página web de la empresa de mensajería, la cual reflejó que el acto fue «*intentado entregar*» el 08 de febrero de 2018 y devuelto a la DIAN por las causales «*DIRECCIÓN ERRADA/DIRECCIÓN NO EXISTE*», de manera que la Administración debió adelantar verificaciones, pues la devolución de dos envíos por la misma causal denotaba «*algún problema*». Sin embargo, solo hasta recibir la llamada de un funcionario de la demandada, conoció la existencia del proceso y las notificaciones de la página web- donde solo fueron cargadas las páginas impares de la decisión-, lo que vulneró el debido proceso. Por lo anterior, presentó una petición para obtener copia del expediente administrativo, lo que le permitió conocer todas las actuaciones y sus irregularidades. Así, concluyó que la indebida notificación del pliego de cargos y la resolución sanción violó el principio de publicidad de los actos y los derechos de defensa y debido proceso, por lo que procedía la nulidad de la resolución sanción.

-Notificación por conducta concluyente. Tras reproducir el artículo 301 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012) y en línea con lo expuesto en el cargo anterior, afirmó que su conocimiento del proceso solo fue hasta la presentación de la solicitud de entrega de copias del expediente administrativo, de ahí que las decisiones (pliego y resolución sanción), únicamente se entendieron notificados cuando el fisco respondió a la petición, de manera que la notificación de ambos actos se realizó por conducta concluyente¹⁰ el 23 de marzo de 2018, cuando debió haber transcurrido mínimo un mes entre los dos actos, por tanto, se configuró una pretermisión de términos, puesto que se vulneró el término para responder el acto previo, con lo cual se violó el debido proceso.

-Prescripción de la facultad para sancionar. Previa reproducción del artículo 638 del ET, sostuvo que el término de dos años contados a partir de la fecha de presentación de la declaración de renta del periodo en que ocurrió la irregularidad sancionable había «*prescrito*». A tales efectos, expuso que el hecho sancionable (no envío de información del 2013) ocurrió el 04 de julio de 2014 (vencimiento del plazo para suministrarla) y la fecha de presentación de la declaración de renta del 2014 fue el 28 de agosto de 2015, por lo que la DIAN tenía hasta el 28 de agosto de 2017 para formular pliego de cargos,

¹⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, auto del 02 de febrero de 2017 (exp. 22387, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E)).



sin embargo, el acto fue notificado por conducta concluyente el 28 de marzo de 2018.

-Violación del debido proceso. Indicó que esta garantía fundamental debía aplicarse en todas las actuaciones administrativas y judiciales (art. 29 constitucional). No obstante, aquella fue vulnerada por la indebida notificación del pliego de cargos y la resolución sanción y por la imposición de una sanción aun cuando dicha facultad había prescrito.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones del actor¹¹, comoquiera que los actos sometidos a control judicial eran legales, no incurrieron en falsa motivación ni infringieron el debido proceso, por lo que no fue desvirtuada su presunción de legalidad. Del mismo modo, los soportes probatorios no reflejaron que las decisiones estuvieran afectadas por las causales de nulidad previstas en los artículos 730 del ET y 137 del CPACA. Igualmente resaltó la observancia al espíritu de justicia y a los preceptos constitucionales y legales aplicables. Específicamente señaló:

-(...) Indebida notificación del pliego de cargos y resolución sanción. Aseguró que notificó las decisiones al contribuyente con observancia de los artículos 555.2, 563, 565 y 568 del ET. Aclaró que ambos actos fueron enviados por correo a la dirección que constaba en el Rut del demandante (Renglón 41), único mecanismo para identificar y ubicar a los administrados, siendo obligación del demandante suministrar la información necesaria para su ubicación. Sin embargo, ante la imposibilidad de notificar por ese medio al contribuyente, recurrió a la notificación por aviso en la página web de conformidad con la ley. En apoyo de lo anterior, reprodujo apartes de varias sentencias de la Sala¹², según las cuales cuando la DIAN notifica por medio de la red oficial de correos a la dirección registrada como principal en el Rut, si por cualquier razón diferente a dirección errada, esta era devuelta, lo procedente era notificar por aviso mediante la página web de la entidad, para lo que destacó que la dirección para realizar la notificación, era la consignada en la casilla de la hoja principal del Rut, conforme fue señalado en la sentencia 23278 del 21 de febrero de 2019, y no la actualizada en establecimientos de comercio, al hilo de lo cual anotó que actor tenía tres establecimientos.

Seguidamente manifestó que, tras constatar el incumplimiento del actor de enviar su información exógena, profirió el 21 de julio de 2017 el Pliego de Cargos 072382017000029, el cual fue enviado por correo a la dirección que aparecía como principal en el RUT (cuya última actualización fue el 05 de abril de 2017), esto es, «*km 10 vía Aguachica-Bucaramanga Corr El Juncal*». Sin embargo, la notificación fue devuelta el 27 de julio de 2017 bajo la causal «*dirección errada*», razón por la que procedió a notificar el pliego por aviso en su página web el 03 de agosto de 2017 y fijarlo en un lugar visible en la misma fecha. Sin embargo, tal acto no fue respondido. Posteriormente el 05 de febrero de 2018, profirió la Resolución Sanción 072412018000009, notificada igualmente por aviso en la página web el 17 de febrero de 2018 y fijado en un lugar visible al público el 19 de febrero de 2018, tras la devolución del correo de notificación, de manera que los actos fueron notificados conforme a los artículos 565 y 568 del ET. Bajo la misma ilación, argumentó que la dirección a la que aludía el actor consignada en el renglón 36 del Rut, esto es, «*Estación de Servicio el Juncal, Estación Más por Menos*», no era la misma consignada en la casilla 41 como la dirección principal [a la cual se envió el correo]; las demás direcciones correspondían a los establecimientos de comercio del contribuyente.

¹¹ Samai CE, índice 2, certificado A9ED4866F8F12E3A C4A72C31DB7DC6A9 9C6E0CF3D37377F8 59928EB3B4322A6F (zip), 001 (pdf), p. 7 a 54.

¹² Sentencias del 27 de marzo de 2014 exp. 19713, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 12 de diciembre de 2018 exp. 23288, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto, del 21 de febrero y 15 de mayo de 2019 exps. 23278 y 21780, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.



Agregó que, no era cierto que hubiese faltado diligencia de sus funcionarios al recibir la devolución del correo por dirección errada, pues conforme podía observarse en el expediente, para dar trámite al recurso de reconsideración, la funcionaria de la división jurídica solicitó información sobre el particular al jefe de gestión de fiscalización, quien confirmó que previamente a la publicación del acto se efectuó la verificación de la dirección en el Rut. Adicionalmente, señaló que la verificación directa de la dirección o mediante utilización de guías telefónicas, directorios, así como información oficial, solo procedía cuando el contribuyente no hubiere informado una dirección a la Administración, o no fuera posible establecerla, lo que no correspondía al caso porque se tenía la dirección del Rut suministrada por el propio obligado; también aclaró que la notificación no fue efectuada electrónicamente porque a la fecha del trámite no estaba reglamentada.

-Notificación por conducta concluyente. Insistió en que demostró la adecuada notificación del pliego de cargos y la resolución sanción en su portal web y en un lugar visible al público, de ahí que el obligado tenía dos meses contados desde el 19 de febrero de 2018 para interponer el respectivo recurso de reconsideración, lo cual realizó mediante memorial del 16 de abril de 2018, de manera que no era cierto que la notificación se surtió por conducta concluyente. Se opuso a la argumentación del actor relativa a que se enteró por una llamada de un funcionario, ya que esto no estaba probado y para ese tipo de notificación se exigía que el conocimiento de fondo el contenido del acto¹³, lo que no se cumplía en este caso. Por último, afirmó que la actora omitió deliberadamente su conocimiento de la publicación web, que fue por lo que solicitó copias del expediente.

-Prescripción de la facultad para sancionar. Se opuso a su configuración, para lo cual reprodujo los artículos 638 y 651 del ET y 19 de la Resolución 000273 de 2013, que estableció el grupo de obligados a suministrar información a la DIAN por el año 2013. Explicó que el plazo máximo para allegar dicha información era el 04 de junio de 2014, por lo que esta fecha correspondía al momento de comisión de la irregularidad sancionable¹⁴. Así pues, dado que la fecha de la presentación de la declaración de renta del año 2014 fue el 28 de agosto de 2015, el término máximo para notificar el pliego de cargos era el 28 de agosto de 2017. En ese orden, como el acto se notificó el 03 de agosto de 2017, esta conducta se realizó dentro de la oportunidad legal.

Tratándose de la resolución sanción, explicó que el artículo 638 del ET previó que, vencido el término para responder el pliego de cargos, la Administración tenía un plazo de seis meses para aplicar la multa¹⁵. Por lo anterior, como el plazo para responder al pliego de cargos venció el 03 de septiembre de 2017, la oportunidad para expedir la resolución sanción fenecía el 03 de marzo de 2018, de ahí que su expedición el 05 de febrero de 2018 y su notificación el 17 de febrero de 2018 fue oportuna.

-Violación al debido proceso. Planteó que el acto observó la normatividad vigente, el prenotado derecho y aplicó los principios de tipicidad, legalidad, culpabilidad, gradualidad y razonabilidad en consonancia con el artículo 638 del ET. Asimismo, cumplió con la motivación, análisis de facto, fundamentos de hecho y derecho y valoración de pruebas.

Sostuvo que todo lo anterior permitía concluir que las decisiones se notificaron en consonancia con el procedimiento del ET. Además, explicó que la violación al debido proceso como motivo de nulidad estaba referida a la formación del acto y no a su falta o

¹³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 06 de marzo de 2008 (exp. 15586, CP: Héctor J. Romero Díaz). Consejo de Estado, Sección Segunda, sentencia del 01 de julio de 2009 (exp. 1760-08, CP: Bertha Lucía Ramírez de Páez).

¹⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 31 de julio de 1998 (exp. 8926, CP: Julio Enrique Correa Restrepo); y del 26 de noviembre de 2009 (exp. 17435, CP: William Giraldo).

¹⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 21 de agosto de 2014 (exp. 20110, CP: Jorge Octavio Ramírez); y del 10 de diciembre de 2015 (exp. 21749, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).



indebida notificación, pues dicha circunstancia solo lo hacía inoponible. A renglón seguido, enumeró las causales de nulidad previstas en el artículo 730 del ET, expuso que la doctrina oficial del fisco¹⁶ previó que no eran admisibles causales diferentes a las contenidas en las normas tributarias, de modo que, al no estar contemplado en la norma la vulneración al debido proceso ni la falsa y falta de motivación, dicho evento debía estudiarse a la luz de lo establecido en los artículos 137 y 138 del CPACA.

-En relación con la condena en costas (...). Solicitó su desestimación, por cuanto en seguimiento al criterio de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado no existían elementos de prueba que las justificaran, aplicó el espíritu de justicia conforme a la ley y expidió los actos en derecho.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas a el actor, bajo la consideración de que no se desvirtuó la presunción de legalidad de los actos demandados, no se demostró que la notificación del pliego de cargos y la resolución sanción fueron realizadas en forma ilegal, *contrario sensu*, fue comprobado que la DIAN notificó los actos conforme a las reglas del ET. Además, no operó la «*prescripción*» de la facultad sancionadora.

A esos efectos, precisó en relación con el primer cargo que no se vulneraron los artículos 565 y 568 del ET. Tratándose de la notificación por correo, el acto debía remitirse a la última dirección informada en el Rut, por lo que el obligado tenía que registrar esta información y mantenerla actualizada, sin perjuicio de los casos en los que reportara una dirección diferente para efectos procesales. Del mismo modo, precisó que el artículo 568 ídem previó la regla de notificación por aviso de los actos enviados por correo y que por cualquier razón fueran devueltos. Advirtió que, para el caso, probó que el pliego de cargos se envió por correo certificado a la dirección registrada en el Rut, no obstante, este fue devuelto por «*Dirección errada/ Dirección no existe*» el 27 de julio de 2017, razón por la que efectuó notificación por aviso el 02 de agosto de 2017 en la página web y su publicación el 03 de agosto de 2017, de ahí que el término de un mes para contestar el pliego de cargos fenecía el 04 de septiembre de 2017. En consecuencia, aplicó correctamente los artículos 565 y 568 del ET, razón por la cual no era válido concluir que el demandante se notificó por conducta concluyente el 23 de marzo de 2018.

Frente al segundo cargo, esto es, la «*prescripción*» de su potestad sancionadora, señaló que la infracción sucedió en el 2014 porque el 04 de junio de dicho año debía allegarse la información exógena del 2013. Ahora bien, como la declaración del impuesto sobre la renta (2014) fue presentada el 28 de agosto de 2015, debía formular el pliego de cargos, a más tardar, el 28 de agosto de 2017. Así las cosas, como la prenotada decisión fue expedida el 21 de julio del 2017, el acto fue oportuno. Por último, destacó que el actor interpuso recurso de reconsideración en contra de la resolución sanción, por lo que ejerció su derecho de defensa y contradicción en sede administrativa.

Recurso de apelación

El actor apeló la decisión de primera instancia¹⁷. Al efecto, expuso que la sentencia carecía de las condiciones necesarias de un fallo congruente porque el tribunal incurrió en errores esenciales de hecho, derecho y juicio de existencia o identidad al determinar

¹⁶ Concepto DIAN 008474, del 05 de febrero de 1999.

¹⁷ Samai CE, índice 2, certificado A9ED4866F8F12E3A C4A72C31DB7DC6A9 9C6E0CF3D37377F8 59928EB3B4322A6F (zip), 018 (pdf), pp. 11 a 15.



el problema jurídico y exponer su tesis, al no armonizar los artículos 568 y 563 del ET, las situaciones fácticas que rodearon la notificación del pliego de cargos y desestimar la jurisprudencia del Consejo de Estado. Específicamente señaló:

-Indebida notificación de las actuaciones administrativas (...), notificación por conducta concluyente, prescripción de la facultad sancionatoria. Inicialmente, afirmó que la prosperidad de este cargo implicaba el éxito de los demás porque era su argumento principal. A continuación, reprochó que el *a quo* no interpretó armónicamente los artículos 568 y 563 del ET al analizar la indebida notificación de los actos, aun cuando lo anterior fue objeto de pronunciamiento del Consejo de Estado en providencias relacionadas en la demanda, que fueron desdeñadas por la decisión. Por otra parte, destacó que la DIAN inobservó los principios de buena fe y debido proceso porque una conducta más diligente le hubiese permitido conocer la existencia del proceso y ejercer su defensa, lo cual fue puesto de presente en la demanda sin que el tribunal se pronunciara.

El *a quo* simplemente señaló las disposiciones relativas a las notificaciones de las actuaciones administrativas tributarias, sin embargo, ignoró las circunstancias de hecho especiales en la actuación, específicamente la postura del funcionario de la Administración, pues la devolución de las decisiones remitidas al contribuyente exigía de aquel un mayor grado de diligencia que le permitiera conocer los actos proferidos en su contra. Insistió en que solo conoció del proceso por una llamada de un funcionario de la DIAN, tras lo cual, solicitó a través de una petición la copia del expediente, de ahí que resultaba inaceptable que el *a quo* pasara por alto estos hechos. Seguidamente precisó que, si bien la indebida notificación de las decisiones no implicaba *per se* su nulidad, si involucraba la notificación por conducta concluyente del acto sancionador (23 de marzo de 2018) fecha para la cual ya había «*prescrito*» el término para el efecto, lo cual implicaba pérdida de competencia y configuraba una causal de anulación de los actos. Posteriormente, una vez confirmado el acaecimiento de la citada circunstancia, exhortó a la Sala a pronunciarse sobre la notificación por conducta concluyente, la «*prescripción*» de la potestad sancionadora de la Administración y la «*legalidad y anulación*» de los actos por vulnerar el debido proceso.

-Desestimación de pronunciamientos del Consejo de Estado. Sostuvo que, al momento de evaluar la observancia al principio de publicidad y la vulneración a su derecho de defensa en tiempo, el tribunal ignoró la jurisprudencia reseñada en la demanda. Sobre el particular, citó la sentencia del 19 de abril de 2012¹⁸, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, según la cual no intentar de forma diligente la notificación al contribuyente mediante el agotamiento de todos los medios violaba el debido proceso y que el aviso solo se publicaba después de realizar todas las diligencias posibles para ubicarlo, esto es, cuando no fuera posible establecer la dirección del obligado.

Igualmente invocó la sentencia de esta corporación del 14 de octubre de 2010 (exp. 17221, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), en la que se precisó que la notificación por aviso procede cuando no ha sido posible notificar por correo, razón por la cual la Administración debe tratar de obtener la dirección del obligado a través de medios como guías telefónicas, directorios y cualquier otra fuente de información oficial, comercial o bancaria disponible, de manera que tal notificación era excepcional porque no necesariamente garantizaba el conocimiento efectivo del acto, de ahí que el fisco debía agotar todos los medios para asegurar el derecho de defensa cuando no se ha informado la dirección o no se ha podido establecer.

¹⁸ Exp. 19001333100420120007001, MP: Carlos Jaramillo Delgado.



Pronunciamientos finales

En esta etapa, tanto las partes como el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados atendiendo los cargos de apelación planteados por la demandante contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas.

Problema jurídico

Corresponde a la Sección establecer si (i) hubo una indebida notificación del pliego de cargos y la resolución sancionadora, y en consecuencia se configuró la notificación por conducta concluyente y con ello la prescripción de la facultad sancionatoria (ii) si el tribunal desestimó los pronunciamientos del Consejo de Estado citados en la demanda y reiterados en la apelación.

Dada la conexidad entre los cargos de apelación, su estudio será abordado de manera conjunta teniendo en cuenta que, tal y como lo anota el apelante, la idoneidad de la notificación del pliego de cargos y la resolución sanción constituye el argumento central de la impugnación, por lo que su definición resulta determinante para definir si la notificación se surtió por conducta concluyente y si prescribió la facultad sancionadora de la Administración.

Análisis del caso concreto

2- Observa la Sala que el reparo del apelante se concreta en que el *a quo* no interpretó armónicamente los artículos 568 y 563 del ET al analizar la indebida notificación de los actos, a pesar de que lo anterior fue objeto de pronunciamiento en la sentencia del 19 de abril de 2012¹⁹, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, así como en la sentencia de esta corporación del 14 de octubre de 2010²⁰. A tales efectos, afirmó que el tribunal ignoró las circunstancias de hecho especiales en la actuación, pues la devolución del pliego de cargos y la resolución sanción por la causal «*Dirección Errada/Dirección No Existe*» exigía a la DIAN un mayor grado de diligencia que le permitiera conocer los actos en su contra, y al no hacerlo violó su derecho de defensa.

Aseguró que los mencionados actos fueron indebidamente notificados porque se enviaron a una dirección incompleta [*km 10 vía Aguachica-Bucaramanga Corr El Juncal*], toda vez que su Rut reflejaba en la Casilla 36 «*Estación de Servicio el Juncal -Estación Más por Menos*», lo que implicó que el envío no fuera entregado y no se reparara en que se trataba de una estación de servicio. Anotó que tras la fallida notificación de los actos, la demandada optó por notificarlos en su página web, lo que corresponde a un mecanismo excepcional ante la imposibilidad de establecer la dirección del contribuyente, de manera que la Administración debió acudir a los medios posibles como guías telefónicas, directorios y cualquier otra fuente de información oficial, comercial o bancaria disponible para obtener la dirección del obligado, conforme a lo señalado por la jurisprudencia, pues así hubiera identificado el error y, en consecuencia, hubiera notificado correctamente el pliego de cargos y la resolución sanción.

¹⁹ Exp. 19001333100420120007001, MP: Carlos Jaramillo Delgado.

²⁰ Exp. 17221, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Al hilo de lo anterior, adujo que solo conoció del proceso por una llamada de un funcionario de la DIAN, tras lo cual solicitó copia del expediente -lo que no podía pasar por alto el *a quo*-. Seguidamente, manifestó que, si bien la indebida notificación no implicaba *per se* su nulidad, si involucraba la notificación por conducta concluyente del acto sancionador y consecuentemente la prescripción de la facultad sancionadora, pues a la fecha en que se notificó el acto en esta segunda forma -23 de marzo de 2018- había prescrito el término para que la DIAN ejerciera su potestad sancionadora, lo cual implicaba la pérdida de competencia y configuraba una causal de anulación de los actos.

En el otro extremo, la Administración afirmó que las decisiones fueron inicialmente notificadas por medio del servicio de correo a la dirección consignada como principal en el Rut del demandante. Sin embargo, ante la devolución por dirección incorrecta, acudió a la notificación por aviso con la publicación en la página web de la entidad y su fijación en un sitio visible al público, en apoyo de lo cual citó sentencias que avalaban tal proceder, de ahí que los actos se notificaron conforme a los artículos 563 y 568 del ET.

Por su parte, el tribunal concluyó que los actos fueron notificados conforme a lo previsto en los artículos 565 y 568 del ET, razón por la que desestimó la argumentación en torno a su notificación por conducta concluyente el 23 de marzo de 2018 y, consistente con ello, descartó la configuración de la prescripción de la facultad sancionadora.

2.1- Con el fin de dilucidar el problema jurídico planteado, la Sala reiterará en lo pertinente el criterio de decisión de las sentencias del 17 de agosto de 2017 (exp. 20740, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto (E)), del 21 de febrero de 2019 (exp. 23278, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), del 23 de septiembre de 2021 (exp. 25491, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), y del 25 de noviembre de 2021 (exp. 25448, CP: Milton Chaves García) -entre otras, en las cuales se precisó que cuando el correo es devuelto por una causal distinta a notificación a una dirección diferente de la informada en el Rut, lo procedente es notificar por aviso en el portal web con mecanismos de identificación por número de identificación personal y en un lugar de acceso al público.

Según el artículo 638 del ET, cuando se imponen sanciones mediante resoluciones independientes, como el caso que nos ocupa, la respectiva resolución debe estar precedida por un pliego de cargos, acto preparatorio para que el administrado conozca la presunta infracción que se le imputa y pueda ejercer adecuadamente su derecho de defensa, el cual acto que puede darse a conocer por cualquiera de las formas de notificación previstas en el artículo 565 ídem, entre ellas la notificación por correo, precepto que determina en el parágrafo 1 del artículo 565 *ibidem* -según texto vigente para la época-, que la notificación por correo se practica con la entrega de una copia del acto «*en la última dirección informada*» por el obligado «*en el registro único tributario, RUT*». En la misma línea, el artículo 563 ídem precisó que los actos deben notificarse a la dirección informada por el obligado, esto es, la indicada en la última declaración o en el formato oficial de cambio de dirección, lo que corresponde a la reportada en el Rut²¹.

Sobre el particular, ha precisado la Sala que la dirección para notificaciones corresponde a la consignada en el Rut en la casilla de la dirección principal de la «*Hoja Principal*», porque es ahí donde está la «*identificación*», «*ubicación*» y «*clasificación*» del contribuyente, en los términos del artículo 555-2 del ET²². Ahora, de ser devuelta la notificación enviada por correo, por una razón diferente a haberse enviado a una dirección distinta a la informada en el Rut vigente al momento de expedición del acto que se notifica, según el artículo 568 del ET, lo procedente es realizar la notificación mediante aviso en

²¹ Sentencia del 17 de agosto de 2017 (exp. 20740, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto (E)).

²² Sentencia del 21 de febrero de 2019 (exp. 23278, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).



el portal web de la entidad, con mecanismos de identificación por número de identificación personal y su fijación en un lugar de acceso al público.

En suma, la DIAN está legitimada para notificar sus actos por correo, lo cual debe efectuar a la dirección señalada en la casilla principal (para el caso casilla 41) de la «*hoja principal*» del Rut, y en el evento de ser devuelta, es aplicable el procedimiento de notificación por aviso previsto en el artículo 568 del ET. Ahora, solo en el evento que el contribuyente no proporcionara una dirección, debe la Administración hacer verificaciones directas o a través del uso de recursos como guías telefónicas, directorios y otra información oficial, comercial o bancaria disponible, en procura de establecerla, no así cuando la entidad dispone de una dirección suministrada en el Rut por el administrado, pues en tal caso, es a esta dirección a la cual debe dirigir la notificación.

2.2- Precisado el marco jurídico aplicable, verificará la Sala si el pliego de cargos y la resolución sanción fueron o no notificados en debida forma, con fundamento en los siguientes hechos y pruebas:

(i) La última actualización al Rut fue realizada mediante el Formulario 14409098339, del 05 de abril de 2017²³ (previo al pliego de cargos), en la cual se observa que la «*dirección principal*» reportada en la casilla 41 del Rut es «*km 10 vía Aguachica-Bucaramanga Corr El Juncal*», a la cual fue remitida la notificación de la Administración, sin embargo, el correo fue devuelto por «*dirección errada*», tras lo cual el fisco notificó la decisión mediante aviso en su página web y la fijó en un sitio público de la entidad el 03 de agosto de 2008²⁴.

(ii) El 05 de febrero de 2018²⁵, previo a la diligencia de notificación por correo de la resolución sanción, la DIAN adelantó una comprobación de la información incorporada en el Rut del administrado, siendo la «*dirección principal*» la misma que aparecía en la revisión anterior (lo que se constata con la copia del Rut que aparece descargado en tal oportunidad). Sin embargo, el correo fue igualmente devuelto por «*dirección errada*». En vista de lo anterior, el 13 de febrero de 2018 la Administración llevó a cabo un control a la devolución del prenotado correo²⁶, en el cual constató que la dirección era la consignada en el Rut como dirección principal, por lo que procedió a notificarlo a través de aviso en su página web el 17 de febrero de 2018 y a fijarlo en un sitio público de la entidad el 19 de febrero de 2018²⁷.

Al hilo de lo anterior, para la Sala carece de fundamento la argumentación de la actora, en torno a que la dirección de envío del acto estaba incompleta, porque en la casilla 36 se consignó, al actualizar del Rut el 05 de abril de 2017, el nombre comercial «*Estación de Servicio el Juncal -Estación Más por Menos*» (casilla 36), puesto que, tal como pudo constarse, la dirección registrada como principal en el Rut para la fecha de notificación de los actos administrativos, era «*Km 10, vía Aguachica-Bucaramanga Corr el Juncal*» (casilla 41), mientras que lo reclamado por la actora de la casilla 36 correspondía a la identificación comercial de uno de sus tres establecimientos de comercio.

²³ Samai CE, índice 2, certificado A9ED4866F8F12E3A C4A72C31DB7DC6A9 9C6E0CF3D37377F8 59928EB3B4322A6F (zip), 016 (pdf), pp. 176 a 177.

²⁴ Samai CE, índice 2, certificado A9ED4866F8F12E3A C4A72C31DB7DC6A9 9C6E0CF3D37377F8 59928EB3B4322A6F (zip), 016 (pdf), pp. 205 a 207.

²⁵ Samai CE, índice 2, certificado A9ED4866F8F12E3A C4A72C31DB7DC6A9 9C6E0CF3D37377F8 59928EB3B4322A6F (zip), 016 (pdf), p. 225.

²⁶ Samai CE, índice 2, certificado A9ED4866F8F12E3A C4A72C31DB7DC6A9 9C6E0CF3D37377F8 59928EB3B4322A6F (zip), 016 (pdf), p. 231.

²⁷ Samai CE, índice 2, certificado A9ED4866F8F12E3A C4A72C31DB7DC6A9 9C6E0CF3D37377F8 59928EB3B4322A6F (zip), 016 (pdf), pp. 233 a 235.



2.3- De acuerdo con lo expuesto, al estar acreditado que los correos fueron enviados a la dirección registrada por el demandante como dirección principal en el Rut, la Administración estaba habilitada para efectuar la notificación subsidiaria por aviso tanto del pliego de cargos, como de la resolución sanción, conforme lo hizo. Ahora bien, teniendo la demandada la dirección principal reportada por la actora en el Rut, no estaba obligada a hacer uso de otros medios como información bancaria, comercial, o telefónica para establecer la dirección, ya que conforme con el artículo 563 del E.T, como lo plantea la apelante, pues se reitera que esto solo procede cuando el obligado no ha informado dirección, lo que no corresponde al caso bajo análisis.

2.4- En cuanto a los precedentes citados por el demandante, se precisa señalar que la sentencia de esta corporación del 14 de octubre de 2010 exp. 17221, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y la sentencia del 19 de abril de 2012 exp. 19001333100420120007001, CP: Carlos Jaramillo Delgado, del Tribunal Administrativo del Cauca -la que por demás no resulta vinculante para esta corporación por ser este un órgano de cierre- coinciden en señalar que la verificación directa o mediante guías telefónicas, directorios e información bancaria o comercial procede cuando el contribuyente no hubiese informado una dirección, posición que se encuentra alineada con el criterio de decisión de esta providencia, sólo que tal situación, no corresponde a la situación fáctica analizada en este caso.

Tras establecerse que el pliego de cargos y la resolución sancionadora fueron debidamente notificados, se descarta la notificación por conducta concluyente, y de contera la prescripción de la facultad sancionadora alegada por la demandante.

Por todo lo anterior, la Sala desestimaré los cargos de apelación.

3- Con todo, ha sido criterio de la Sala²⁸ que resulta aplicable la disminución de la sanción en virtud del principio de favorabilidad, atendidas las modificaciones efectuadas por el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022 al artículo 651 del ET y el criterio de la Sala en el sentido de que *«el principio de favorabilidad cuando es aplicable en materia sancionatoria administrativa constituye un imperativo constitucional y, por ende, bien puede ser aplicado a solicitud de parte, o de oficio»*²⁹.

En el caso concreto, el demandante no envió la información exógena del año gravable 2013, de ahí que la Administración le impuso la sanción prevista en el apartado a) del artículo 651.1 ídem, que en ese momento era del 5% de las sumas sobre las cuales no se suministró información, sin superar 15.000 Unidades de Valor Tributario (UVT), lo que equivalió a \$402.615.000. Dado que esta sanción fue modificada por la normativa señalada en precedencia, para reducirla al 1% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información, sin superar 7.500 UVT³⁰, la sanción procedente sería la siguiente:

Factor	Valor
Valor de la información no suministrada	\$8.464.854.567
Porcentaje	1%
Sanción por no enviar información	\$84.649.000

²⁸ Sentencias del 24 de febrero de 2022 y del 30 de marzo de 2023 (exps. 24165 y 27110, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 17 de marzo de 2022 (exp. 25608, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), del 25 de mayo de 2023 (exp. 27205, CP: Wilson Ramos Girón), y del 22 de junio y 13 de julio de 2023 (exps. 26903 y 26913, CP: Milton Chaves García)

²⁹ Sentencia del 25 de abril de 2018 (exp. 21906, CP: Milton Chaves García).

³⁰ El valor determinado fue aproximado al múltiplo de mil (1000) más cercano en virtud de lo dispuesto en el artículo 577 del ET.



Conclusión

4- Tratándose de la notificación por correo, la Administración debe remitir el acto a la dirección reportada como dirección principal en la «*hoja principal*» del Rut. De ser devuelto el correo por cualquier razón, diferente a haberse enviado a una dirección distinta de la del RUT o la procesal, si la hubiere, lo procedente es efectuar la notificación por aviso conforme con el artículo 568 del ET, que exige efectuar la publicación en el portal de internet y en un lugar visible de la entidad.

Sin embargo, en virtud de las modificaciones efectuadas por el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022 al artículo 651 del ET y en aplicación del principio de favorabilidad, es necesario revocar el fallo de primera instancia, para declarar la nulidad parcial de los actos demandados, en orden a disminuir el monto de la sanción por no enviar información exógena por el año 2013.

Costas

5- Por no estar probado en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme al artículo 365.8 del CGP.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

Primero. Declarar la nulidad parcial de la Resolución 072412018000009, del 05 de febrero de 2018, y la Resolución 072362019000002, del 05 de febrero de 2019, proferidas por la DIAN, por medio de las cuales se sancionó al demandante por no enviar información exógena por el año gravable 2013, conforme con la parte motiva de la sentencia de segunda instancia.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, se declara que la sanción por no informar por el año gravable 2013 corresponde a la suma de \$84.649.000, de acuerdo con lo establecido en la sentencia de segunda instancia en aplicación del principio de favorabilidad.

Tercero. Sin condena en costas.

2. Sin condena en costas, en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>