



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., trece (13) de febrero dos mil veinticinco (2025)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2019-00806-01 (28627)
Demandante	INGCND LIMITADA
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN
Temas	Sanción por no enviar información. Año 2015. Notificación por aviso. Debido proceso.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 30 de marzo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que decidió¹:

«**PRIMERO: NIEGANSE** las pretensiones de la demanda por las que la parte demandante solicitó que se declare la nulidad de la Resolución Sanción 082412018000020 del 15 de junio de 2018 y de la Resolución 322362019000001 del 11 de julio de 2019 a través de las cuales la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN** le impuso a **INGCND LIMITADA** sanción por no enviar información relacionada con el impuesto de renta y complementarios del año gravable 2015, conforme a lo dispuesto en el artículo 651 del Estatuto Tributario, de acuerdo a las consideraciones expuestas.

SEGUNDO: No se condena en costas (...).»

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La DIAN expidió el Requerimiento Ordinario Nro. 082382017000038 del 17 de agosto 2017, por medio del cual le solicitó a la sociedad **INGCND** Limitada (en adelante **INGCND**), información relativa a la declaración de renta del año gravable 2015, respecto de los renglones de efectivo y bancos, cuentas por cobrar, inventarios, activos fijos, pasivos, ingresos brutos operacionales, costos de ventas y prestación servicios, gastos operacionales de administración, otras retenciones, conciliación contable y fiscal, balance de prueba y fotocopia del informe presentado por el revisor fiscal.

El 4 de diciembre de 2017 la DIAN expidió el Pliego de Cargos Nro. 082382017000029, mediante el cual ante la falta de presentación de la información solicitada mediante el citado requerimiento ordinario, propuso sancionar al contribuyente de acuerdo con el artículo 651 del Estatuto Tributario.

El 15 de junio de 2018, la Administración expidió la Resolución Nro. 082412018000020, liquidando una sanción de \$477.885.000. teniendo en cuenta que no se subsanó la omisión por la que se sancionó.

Finalmente, como respuesta al recurso de reconsideración interpuesto contra el acto sancionatorio, la DIAN profirió la Resolución Nro. 322362019000001 del 11 de julio de 2019, en la que fijó la sanción en \$384.410.000.

¹ SAMAI del Tribunal, índice 19.



ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones²:

«**PRIMERA:** Que se declare la nulidad de la Resolución Sanción No. 082412018000020 del 15 de junio de 2018 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Girardot, mediante la cual se impuso sanción por valor de CUATROCIENTOS SETENTA Y SIETE MILLONES OCHOCIENTOS OCHENTA Y CINCO MIL PESOS M/CTE (\$477.885.000) a la sociedad **INGCND** LIMITADA.

SEGUNDA: Que se declare la nulidad de la Resolución No. 322362019000001 de 11 de julio de 2019, proferida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, que resolvió el Recurso de Reconsideración contra la Resolución Sanción No. 082412018000020 del 15 de junio de 2018 modificando la sanción impuesta a **INGCND** LIMITADA a un valor de TRESCIENTOS OCHENTA Y CUATRO MILLONES CUATROCIENTOS DIEZ MIL PESOS M/CTE (\$384.410.000).

TERCERA: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare que la sociedad **INGCND** LIMITADA no adeuda suma alguna por la sanción del artículo 651 del Estatuto Tributario por el año gravable 2015.

CUARTO: Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada.»

La demandante precisó como normas vulneradas los artículos 2, 6, 29, 123 y 365 de la Constitución Política; 137, 138, 152, 156, 157, 162 al 166 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 10 de la Resolución de la Comisión de Regulación de Comunicaciones - CRC Nro. 3095 de 2011; 13 del Decreto 2150 de 1996; 9 del Decreto Ley 19 de 2012; y 563, 568 y 651 del Estatuto Tributario.

El concepto de violación se resume así:

1. Nulidad de los actos administrativos por indebida notificación del requerimiento ordinario de información

Sostuvo que la DIAN incurrió en varios errores que generaron que el requerimiento ordinario no fuera notificado de manera adecuada, situación que es relevante para el proceso porque los actos administrativos demandados impusieron una sanción sobre la información solicitada en el requerimiento ordinario en cuestión.

Manifestó que se violó el artículo 10 de la Resolución 3095 del 15 de julio de 2011, proferida por la Comisión de Regulación de Comunicaciones (en adelante la CRC), que establece dos (2) intentos de entrega del objeto postal cuando el destinatario no se encuentre.

Explicó que la DIAN no notificó adecuadamente el Requerimiento Ordinario Nro. 082382017000038 del 17 de agosto de 2017 pues este fue enviado el 22 de agosto de 2017 y devuelto bajo la causal “otros/Residente ausente”, como se observa en la guía de transporte, sin embargo, el operador postal solo efectuó un intento de entrega el 23 de agosto de 2017, desconociendo el número de intentos exigido en la Resolución 3095 y sin dejar constancia de la hora en que se realizó.

² SAMAI, índice 2. «13ED_1CDFOLIO_1CDFOLIO25RAR(.rar) NroActua 2».



Destacó que el deber de realizar un segundo intento de entrega de la correspondencia no es una mera formalidad establecida por el ente regulador del régimen postal, sino que se convierte en un elemento que busca garantizar el derecho al debido proceso y en especial el principio de publicidad³.

Derivado de lo anterior, concluyó que la demandada no puede responsabilizar al contribuyente por las omisiones de la Administración, toda vez que fue esta quien no garantizó la adecuada notificación, publicación y comunicación del acto; así, la demandante se encontraba en imposibilidad de atender el requerimiento de información.

También afirmó que se violó el artículo 568 del Estatuto Tributario porque la DIAN no notificó mediante aviso en un lugar de acceso al público el requerimiento ordinario en cuestión. Indicó que la demandada no atendió lo reglado en el citado artículo 568, a partir del cual los actos que se envíen por correo y sean devueltos, deben notificarse por aviso en el sitio web de la entidad y en un lugar de acceso al público⁴. Enfatizó que en la norma contiene una conjunción copulativa, por lo que se debe publicar el aviso en los dos medios indicados.

Señaló que en el expediente no consta que se haya solicitado, ordenado o publicado el requerimiento de información en un lugar de acceso al público, aspecto frente al cual la entidad no se pronunció al resolver el recurso de reconsideración. En consecuencia la DIAN violó los artículos 209 y 228 constitucionales y 568 del Estatuto Tributario.

Además, la notificación en la web no garantizó la publicidad de la actuación porque se publicó únicamente la hoja que señala "*Requerimiento ordinario No. 0823820147000038 solicita a usted, allegar a este despacho, la información que se relaciona a continuación; VER ANEXO EXPLICATIVO.*"

Aclaró que solo tuvo conocimiento del requerimiento ordinario el 4 de enero de 2018, cuando se acercó a la oficina de la DIAN a solicitar copia de lo actuado, fecha para la cual ya se había proferido y notificado el pliego de cargos.

Observó que el principio de publicidad lo que busca es garantizar que el contribuyente conozca la actuación y lo que la misma está decidiendo y, en este caso, lo relevante del requerimiento ordinario de información era precisamente la documentación pedida.

Señalo que, sin perjuicio de lo anterior, la DIAN debió agotar todos los medios posibles antes de intentar la notificación subsidiaria prevista en el citado artículo 568⁵. En el caso concreto, la DIAN contaba con el correo electrónico de la sociedad, pues este constaba en su RUT, de modo que si bien a la fecha de los hechos no se habían implementado los artículos 565 y 566-1 del Estatuto Tributario, la DIAN sí contaba con mecanismos para contactar a la demandante.

2. Nulidad de los actos administrativos por violación al derecho al debido proceso y de defensa al no tipificar expresamente la conducta sancionable.

Sostuvo que en los actos no se tipificó expresamente la conducta a sancionar, sino que se hizo referencia como hechos sancionables a: "*información o pruebas no*

³ Citó las sentencias T-404 de 2014, C-1114 de 2003 de la Corte Constitucional; y el fallo del 26 de noviembre de 2009, exp. 17295, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

⁴ Citó la sentencia C-012 de 2013 de la Corte Constitucional.

⁵ Citó la sentencia del 11 de diciembre de 2008, exp- 16208, C.P. Héctor J. Romero Díaz.



suministradas, información suministrada en forma extemporánea o errores en la información, o no corresponde a la solicitada”, por lo que no es posible precisar cuál fue la conducta que dio lugar a la imposición de la pena, lo que atenta contra el derecho de defensa y el debido proceso⁶.

3. La DIAN solicitó información que ya tenía y la conducta del contribuyente no generó daño

Afirmó que gran parte de la información solicitada por la DIAN ya se encontraba en su poder, con lo cual en el supuesto de que se hubiere cometido la conducta sancionable, esta no le generó un daño a la Administración.

Lo anterior, toda vez que se había presentado la información exógena del año gravable 2015, el 28 de julio de 2016, y en ella se discriminó el nombre o razón social, identificación, dirección, valor y demás códigos que permiten identificar la naturaleza de las operaciones. Para el efecto, se presentaron los formatos 1001, 1003, 1006, 1007, 1008, 1009, 1010, 1011 y 1012.

Observó que lo anterior indica que, de la información que manifiesta la DIAN que no se envió y que asciende a \$10.007.655.000, se informaron operaciones por \$9.593.559.000, lo que contraría el mandato del artículo 13 del Decreto 2150 de 1995 y del artículo 9 del Decreto Ley 19 de 2012, conforme a los cuales está prohibido solicitar o pedir información que la entidad ya tiene en su poder.

Oposición a la demanda

La DIAN controvirtió las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente⁷:

Señaló que durante la fiscalización a la actora se le garantizó el derecho al debido proceso, se le respetaron los derechos fundamentales, y se le otorgaron las garantías para el ejercicio del derecho de defensa y contradicción; además, los actos se expidieron con observancia de las normas vigentes para la época de los hechos.

Respecto a la notificación del requerimiento ordinario de información, manifestó que se cumplió con el trámite de notificación por aviso en el portal *web*, el 2 de septiembre de 2017, ante la devolución del correo enviado. De ese modo se dio cumplimiento al artículo 568 del Estatuto Tributario, ⁸obj.

Destacó que la demandante pudo ejercer plenamente el derecho de defensa en sede administrativa, y que, para el caso, no es aplicable lo previsto en la Resolución 3095 de 2011, de la CRC, sino el Estatuto Tributario, como en efecto ocurrió.

Expuso que conforme con el artículo 631-3 del Estatuto Tributario, la DIAN tiene la facultad de imponer obligaciones como es el suministro de información, de modo que, habiéndose requerido el envío de datos, los contribuyentes que respondan por fuera del término, u oportunamente, pero por un medio distinto al establecido por la DIAN, incurrirán en una respuesta extemporánea.

Concluyo que, en el caso, la demandante omitió responder el requerimiento ordinario, hecho que se indicó en toda la actuación administrativa. Adicionalmente,

⁶ Citó la sentencia C-505 de 2006.

⁷ SAMAI del Tribunal, índice 8.

⁸ Citó la sentencia del 7 de marzo de 2018, exp. 21240, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



la demandante confunde la información requerida bajo la información exógena, y la solicitada vía requerimiento ordinario.

Sentencia apelada

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas, con base en las siguientes consideraciones⁹:

Preliminarmente determinó que según lo dispuesto en el auto que fijó el litigio, analizaría la vulneración al derecho al debido proceso por i) notificar indebidamente el requerimiento ordinario; ii) la falta de tipificación de la conducta sancionable y iii) la omisión en la entrega de una información que ya reposaba en la DIAN.

Señaló que de acuerdo con el artículo 565 del Estatuto Tributario, los requerimientos expedidos por la DIAN pueden notificarse personalmente, por correo postal o mediante notificación electrónica, sin que ninguna de estas formas prevalezca sobre la otra. Preciso que, la referente a medios electrónicos, cuya obligatoriedad fue introducida por el artículo 91 de la Ley 1943 de 2018, no resulta aplicable al caso estudiado, por ser posterior a los hechos enjuiciados.

Teniendo en cuenta lo anterior, así como las pruebas obrantes en el expediente, el *a quo* encontró que el requerimiento ordinario se envió por correo el 23 de agosto de 2017 a la dirección registrada en el RUT¹⁰ (Tv 22 – 8A – 28, BRR la Colina de Girardot); sin embargo, se devolvió por la causal «Otros», motivo por el cual se procedió a notificar por aviso el acto, el 2 de septiembre de 2017.

Aclaró que a esa misma dirección se envió el pliego de cargos y la resolución sanción, lo que es indicativo de que la dirección existe y que la demandante recibió comunicaciones efectivas en ese lugar.

Con base en lo expuesto, consideró que es impreciso afirmar que la DIAN estuviere obligada a intentar la comunicación del acto a esa dirección más de una vez, pues *“no es dable que la autoridad asuma la devolución del correo postal cuando se demuestra que la dirección física coincide con la que el contribuyente informó a efectos de ser notificado”*, aún más si no existe una constancia sobre un error en la dirección o que esta sea inexistente, tampoco, que tuviese que acudir a la notificación electrónica, porque para la fecha en que se profirió el acto de requerimiento, esta forma de notificación no era preferente.

De modo que la DIAN acudió válidamente a la notificación por aviso, como mecanismo subsidiario de comunicación del requerimiento, motivo por el cual la publicación en la página *web* el 2 de septiembre de 2017 resulta ajustada a la ley. Al respecto señaló que, si bien el citado artículo 568 prevé que la notificación por aviso incluye una publicación en la página *web* y una en lugar de acceso al público, la norma no atribuye invalidez a la notificación cuando solamente se utiliza uno de estos medios. Por lo anterior desestimó el cargo.

Frente a la tipificación de la conducta sancionada manifestó que la adecuación de la misma exige que exista correspondencia entre el pliego de cargos, la resolución sanción y el acto que resuelve el recurso de reconsideración, pues la conducta reprochada debe ser clara y precisa, para de ese modo garantizar el debido proceso y el derecho de contradicción¹¹. En el caso analizado, el artículo 651 del Estatuto

⁹ SAMAI del Tribunal, índice 19.

¹⁰ Aclaró que corresponde al RUT actualizado los días 13 de diciembre de 2016 y 14 de agosto de 2017.

¹¹ Citó la sentencia del 12 de febrero de 2020, exp. 24541. CP Milton Chaves García.



Tributario, censura la omisión de informar en el plazo establecido, hacerlo con errores o el suministro de información errónea.

Relató que, la demandante tenía hasta el 16 de septiembre de 2017 para enviar la información requerida; la cual envió de manera parcial el 5 de enero y el 14 de junio de 2018. Teniendo en cuenta que la demandante subsanó parcialmente su falta, la DIAN reliquidó la sanción al resolver el recurso de reconsideración, estableciendo que la demandante incurrió en las conductas sancionables de enviar información extemporánea y no enviar información.¹² Frente a la omisión de información, Formato 1011, destacó que no se suministró en vía administrativa, ni como anexo a la demanda.

De todo lo anterior, el *a quo* concluyó que la demandada adecuó la conducta de conformidad con la tipificación del artículo 651 *ibidem*, lo cual consideró que se expuso suficientemente en los actos tanto normativa como fácticamente. Por ello, no prosperó el cargo.

Finalmente, frente al argumento conforme al cual no se generó un daño a la Administración, señaló que el contribuyente no demostró la entrega de la totalidad de la información requerida para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del impuesto de renta del año 2015, con lo cual está acreditado el daño¹³, pues se obstaculizó el desarrollo de las tareas de fiscalización.

Por último, se abstuvo de condenar en costas por no estar probadas.

Recurso de apelación

La **parte demandante** presentó recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, con base en los siguientes argumentos¹⁴:

Señaló que en la actuación administrativa se hace referencia únicamente a la notificación en la página *web* de la entidad de que trata el artículo 658 del Estatuto Tributario. En todo caso, dijo que la notificación en esa página no cumplió con los requisitos propios del principio de publicidad porque *“omite la parte resolutive del acto administrativo pudiéndose conocer la actuación completa solamente al momento de solicitar copia del Requerimiento ordinario de forma presencial en las instalaciones de la DIAN el 4 de enero de 2018 cuando ya se había proferido y notificado el pliego de cargos.”*

Afirmó, que el pliego de cargos y la resolución sanción se recibieron por correo físico, lo cual demuestra que a la fecha se recibían notificaciones en la dirección registrada en el RUT, por lo que, mal haría en interpretarse como indicio en contra de la demandante, la devolución del correo en cuestión. Destacó que la devolución se hizo con la anotación de la causal *“otros”*, es decir, corresponde aparentemente a residente ausente, por lo que resultaría desproporcionado que esta asuma una carga procesal en su contra, máxime cuando la DIAN no intentó una segunda notificación como lo dispone el artículo 10 de la Resolución Nro. 3095 de 2011 de la CRC.¹⁵

Ahora, sobre la afirmación del tribunal respecto a que, si bien el artículo 568 del Estatuto Tributario establece que la notificación por aviso se realiza mediante publicación en la página *web* y en la sede la Entidad, pero, con la sola publicación

¹² La omisión se presentó frente al formato 1011

¹³ Citó la sentencia del 14 de abril de 2016. Radicado 20905. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁴ SAMAI del Tribunal, 22.

¹⁵ Citó las sentencias del Consejo de Estado, exp. 19971, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y exp. 20803, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



en su página se entendía realizada la notificación porque la norma tributaria no le atribuye invalidez a este tipo de actuación; señaló que la norma sí le atribuye invalidez a la notificación hecha de forma parcial *“ya que realizar las dos modalidades prescritas en la norma no es facultativo de la entidad, sino que es obligatorio y su desconocimiento genera violación de la norma.”*

En relación con la corrección de las actuaciones enviadas a la dirección equivocada, señaló que el mecanismo previsto en el artículo 567 del Estatuto Tributario, es extensible a todas las situaciones en las que el proceso de notificación sea irregular, pues la norma tiene como finalidad garantizar el debido proceso, y los derechos de contradicción y defensa. Sin embargo, en el caso puntual, la DIAN no cumplió con dicha carga.

Reiteró que la mayor parte de la información se encontraba en poder de la DIAN, por lo que no se incurrió en una conducta lesiva.

Añadió que, con la decisión de primera instancia, se desconoció el precedente horizontal y vertical¹⁶, con lo cual se atentó contra el principio de seguridad jurídica y confianza legítima. Sostuvo que, en un caso similar, la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, del 11 de noviembre de 2022, Rad. 25000-23-37-000-2019-00048-00, consideró que el contribuyente no debía ser afectado por *circunstancias de trámite infructuosas*.

Como aspecto final, se apartó de la conclusión del Tribunal en relación con la tipificación de la conducta sancionada, puesto que no se analizó lo manifestado en la demanda, sino que se limitó a elaborar una relación cronológica de los hechos. Indicó que la DIAN no podía imponer en un mismo procedimiento una sanción por la no entrega de información y otra por extemporaneidad. Al ser dos procesos diferentes, la DIAN debió proferir dos pliegos de cargos diferentes, dándole la oportunidad a la demandante de defenderse.

Oposición a la apelación

No hubo pronunciamiento.

Intervención del Ministerio Público

El delegado del Ministerio no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la Resolución Sanción Nro. 082412018000020 del 15 de junio de 2018, por medio de la cual se impuso sanción por *“información o pruebas no suministradas, información suministrada en forma extemporánea o errores en la información o no corresponde a la solicitada, al contribuyente INGCND LIMITADA”* y de la Resolución Nro. 322362019000001 del 11 de julio de 2019, que resolvió el recurso de reconsideración contra el acto sancionatorio modificándolo.

En concreto, le corresponde a la Sala establecer si la DIAN vulneró el derecho al debido proceso de la demandante al notificar el Requerimiento Ordinario Nro. 082382017000038 del 17 de agosto 2017, si hubo una indebida tipificación de la conducta sancionable y si la DIAN contaba con la información requerida.

¹⁶ Citó las sentencias T-820 de 2021, C-029 de 2021 y la sentencia de unificación SU-113 de la Corte Constitucional. También enunció el fallo del 4 de febrero de 2016, exp. 2015-02941-00, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



En relación con la indebida notificación del requerimiento ordinario que se discute en el caso, la apelante considera que la DIAN al haber enviado copia del acto a la dirección física incluida en el RUT, y haber sido devuelta por la causal de «otros», la entidad estaba en el deber de intentar por lo menos dos envíos adicionales, pues así lo prescribe el artículo 10 de la Resolución Nro. 3095 del 15 de julio de 2011 de la CRC.

También señaló que se omitió la publicación de la parte resolutive del acto en la página *web*, y que el acto no se publicó en un lugar de la entidad con acceso al público. Además, manifestó que la DIAN estaba en el deber de corregir su actuación conforme a lo previsto en el artículo 567 del Estatuto Tributario, es decir, aquella debía enviar la notificación a la dirección correcta.

Para resolver, la Sala analizará el régimen normativo aplicable en materia de notificaciones que se encontraba vigente en la época de los hechos. Lo primero que se debe señalar es que no hace parte del procedimiento tributario la exigencia prevista en la Resolución Nro. 3095 de 2011 de la CRC, consistente en intentar dos envíos adicionales de las comunicaciones, cuando nadie atiende en el domicilio del usuario destinatario de un envío postal.

La resolución en cita corresponde a un acto por medio del cual se definen los parámetros, indicadores y metas de calidad para el suministro de servicios postales, diferentes a los comprendidos dentro del Servicio Postal Universal; que se enmarca en la Ley 1369 de 2009¹⁷ y, como se indicó, no es una norma propia del procedimiento tributario aplicable en materia de notificaciones.

Aclarado lo anterior, el artículo 565 del Estatuto Tributario prevé como formas de notificación de las actuaciones administrativas las siguientes: personal, electrónica, mediante la red oficial de correos o servicio de mensajería especializada o por edicto. La notificación por correo de las actuaciones de la administración, en materia tributaria, debe realizarse 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. Se destaca que lo anterior no es óbice para que se presente una notificación por conducta concluyente en los términos previstos por el artículo 72 de la Ley 1437 de 2011¹⁸.

En el caso puntual de los requerimientos, el artículo 565 *ibidem* prevé las formas principales de notificación y señala que la misma se debe efectuar por cualquiera de los siguientes mecanismos: electrónica, personal o mediante la red de correos oficiales o servicio de mensajería. Y, en el evento en que los actos administrativos enviados por correo sean devueltos, el artículo 568 *ibidem* de manera subsidiaria establece la notificación por aviso, que debe hacerse con la transcripción de la parte resolutive del acto administrativo, en el portal *web* de la entidad y, en todo caso, en un lugar de acceso al público de la misma entidad.

¹⁷ “Por medio de la cual se establece el régimen de los servicios postales y se dictan otras disposiciones.”. El ámbito de aplicación de la ley conforme al artículo primero de la ley citada es el siguiente. “**La presente ley señala el régimen general de prestación de los servicios postales y lo pertinente, a las entidades encargadas de la regulación de estos servicios, que son un servicio público en los términos del artículo 365 de la Constitución Política. Su prestación estará sometida a la regulación, vigilancia y control del Estado, con sujeción a los principios de calidad, eficiencia y universalidad, entendida esta última, como el acceso progresivo a la población en todo el territorio nacional. Los Servicios Postales están bajo la titularidad del Estado, el cual, para su prestación, podrá habilitar a empresas públicas y privadas en los términos de esta ley.**” (negritas por fuera del texto original).

¹⁸ El artículo 72 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo señala: “Sin el lleno de los anteriores requisitos no se tendrá por hecha la notificación, ni producirá efectos legales la decisión, a menos que la parte interesada revele que conoce el acto, consienta la decisión o interponga los recursos legales.”.



Sobre el particular, la Sección se ha pronunciado en el sentido de que “*ambas publicaciones constituyen una formalidad exigida en la ley para la práctica de la notificación por aviso. Siendo la primera una adaptación del procedimiento a las nuevas tecnologías en materia de comunicaciones, y la segunda, una garantía para aquellos contribuyentes que aún no tengan acceso a internet; razón por la cual ninguna de esas publicaciones puede omitirse*”¹⁹(Negritas por fuera del texto original).

En relación con el requisito de publicación de la parte resolutive del acto, la Sección ha señalado²⁰ que tal exigencia depende de la naturaleza del acto que se está comunicando; de modo que lo primero que hay que establecer es si el acto contiene una parte resolutive o no.

Teniendo en cuenta el contexto normativo aplicable y la jurisprudencia citada, pasa la Sala a evaluar los hechos que se encuentran probados en el expediente, así:

- Actualización de oficio del RUT de la demandante del 14 de agosto de 2017, cuya copia se descargó el 23 de octubre de 2017²¹. Allí se identifica como dirección física de notificaciones la TV 22 8 A 27 Barrio La Colina, en Girardot.
- Se expidió el Requerimiento ordinario Nro. 082382017000038 del 17 de agosto 2017²².
- La Guía de transporte Nro. 230002512801²³, dirigida a la dirección Tv 22 8 A 27 Barrio La Colina, Girardot Cundinamarca, señala que el 23 de agosto de 2017 se hizo un intento fallido de notificación, y se marcó la casilla de “*otros*” como motivo de devolución.
- Constancia de publicación en página *web* del 2 de septiembre de 2017²⁴ del Requerimiento Ordinario del 17 de agosto de 2017.
- El Pliego de cargos Nro. 082382017000029 del 04 de diciembre de 2017²⁵ detalla como hecho sancionable “*información o pruebas no suministradas, información suministrada en forma extemporánea o errores en la información, o no corresponde a la solicitada*”. Se tomó como base de la sanción \$10.007.665.000, frente a lo cual se aplicó la sanción máxima de \$477.885.000.

En el anexo explicativo, se señala que la demandante no envió la información que se solicitó a través del requerimiento de información del 17 de agosto de 2017.

- La Guía de transporte Nro. 230002918646²⁶, dirigida a la dirección Tv 22 8 A 27 Barrio La Colina, Girardot Cundinamarca, indica la entrega del pliego de cargos el 6 de diciembre de 2017.
- Solicitud de copia del pliego de cargos del 4 de enero de 2018²⁷, firmada por Fabio Pinzón R., quien manifestó recibir lo requerido en ese mismo documento.
- Respuesta al pliego de cargos radicada el 5 de enero de 2018²⁸, aduciendo una indebida notificación y allegando información parcial.
- Solicitud de copia del requerimiento ordinario y su anexo explicativo, del 5 de enero de 2018²⁹, firmada por Fabio Pinzón, quien manifestó recibir lo requerido en ese mismo documento.
- Solicitud ampliación del plazo para responder el requerimiento ordinario, del 5 de enero de 2018³⁰.

¹⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 28 de mayo de 2020, exp. 22169, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 28 de noviembre de 2018, exp. 22064, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 1 de junio de 2023, exp. 26501, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²¹ Antecedentes administrativos págs. 43 a 47.

²² Ibidem, págs. 32 a 35.

²³ Ibidem, pág. 36.

²⁴ Ibidem, pág. 117, 119.

²⁵ Ibidem, pág. 53 a 63.

²⁶ Ibidem, pág. 64.

²⁷ Ibidem, pág. 72.

²⁸ Ibidem, pág. 76 a 79.

²⁹ Ibidem, pág. 88.

³⁰ Ibidem, pág. 90.



- Memorial del demandante del 14 de junio de 2018 allegando información en atención al requerimiento ordinario ³¹
- Resolución sanción Nro. 082412018000020 del 15 de junio de 2018³².
- Solicitud de copia del expediente, presentada por el representante legal de la demandante, el 25 de junio de 2018³³.
- Constancia de entrega de copias del expediente con fecha del 04 de julio de 2018³⁴.
- Resolución Nro. 322362019000001 del 11 de julio de 2019, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración³⁵.

De lo anterior, se destaca que la DIAN intentó notificar el requerimiento de información mediante envío por correo certificado, el cual se remitió el 23 de agosto de 2017; sin embargo, la comunicación se devolvió con la anotación de “Otros”.

Al resultar infructuosa la notificación inicial, la Administración debía acudir al mecanismo subsidiario de notificación mediante aviso, frente a lo cual existe constancia de la publicación del acto en el sitio *web* de la entidad, el 2 de septiembre de 2017, sin embargo, no hay evidencia de que el requerimiento en cuestión se haya publicado en un lugar de la entidad al que tenga acceso el público.

Como se mencionó, tanto la publicación en el sitio *web* como el aviso en un lugar de la entidad de acceso al público, son dos condiciones necesarias para que se entienda surtida la notificación por aviso. De modo que, en ausencia de una de ellas, se constata un vicio en la notificación del acto, pues no se acataron las formalidades exigidas para el efecto.

Sin embargo, como se relató líneas atrás el demandante obtuvo copia del requerimiento ordinario el 5 de enero de 2018, es decir, que en esa fecha se notificó por conducta concluyente, pero también es cierto, como lo advirtió la actora, que para esa fecha ya se había expedido el pliego de cargos que proponía la sanción de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario, por cuanto no atendió en oportunidad el requerimiento y que la sanción también se fundó en la falta de atención de dicho acto de trámite, que por lo demás y, como se advirtió en el auto que fijó esta controversia requiere verificar si existe violación al derecho al debido proceso.

El artículo 29 constitucional establece que el derecho al debido proceso se aplicara a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas y la Corte Constitucional en la sentencia T-105 de 2023 definió el debido proceso administrativo *“como el conjunto complejo de condiciones que le impone la ley a la administración “materializado en una secuencia de actos por parte de la autoridad administrativa”*.

Uno de los elementos esenciales del debido proceso es el principio de publicidad y así la jurisprudencia ha considerado que este principio no es una mera formalidad, ya que consiste en dar a conocer a través de publicaciones, comunicaciones y notificaciones, las actuaciones judiciales y administrativas a toda la comunicad como garantía de transparencia y participación de las partes y de los derechos de contradicción y defensa³⁶.

Esta Corporación también se refirió sobre el derecho al debido proceso administrativo, *“hace referencia a la aplicación de los procedimientos legalmente establecidos*

³¹ Ibidem, pág. 158 a 190.

³² SAMAI del Tribunal, índice 10. Págs. 9 a 16.

³³ Ibidem, pág. 18.

³⁴ Ibidem, pág. 22.

³⁵ Ibidem, pág. 126 a 138.

³⁶ Corte constitucional sentencia C-012 de 2013 Magistrado Ponente: Mauricio González Cuervo



por parte de las entidades del Estado, en el curso de cualquier actuación administrativa, con el propósito de garantizar los derechos de las personas que puedan resultar afectadas por las decisiones de la administración.”³⁷

La Sala advierte que sobre las irregularidades en la notificación ha dicho que son aspectos que tienen que ver con la oponibilidad del acto, salvo que ello incida en aquellos plazos preclusivos que tiene la administración para expedir o dar a conocer sus actos. De tiempo atrás ha sostenido que *“la falta o indebida notificación del acto definitivo, no es per se causal de nulidad de los actos administrativos (artículo 84 del Código Contencioso Administrativo); la violación del debido proceso como motivo de nulidad se refiere a la formación del acto, no a su falta de notificación, dado que ello lo hace inoponible (artículo 48 del Código Contencioso Administrativo), no nulo.”*³⁸

Y en cuanto a los actos de trámite se ha señalado que *“el requerimiento especial no es objeto de control judicial por tratarse de un acto de simple trámite que no crea una situación jurídica de carácter particular (art. 43 de la Ley 1437 de 2011). Dicho criterio es aplicable también a los requerimientos ordinarios, dada su naturaleza meramente procesal, que impulsa la actuación administrativa, pero que no crea, resuelve, modifica o termina una determinada situación jurídica. (...) No obstante lo anterior, cuando se observe que el acto de trámite o preparatorio pueda afectar la validez del proceso administrativo, se deberá estudiar tal circunstancia, pero no en cuanto a la legalidad del acto de trámite en sí mismo, sino en cuanto a la irregularidad que pueda reflejarse en los actos definitivos.”*³⁹ (negritas por fuera del texto original).

Ahora bien, la Administración Tributaria tiene la facultad de solicitarle a los contribuyentes información, para de ese modo poder llevar a cabo el debido control de los tributos. Es en el marco de esa facultad que se expiden los requerimientos ordinarios de información, mediante los cuales se solicitan datos necesarios para analizar las obligaciones a cargo de los contribuyentes.

Frente a los incumplimientos que se presenten por el envío de información, bien sea por no enviarla, enviarla con errores, o enviarla extemporáneamente, el artículo 651 del Estatuto Tributario, establece que cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente se da traslado de cargos al sancionado, previendo la posibilidad de disminuir la sanción dependiendo de si la omisión es subsanada y del momento en que ello se hiciera.

En efecto, en el pliego de cargos notificado a la actora se le indicaba que *“La sanción a que se refiere el presente artículo [651 del estatuto tributario] se reducirá al cincuenta por ciento (50%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción;”*.

Al respecto, la Sala resalta que en el caso concreto, la falta de notificación del requerimiento ordinario antes de la expedición del pliego de cargos del que se derivan los actos definitivos demandados implicó la vulneración del derecho al debido proceso de la demandante, toda vez que le impidió conocer que la DIAN le había solicitado información con fines de control tributario, y esta circunstancia es la que da origen a la imposición de la sanción por no enviar información. Esta irregularidad en la notificación del requerimiento de información no pudo subsanarse con la notificación por conducta concluyente, en la medida en que para esta fecha aún presentado la información ya era sujeto a una multa.

De modo que, si bien la indebida notificación del requerimiento no conlleva automáticamente a la nulidad de todo lo actuado, y que se presentó notificación por conducta concluyente, en el presente caso la DIAN en la formación del acto

³⁷ Sentencia del 11 de abril de 2019, exp. (1171-18), C.P. Sandra Lisset Ibarra Vélez.

³⁸ Sentencia del 26 de noviembre de 2009, exp. 17295, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

³⁹ Sentencia del 30 de julio de 2020, exp. 23798, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez (E); y en el mismo sentido la sentencia del 20 de noviembre de 2019, exp. 21033, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto



sancionatorio acudió a un requerimiento ordinario frente al cual la demandante no tuvo la posibilidad de ejercer su derecho de defensa, afectando el debido proceso sancionatorio adelantado.

Por lo anterior, al encontrarse probada la violación al derecho al debido proceso, la Sala se releva del examen de los demás argumentos de apelación.

En consideración a lo expuesto, la Sala revocará la sentencia de primera instancia, y en su lugar declarará la nulidad de los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho, la Sala declarará que la demandante no adeuda suma alguna por concepto de sanción respecto de los actos revisados.

Costas

A la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso, no habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, por no encontrarse probada su causación.

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,

FALLA

1. **Revocar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, del 30 de marzo de 2023.
2. **Declarar** la nulidad de la Resolución Sanción Nro. 082412018000020 del 15 de junio de 2018 y de la Resolución Nro. 322362019000001 del 11 de julio de 2019.
3. A título de restablecimiento del derecho, **declarar** que **INGCND** Limitada no debe pagar suma alguna a la DIAN por concepto de sanción impuesta en los actos anulados.
4. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase**.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>