



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de marzo de dos mil catorce (2014)

Radicación: 15001233100020100156001 [19713]

Actor: CORPORACIÓN NIÑOS CANTORES (NIT. 860.524.591)

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN

Sanción por no informar 2006

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 11 de mayo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, Sala de Descongestión No. 9, que dispuso:

“PRIMERO: Declárase la nulidad de los actos administrativos contenidos en la Resolución Sanción No. 202412009000181 del 31 de diciembre de 2009, el Auto No. 900103 del 2 de septiembre de 2010, por medio del cual se inadmitió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución Sanción y el Auto No. 900026 del 1 de octubre de 2010, por medio del cual se confirmó el auto inadmisorio del recurso de reconsideración, por lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Negar las demás pretensiones de la demanda”.

ANTECEDENTES

La CORPORACIÓN NIÑOS CANTORES fue seleccionada por la DIAN en el programa (II) omisos informantes por no haber presentado la información de que trata el artículo 631 del Estatuto Tributario, por el año gravable 2006, que según el

artículo 18 de la Resolución 12807 del 26 de octubre de 2006 debió presentar el 20 de marzo de 2007.

Previo pliego de cargos de 11 de septiembre de 2009, publicado en el periódico El Tiempo el 9 de octubre del mismo año, la DIAN expidió la Resolución Sanción No. 2024120090000181 del 31 de diciembre de 2009, en la que se impuso a la Corporación una sanción de \$356.445.000 por no enviar información.

El 5 de enero de 2010, la DIAN envió la resolución sanción a la dirección que aparece en el RUT. Según constancia del 8 de enero de 2010, el correo fue devuelto y el 17 de febrero del mismo año se surtió la notificación por aviso en el periódico “El Tiempo”.

El 10 de agosto de 2010, la DIAN envió a la actora un correo electrónico en el que le informó sobre el inicio del proceso administrativo de cobro de la sanción.

El 19 de agosto de 2010, la Corporación interpuso recurso de reconsideración contra el acto sancionatorio, pues alegó que tuvo conocimiento de éste el 12 de agosto de 2010, cuando fue a la DIAN a averiguar por el proceso de cobro de la sanción.

El 2 de septiembre de 2010, la DIAN profirió el Auto No. 900103, mediante el cual inadmitió por extemporáneo el recurso de reconsideración (artículo 722 (literal b) del Estatuto Tributario).

El 22 de septiembre de 2010, la actora interpuso recurso de reposición contra el auto inadmisorio y el 1º de octubre de 2010, la DIAN profirió el Auto 900026, que confirmó la inadmisión.

DEMANDA

La actora, en ejercicio de la acción establecida en el artículo 85 del C.C.A, solicitó:

“Que se declare la nulidad de la Resolución Sanción No. 202412009000181 de fecha treinta y uno (31) de diciembre de dos mil nueve (2009), proferida por la División de Gestión de Liquidación de Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tunja.

Que se declare la nulidad del Auto No. 900103 del dos (2) de septiembre de dos mil diez (2010), por medio de la cual se inadmitió el Recurso de Reposición interpuesto en contra de la resolución sanción, proferido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

Que se declare la nulidad del Auto No. 900026 del (1) de octubre de dos mil diez (2010), por medio del cual se confirmó el auto inadmisorio del Recurso de Reconsideración, proferido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

Que como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se archive el procedimiento sancionatorio adelantado contra la CORPORACION NIÑOS CANTORES.

Citó como violadas las siguientes normas:

- Artículo 29 de la Constitución Política;
- Artículos 567, 638 y 651 del Estatuto Tributario;

El concepto de violación se sintetiza así:

Prescripción de la facultad sancionatoria

El artículo 638 del Estatuto Tributario establece que el pliego de cargos debe formularse 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.

La solicitud de información exógena fue formulada por la DIAN mediante Resolución 12807 de 2006, que estableció el 20 de marzo de 2007 como fecha límite para que los contribuyentes, personas jurídicas y asimiladas cuyos dos últimos dígitos del NIT fueran 91, presentaran la información requerida.

El 30 de abril de 2007, la demandante presentó la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2006, lo que significa que la DIAN debía expedir el pliego de cargos hasta el 30 de abril de 2009. Sin embargo, dicho acto fue proferido el 11 de septiembre de 2009, esto es, cuando ya había operado la prescripción de la facultad para sancionar.

La resolución sanción no se encuentra debidamente ejecutoriada y no constituye título ejecutivo para iniciar el proceso de cobro coactivo.

La Resolución Sanción 202412009000181 del 31 de diciembre de 2009 fue notificada en indebida forma, toda vez que ante su devolución por parte del correo, la Administración debió intentar la notificación personal a través de los mecanismos otorgados por la legislación fiscal, como la notificación electrónica, contenida en el artículo 567 del Estatuto Tributario. No obstante, acudió a la publicación en un diario de amplia circulación nacional.

En consecuencia, la actora sólo conoció los actos administrativos proferidos por la DIAN, cuando por correo electrónico recibió la comunicación del inicio del proceso de cobro coactivo, hecho que demuestra que la Administración contaba con la forma de notificar a la actora de manera personal.

Sin embargo, al no haber agotado toda la información de contacto y, en general, los medios disponibles para efectuar la notificación del acto sancionatorio, la contribuyente se notificó de la resolución sanción por conducta concluyente el 12 de agosto de 2010, cuando ya se había iniciado el proceso de cobro coactivo, sin tener la oportunidad de ejercer su derecho de defensa.

Cumplimiento de la obligación formal de enviar información.

En cumplimiento de la obligación de enviar información por el año 2006, la Corporación presentó el formato 1002 de retenciones en la fuente practicadas, como consta en la certificación de la DIAN de 4 de agosto de 2009. Y, si bien omitió alguna información solicitada, con ello no le generó daño a la DIAN que

justifique la imposición de la mayor sanción contemplada por el no suministro de información, máxime si se tiene en cuenta que no se le brindó la oportunidad de subsanar el error, en los términos del artículo 651 del Estatuto Tributario.

Violación del debido proceso

La DIAN inadmitió por extemporáneo el recurso de reconsideración, sin tener en cuenta que uno de los puntos en discusión era precisamente la indebida notificación del acto sancionatorio.

Por lo anterior, debió resolver de fondo y no tomar la fecha de interposición como un simple requisito de procedibilidad, de tal suerte que dentro de la discusión en sede administrativa se determinara si se presentó o no la indebida notificación del acto recurrido.

Asimismo, es importante advertir que la DIAN remitió un correo electrónico a la dirección registrada en el RUT para informar el inicio del proceso de cobro (12 de agosto de 2010), pero no notificó al mismo correo electrónico el pliego de cargos ni la resolución sanción del 31 de diciembre de 2009.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones por las siguientes razones:

No hubo prescripción de la facultad sancionatoria, toda vez que la actora tenía plazo hasta el 20 de marzo de 2007 para presentar la información requerida y los términos se contabilizan de acuerdo con la fecha de presentación de la declaración de renta del año gravable 2007, esto es, a partir del año 2008.

Así, el plazo para proferir el pliego de cargos vencía en el año 2010 y toda vez que este acto se profirió el 11 de septiembre de 2009, se encuentra dentro del término legalmente establecido. La notificación del pliego de cargos se efectuó en debida forma, puesto que se envió a la dirección registrada en el RUT.

De otra parte, como el pliego de cargos se notificó por aviso el 9 de octubre de 2009, la actora tenía hasta el 9 de noviembre de 2009 para responderlo y a partir de esta fecha, la DIAN tenía seis meses para proferir la resolución sanción, por lo que fue oportuna la sanción impuesta el 31 de diciembre de 2009.

El recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sanción se presentó en forma extemporánea, pues ésta se notificó por aviso el 17 de febrero de 2010 y el recurso se interpuso el 19 de agosto de 2010, esto es, por fuera de los dos meses previstos en el artículo 722 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, era procedente dictar el auto inadmisorio y el confirmatorio de la inadmisión, tal como se efectuó en el caso concreto, y por tal razón no era viable realizar un análisis de fondo, como lo pretende la actora.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados por los motivos que siguen:

Para efectos de la apertura de la investigación contra la actora por no cumplir su deber de reportar la información exógena por el año gravable 2006, la DIAN utilizó la dirección reportada en el RUT, diligenciado el 19 de junio de 2009: “CR 8 1 29 AP 403 BL L1, de la ciudad de Tunja. Esta dirección, en principio, debe considerarse válida para todos los efectos de notificación, máxime si se tiene en cuenta que fue la contribuyente quien la aportó para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y sobre este aspecto nada refutó en sede administrativa.

El RUT es un documento de registro interno, cuyos datos tienen validez en la medida en que coincidan con la realidad económica, jurídica, contable y fiscal del sujeto pasivo. Sin embargo, la DIAN no verificó que la dirección reportada por la contribuyente era errónea, pues si bien coincide la nomenclatura, no sucede lo mismo con el domicilio, pues en el RUT se reporta la ciudad de Tunja, mientras que en el certificado de existencia y representación legal aportado con la

demanda se registra como domicilio la ciudad de Villa de Leyva, situación que cambia el trámite adelantado por la DIAN.

Según el artículo 565 del Estatuto Tributario, la Administración podía notificar el pliego de cargos y la resolución sanción 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.

El artículo 568 ib dispone que las actuaciones de la Administración enviadas por correo, que por cualquier razón sean devueltas, deben ser notificadas mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional o de circulación en el lugar que corresponda a la última dirección informada en el RUT.

En el caso concreto, ante la devolución del correo, la DIAN procedió a notificar por aviso en el diario “EL TIEMPO”, tanto el pliego de cargos, como la resolución sanción y dejó de lado las otras opciones, como la notificación electrónica.

A su vez, la notificación por aviso en un periódico de amplia circulación nacional sólo procede cuando la DIAN ha agotado todas las herramientas que la ley le ofrece para ubicar al contribuyente. Sin embargo, en el caso en estudio, no se utilizó el correo electrónico suministrado en el RUT y sólo cuando se inició el proceso de cobro coactivo la DIAN utilizó este mecanismo de notificación.

Aun cuando la DIAN envió una comunicación a la representante legal de la actora el mismo día en que intentó la notificación por correo de la resolución sanción, no se puede tener como prueba válida, pues no figura la constancia de recibo.

La omisión en la notificación del pliego de cargos y de la resolución sanción impidió que el contribuyente conociera la intención de la Administración y su participación en la actuación administrativa, lo que afectó de manera directa sus intereses. Por ello, la actuación vulnera el debido proceso y el derecho de defensa de la demandante.

Así, al encontrarse probada la indebida notificación de la sanción y al carecer el acto de efectos jurídicos por falta de ejecutoria, procede la declaratoria de nulidad de los actos demandados.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** fundamentó el recurso de apelación así:

Los datos que aparecen en el RUT provienen directamente de los contribuyentes, quienes se hacen responsables por no suministrar los datos o hacerlo erróneamente.

La información contenida en el RUT no registra como ciudad de domicilio Villa de Leyva, como lo afirma la providencia recurrida, razón por la cual no es aceptable el argumento según el cual la DIAN debió notificar los actos acusados en dicha ciudad.

El pronunciamiento del *a quo* es equivocado, pues si se revisa la fecha de notificación del pliego de cargos (16 de septiembre de 2009), la dirección registrada en el RUT es la CR 8 1 29 AP 403 BL L 1, de Tunja. Igualmente, la resolución sanción, según guía de correo 1021916982 del 5 de enero de 2010, se envió a la dirección informada en el RUT. Como la notificación se efectuó a la dirección correcta y fue devuelta por el correo, procedía la notificación por aviso, como lo hizo la Administración.

El recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sanción es extemporáneo, razón por la cual era procedente dictar auto inadmisorio y el confirmatorio de inadmisión, como lo hizo la DIAN.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La **demandada** reiteró los planteamientos del recurso de apelación.

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

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 11 de mayo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá.

Según el apelante, la notificación de la resolución sanción se efectuó a la dirección correcta, porque fue la que la actora informó en el RUT. En consecuencia, al haberse devuelto por el correo, procedía la notificación del acto mediante publicación en un diario de amplia circulación nacional, tal como lo efectuó la Administración.

Por tanto, el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sanción es extemporáneo, razón por la cual era procedente dictar el auto inadmisorio y el confirmatorio de la inadmisión.

La Sala establece si el recurso de reconsideración contra la resolución sanción fue interpuesto en tiempo o no. En caso afirmativo, analiza la legalidad de la sanción en los términos propuestos en la demanda.

Para el efecto, la Sala reitera que en caso de que se profieran el auto inadmisorio del recurso de reconsideración y el que lo confirma, el demandante debe pedir la nulidad tanto del acto definitivo recurrido como de los referidos actos. Al respecto, la Sala ha precisado, lo siguiente:¹

¹ Sentencia del 14 de junio de 2007, exp. 14589 C.P. Hector J. Romero Díaz, reiterada en sentencia del 25 de marzo de 2010, exp. 16831 y del 15 de julio de 2010, exp. 16919, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

“No sobra advertir que para que el juez administrativo se pronuncie sobre la legalidad del auto que inadmitió el recurso de reconsideración, y posteriormente pueda estudiar el fondo de las pretensiones de la parte actora, o declarar la ocurrencia del silencio positivo, se deben demandar tanto el acto definitivo como el auto inadmisorio del recurso. En caso de que dicho auto no se acuse, continúa haciendo parte del ordenamiento jurídico y resulta de obligatorio cumplimiento para la Administración y el contribuyente.

De otra parte, el artículo 138 del Código Contencioso Administrativo ordena demandar el acto definitivo y los que lo modifiquen o confirmen en la vía gubernativa. No obstante, aunque el auto que inadmite la reconsideración no resuelve el recurso administrativo, puesto que no modifica, confirma o revoca el acto definitivo, debe demandarse. Lo anterior, porque sólo así el juez administrativo puede resolver sobre su legalidad como requisito previo para analizar el fondo de la controversia tributaria.”

En el mismo orden de ideas, al referirse al auto inadmisorio del recurso de reconsideración, la Sala ha precisado que si al resolver la reposición se confirma la inadmisión², de acuerdo con el artículo 728 [parágrafo] del Estatuto Tributario, la vía gubernativa se agota cuando se notifica el auto confirmatorio. Y, que el agotamiento de la vía gubernativa “se refiere sólo a los motivos de inadmisión del recurso de reconsideración, pues los aspectos de fondo de la impugnación no fueron estudiados por la Administración. Así, “*queda abierta la vía jurisdiccional, en la cual el demandante deberá comenzar por demostrar la **ilegalidad de la inadmisión del recurso**; si no lo logra, el asunto queda clausurado en su contra*”^{3, 4}.

Por el contrario, si el contribuyente prueba la ilegalidad del auto inadmisorio, el juez puede anular la decisión y estudiar el fondo de las pretensiones de la demanda o declarar resuelto el recurso a favor del administrado, como consecuencia del silencio administrativo positivo, si ha transcurrido más de un año desde la interposición de la reconsideración (artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario)⁵.

² Artículos 726 a 728 del Estatuto Tributario

³ Jaime Abella Zárate. *Procedimientos Constitucional y Contencioso Administrativo en materia tributaria*. Bogotá. Editorial Legis. 2007 p 269.

⁴ Sentencia del 14 de junio de 2007, exp. 14589, reiterada en sentencias del 25 de marzo de 2010, exp. 16831 C.P Martha Teresa Briceño de Valencia; de 15 de julio de 2010, exp. 16919, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 10 de febrero de 2011, exp 17251 C.P Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁵ Ibídem

En el caso concreto, la actora demandó la Resolución Sanción 202412009000181 del 31 de diciembre de 2009, el Auto 900103 del 2 de septiembre de 2010, que inadmitió el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sanción y el Auto 900026 del 1º de octubre de 2010, que en reposición confirmó la inadmisión.

En consecuencia, procede la Sala al estudio de legalidad del auto que inadmitió el recurso de reconsideración contra la resolución sanción y del auto que confirmó la inadmisión.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

- El 19 de junio de 2009, la Corporación Niños Cantores actualizó el RUT con la siguiente información: Dirección: CR 8 1 29 AP 403 BL L 1 Ciudad: Tunja; correo electrónico: misiteatromusical@yahoo.com.⁶
- El 11 de septiembre de 2009, la DIAN profirió el Pliego de Cargos 202382009000234 en el que aparece la siguiente dirección del contribuyente: CR 8 1 29 AP 403 BL L 1 de la ciudad de Tunja.⁷
- El 15 de septiembre de 2009, mediante la Guía Servientrega 1016798959 se envió el pliego de cargos a la dirección registrada en el RUT.⁸
- El 19 de septiembre de 2009, Servientrega S.A. profirió el documento “devolución al remitente” en el que se anotó: Destino: 85 Tunja Dirección: “Sin dirección”, Observaciones: “Se hace devolución no se logra comunicación sin teléfono”.
- El 9 de octubre de 2009, la DIAN notificó el pliego de cargos mediante aviso publicado en el periódico “El Tiempo”.⁹
- El 31 de diciembre de 2009, la DIAN profirió la Resolución Sanción 202412009000181 que se envió a la siguiente dirección: CR 8 1 29 AP 403 BL L 1 de la ciudad de Tunja.¹⁰

⁶ Folio 69 c. p.

⁷ Folio 43 c.p.

⁸ Folio 53 c.p.

⁹ Folio 55 c.p.

- El 5 de enero de 2010, mediante la Guía Servientrega 1021916982 se envió la resolución sanción a la dirección registrada en el RUT.¹¹
- El 8 de enero de 2010, Servientrega S.A. profirió el documento “devolución al remitente” en el que se anotó: Destino: 85 Tunja Dirección: “Sin dirección”, Observaciones: “No se logró comunicación”.¹²
- El 17 de febrero de 2010, la DIAN notificó la resolución sanción mediante aviso publicado en el periódico “El Tiempo”.¹³
- Según el certificado de existencia y representación legal del 10 de diciembre de 2010, expedido por la Cámara de Comercio de Tunja, la Corporación Niños Cantores registra el siguiente domicilio y dirección de notificación judicial: Villa de Leyva Carrera 8 # 1- 29 BLOQUE L 1 APTO. 403.¹⁴

De conformidad con el artículo 563 del E.T., los actos que profiere la Administración Tributaria deben notificarse a la última dirección informada por el contribuyente, esto es, a la indicada en la última declaración o en el formato oficial de cambio de dirección. Además, según la misma norma, en los casos de cambio la dirección, la antigua continúa siendo válida por el término de tres meses, contados a partir de la fecha en que se informe el cambio.

En concordancia con la previsión anterior, el artículo 612 [inciso 2] *ibídem*, prevé como obligación formal, la de informar cualquier cambio de dirección en el término de tres meses, contados a partir de que ello ocurra.

Por su parte, el artículo 564 del E.T. dispone que durante el proceso de discusión y determinación del tributo, la Administración debe notificar los actos que profiera a la dirección que expresamente señale el contribuyente o declarante.

A su vez, el artículo 565 *ibídem*, vigente para la época de los hechos, señala que:

¹⁰ Folio 98 c.p.

¹¹ Folio 92 c.p.

¹² Folio 93 c.p.

¹³ Folio 94 c.p.

¹⁴ Folio 13 c.p.

“ARTÍCULO 565. FORMAS DE NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS. <Artículo modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.

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

PARÁGRAFO 1o. La notificación por correo de las actuaciones de la administración, en materia tributaria, aduanera o cambiaria se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario - RUT. En estos eventos también procederá la notificación electrónica.

[...]

Cuando 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.

[...]"

De acuerdo con la norma parcialmente transcrita, la notificación por correo debe hacerse **a la última dirección informada por el contribuyente en el RUT** y si se envía a una dirección distinta a la informada es un error que se puede corregir dentro del término para notificar el acto. En conclusión, el acto debe notificarse a la dirección que suministre el contribuyente en el RUT, no a una distinta.

En similar sentido, el artículo 567 del Estatuto Tributario señala que si el acto se envía a una dirección distinta de la registrada o informada se debe corregir el error enviándola a la dirección correcta. A su turno, el artículo 568 ibídem dispone que las actuaciones de la Administración notificadas por correo, **que por cualquier razón sean devueltas**, deben notificarse mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional.

De los artículos 565, 567 y 568 del Estatuto Tributario se infiere que pueden ocurrir dos situaciones: (i) cuando la Administración envía los actos a una **dirección diferente a la registrada o informada**, caso en el cual puede corregir el error, enviando los actos a la dirección correcta, y (ii) cuando el correo es devuelto por cualquier razón, menos por la referida anteriormente, evento en el cual el acto puede ser notificado por aviso publicado en un periódico de amplia circulación nacional¹⁵.

Es de anotar que las normas sobre notificación de las actuaciones de la Administración deben armonizarse con las relativas al Registro Único Tributario-RUT, pues dicho registro fue creado como mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar a los obligados y responsables tributarios. Es decir, la información sobre los obligados y responsables tributarios y, en general, toda aquella información que sobre ellos requiera la Administración, es agrupada en el sistema único de información (dirección de notificación, información sobre la actividad económica, etc), para facilitar no sólo la gestión de la DIAN, sino de las demás entidades del Estado que la requieran¹⁶.

Por su parte, de acuerdo con el artículo 1º del Decreto 2788 del 31 de agosto de 2004 *“El Registro Único Tributario, RUT, establecido por el artículo 555-2 del Estatuto Tributario, constituye el nuevo y único mecanismo para identificar, ubicar y clasificar a los sujetos de obligaciones administradas y controladas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”*

Teniendo en cuenta que el RUT es el único mecanismo para ubicar a los contribuyentes, la Sala precisó que a partir de la entrada en vigencia de la Ley 863

¹⁵ Entre otras, ver sentencias de 28 de enero de 2010, exp. 16824 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 6 de marzo de 2003, exp. 13185, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

¹⁶ El artículo 658-3 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 49 de la Ley 1111 de 2006, establece las siguientes sanciones: por no actualizar la información del RUT dentro del mes siguiente al hecho que la genera: multa equivalente a una (1) UVT por cada día de retraso en la actualización de la información. Cuando la desactualización del RUT se refiere a la dirección o actividad económica del obligado: la sanción será de dos (2) UVT, por cada día de retraso en la actualización de la información.

de 2003 (que adicionó el artículo 555-2 del Estatuto Tributario¹⁷) **sólo es pertinente consultar la información que aparece en el RUT, siempre y cuando la dirección haya sido informada.** Ello, porque si el contribuyente no ha suministrado ninguna información, se pueden seguir consultando las fuentes de información o ubicación a que alude el inciso segundo del artículo 563 ib, v gr., guías telefónicas, información comercial o bancaria, etc¹⁸.

En el caso concreto, la DIAN envió por correo la resolución sanción a la Carrera 8 # 1-29 AP 403 BL 1, en Tunja, y el correo fue devuelto por SERVIENTREGA S.A. por la causa “SIN DIRECCIÓN.”, según consta en el folio 92 del cuaderno principal.

La dirección a la que se envió el acto fue la que la Corporación Niños Cantores informó en el RUT¹⁹. En consecuencia, la DIAN envió el correo a la dirección correcta y no a una dirección distinta a la informada.

Asimismo, la notificación de la resolución sanción se surtió por aviso de 17 de febrero de 2010 en el periódico “EL TIEMPO”.

Analizado lo anterior, no se evidencia la supuesta vulneración del derecho al debido proceso alegada por la demandante, toda vez que la DIAN agotó el procedimiento de notificación, por correo, de la resolución sanción en los términos del artículo 565 del Estatuto Tributario, esto es, envió el correo a la dirección que el contribuyente informó en la actualización del RUT. Asimismo, ante la devolución del correo, a pesar de haberse enviado a la dirección que aparecía en el RUT, procedió a notificar el acto por aviso, de acuerdo con el artículo 568 ibídem. Cabe reiterar que el correo no se envió a una dirección distinta a la informada por la actora, sino, precisamente a la que ésta informó.

Por informar datos falsos, incompletos o equivocados por parte del inscrito o del obligado a inscribirse en el RUT: Multa equivalente a cien (100) UVT.

¹⁷ Adicionado por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003.

¹⁸ Sentencia del 24 de mayo de 2012, exp. 17705, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁹ Folio 16 c.p.

Por tal razón, contrario a lo afirmado por el *a quo*, la Administración no estaba obligada a consultar la dirección registrada en el certificado de existencia y representación legal de la demandante, toda vez que para efectos tributarios solo es a través del RUT que se identifica, ubica y clasifica a los obligados y responsables tributarios. Además, en el RUT la actora había suministrado su dirección.

Igualmente, debe tenerse en cuenta que el artículo 10 del Decreto 2788 del 31 de agosto de 2004 señala que es responsabilidad de los obligados actualizar, esto es, **modificar** o adicionar, la información contenida en el Registro Único Tributario y que tal actualización debe realizarse previamente a la ocurrencia del hecho que genera el cambio, sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales. Es de anotar que en caso de que la actualización o modificación del RUT obedezca a la corrección de un error en la información allí suministrada, es obligación del contribuyente enmendar el error de inmediato, pues, la ley prescribe que el RUT es el único mecanismo para ubicarlo, lo cual, unido a la presunción de buena fe en la actuación de los particulares ante la Administración (artículo 83 de la Constitución Política), implica que ésta pueda atenerse a los datos voluntariamente suministrados en dicho registro.

Respecto al argumento según el cual la resolución sanción no fue notificada en debida forma, toda vez que ante la devolución del correo la DIAN debió notificar el acto por correo electrónico, la Sala precisa lo siguiente:

Conforme con el inciso primero del artículo 565 del Estatuto Tributario, vigente cuando se profirió la resolución sanción demandada²⁰, las resoluciones en que se impongan sanciones, “...***deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.***”

²⁰ Es decir, con la modificación del artículo 45 de la Ley 1111 de 2006,

De acuerdo con la norma en mención, las tres formas de notificación de los actos definitivos (personal, por correo o electrónica), son igualmente válidas: ninguna prevalece sobre la otra. La notificación electrónica está definida en el artículo 566-1 del Estatuto Tributario Nacional; la personal, en el artículo 569 ibídem y la notificación por correo, en el párrafo primero del artículo 565 ib.

Según el artículo 566-1 ib, la notificación electrónica: “...se realizará a la *dirección electrónica o sitio electrónico que asigne la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes, que opten de manera preferente por esta forma de notificación, con las condiciones técnicas que establezca el reglamento...*”.

Así, contrario a lo afirmado por la demandante, ante la devolución del correo de la resolución sanción, la DIAN no estaba obligada a notificar electrónicamente la decisión, por cuanto para ello debe existir solicitud previa del contribuyente y autorización por parte de la Administración, además de los requisitos técnicos correspondientes, todo lo cual no está demostrado en el caso en estudio.

Además, en el caso concreto, la Administración utilizó una de las opciones legalmente previstas para notificar los actos sancionatorios, según dan cuenta las pruebas que existen en el expediente.

De otra parte, en este asunto no se discute ningún aspecto relacionado con la dirección de envío del correo ni con su devolución. De hecho, las partes coinciden en que el correo se remitió a la dirección legalmente establecida, esto es, a la informada por la contribuyente en su Registro Único Tributario: carrera 8 1 29 AP 403 BL 1 de la ciudad de Tunja, como se corrobora con la Guía de Servientrega No. 1021916982 del 5 de enero de 2010²¹.

Frente al planteamiento de la actora en el sentido de que como la DIAN le notificó por correo electrónico el aviso de cobro, debió hacer lo mismo con la resolución sanción, se precisa que el correo electrónico que se envió a la demandante,

²¹ Folio 92 c.p.

relacionado con el aviso de cobro de la sanción²² no surte, en este caso, los efectos de notificación porque, como se precisó, no se advierte el cumplimiento de los requisitos para que la Administración diera a conocer electrónicamente su decisión al administrado.

En consecuencia, la resolución sanción fue notificada en debida forma, mediante aviso de 17 de febrero de 2010, publicado en un diario de amplia circulación nacional (artículo 568 del Estatuto Tributario).

Ahora bien, el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo consagra como presupuesto procesal de la acción de nulidad contra actos administrativos de carácter particular y concreto, el agotamiento previo de la vía gubernativa, mediante acto expreso o presunto por silencio negativo.

La Sala ha precisado que el agotamiento de la vía gubernativa, presupuesto procesal de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, consiste, en términos generales, en la necesidad de usar los recursos legales para impugnar los actos administrativos. Su finalidad es que la Administración tenga la oportunidad de revisar sus decisiones para rectificar sus errores, antes de que sean objeto de control judicial²³.

Conforme con el artículo 63 del Código Contencioso Administrativo, la vía gubernativa se entiende agotada cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso (artículo 62 [1] *ibídem*); cuando los recursos interpuestos se hayan decidido ((artículo 62 [2] *ibídem*), y cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o de queja.

En materia tributaria, el artículo 720 del Estatuto Tributario prevé que contra las resoluciones que imponen sanciones, entre otros actos administrativos, procede el recurso de reconsideración, que es necesario para agotar la vía gubernativa. Solamente puede prescindirse de dicho recurso y acudir directamente ante la

²² Correo electrónico de 10 de agosto de 2010 (folio 107 c.p)

jurisdicción contencioso administrativa cuando se demanda la liquidación oficial de revisión, si el contribuyente atiende en debida forma el requerimiento especial²⁴

De acuerdo con el artículo 720 del Estatuto Tributario: *“El recurso de reconsideración, salvo norma expresa en contrario, deberá interponerse ante la oficina competente, para conocer los recursos tributarios, de la Administración de Impuestos que hubiere practicado el acto respectivo, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo”*.

Los requisitos del recurso de reconsideración están previstos en el artículo 722 del Estatuto Tributario²⁵. Si el contribuyente incumple alguno, la Administración debe inadmitir el recurso, mediante auto susceptible de reposición²⁶, como se precisó al inicio de estas consideraciones.

Dado que la resolución sanción se notificó a la actora el 17 de febrero de 2010, ésta debió interponer el recurso de reconsideración hasta el 17 de abril del mismo año.

Sin embargo, presentó el recurso el 19 de agosto de 2010²⁷, esto es, por fuera del término legal, motivo por el cual lo procedente era su inadmisión por extemporáneo, como lo dispuso la DIAN en el Auto 900103 de 2 de septiembre de 2010 y lo confirmó en el Auto 900026 de 1º de octubre de 2010, que decidió la reposición contra el primero.

En los anteriores términos, como la presentación extemporánea del recurso de reconsideración tiene el mismo efecto de no haberse interpuesto, no se cumple el presupuesto procesal del agotamiento de la vía gubernativa, que no es

²³ Entre otras, ver sentencias de 25 de marzo del 2010, exp. 16831 y de 10 de febrero de 2011, exp. 17251 C.P Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁴ Artículo 720 [parágrafo] del Estatuto Tributario

²⁵ De acuerdo con dicha norma, el recurso debe formularse por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad **e interponerse dentro de la oportunidad legal**, directamente o mediante apoderado o representante.

²⁶ Artículo 726 del Estatuto Tributario

²⁷ Folios 109 a 118 c.p

subsanable, lo que impide a la Sala pronunciarse de fondo frente a las pretensiones de la demanda en relación con el acto definitivo²⁸.

En consecuencia, la Sala revoca la sentencia apelada, que accedió a las pretensiones de la actora. En su lugar, se declara inhibida para hacer un pronunciamiento de fondo por falta de agotamiento de la vía gubernativa.

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

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

DECLÁRASE INHIBIDA para pronunciarse de fondo por falta de agotamiento de la vía gubernativa.

RECONÓCESE personería a Maritza Alexandra Díaz Granados como apoderada de la DIAN en los términos del poder que existe en el folio 279 c.p.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
PRESIDENTE

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

²⁸ En similar sentido, ver, entre otras, sentencias de 15 de julio de 2010, exp 16919 C.P Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 10 de febrero de 2011, exp 17251 C.P Martha Teresa Briceño de Valencia.

21
Radicación 15001-23-31-000-2010-01560-01
Número Interno: **19713**
Actor: CORPORACIÓN NIÑOS CANTORES
FALLO

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ