

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintinueve (29) de noviembre de dos mil diecisiete (2017)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 76001-23-33-000-2012-00315-01 (20803)
Demandante: SURAMERICANA DE GUANTES LTDA.
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Sanción por no enviar información en medios magnéticos – 2007. Notificación de la Resolución Sanción.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes demandante y demandada, contra la sentencia del 13 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante la cual accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo dispuso:

«1. DECLARAR la nulidad parcial de las Resoluciones No. 152412011000029 del 24 de febrero de 2011 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la DIAN y la No. 900092

del 18 de abril de 2012, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN, respecto al monto de la sanción impuesta a la Sociedad Suramericana de Guantes LTDA.

2. Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, se gradúa la sanción por no presentar la información del año gravable 2007 impuesta a la Sociedad Suramericana de Guantes LTDA al 0.5% equivalente a la suma de cincuenta y un millones ciento setenta y ocho mil cuatrocientos setenta y cinco pesos (\$51.178.475), conforme lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

*3. **NEGAR** las demás pretensiones de la demanda.*

*4. **ABSTENERSE DE CONDENAR EN COSTAS** acuerdo [sic] al numeral sexto del artículo 392 del C.P.C.*

[...]»

ANTECEDENTES

El 25 de agosto de 2010, la DIAN formuló el Pliego de Cargos No. 152382010000108 contra SURAMERICANA DE GUANTES LTDA., al determinar que no presentó la información en medios magnéticos exigida por el año gravable 2007, razón por la cual, propuso una sanción de \$315.000.000, con fundamento en el artículo 651 del Estatuto Tributario¹.

¹ Fl. 37 c.a. 2

El 24 de septiembre de 2010, la demandante dio respuesta al pliego de cargos referido y anexó las copias de la presentación de la información exigida².

El 24 de febrero de 2011, a través de la Resolución Sanción No. 15241201100029, la DIAN impuso a la actora la sanción por no enviar la información en medio magnético, en cuantía de \$314.610.000³, para ajustarla al límite máximo permitido. La resolución fue notificada en el Diario la República el 31 de marzo de 2011.

Contra el acto administrativo sancionatorio, el contribuyente interpuso oportunamente el recurso de reconsideración⁴, el cual fue resuelto por la Dirección de Gestión Jurídica mediante la Resolución 900092 del 18 de abril de 2012, en el sentido de confirmar el acto recurrido⁵.

DEMANDA

SURAMERICANA DE GUANTES LTDA., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho de que trata el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones⁶:

² Fls. 43 a 64 c.a. 2

³ Fls. 82 a 85 c.a. 2

⁴ Fls. 92 a 111 c.a. 2

⁵ Fls. 141 a 145 c.a. 2

⁶ Fls. 46 y 47 c.a. 1

«3. Con fundamento en los hechos que se exponen y en las disposiciones de derecho que se analizarán adelante, previo los trámites que consagra la Ley, solicito al Honorable Magistrado, efectuar las siguientes declaraciones:

3.1 Que es nula la Resolución Sanción por no suministrar información, año gravable 2007, No. 152412011000029 de febrero 24 de 2011.

3.2 Que es nula la Resolución por la cual se Resuelve un Recurso de Reconsideración No. 900092 de Abril 18 de 2012.

3.3 Que, como consecuencia de las anteriores declaraciones y, a título del restablecimiento del derecho:

- a) Se declare que mi poderdante no está obligada a pagar la sanción fijada por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN, por cuanto la Resolución Sanción No. 152412011000029 de febrero 24 de 2011, fue notificada por fuera del término legal.*
- b) De no proceder lo anterior, y teniendo en cuenta que se corrigió la omisión presentando los medios magnéticos el 23 de septiembre de 2010, se proporcione la sanción al cinco por mil [sic] (0.5%), sobre la información no reportada inicialmente (\$7.804.438.815), es decir, treinta y nueve millones treinta y veintinueve mil pesos moneda corriente (\$39.023.000). (sic)*
- c) Se declare que mi poderdante tiene derecho a pagar la sanción reducida al diez por ciento (10%), esto es, la suma de tres millones novecientos tres mil pesos moneda corriente (\$3.903.000), de la sanción fijada en los términos del literal b), anterior, de acuerdo con los principios de equidad, justicia, proporcionalidad y razonabilidad.*

3.4 Que, como consecuencia de las anteriores declaraciones, se condene a la Nación- Ministerio de Hacienda – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, al pago de costas y gastos procesales, incluidas las agencias en derecho».

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 1, 29, 95 [9], 209, 230 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 651, 638, 568, 683, 684 y 742 del Estatuto Tributario.
- Artículos 10, 137 y 138 de la Ley 1437 de 2011.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Violación de los artículos 651 del Estatuto Tributario y 10 de la Ley 1437 de 2011. La demandante manifestó que, según lo dispuesto por el artículo 651 del Estatuto Tributario, la autoridad administrativa debe aplicar los criterios de proporcionalidad y razonabilidad al momento en imponer la sanción por no enviar información, puesto que dicha norma establece que la multa se aplicará «*hasta*» la suma de 15.000 UVT, lo que implica que es posible graduar la sanción en atención a las circunstancias especiales de cada caso, aspecto que no fue tenido en cuenta en los actos administrativos demandados.

Indicó que el artículo 651 del E.T. permite que la DIAN aplique la sanción referida de forma gradual, desde el 0.1%, hasta el 5%, rango que admite aplicar un porcentaje inferior cuando se constate que el contribuyente dio respuesta oportuna a los requerimientos, colaboró con la Administración y, en especial, cuando se advierta que subsanó la omisión.

Afirmó que se violó el debido proceso, porque la Administración aplicó el 5% al valor no reportado inicialmente por la sociedad sin tener en cuenta que, una vez conocido el pliego de cargos, presentó dentro del término de respuesta de este, los medios magnéticos exigidos por el periodo gravable 2007.

Puso de presente que es necesario graduar la sanción impuesta, en razón a que el 17 de abril de 2008, dentro del término establecido por el artículo 28 de la Resolución 12690 de 2007 de la DIAN, procedieron a presentar la información exigida, para lo cual cargaron los archivos digitales en la bandeja de entrada de los sistemas dispuestos por la Administración, sin embargo, por desconocimiento de tal procedimiento e indebida asesoría, supusieron que la información había sido presentada en debida forma, sin advertir que esta no quedó cargada, hecho que solo fue conocido con la notificación del pliego de cargos.

Agregó que la DIAN desconoció lo señalado en el Concepto 044925 del 22 de julio de 2004, según el cual, en aplicación del espíritu de justicia consagrado en el artículo 683 del E.T., la sanción debe graduarse, una vez se haya analizado las circunstancias particulares del caso.

Por otra parte, dijo que la autoridad tributaria desconoció lo establecido en el inciso tercero del artículo 651 del E.T., en relación con el hecho de que la sanción a que se refiere esa norma se debe reducir al 10% de la suma determinada, en caso de que la omisión

sea subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción, tal como ocurrió en su caso.

Violación de los artículos 29 de la Constitución Política y 684 y 742 del Estatuto Tributario. Adujo que se vulneró el debido proceso, pues en aplicación del literal f) del artículo 684 del E.T., la Administración Tributaria debió fijar la sanción de manera proporcional al daño causado al Estado, y garantizar que el contribuyente tuviera la posibilidad de aclarar todo error u omisión en que hubiera incurrido.

Violación de los artículos 568 y 638 del Estatuto Tributario. La demandante señaló que los actos demandados son nulos, por cuanto el pliego de cargos se notificó extemporáneamente, ya que el período sobre el que se discute irregularidad sancionable es el 2007 y la declaración de renta correspondiente a ese año tenía como fecha de vencimiento el 22 de abril de 2008, por lo que el plazo para imponer la sanción vencía el 22 de abril de 2010 y no hasta el año 2011, en el que se expidieron tales resoluciones.

Advirtió que la Administración también desconoció el artículo 638 del E.T., en razón a que cuando se profirieron los actos acusados ya había prescrito la facultad para imponer la sanción.

Indicó que el 25 de agosto de 2010, la DIAN expidió el pliego de cargos, el cual fue notificado por correo el 28 de agosto de 2010, por lo que, en concordancia con el artículo 638 *ibídem*, la

Administración contaba con un término de 6 meses para proferir la respectiva resolución sanción, plazo que empieza a contarse, una vez vencido el término de respuesta del pliego de cargos.

Afirmó que lo anterior implica que si el pliego de cargos fue notificado el 28 de agosto de 2010, a partir del 29 del mismo mes y año empezaría a correr el término de un mes para dar respuesta, el cual vencía el 29 de septiembre de 2010, por lo que, el término de seis meses con que contaba la DIAN para notificar la resolución sanción vencía el 30 de marzo de 2011, no obstante, solo hasta el 31 de marzo de 2011, la Administración notificó mediante aviso publicado en el Diario la República la resolución sanción que ahora se cuestiona.

Advirtió que la notificación del acto a través de un medio de amplia circulación no era procedente y se hizo de manera extemporánea, por cuanto la Administración intentó hacer la notificación personalmente el 26 de febrero de 2011, un día no hábil y «por fuera del horario laboral establecido por la empresa», en el que sus empleados del área administrativa ya no se encontraban en las instalaciones para recibir el documento objeto de ese trámite.

Indicó que el horario de trabajo de la demandante, los días sábados es de 7:30 a 12 del mediodía, sin embargo, el funcionario de Servientrega se presentó a las 12:30 p.m., cuando el personal estaba de salida, situación que fue manifestada por la empleada Gloria Debia Ramos.

Sostuvo que, teniendo en cuenta que el plazo para notificar la resolución sanción vencía el 30 de marzo de 2011, era más eficiente haber intentado la notificación en un día hábil para garantizar el derecho de defensa con una notificación en debida forma.

OPOSICIÓN

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN** presentó de manera extemporánea la contestación a la demanda, motivo por el cual, el Tribunal de primera instancia no la tuvo en cuenta, de acuerdo con la constancia secretarial que obra en el folio 137 del cuaderno principal.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas, con fundamento en lo siguiente:

El *a quo* determinó como primer problema jurídico, si el pliego de cargos formulado por la DIAN fue proferido dentro del término de 2 años establecido por el artículo 638 del E.T., para lo cual señaló que en atención a dicha norma, el término referido se cuenta a partir de

la presentación de la declaración de renta del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad.

Afirmó que la demandante estaba obligada a suministrar la información en medio magnético para el año gravable 2007, hasta el 17 de abril de 2008, tal como lo dispuso la Resolución No. 12690 de 2007, información que la sociedad presentó sólo hasta el 24 de septiembre de 2010.

Aclaró que la actora presentó la declaración de renta del año gravable 2008, período en el que sucedió la irregularidad de no suministrar la información, el día 8 de abril de 2009, es decir, que la DIAN tenía hasta el 8 de abril de 2011 para formular el respectivo pliego de cargos, el cual fue expedido el 25 de agosto de 2010 y notificado el 27 de agosto del mismo año, por tanto, la entidad demandada expidió el referido acto dentro del término dispuesto por la ley.

Adujo que respecto de los 6 meses con los que cuenta la Administración para expedir la resolución sanción, luego de vencido el término de un mes para contestar el pliego de cargos, en el presente asunto se constató que la DIAN notificó el pliego de cargos a la sociedad actora el 27 de agosto de 2010, es decir, que a partir del 27 de septiembre del mismo año la DIAN contaba con los 6 meses para proferir la correspondiente sanción, los cuales finalizaban el 27 de marzo de 2011.

Resaltó que la Administración tributaria profirió la resolución sanción el 24 de febrero de 2011, enviada por correo certificado el 25 de febrero de 2011, que fue devuelto el 26 de febrero siguiente por la causal «*se negó a recibir*», motivo por el cual se procedió a notificar por aviso en el diario *La República* el 31 de marzo de 2011.

Advirtió que, de acuerdo con lo establecido por el artículo 568 del E.T., modificado por la Ley 1111 de 2006, si bien es cierto que la DIAN intentó la notificación por correo un día sábado a las 12 del mediodía, también lo es que el demandante indicó que ese es un día laboral, que la dirección es correcta, coincidente con la registrada en el RUT y que hay una nota guía de entrega donde se indicó que se «negó a recibir» y que los sobres de la DIAN no se reciben en esa dirección.

Afirmó que, para efectos del momento en que empezaba a correr el término que tenía la Administración para expedir la resolución sanción, se debe tener en cuenta la primera fecha de introducción al correo, es decir, el 25 de febrero de 2011, en atención al artículo 658 del E.T., luego el acto en cuestión se profirió dentro de los 6 meses siguientes al vencimiento del término para dar respuesta al pliego de cargos.

En relación con la falta de aplicación de los criterios de razonabilidad y proporcionalidad contenidos en el artículo 651 del E.T. para graduar la sanción impuesta, sostuvo que la demandante no entregó oportunamente la información de los medios magnéticos

del año gravable 2007, que de conformidad con los términos previstos en el artículo 18 de la Resolución 12690 de 2007, le correspondía presentar el 17 de abril de 2008.

Indicó que la demandante no tiene derecho a la prerrogativa de la reducción del 10% de la sanción establecida en el artículo 651 del E.T., ya que, en la vía administrativa, el contribuyente, al no estar de acuerdo con el 5% aplicado a la sanción, no corrigió la omisión detectada por la Administración antes de que se notificara la imposición de la sanción, no acreditó el pago de la sanción reducida al 10% del monto propuesto en el pliego de cargos, ni presentó ante la DIAN el escrito de aceptación de la sanción reducida con el pago de la misma.

Por otra parte, el Tribunal señaló que en este caso se presentó una situación particular que amerita disminuir la sanción impuesta en los actos administrativos acusados, en aplicación de los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, lo que implica que la sanción debe calcularse con el 0.5% aplicado sobre la base gravable fijada por la DIAN, pues se acreditó que la demandante intentó cumplir con la obligación dentro del término concedido por la ley, al punto que la información quedó en trámite dentro de la bandeja de entrada del sistema, pero por factores externos a la voluntad de la contribuyente, no se logró culminar tal proceso y sólo hasta la presentación de la contestación del pliego de cargos allegaron toda la información requerida.

RECURSOS DE APELACIÓN

Las partes, inconformes con la decisión de primera instancia, interpusieron recurso de apelación, en los siguientes términos:

La parte **demandada** solicitó que se revocara la sentencia impugnada en lo desfavorable a la entidad, con fundamento en que se desconocieron aspectos determinantes en cuanto a la cuantificación de la sanción.

Argumentó que el hecho sancionable en el artículo 651 del E.T. se concreta en no suministrar información dentro del plazo previsto para ello, por haber presentado la información con errores, o que no corresponda a lo solicitado, sin embargo, a pesar de que el contribuyente tuvo varias oportunidades para atenuar la sanción, este no subsanó su omisión con observancia a los requisitos que permiten la graduación solicitada.

Insistió en que la demandante presentó la información de manera extemporánea, a través de los formatos 1002 y 1007 con errores, tal como lo registró en el «*cuadro de control cumplimiento información exógena*», de tal forma que la omisión en la que incurrió causa un perjuicio al Estado, pues impide efectuar los cruces de información de manera adecuada.

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

Indicó que es contradictorio el fallo de primera instancia puesto que, a pesar de que se reconoció la diligencia con la que obraron los empleados de la contribuyente a fin de presentar los medios magnéticos dentro del término establecido por la ley, se limitó a graduar la sanción en el 0.5% sobre una base que no corresponde a la realidad, pues la verdadera base es de \$7.804.438.805, lo que equivaldría a una sanción de \$39.022.194.

Resaltó que los empleados encargados de presentar la información exigida actuaron bajo la supervisión de los funcionarios de la DIAN, por lo que amparados en el principio de la buena fe se pretendió cumplir con la obligación de informar dentro del término establecido para ello.

En lo demás, reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

La demandante insistió en los argumentos planteados en la demanda y en el recurso de apelación.

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

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso se discute la legalidad de los actos mediante los cuales se impuso sanción a la demandante por no enviar información en medios magnéticos, correspondiente al periodo gravable 2007.

En los términos de los recursos de apelación, le corresponde a la Sala determinar: i) si prescribió la facultad sancionatoria de la DIAN y (ii) si procedía aplicar el principio de proporcionalidad a la sanción impuesta en los actos acusados.

Pues bien, el artículo 638 del Estatuto Tributario regula la prescripción de la facultad sancionatoria de la Administración Tributaria, de la siguiente manera:

ARTICULO 638. PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD PARA IMPONER SANCIONES. *Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondientes, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años.*

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

Como se observa, la prescripción de la facultad sancionadora establecida en el artículo 638 del Estatuto Tributario dispone de un plazo de dos años para proferir el respectivo pliego de cargos, contados a partir de la presentación de la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio **del período en el que ocurrió la irregularidad sancionable.**

En esas condiciones, el término de prescripción de la facultad sancionadora, cuando la conducta sancionable no se vincula a un período fiscal específico, como ocurre en el presente caso, comienza a correr desde la presentación de la declaración del **año en el que se incurrió en el hecho irregular sancionable**, como sucede, por ejemplo, por la omisión de suministrar información exógena en el plazo establecido.

Ahora bien, es un hecho no controvertido por las partes que la demandante estaba obligada a suministrar la información exógena por el año gravable 2007, hasta el **17 de abril de 2008**⁷, y que, no obstante, la actora no entregó la información dentro del plazo que tenía para ello, motivo por el cual incurrió en una de las infracciones sancionables del artículo 651 del Estatuto Tributario.

⁷ Conforme con el artículo 18 de la Resolución 12690 de 29 de octubre de 2007, el plazo para que los contribuyentes entregaran la información exógena del año gravable 2007, vencía el 17 de abril de 2008, teniendo en cuenta los dos últimos dígitos de su NIT, que para el caso de la demandante es 800.182.390

De acuerdo con lo anterior y conforme con la ley, cuando se trata del incumplimiento del deber de suministrar información exógena, como en este caso, para contar el término de dos años que tiene la Administración para notificar el pliego de cargos, debe considerarse el año en el cual se incurrió en el hecho irregular sancionable y no la vigencia fiscal investigada⁸.

Por lo anterior, en relación con la sanción por no suministrar la información requerida en el plazo fijado para ello, que es la que se analiza en el caso, el término de prescripción debe contarse a partir de la fecha en que el contribuyente presentó, o debía presentar, la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio del año en el que venció el plazo fijado para entregar la información solicitada.

Se reitera que la demandante incumplió el deber de suministrar información exógena por el año gravable 2007, la cual debió entregar hasta **el 17 de abril de 2008** y no lo hizo, lo que implica que el hecho irregular sancionable ocurrió durante el año 2008, por lo que, el término de prescripción de la facultad sancionatoria se debía contar desde la fecha en la que la demandante presentó la declaración de renta por ese año gravable, esto es, desde el **8 de**

⁸ Sentencias de 11 agosto de 2000, C.P. Daniel Manrique Guzmán, Exp. 10156; de 17 de agosto de 2006, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, exp.14790; de 8 de noviembre de 2007, C.P. Ligia López Díaz, Exp.15600; de 26 de noviembre de 2009, C.P. William Giraldo Giraldo, Exp. 17435 y de 10 de julio de 2014, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, Exp. 20161.

abril de 2009, tal como se observa en el sello de la entidad recaudadora⁹.

Así las cosas, la DIAN tenía hasta el **8 de abril de 2011** para formular el respectivo pliego de cargos, y como dicho acto fue expedido el **25 de agosto de 2010** y notificado el **27 de agosto de 2010**¹⁰, no se configuró la prescripción de la facultad sancionatoria alegada por el demandante, respecto de la expedición del pliego de cargos.

Ahora bien, de acuerdo con el recurso de apelación, la demandante insiste en que, además de la extemporaneidad en la expedición del pliego de cargos, ya desvirtuada, la Administración notificó la resolución sanción por fuera del término establecido por el artículo 638 del E.T., esto es, 6 meses contados una vez vencido el término con el que cuenta el contribuyente para responder el pliego de cargos. Lo anterior, teniendo en cuenta que existió una indebida notificación por correo de la resolución sanción, razón por la cual, no debió aplicarse el artículo 568 E.T., es decir, acudir a la notificación por aviso.

De acuerdo con lo anterior, corresponde a la Sala verificar si el acto mediante el cual se sancionó a la contribuyente fue expedido y notificado dentro de los 6 meses establecidos en el artículo 638 del Estatuto Tributario, que prevé lo siguiente:

⁹ Fl. 16 c.a. 1

¹⁰ Fl. 37 c.a.1

ARTICULO 638. PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD PARA IMPONER SANCIONES.

[...]

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

De la norma transcrita se concluye que, vencido el término para dar respuesta al pliego de cargos, se marca el punto de partida para contabilizar los seis meses con los que cuenta la Administración Tributaria para expedir y notificar la resolución sanción por no enviar información en medios magnéticos.

Ahora bien, los artículos 563 a 570 del Estatuto Tributario prevén la forma de notificación de los actos expedidos por la Administración Tributaria y, para el caso concreto, interesa lo dispuesto en los artículos 565 y 568 *ibídem* que, en su orden, disponen, lo siguiente:

ARTICULO 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.*

[...]

ARTICULO 568. NOTIFICACIONES DEVUELTAS POR EL CORREO. <Artículo modificado por el artículo [58](#) del Decreto 19 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Los actos administrativos enviados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, serán notificados mediante aviso, con transcripción de la parte resolutive del acto administrativo, en el portal web de la DIAN que incluya mecanismos de búsqueda por número identificación personal y, en todo caso, en un lugar de acceso al público de la misma entidad. La notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso en el portal o de la corrección de la notificación. Lo anterior no se aplicará cuando la devolución se produzca por notificación a una dirección distinta a la informada en el RUT, en cuyo caso se deberá notificar a la dirección correcta dentro del término legal.

(Subrayado fuera de texto)

Respecto de la norma transcrita, se advierte que la Sala en sentencia del 9 de marzo de 2017, Exp. 19460¹¹, precisó:

*«Aunque la Sala ha sostenido que en los eventos en que la oficina postal devuelva la citación, "los motivos de la devolución resultan indiferentes para efecto del mecanismo subsidiario de notificación por edicto de los actos que resuelven recursos"¹², en esta oportunidad precisa **que deben analizarse las particularidades de cada caso concreto, teniendo en cuenta que la notificación constituye la materialización del principio de publicidad que rige las actuaciones de la Administración, conforme a lo dispuesto en los artículos 209 de la Constitución Política y 3º del Código Contencioso Administrativo, aplicable para la fecha de los hechos objeto de análisis**».* (Negrillas fuera de texto)

En efecto, en relación con el principio de publicidad, la Sala ha sostenido:

¹¹ M.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹² Sentencia de 3 de marzo del 2011, Exp. 17087, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, reiterada en la sentencia del 12 de abril de 2012, Exp. 18613, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, entre otras.

«[...] el conocimiento de los actos administrativos, por parte del directamente afectado, es una garantía del derecho al debido proceso y del derecho defensa en las actuaciones que adelanta la administración tributaria, razón por la cual, no puede ser considerado una mera formalidad, pues constituye, además, el respeto al principio de publicidad que guía la función administrativa. En este sentido la Corte Constitucional ha indicado:

"La Carta Política establece la publicidad como principio rector de las actuaciones administrativas, para lo cual, de conformidad con lo preceptuado en su artículo 209, obliga a la administración a poner en conocimiento de sus destinatarios los actos administrativos, con el fin, no sólo de que éstos se enteren de su contenido y los observen, sino que, además, permita impugnarlos a través de los correspondientes recursos y acciones"¹³»¹⁴.

En el presente asunto, está probado que el sábado **28 de agosto de 2010**, la DIAN notificó a la demandante el pliego de cargos¹⁵, por lo que, de acuerdo con el artículo 638 del E.T., el contribuyente tenía hasta el **28 de septiembre de 2010** para dar respuesta y, una vez vencido ese término, empezaba a correr el término de seis meses para que la Administración expidiera y notificara la resolución sanción, esto es, hasta el **28 de marzo de 2011**.

Conforme con los documentos que obran en el expediente, se advierte que la DIAN profirió la Resolución Sanción el **24 de febrero de 2011**¹⁶ y fue enviada para su notificación por correo, a través de la empresa de mensajería SERVIENTREGA el **25 de**

¹³ C-957/99

¹⁴ Sentencia del 2 de agosto de 2012, Exp. 18577, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁵ Fl. 41 c.a. 2

¹⁶ Fl. 82 c.a. 2

febrero de 2011¹⁷, no obstante, dicha empresa devolvió el documento el **1º de marzo de 2011¹⁸**, con la observación «se negó a recibir», motivo por el cual la Administración procedió a realizar la notificación por aviso en el Diario LA REPÚBLICA el **31 de marzo de 2011¹⁹**.

En este punto precisa la Sala que en la guía de SERVIENTREGA que fue aportada en el cuaderno de antecedentes administrativos y con la cual se intentó la notificación el sábado 26 de febrero de 2011, tiene anotado a mano como hora “12 M” y en la parte posterior se consignó: *«la dirección es correcta», «Manifestaron que los sobres de la DIAN no los reciben en esta dirección, que esta dirección es incorrecta»*.

Igualmente, en el folio 79 del c.a. obra un formato denominado “**DEVOLUCIÓN AL REMITENTE- CONFIRMACIÓN**” del empleado de la empresa de correos en el que simplemente deja constancia en el campo de “**CAUSAL DE DEVOLUCIÓN**” que “se negó a recibir” y en otro campo denominado “**SOLUCIÓN**” se escribe: “no se estableció comunicación”.

Ahora bien, se observa que el servicio de mensajería encargado de notificar la resolución sanción se acercó a las oficinas de Suramericana de Guantes ubicadas en la carrera 28 No. 73-51 del

¹⁷ Fl. 80 c.a. 2

¹⁸ Contrario a lo señalado por el Tribunal de primera instancia, SERVIENTREGA efectuó la devolución al remitente en **1º de marzo de 2011** y no el 26 de febrero de 2010, tal como obra en folios 79 c.a. 2 y 197 c.a. 1

¹⁹ Fl. 86 c.a. 2

Municipio de Palmira, dirección que coincide con la informada en el RUT²⁰, para realizar dicho trámite el **26 de febrero de 2011**, que corresponde a un día sábado²¹, y que, según lo dicho por la demandante lo hizo después de las 12 del mediodía.

En efecto, de acuerdo con lo señalado en la demanda, una empleada de la empresa, Gloria Patricia Debia Ramos, relató que «[...] a eso de las 12:30 del día sábado 26 de febrero, salía a su casa, cuando fue abordada por el funcionario de Servientrega a quien le indicó, "que ya no había personal administrativo que le recibiera correspondencia, pues este trabajaba hasta las 12:00 y ya habían salido todos"»²².

Además de lo anterior, la actora, desde la demanda, aportó fotografías en las que se observan que los horarios laborales de la sociedad SURAMERICANA DE GUANTES LTDA están adheridos en la puerta de entrada de su domicilio y expuestos al público señalando "HORARIO DE ATENCIÓN – lunes a viernes 7 a.m. 12 p.m. y 1 p.m.- 5:30 p.m. – SÁBADOS 7 a.m. – 12 m."²³, aseveraciones y pruebas que no fueron desvirtuadas por la DIAN dentro del presente proceso.

Debe precisarse igualmente, que la demandante afirmó que en la dirección de la empresa también están ubicadas la oficina y planta de la empresa "CURTISEG", pero que el acceso es común y se hace por una puerta principal, hecho sustentado con el registro

²⁰ Fl. 3 c.a. 2

²¹ Fls. 67 y 68

²² Fl. 251 c.a. 1

²³ Fls. 250 y 251 c.a. 1

fotográfico aportado con la demanda y del cual se advierte que no tienen portería o un lugar de recepción para documentos.

De la valoración conjunta de las pruebas antes referidas y que no fueron controvertidas por la DIAN, la Sala advierte que éstas dan cuenta de que la notificación se intentó el **sábado** 26 de febrero de 2011, pero que esta no fue recibida.

Si bien en la guía de correo se anotó a mano que, supuestamente, el empleado de SERVIENTREGA se hizo presente en la dirección de la actora a las "12M", para la Sala son relevantes también los siguientes hechos:

- La notificación del pliego de cargos fue realizada por SERVIENTREGA el día **sábado a las "12 M"**, según la guía de correo que obra a folio 41, la cual fue recibida por un empleado de la compañía.
- La notificación del auto admisorio del recurso de reconsideración se hizo el **25 de junio de 2011**, que también correspondió a un día **sábado** y fue recibida por la empresa, como se advierte a folio 139 c.a.

Lo anterior evidencia que, contrario a lo escrito a mano en la guía con la que se notificó la resolución sanción, la empresa si recibía correspondencia de la DIAN en esa dirección y los empleados de la empresa de correos conocían que la demandante atendía el sábado en un horario de 8 a.m. a 12 del medio día, jornada que además,

según las fotos aportadas y no controvertidas, se encuentra publicada a la entrada de las instalaciones de la empresa.

De esta forma, para la Sala cobra relevancia, en este caso concreto, el principio de buena fe consagrado en el artículo 83 de la Carta²⁴, en tanto el actor sostuvo que el 26 de febrero de 2011 el empleado de SERVIENTREGA se presentó por fuera del horario laboral, pues como se advierte, la demandante recibió y atendió las demás notificaciones efectuadas en las mismas condiciones y frente a los otros actos que conformaron la actuación para la imposición de la sanción por no enviar información discutida.

Visto lo anterior, y conforme con los términos con los que contaba la Administración para adelantar la notificación de que trata el artículo 565 del E.T., la Sala observa que, entre el **1º de marzo de 2011**, fecha en la que Servientrega devolvió el documento a la remitente, y el **28 de marzo de 2011**, fecha en la que finalizaba el término para notificar la resolución sanción, la DIAN no adelantó ninguna actuación tendiente a garantizar por los medios que fueran necesarios, incluso, en las siguientes semanas dentro de los días y horas hábiles, la debida notificación del acto administrativo en cuestión, en aras de garantizar el cumplimiento del principio de publicidad, que persigue que efectivamente los actos jurídicos que exteriorizan la función pública administrativa sean conocidos por los administrados.

²⁴ **C.P. ARTICULO 83.** Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas.

Entonces, si la Administración contaba con un plazo adicional para intentar nuevamente la notificación, como lo señaló la Sala en un asunto similar, *«debió gestionar su repetición, en lugar de realizar la publicación por la que finalmente optó. Dicho de otro modo, ante la devolución del correo por la causal "cerrado", en las circunstancias señaladas, lo procedente era intentar nuevamente la notificación y no recurrir a la notificación por aviso, comoquiera que esa forma de dar a conocer los actos es excepcional y no garantiza el real conocimiento de las decisiones administrativas»*²⁵.

Todo lo anterior implica que, contrario a lo señalado por el *a quo*, la DIAN no estaba autorizada para acudir a la notificación por aviso dispuesta por el artículo 568 del E.T., en razón a que, como se acreditó en este proceso, la devolución del correo no debía aceptarse por la causal «se negó a recibir», sino que se trató de un intento de notificación infructuoso para la entidad demandada, en la medida en que el servicio de mensajería autorizado llegó al domicilio de la demandante por fuera del horario habilitado para tal fin, por lo que, esta no se pudo surtir, aspecto que no fue controvertido por la demandada.

En conclusión, de acuerdo con la jurisprudencia antes citada en la que se precisó que la devolución de las notificaciones debe ser analizada con las particularidades de cada caso concreto²⁶, la Sala advierte que, en el presente asunto, las pruebas aportadas por la

²⁵ Sentencia del 4 de septiembre de 2014, Exp. 19970, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²⁶ Sentencia del 9 de marzo de 2017, Exp. 19460

demandante, en cuanto a su horario laboral y que recibió otras notificaciones realizadas por la empresa de correo que se efectuaron dentro de la jornada establecida por la actora para el día sábado, además, el hecho que la DIAN tuvo la posibilidad de intentar nuevamente la notificación de la resolución sanción dentro de la oportunidad legal, permiten concluir que la notificación del mencionado acto demandado fue irregular.

En esas condiciones, no resultaba procedente la notificación por aviso de la resolución sanción el día 31 de marzo de 2011, publicada en La República pues, además, para esa fecha, de conformidad con el artículo 638 del E.T., ya había prescrito la facultad sancionatoria [28/03/11].

En consecuencia, se revocará la decisión del Tribunal para, en su lugar, declarar la nulidad de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, se declarará que la actora no está obligada a pagar la sanción por no enviar información correspondiente al año gravable 2007.

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, estima la Sala que no procede la condena en costas a la parte vencida en esta instancia, porque en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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,

F A L L A

REVÓCASE la sentencia del 13 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, por las razones expuestas en la parte motiva de la sentencia. En su lugar, se dispone:

1. **ANÚLANSE** las Resoluciones No. 152412011000029 de 24 de febrero de 2011 y 900092 de 18 de abril de 2012, proferidas por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Palmira.
2. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que SURAMERICANA DE GUANTES LTDA. no está obligada a pagar suma alguna, por concepto de la sanción por no enviar la información a que se refieren los actos anulados en el numeral anterior.
3. Sin condena en costas en esta instancia.

ACÉPTASE la renuncia presentada por la doctora Gladys Oliva Ulloque Berdejo, como apoderada de la parte demandada, de acuerdo con lo previsto en el artículo 76 del C.G.P.
Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
RAMÍREZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ