



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., ocho (08) de junio de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 25000-23-27-000-2011-00116- 01 (20254)

Actor: COMPAÑÍA COLOMBIANA DE INVERSIÓN - COLSEGUROS S. A.

Demandado: DIAN

Sanción por extemporaneidad en presentación de declaración informativa de precios de transferencia - Notificación a dirección procesal

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada, contra la sentencia del 18 de abril de 2013, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección B, accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo dispuso lo siguiente:

“PRIMERO: **ANÚLANSE** la Resolución No. 900030 de 11 de diciembre de 2009, por medio de la cual se impuso

sanción por extemporaneidad en la declaración informativa consolidada del año 2007, y la Resolución No. 900061 de 21 de diciembre de 2010 que confirmó la anterior en todas sus partes, de conformidad con la parte motiva de la presente sentencia.

SEGUNDO:

A título de restablecimiento del derecho **DECLÁRASE** que la sociedad COMPAÑÍA COLOMBIANA DE INVERSIÓN COLSEGUROS S.A. no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción impuesta en las resoluciones arriba mencionadas.”

ANTECEDENTES

El 20 de marzo de 2009, la COMPAÑÍA COLOMBIANA DE INVERSIÓN COLSEGUROS S. A. presentó declaración informativa consolidada de precios de transferencia correspondiente al año gravable 2007, en la cual reportó operaciones de ingreso por \$13.811.019.000 y operaciones de egreso por \$28.011.913.000, y liquidó una sanción por extemporaneidad de \$238.000 (fl. 58, c. 2).

El 23 de junio de 2009, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes de Bogotá, libró el Pliego de Cargos 900009, mediante el cual propuso modificar la sanción por extemporaneidad que liquidó la demandante, de conformidad con el numeral 1, literal b) del artículo 260-10 del ET (fls. 77 a 84, c. 1), por haber sido erróneamente liquidada.

El 11 de diciembre de 2009, previa respuesta al pliego de cargos (fls. 58 a 65, c. 1), la DIAN expidió la Resolución 900030, por la cual impuso a la demandante una sanción de \$926.519.000, más el incremento del 30%

establecido en el artículo 701 del ET (\$277.956.000), para un total a pagar de \$1.204.475.000 (fls. 50 a 56, c. 1).

La anterior decisión fue confirmada por la Resolución 900061 del 21 de diciembre de 2010 (fls. 21 a 36, c. 1), en sede del recurso de reconsideración interpuesto (fls. 37 a 43, c. 1).

DEMANDA

La COMPAÑÍA COLOMBIANA DE INVERSIÓN COLSEGUROS S. A., en ejercicio de la acción establecida en el artículo 85 del CCA, demandó la nulidad de las Resoluciones 900030 del 11 de diciembre de 2009 y 900061 del 21 de diciembre de 2010.

A título de restablecimiento del derecho, pidió que se ordene a la DIAN devolverle cualquier suma que haya recaudado por la sanción que le impusieron los actos demandados.

Invocó como violados los artículos 260-10, 564, 567 y 638 del Estatuto Tributario Nacional y 330 del Código de Procedimiento Civil.

Sobre el concepto de violación, señaló que los actos proferidos en los procesos de determinación y sancionatorios deben notificarse en la dirección procesal que informan los contribuyentes, no obstante lo cual la Administración notificó a la demandante de la resolución sanción en una dirección diferente de la que había reportado el apoderado, casi dos meses antes de proferirse dicha resolución.

Dijo que la dirección procesal informada prevalece sobre la regla general del artículo 563 del ET, según la cual, la antigua dirección continúa siendo válida durante los

tres meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección informada. Resalta que el Consejo de Estado ha dicho que esa regla no puede dejar inoperante el cambio de dirección.

Anotó que la resolución sanción debe expedirse y notificarse dentro de los seis meses siguientes a la respuesta del pliego de cargos, sin embargo, a la demandante no se le notificó por ninguna de las formas de notificación previstas en los artículos 565 y 566-1 del ET, sino por conducta concluyente, el 10 de febrero de 2010, es decir, cuando interpuso el recurso de reconsideración contra el acto sancionatorio.

Precisó que, como el plazo para responder el pliego de cargos venció el 27 de julio de 2009, el término para expedir y notificar la resolución sanción precluyó el 27 de enero de 2010, de modo que, al momento de notificarse dicho acto (10 de febrero de 2010) la facultad sancionatoria había prescrito.

Replicó los fundamentos de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra el acto que impuso la sanción, porque:

i) la DIAN no respetó la dirección procesal, ii) el conocimiento tardío de la decisión sancionatoria no permite desconocer que el proceso de notificación se encuentra reglado por las normas que establecen el momento en que se entiende surtida la notificación, iii) enviar el correo de notificación a la dirección de un tercero deja al azar el conocimiento efectivo del acto administrativo por parte del particular afectado, a quien, por lo mismo, se le impidió disponer de todo el término legal para recurrir, lo cual no se ajusta al rigor de las normas que establecen los términos procesales y las formas de computarlos, iv) ninguna norma permite aceptar que la notificación de la resolución sanción se realizó el 15 de diciembre de 2009, pues la notificación se entiende surtida con la entrega de dicho acto, pero cuando ello ocurre en la dirección correcta y, v) aunque la DIAN pudo subsanar la falla de enviar la resolución a una dirección incorrecta, no realizó gestión alguna al respecto.

En relación con la sanción por extemporaneidad, indicó que la Administración la liquidó sobre una base distinta a la que establece el legislador, porque tomó como referencia factores ajenos como las transacciones realizadas por terceros, sin tener en cuenta la distinción existente entre las operaciones realizadas con vinculados económicos y las operaciones realizadas por vinculados económicos.

Adujo que en el 2007, la demandante no realizó operaciones con vinculados económicos ubicados en el exterior y que, por lo mismo, no estaba obligada a presentar la declaración informativa individual de precios de transferencia, ni podía imponérsele ninguna de las sanciones correspondientes al régimen de precios de transferencia, pues éste presupone la realización de “operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas durante la vigencia fiscal correspondiente”.

Agregó que tal presupuesto implica que: i) las sanciones mencionadas se estructuran únicamente en función de las operaciones reflejadas en las declaraciones informativas individuales, de modo que sólo se aplican a infracciones relacionadas con ese tipo de declaraciones, y que, ii) la inexistencia de base gravable para liquidar sanción alguna, cuando no se realizan operaciones con vinculados económicos ubicados en el exterior, lo cual es diferente a la “imposibilidad de determinar la base”, pues una cosa es que algo no exista y otra que no se pueda determinar por ocultamiento de la información respectiva o porque la contabilidad incumple los requisitos para poderse tener como prueba.

Manifestó que, no obstante la improcedencia de sanción alguna, tuvo que liquidar la sanción mínima, porque el aplicativo para la presentación electrónica de la declaración exigía tal liquidación para aceptar el envío.

Señaló que el valor de la sanción impuesta por la presentación tardía de la declaración, no consulta los principios de equidad y justicia tributaria, máxime cuando no se causó ningún perjuicio a la Administración, ya que la información sobre operaciones realizadas por las subordinadas de la demandante se envió a la

DIAN en declaraciones informativas individuales que no fueron cuestionadas y que, como tales, contenían la información que debía suministrarse mediante el reporte consolidado.

Dijo que ese reporte sólo contenía la sumatoria de los datos contenidos en las declaraciones individuales de las compañías vinculadas a la actora, quienes sí habían realizado operaciones económicas con vinculados en el exterior, de manera que la DIAN ya tenía en su poder toda la información solicitada.

Concluyó que aún en el caso de que el artículo 260-10 del ET hubiera previsto alguna sanción para la presentación extemporánea del reporte consolidado, el artículo 44 de la Ley 962 de 2005 no permitiría aplicarla cuando se presentan oportunamente las declaraciones informativas individuales.

Anotó que el artículo 260-10 dispuso la sanción máxima independientemente de que fuera liquidada por el contribuyente o la Administración, que esa norma es especial y, además, prima sobre la norma posterior que aparece en el artículo 701 ibídem.

CONTESTACIÓN A LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda. Para ello, adujo que si bien la resolución sanción se envió erróneamente a la dirección informada en la respuesta al pliego de cargos, pues el apoderado de la contribuyente había actualizado la dirección procesal, la Administración no corrigió el envío porque el correo no fue devuelto, sino efectivamente recibido.

Anotó que, dentro de los dos meses siguientes a la recepción de dicho correo, la demandante interpuso el respectivo recurso de reconsideración, de manera que su derecho de defensa no se violó, pues el cometido de la notificación por correo se

logró de manera efectiva y el envío a la dirección equivocada perdió vocación de afectar la validez del acto, para convertirse en un error de forma.

Señaló que las irregularidades en las notificaciones impiden que la decisión a notificar produzca efectos, excepto cuando la parte interesada se da por suficientemente enterada y hace uso de los recursos de ley.

Indicó que al validarse la notificación realizada con la presentación oportuna del recurso de reconsideración, se entiende que el acto sancionatorio fue expedido dentro de los seis meses siguientes a la respuesta del pliego de cargos.

Manifestó que el artículo 260-8 del ET se refiere al término “declaración informativa” como género que incluye las “declaraciones informativas individuales” y las “declaraciones informativas consolidadas”, para las cuales se prevén distintos plazos de presentación.

Estimó que las sanciones previstas en dicha norma se aplican para ambos tipos de declaración informativa, de modo que la presentación extemporánea de cualquiera de ellas genera la imposición de las sanciones correspondientes al obligado tributario.

Precisó que la existencia de grupo empresarial conformado por la sociedad matriz demandante, respecto de diversas sociedades subordinadas, obligaba a que la matriz presentara la declaración informativa consolidada de precios de transferencia, a más tardar el 10 de julio de 2008.

Dijo que la actora presentó dicha información 9 meses después de cumplirse el plazo legal referido, es decir, el 20 de marzo de 2009 y, en consecuencia, se hizo acreedora de la sanción por extemporaneidad.

Manifestó que independientemente de que la sociedad matriz haya realizado operaciones con vinculados en el exterior durante el año 2007, la base para calcular la sanción por extemporaneidad debe liquidarse sobre el valor total de las operaciones realizadas que deban consignarse en la respectiva declaración.

Puntualizó que, en el caso, la base para liquidar la sanción es perfectamente determinable, porque corresponde al 1% del valor reflejado en la declaración correspondiente.

Sostuvo que el efecto fiscal de la extemporaneidad en la presentación de las declaraciones informativas se traduce en la vulneración de bienes jurídicos de la administración pública, propios del adecuado ejercicio de la función pública y en la falta de oportunidad para ejercer la facultad fiscalizadora en la verificación de los tributos, independientemente de que con la información se determinen o no mayores valores de impuestos.

Señaló que, a través de la acción impetrada, la demandante pretende cuestionar la validez de una norma vigente, cuya constitucionalidad ha sido examinada por la autoridad competente y que al Ejecutivo sólo le corresponde cumplir. Indicó que el predicado de injusticia frente a la sanción impuesta no es propio de la acción de nulidad y restablecimiento contra actos administrativos particulares.

Esgrimió que entre las declaraciones informativas individuales y consolidadas no existe identidad de datos ni de obligados, pues la primera compromete a los contribuyentes de impuesto sobre la renta que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas y la segunda surge frente a situaciones de control o grupos empresariales, independientemente de que durante el periodo fiscal el ente controlante o matriz haya realizado operaciones con vinculado económicos.

Adujo que el objetivo de la “Ley antitrámites”, esto es, la racionalización de los procedimientos administrativos en la función pública, sólo se aplica respecto de los

requerimientos de información y de pruebas que la Administración ya tenga en su poder, y no respecto de las obligaciones tributarias formales previamente establecidas en la ley para garantizar la facultad fiscalizadora.

Señaló que el deber de presentar declaraciones tributarias corresponde cumplirlo a quien haya designado el legislador y no lo sule la información suministrada por otro ente en cumplimiento de una obligación formal diferente a la reclamada.

Arguyó que la exigibilidad de la obligación de presentar declaraciones informativas consolidadas y la sanción por incumplirla fue dispuesta por una legislación especial, y que, en consecuencia, debe aplicarse de manera preferente a las normas generales antitrámites.

Indicó que, en el caso concreto, se configuran los presupuestos para incrementar la sanción en un 30% porque, a pesar de la clara extemporaneidad en la presentación de las declaraciones y de conocer el valor de las operaciones reportadas, la contribuyente liquidó incorrectamente la sanción debida.

Finalmente, anotó que el límite legislativo para imponer sanción por extemporaneidad en la presentación de las declaraciones informativas de precios de transferencia, no incluye la facultad de incremento del 30%, consagrada en el artículo 701 del ET, prevista a título de agravante para los contribuyentes que omiten el deber de cuidado para liquidar la sanción procedente, es decir, el referido límite legal se aplica para liquidar la sanción por extemporaneidad sin incremento.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró que la demandante no estaba obligada a pagar la sanción impuesta. Para ello argumentó:

Que la dirección señalada en el envío de la Resolución sanción (carrera 14 #93B-32, oficina 404, no era correcta, porque la notificación de los actos administrativos debe efectuarse a la dirección procesal informada oportunamente por el contribuyente.

Que el acto demandado no se notificó a la demandante de manera regular (por correo o aviso), sin poderse predicar que la notificación por correo se surtió debidamente en la dirección anterior, máxime cuando la Administración omitió verificar la dirección correcta del contribuyente y corregir su yerro oportunamente al tenor de lo consagrado en los artículos 567 y 568 del ET.

Que la notificación de la Resolución Sanción debe entenderse surtida el 10 de febrero 2010 cuando se interpuso el recurso de reconsideración contra el acto censurado, momento a partir del cual se entiende que el apoderado de la contribuyente tuvo conocimiento de la misma y ejerció su derecho defensa.

Que, según las pruebas aportadas, la notificación de la resolución por conducta concluyente se surtió cuando había expirado la facultad sancionatoria, porque habían transcurrido más de seis meses desde el vencimiento del plazo para responder el pliego de cargos.

Que, según el Consejo de Estado, la notificación por conducta concluyente debe hacerse dentro de la oportunidad legal otorgada a la DIAN para notificar los diferentes actos administrativos.

Que la incuria de la Administración al practicar la notificación por correo a una dirección distinta de la procesal, conduce a que dicha diligencia se tenga como no surtida, sin que ese yerro se hubiera corregido oportunamente. En consecuencia, la notificación no puede tenerse por surtida el 14 de diciembre

de 2009, sino el 10 de febrero 2010, por conducta concluyente, cuando el demandante interpuso el recurso de reconsideración contra la resolución sanción, en ejercicio de su derecho de defensa.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandada apeló la sentencia, en cuanto concluyó que la resolución sanción se había notificado por conducta concluyente cuando se encontraba prescrita la facultad sancionadora.

Arguyó que esa forma de notificación no puede aplicarse a las actuaciones demandadas a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho establecida en el CCA, pues se trata de una normativa especial que prevalece sobre las disposiciones del CPC sobre notificación por conducta concluyente.

Reiteró que el correo enviado por la Administración no fue devuelto sino, por el contrario, recibido el 15 de diciembre de 2009, lo cual, permitió que la demandante recurriera el acto notificado dentro del término legal correspondiente.

Indicó que el conocimiento del acto demandado por parte de la contribuyente, permite deducir el carácter formal del error en el envío del correo a la dirección inicialmente informada en la respuesta al pliego de cargos y no a la posteriormente actualizada.

Añadió que ese tipo de error no afectó la eficacia de la actuación surtida, pues cuando la parte interesada se da por suficientemente enterada de la

decisión a notificar y conviene en ella o utiliza en tiempo los recursos legales para oponerse a la misma, exceptúa la regla general de no tener por hechas las notificaciones carentes de los requisitos legales.

Aseguró que la validez de la notificación por la oportuna presentación del recurso de reconsideración, ratifica la oportunidad de la resolución sanción acusada, puesto que se expidió dentro del término de la facultad sancionatoria.

Insistió en que el envío del correo a una dirección incorrecta no violó el derecho de defensa de la contribuyente ni impidió que se cumpliera el cometido último de la notificación. Anotó que, para ese momento, transcurría el término de tres meses de validez que el artículo 563 del ET le reconoce a la dirección anterior.

Puntualizó que la resolución sanción se expidió y notificó dentro de los seis meses siguientes al vencimiento del término para responder el pliego de cargos y del término de prescripción de la facultad sancionatoria.

APELACIÓN ADHESIVA

La demandante interpuso recurso de apelación en forma adhesiva, para que se analicen los argumentos de derecho sustancial presentados en la demanda, sobre la ausencia del tipo sancionatorio y de la base para cuantificar la sanción por extemporaneidad en la presentación de las declaraciones consolidadas de precios de transferencia, cuando no se realizan operaciones con vinculados económicos.

Dijo que tales argumentos dejan sin sustento jurídico a la sanción impuesta, y que tanto ellos como las razones expuestas por el a quo, conllevan la nulidad de los actos demandados.

En ese sentido, insistió en que la demandante no estaba obligada a presentar la declaración informativa consolidada de precios de transferencia, porque en el año 2007 no realizó operaciones económicas con sus vinculados económicos en el exterior.

Indicó que el monto de la sanción discutida se determina en función del valor de las operaciones realizadas con vinculados económicos del exterior y no simplemente por vinculados económicos.

Agregó que el régimen sancionatorio vigente para la fecha de la supuesta extemporaneidad, es decir, el anterior a la reforma introducida por la Ley 1607 de 2012, no preveía sanción alguna por la presentación extemporánea de la declaración informativa consolidada de precios de transferencia.

Recalcó que la Administración no sufrió ningún perjuicio real, porque contaba con la información que se le suministró en las declaraciones informativas individuales no objetadas y contentivas de todas las operaciones realizadas por el grupo Colseguros - hoy Allianz Colombia, lo cual indica que la contribuyente podía abstenerse de entregar la información del reporte consolidado sin hacerse acreedora de sanción alguna, dado que la Administración ya la tenía en su poder.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada reiteró los argumentos del recurso de apelación y del escrito de contestación a la demanda.

La demandante, por su parte, reiteró las razones del recurso de apelación adhesiva.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada.

Afirmó que la Administración envió la notificación del acto sancionatorio a una dirección distinta de la que había informado la actora, de modo que ésta no conoció el acto sancionatorio dentro de los seis meses siguientes al vencimiento del plazo para responder el pliego de cargos.

Dijo que la antigua dirección conservó vigencia durante los tres meses siguientes a la comunicación del cambio de dirección, es decir, hasta el 15 de diciembre de 2009, y el hecho de que el correo no se hubiere devuelto no permite tener por surtida la notificación ni exoneraba a la Administración de reenviar el correo a la nueva dirección procesal informada por la contribuyente, que es la que cuenta para contabilizar los términos de prescripción del ejercicio de la facultad sancionatoria.

Señaló que, para el momento de la notificación por conducta concluyente, se encontraba vencido el término de seis meses para ejercer la facultad sancionatoria.

Finalmente, anotó que la anulación de los actos demandados no apareja orden de devolución alguna, porque la demandante no especificó una suma concreta para devolver.

CONSIDERACIONES

Provee la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos que impusieron a la demandante sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración informativa consolidada de precios de transferencia, por valor de \$1.204.475.000.

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer si respecto de dichos actos operó la prescripción de la facultad sancionatoria, para lo cual debe analizarse la validez del procedimiento de notificación de la resolución sanción, en cuanto el correo no se envió a la última dirección informada por la demandante.

En caso de no prosperar este cargo, habrá de estudiarse la procedencia de la sanción impuesta, con base en los argumentos sustanciales que planteó la actora para enervar la legalidad de dicha decisión administrativa.

Sobre el punto a examinar, se observa:

El régimen de notificaciones de actos administrativos como los que aquí se demandan, está regulado en los artículos 565, 566, 569 y 570 del Estatuto Tributario Nacional.

Al momento de expedirse la resolución sanción demandada (21 de diciembre de 2010), la primera de dichas normas disponía que *“Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás*

actuaciones administrativas, debían 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.(...)"

De esta manera, las notificaciones electrónicas, personales y por correo, fueron los mecanismos que el legislador adoptó con carácter alternativo para cumplir con el principio de publicidad de las resoluciones sancionatorias.

Sobre la manera de practicar la diligencia aludida, los parágrafos 1º y 2º del artículo 565 del ET en comento, disponen:

***“Parágrafo 1.** La notificación 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.*

(...)

Cuando 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 2.** Cuando 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.*

(...)"

La Sala ha señalado¹ que la notificación por correo supone exclusivamente dos condiciones, una subjetiva relacionada con el destinatario del correo, y otra objetiva, referida al lugar de destino del mismo, cuales son:

¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 4 de septiembre de 2014, exp. 19970, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

- La efectiva entrega de la copia del acto a notificar a su destinatario
- La realización de dicha entrega en la última dirección informada por el contribuyente.

La “entrega” de la copia del acto a notificar en la dirección informada por el contribuyente es, pues, el elemento determinante de la notificación por correo².

Al tenor de los artículos 563 y 564 del ET, los medios de información de la dirección para notificaciones comprenden igualmente i) las manifestaciones expresas del propio contribuyente en los procesos de determinación y discusión del tributo y/o la sanción, que para todos los efectos es preferente, ii) la informada en la última declaración de renta o de ingresos y patrimonio del contribuyente y, iii) la informada en los formatos oficiales de cambio de dirección. En cualquier caso, ante la existencia de ese tipo de formatos el legislador le otorgó validez a la antigua dirección durante los tres meses siguientes al reporte del cambio, sin perjuicio de la validez ínsita a la nueva dirección.

Si no se hubiere informado dirección alguna, la Administración debe entrar a establecerla mediante los mecanismos que establece el inciso 2 del artículo 563 del ET y, en defecto de ello, publicar la decisión a notificar en un diario de amplia circulación nacional³.

² Esta previsión legal concuerda con el criterio de la Sentencia C-096 de 2001, en cuanto a que el principio de publicidad consagrado en el artículo 209 de la Constitución Política sólo se aplica cuando el afectado recibe la comunicación enviada por correo.

³ La reforma introducida por el artículo 59 del Decreto 19 de 2012, sustituyó el mecanismo de publicación en diario por publicación en la página web de la DIAN

Ahora bien, cuando el acto a notificar se envía a una dirección distinta, el artículo 567 ejusdem previó la corrección de ese yerro en los siguientes términos:

*“Cuando la liquidación de impuestos se hubiere enviado a una dirección distinta de la registrada o de la posteriormente informada por el contribuyente **habrá lugar a corregir el error en cualquier tiempo enviándola a la dirección correcta.***

En este último caso, los términos legales sólo comenzarán a correr a partir de la notificación hecha en debida forma.

La misma regla se aplicará en lo relativo al envío de citaciones, requerimientos y otros comunicados.”

Así pues, para que la notificación pueda tenerse por hecha en debida forma, el envío de las decisiones fiscales a una dirección errada, esto es, diferente de la informada por el contribuyente a través de cualquiera de los medios señalados (*RUT, última declaración de renta, formato oficial de cambio de dirección o manifestación expresa del contribuyente*), obliga a que la Administración las reenvíe a la dirección correcta.

De cualquier forma, de acuerdo con el artículo 568 del ET, modificado por la Ley 1111 de 2006, cuando los actos administrativos enviados por correo se devuelvan por cualquier razón distinta del envío a una dirección diferente a la informada en el RUT, se deben notificar mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional o regional del lugar que corresponda a la última dirección informada en el RUT.

Desde esa perspectiva legal, en el caso concreto corresponde establecer cuál fue la dirección informada por la demandante y a la cuál debía enviarse el correo para notificar la resolución sanción que hoy se demanda.

Las pruebas allegadas al plenario demuestran que:

- El 23 de junio de 2009, se profirió pliego de cargos contra la demandante, en el que se propuso imponerle una sanción por entrega extemporánea de la declaración informativa consolidada de precios de transferencia (fls. 79 a 84, c. 1). Dicho pliego se notificó por correo enviado a la Kra 13 A No. 29-24 piso 13 (fl. 85, c. 1).
- El 24 de julio de 2009, la demandante respondió el pliego de cargos por intermedio de apoderado, quien anotó que las notificaciones y citaciones las recibiría en la oficina 404 de la carrera 14 No. 93B-32, y transcribió los respectivos números telefónicos (fls. 58 a 65, c. 1).
- El 15 de octubre de 2009, el mismo apoderado radicó el escrito 00015986 en el que manifestó:

“... a partir de la fecha, recibiré notificaciones y citaciones en la siguiente dirección: Calle 93 # 11A – 28, oficina 201, Edificio Capital Park 93, de la ciudad de Bogotá D.C Teléfono 6422133.

En consecuencia, solicito que, en lo sucesivo, no se remita comunicación alguna a la carrera 14 # 93B-32, oficina 404, también de la ciudad de Bogotá.”(fl. 57, c. 1)
- El 11 de diciembre de 2009, la DIAN impuso la sanción propuesta por el pliego de cargos (fls. 50 a 56, c. 1) y, para notificarla, el 14 de diciembre siguiente envió correo certificado a la dirección informada en el pliego de cargos, se repite: la Kra. 14 # 93B – 32, con la guía crédito 1006617047 cuya casilla de “recibo de conformidad” por parte del destinatario, aparece firmada el 15 de diciembre del mismo año (fls. 48 a 49, c. 1).

- El 10 de febrero de 2010, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la resolución sanción (fls. 27-43, c. 1), el cual fue resuelto el 21 de diciembre de 2010 (fls. 27 a 36, c. 1).

El anterior detalle documental evidencia que el apoderado de la contribuyente informó una dirección específica para recibir las notificaciones y citaciones libradas en el desarrollo de la actuación sancionatoria enjuiciada, la cual adquiere la connotación jurídica de “dirección procesal” de obligatoria observancia para la Administración, según lo prevé el artículo 565 del ET que dispone:

*“Si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, **la Administración deberá hacerlo a dicha dirección.**”*

La Sala ha precisado que la anterior disposición no puede entenderse restringida a los procesos de determinación y discusión del tributo, sino extendida a otro tipo de actuaciones, como las orientadas a la imposición de sanciones⁴ y que sólo opera ante la manifestación expresa del interesado, de ser notificado en una dirección procesal diferente a la que figura en el RUT⁵.

De acuerdo con la premisa legal transcrita, la Administración no podía enviar el correo para notificar la resolución sanción a la Kra. 14 # 93B – 32, sino que tenía que remitirlo a la Calle 93 # 11A – 28, oficina 201, Edificio Capital Park 93, máxime cuando el envío se hizo casi dos meses después de que el apoderado hubiere informado la nueva dirección procesal.

⁴ Providencia del 24 de mayo de 2012, exp. 25000232700020060071701. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁵ Sentencia del 29 de octubre de 2014, exp. 19473, C. P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

Si bien en lapsos como el mencionado (casi dos meses), la máxima del artículo 563 permitiría aceptar el envío del correo a la dirección antigua, pues dicha norma previó la validez de la misma durante los 3 meses siguientes al reporte de la nueva⁶, lo cierto es que ese plazo se circunscribió a los casos en que la fuente de información es el formato oficial de cambio de dirección, sin extenderla a los regulados por el artículo 564, en los que existe una dirección procesal específica a la cual el contribuyente ha solicitado que le notifiquen los actos proferidos en el curso de la actuación seguida en su contra y que, por lo mismo, prevalece sobre cualquier otra, como lo precisó la Sala en auto del 3 de agosto de 2016, emitido en el expediente 22377⁷ :

“...el artículo 564 del Estatuto Tributario permite que el sujeto pasivo del tributo suministre de forma expresa una dirección para que se surtan las notificaciones de los actos proferidos en determinado procedimiento administrativo, la cual denomina la ley como dirección procesal y tendrá preferencia sobre cualquier otra dirección de notificación.”

Entonces, independientemente de que el correo no se hubiere devuelto, lo cierto es que la nota de recibo que aparece en la guía crédito 1006617047 no constata que el 15 de diciembre de 2009 la demandante hubiera conocido la resolución sanción, porque, de una parte, se desconoce la identidad del firmante y, de la otra, es claro que el lugar de destino no corresponde a la dirección procesal informada por el apoderado de la contribuyente que, se repite, tiene carácter excluyente.

⁶ La sentencia C-012 de 2013 advirtió la inexistencia de infracción alguna de los deberes de diligencia de la administración, por el hecho de que una vez actualizada la nueva dirección, se sigan enviando durante tres meses las notificaciones a la antigua dirección y a la nueva. Por el contrario, señaló que ello muestra la diligencia de la entidad “para asegurarse de que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante reciba la notificación. Es importante aclarar que, contrariamente a lo que parecen alegar los demandantes, la norma no dispone que una vez actualizada la dirección la notificación se seguirá enviando a la antigua dirección, sino que, como se acaba de señalar, dispone la validez simultánea de las dos direcciones para efectos de notificación. Es la interpretación evidente y obvia cuando el artículo 59 del decreto Ley 019 de 2012 establece que “la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección informada.”

⁷⁷ C. P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

Tan es así, que en la sentencia del 5 de octubre de 2016⁸, exp. 20531, la Sala desestimó una notificación subsidiaria por aviso, en cuanto el acto a notificar - *el que proveyó sobre una solicitud de devolución* - no se había enviado a la dirección expresa y voluntariamente señalada por la contribuyente, es decir, la dirección procesal. Al respecto dijo:

“... La Sala advierte que la dirección a la que el Distrito Capital envió el acto corresponde a la que aparece en los “*datos generales del contribuyente*” ... que, contrario a lo sostenido por el Distrito Capital y por el Tribunal, no puede ser tenida como dirección procesal, pues, no fue la dirección **expresa y voluntariamente señalada** por la actora para recibir notificaciones, sino la información con la que diligenció el formulario que se presentó con la solicitud de devolución...”

Comoquiera que el Distrito Capital envió la resolución ... a una dirección que no era la correcta, pues era distinta a la informada por la actora para recibir notificaciones, que es la del RUT, no procedía la notificación de dicho acto por aviso.

... lo procedente era que el Distrito Capital corrigiera el error enviando el correo a la dirección correcta, en cuyo caso, los términos legales comenzaban a correr a partir de la notificación hecha en debida forma.

Como no lo hizo, la actora no puede entenderse notificada en debida forma y, por lo mismo, con la notificación por aviso no tuvo conocimiento del acto ...”

Ahora bien, aunque la notificación del acto acusado fue irregular porque claramente existía una dirección procesal informada, no es procedente anular dicho acto *por esa sola circunstancia* porque, como lo ha indicado la Sala, la falta de notificación o la notificación irregular de los actos administrativos, no es causal de nulidad de los mismos, sino un requisito de eficacia y oponibilidad⁹, máxime cuando la demandante pudo acudir ante esta jurisdicción a discutir el acto.

⁸ C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

⁹ Sentencias de 6 de marzo de 2008, Exp. 15586 y de 26 de noviembre de 2009, Exp. 17295. C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz; y del 12 de mayo de 2010, Exp. 16534, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Sin embargo, como se ha constatado, la demandante tuvo conocimiento del acto administrativo por conducta concluyente cuando ya había transcurrido el término de seis meses con el que contaba la Administración para su notificación oportuna, de conformidad con lo previsto en el artículo 638 del ET.

Lo anterior, a la luz del artículo 48 del CCA, de la remisión normativa que el artículo 267 ibídem dispuso a las disposiciones del Código de Procedimiento Civil, en cuyo artículo 330 previó que *“cuando una parte o un tercero manifieste que conoce determinada providencia o la menciona en escrito que lleve su firma, ... se considerará notificada personalmente de dicha providencia en la fecha de presentación del escrito ...”* y, actualmente, del artículo 72 del CPACA¹⁰.

En consecuencia, los actos demandados estaban llamados a anularse, toda vez que el 10 de febrero de 2010, cuando se notificó la resolución sanción, se encontraba prescrita la facultad sancionatoria.

En efecto, como el pliego de cargos se notificó el 25 de junio de 2009 (fl. 85, vto), el plazo para responderlo venció el 25 de julio del mismo año, pero siendo éste un día domingo, se entiende trasladado al día hábil siguiente¹¹, esto es, el 26 de julio, de modo que el término de seis meses previsto en el inciso final del artículo 638 del E. T.¹² venció el 26 de enero de 2010.

¹⁰ En múltiples oportunidades la Sala ha convalidado esta forma de notificación en los procesos tributarios tanto en vigencia del CCA (Sentencias del 30 de agosto de 2016, exp. 20681, 12 de mayo de 2015, exp. 20259 y 14 de mayo de 2015, exp. 20364, entre otras), como del CPACA (Autos del 2 de febrero de 2017, exp. 22387 y del 13 de octubre de 2016, exp. 22611, entre otros)

¹¹ Artículo 62 del CRPM

¹² Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos [659](#), [659-1](#) y [660](#) del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años.

Basta lo anterior para confirmar la sentencia apelada, sin lugar a examinar los argumentos de la apelación adhesiva interpuesta por la parte demandante favorecida por la declaratoria de nulidad

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

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

STELLA JEANETTE CARVAJAL BASTO MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la Administración Tributaria tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción correspondiente, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar.

