CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., seis (06) de mayo de dos mil veintiuno (2021)

Referencia: Nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2020-00011-00 (25291)
Demandante: Juan Carlos Hincapié Mejía
Demandado: DIAN

Temas: Procedimiento administrativo tributario. Presentación de peticiones. Interposición de recursos. Medios electrónicos.

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide, en única instancia, sobre la nulidad parcial del Concepto nro. 100208221-529, del 13 de mayo de 2020, proferido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN (ff. 5 y 6 e índice 3)[1].

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad, previsto en el artículo 137 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), acudió el demandante para solicitar que se declarara la nulidad parcial del Concepto nro. 100208221-529, del 13 de mayo de 2020, proferido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN.

El texto demandado dentro del concepto es el siguiente (f. 5 vto. e índice 3):

> Finalmente, es pertinente señalar que la notificación electrónica constituye un mecanismo de una sola vía, esto es, los administrados no están habilitados para responder o impugnar por vía electrónica el acto que se les notifica de manera electrónica.

A los efectos de que se decrete la nulidad, la parte demandante invocó como normas vulneradas los artículos 29 de la Constitución; 5.º, 6.º y 10.º de la Ley 527 de 1999; 2.º, 5.1, 34 y 54 del CPACA; 3.º del Decreto 491 de 2010; y la Resolución nro. 000038 de 2020. El concepto de violación planteado se resume así (ff. 1 a 4 e índice 3):

Alegó que la tesis planteada en el párrafo demandado, según la cual los obligados tributarios no están habilitados para responder o impugnar actos administrativos por vía electrónica, restringe el ejercicio del derecho de defensa, vulnera los derechos a «*actuar*

[1] Del historial de actuaciones registradas en el aplicativo informático SAMAI. Las siguientes menciones a «*índices*» están referidas al mismo repositorio.

ante las autoridades utilizando medios electrónicos» (artículo 54 del CPACA) y a interponer peticiones por esa misma vía (artículo 5, ordinal 1.°, *ibidem*), desconoce que la Ley 527 de 1999 dotó a los mensajes de datos de plenos efectos jurídicos y, en últimas, viola el debido proceso. Destacó que todas las disposiciones mencionadas rigen el procedimiento común a todas las actuaciones administrativas y desarrollan el derecho de petición, razonamiento que, en su criterio, fue reconocido por la Corte Constitucional en la sentencia C-007 de 2017.

Aunado a lo anterior, sostuvo que la doctrina censurada se sustenta en una equivocada interpretación del régimen de atención virtual dispuesto por el artículo 3.º del Decreto Legislativo 491 de 2020, pues pasa por alto que el mecanismo virtual no solo está a disposición de la Administración sino de los asociados. Por último, manifestó que, al pronunciarse sobre la presentación de recursos por medios electrónicos, el párrafo demandado le dio un alcance equivocado a la Resolución nro. 000038 del 2020, cuya interpretación era el objeto del concepto, pues la misma versa sobre un asunto distinto, como es la notificación electrónica de actos de contenido tributario.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 21). Al efecto, partió de manifestar que el propósito del concepto enjuiciado es el de asegurar que la notificación electrónica se aplique a quienes así lo soliciten y, con ello, garantizar la atención virtual a los obligados tributarios. Sobre esa base, aseveró que el aparte acusado no tiene el carácter de verdadera doctrina administrativa porque se limita a aclarar que la Resolución nro. 000038 de 2020 es inaplicable para la presentación electrónica de recursos en materia tributaria, sin pronunciarse sobre el ejercicio de esa posibilidad ni referirse a la validez de los mensajes de datos. Consecuentemente, alegó que el apartado cuestionado no viola el debido proceso, ni el artículo 3.º del Decreto 491 de 2020, ni la Ley 527 de 1999, sino que desarrolla el asunto objeto de interpretación oficial (*i.e.* la notificación electrónica), sin exceder la «*facultad doctrinaria*» de la DIAN. Con todo, resaltó que la presentación de escritos ante la autoridad tributaria está sometida a las reglas especiales del artículo 559 del ET (que no al CPACA); y que, como esa norma está pendiente de reglamentación, aún no es posible formular recursos y peticiones por vía electrónica.

Solicitud de medida cautelar

Por Auto del 29 de octubre de 2020 (índice 22), el despacho negó la suspensión provisional del concepto enjuiciado, tras considerar que la confrontación inicial del acápite demandado con las normas invocadas por la demandante no revela una vulneración manifiesta del ordenamiento jurídico.

Audiencia inicial

Por Auto del 02 de diciembre de 2020 (índice 28), el ponente prescindió de la audiencia inicial prevista en el artículo 180 del CPACA, pues estimó que el artículo 13.1 del Decreto Legislativo 806 de 2020 autorizaba obviar dicha diligencia porque se trataba de un litigio sobre un asunto de puro derecho, cuya solución no requería la práctica de pruebas.

Alegatos de conclusión

La actora guardó silencio. Por su parte, la demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y, en particular, insistió en que no se excedió en el ejercicio de su facultad interpretativa de la Resolución nro. 000038 de 2020 (índice 32).

El ministerio público (índice 33) solicitó que se nieguen las pretensiones de la demanda, pues consideró que el contenido normativo de las disposiciones invocadas como sustento de los cargos de violación no fue objeto de la interpretación desarrollada en el concepto acusado. Refutó que dicho acto impida la interposición de recursos administrativos, bajo el argumento de que el mismo se limitó a comentar las condiciones en las que se debe practicar la notificación electrónica; y señaló que las normas del CPACA y de la Ley 527 de 1999 son inaplicables al caso concreto, habida cuenta de que el ET disciplina de manera especial los recursos electrónicos en materia tributaria, mecanismo que debe ser reglamentado antes de implementarse.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide, en única instancia, la demanda de nulidad del apartado del Concepto nro. 100208221-529, del 13 de mayo de 2020, proferido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN, en el cual se afirma que los obligados tributarios «*no están habilitados para responder o impugnar por vía electrónica el acto que se les notifica de manera electrónica*».

Plantea la actora que la expresión acusada vulnera el debido proceso, porque desconoce que los administrados tienen derecho a actuar a través de mecanismos electrónicos, en los términos dispuestos por el CPACA, por la Ley 527 de 1999 y por el Decreto Legislativo 491 de 2020; y añade que la interpretación censurada le da un alcance equivocado a la Resolución nro. 000038 del 2020, al impedir que se acuda por medios virtuales ante la Administración tributaria. Por su parte, la demandada niega que esa sea la tesis acogida por el texto cuestionado, pues asegura que tan solo precisa el alcance de la notificación electrónica, sin aludir a los mecanismos para presentar escritos ante la autoridad de impuestos, ni a la validez de los mensajes de datos; por ello, refuta que el concepto incurra en los vicios alegados en la acusación. Pero manifiesta que en el procedimiento tributario la posibilidad de formular peticiones y recursos por vía electrónica está sometida a un precepto especial, el artículo 559 del ET, si bien advierte que actualmente no es aplicable en la medida en que está pendiente de ser reglamentado.

Dadas esas posiciones, debe la Sala determinar si el aparte demandado vulnera, en su orden, el derecho de los administrados previsto en el CPACA de acudir por vía electrónica ante las autoridades; el reconocimiento jurídico que la Ley 527 de 1999 le otorga a los mensajes de datos; la orden de prestar s ervicios públicos mediante la modalidad de trabajo en casa, prescrita por el artículo 3.° del Decreto Legislativo 491 de 2020; o la garantía superior del debido proceso. Aunado a lo anterior, se deberá establecer si el fragmento enjuiciado excede el alcance de la Resolución nro. 000038 de 2020, al estimar que los obligados tributarios no cuentan con la opción de allegar escritos y formular recursos por medios electrónicos.

2- Sobre la primera cuestión debatida, observa la Sala que el CPACA, al desarrollar la garantía constitucional de petición, dispone en el ordinal 1.º del artículo 5.º (modificado por el artículo 1.º de la Ley 2080 de 2021) que todos los administrados pueden formular peticiones ante las autoridades «*en cualquiera de sus modalidades, verbalmente, o por escrito, o por cualquier otro medio idóneo*», incluyendo la posibilidad de que dichas actuaciones sean «*adelantadas o promovidas por cualquier medio tecnológico o electrónico disponible en la entidad*» (*ibidem*), derecho que tiene como correlato el deber que recae sobre las autoridades de «*tramitar las peticiones que lleguen por vía fáx o por*

medios electrónicos» (artículo 7.º, ordinal 6.º, *ibidem*).

En línea con lo anterior, al regular el procedimiento administrativo general (Título III de la Parte Primera), el código contempla la «*utilización de medios tecnológicos*», para lo cual se aplicarán, «*en cuanto sean compatibles*» (artículo 53 *ibidem*), las disposiciones de la Ley 527 de 1999, que le otorga reconocimiento jurídico y probatorio a las comunicaciones que tengan lugar a través de mensajes de datos. Consecuentemente, se fijan los presupuestos para la implementación del mecanismo virtual, que incluyen, entre otras cuestiones, un registro electrónico gratuito para los usuarios (artículo 54), el procedimiento de notificación electrónica (artículo 56), las características de los actos administrativos electrónicos (artículo 57), la construcción del expediente virtual (artículo 59) y las condiciones para la recepción electrónica de documentos (artículos 61 y 62).

Junto a esas previsiones generales, la normativa específica del procedimiento de gestión administrativa tributaria habilita en el artículo 559 del ET la presentación electrónica de escritos y recursos, con el mismo alcance y efectividad que tiene la presentación física de los mismos. Por tanto, detalla las implicaciones de esas actuaciones del obligado tributario, de cara a contabilizar los plazos de oportunidad en la presentación de escritos y recursos y en la subsiguiente actuación de la Administración; pero, condiciona la presentación electrónica de escritos y recursos a que se regulen los mecanismos técnicos con los cuales se asegura la radicación del documento en el «*sitio electrónico*» designado, y el formato de «*firma digital*» con el cual se aportará certeza de la identidad del recurrente, de la calidad en la que actúa y del contenido del documento y sus anexos. Así, de manera acorde con las innovaciones tecnológicas y con el alcance que se le dio a esa clase de firma en la letra c) del artículo 2.º de la Ley 527 de 1999, la norma asume que es mediante la firma digital que se garantiza la integridad de los escritos y recursos presentados electrónicamente ante la DIAN y se estandariza el trámite correspondiente.

Valga señalar además que estas instituciones en nada son ajenas al actuar cotidiano de la autoridad de impuestos nacionales, pues el mecanismo de firma electrónica ya se encuentra reglamentado en el Decreto 2364 de 2012 y fue adoptado para el uso de los servicios informáticos de la entidad en las Resoluciones nros. 070 de 2016 y 022 de 2019, que precisan sus características técnicas y los efectos jurídicos de su utilización.

3- Del anterior recuento normativo la Sala concluye que no existe ninguna contradicción entre las previsiones del CPACA y el artículo 559 del ET, pues este especifica la forma en la que se da la «*utilización de medios tecnológicos*» en la presentación de escritos y la interposición de recursos dentro del procedimiento de gestión administrativa tributaria. Por consiguiente, no es del caso acudir al criterio de especialidad para la solución de antinomias planteado por la demandada, porque no existe contradicción entre los ordenamientos confrontados. Ambos son pertinentes y avalan la utilización de medios electrónicos para adelantar procedimientos administrativos. Distinto es que, en lo que al ámbito tributario concierne, se esté a expensas de la regulación del mecanismo con el cual se certificará la autenticidad del documento depositado electrónicamente y del sujeto que actúa por ese medio; todo sin que sea disponible para la autoridad emitir esta regulación o que al expedirla haga nugatoria la posibilidad de radicar escritos o recursos electrónicamente.

En esos términos, frente a las disposiciones con rango de ley aplicables, no resulta cierta la doctrina acogida en el texto demandado, según la cual «*los administrados no están habilitados para responder o impugnar por vía electrónica el acto que se les notifica de manera electrónica*».

4- Si bien el fragmento acusado hace parte de un documento jurídico dirigido a interpretar los parámetros fijados en la Resolución nro. 000038 de 2020 para la implementación de la notificación electrónica de los actos administrativos proferidos por la DIAN, dicha circunstancia no convalida la ilegalidad de la afirmación hecha, de pasada, en el texto acusado. Por el contrario, sin que haya excepción posible, todos los análisis incorporados en los documentos por medio de los cuales se expresa la doctrina oficial deben ajustarse a las normas superiores; con lo cual no se hayan razones jurídicas con base en las cuales el Concepto demandado pudiera expresar en términos absolutos que no existe la posibilidad de presentar escritos o de interponer recursos electrónicos ante la autoridad de impuestos nacionales.

5- Como los anteriores razonamientos bastan para declarar la nulidad total del apartado cuestionado, la Sala se releva del estudio de los demás cargos de violación. En consecuencia, se declarará la nulidad del fragmento demandado del Concepto nro. 100208221-529, del 13 de mayo de 2020, proferido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN.

6- No se impondrá condena en costas porque al artículo 188 del CPACA prescribe que es improcedente en los procesos en los que se ventilan asuntos de interés público, como es el caso del medio de control de simple nulidad.

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

FALLA

1. **Declarar** la **nulidad** de la de la expresión *«Finalmente, es pertinente señalar que la notificación electrónica constituye un mecanismo de una sola vía, esto es, los administrados no están habilitados para responder o impugnar por vía electrónica el acto que se les notifica de manera electrónica»*, contenida en el Concepto nro. 100208221-529, del 13 de mayo de 2020, proferido por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN.

2. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

(*Firmado electrónicamente*)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(*Firmado electrónicamente*)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(*Firmado electrónicamente*)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(*Firmado electrónicamente*)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ