

NOTIFICACIONES - Las normas que las regulan deben garantizar el derecho de defensa de los contribuyentes, pero sin hacer imposible el trámite de la actuación / COPROPIEDADES - Las disposiciones internas de sus órganos administrativos no afectan la eficacia de la actividad de la administración de impuestos ni dejan sin efecto las normas que regulan las notificaciones en materia tributaria / COPROPIEDADES - Sus decisiones solo producen efectos en el ámbito de las relaciones derivadas de la propiedad horizontal, mas no frente a las normas que rigen la actividad administrativa del Estado

Se reitera que el artículo 565 del Estatuto Tributario contempla varias formas de notificación. Una de estas es la notificación personal y otra es la notificación mediante el envío de copia de la providencia o actuación respectiva, por correo, bien sea por la red oficial o mediante el uso de cualquier servicio de mensajería especializada. Si se aceptara la tesis planteada en la demanda de que el envío por correo debe ser entregado personalmente al contribuyente o a la persona autorizada por este para recibir notificaciones, se llegaría a la conclusión de que la notificación por correo y la personal son idénticas. Es más, en estricto sentido, la notificación por correo terminaría siendo "*más personal*" que la notificación personal misma, ya que en esta última es el interesado quien debe desplazarse a las oficinas de la entidad a notificarse, al paso que en la notificación por correo – como la entiende la demandante- sería el empleado del correo oficial o de la empresa de mensajería quien debería acudir a la dirección del contribuyente, buscarlo y entregarle personalmente copia de la actuación. En efecto, así como se alega que el portero del edificio en el que se encuentra ubicada la oficina de la contribuyente no estaba autorizado para recibir correspondencia a nombre de la contribuyente, podría alegarse válidamente que un dependiente, o la secretaria, o el auxiliar contable o, en fin, cualquiera de los empleados de la empresa contribuyente, no estaban tampoco autorizados para recibir notificaciones en nombre de la empresa. Por ende, solamente el representante legal podría ser receptor directo de la correspondencia dirigida a la empresa. Como se puede apreciar, la tesis expuesta en la demanda conduce a conclusiones contrarias al espíritu de las normas que regulan el tema de las notificaciones y que, de aceptarse, fácilmente producirían un grado de dificultad extrema en el trámite de las actuaciones administrativas. Para la Sala, la interpretación de las normas que regulan las notificaciones debe consultar la necesidad de garantizar el derecho de defensa de los contribuyentes pero sin hacer imposible el trámite de la actuación. Si el artículo 565 del Estatuto Tributario permite que se haga la notificación mediante cualquier servicio de mensajería especializada debe analizarse si la forma en que regularmente funciona dicho servicio es suficiente garantía para el derecho de defensa del contribuyente. Lo usual en el tráfico ordinario de la actividad de correos es que, cuando se trata de oficinas ubicadas en propiedad horizontal en la que exista una portería, los envíos postales sean entregados a la persona encargada de atender dicha portería. De hecho, la portería tiene siempre dispuesto un espacio físico para la recepción, clasificación y entrega de la correspondencia. A pesar de lo anterior, afirma la demandante que según una certificación de la administradora del edificio son las empresas de mensajería quienes tienen la responsabilidad de entregar los envíos en cada una de las oficinas de la propiedad horizontal, ya que esa función no está asignada a ninguna persona de la administración del edificio. Al respecto, la Sala debe precisar que, en primer lugar, la asignación de funciones al personal de la administración del edificio es un asunto interno que no tiene por qué afectar la eficacia de la actividad administrativa tributaria. No discute la Sala la autonomía de los órganos de administración de una copropiedad para organizar sus tareas de la manera en que lo estimen conveniente. Pero esas decisiones solamente producen efectos dentro del ámbito de las relaciones derivadas de la propiedad horizontal y no respecto de

las normas que rigen la actividad administrativa del Estado. Por ende, si la administración del edificio adopta la decisión de impedir que el portero reciba correspondencia, las consecuencias de esa decisión afectarán a quienes hayan adoptado tal decisión y, eventualmente a aquellas personas que, según las normas que rigen la propiedad horizontal, queden cobijadas por las decisiones adoptadas por dichos órganos de administración. Pero esas decisiones, se repite, no pueden dejar sin efecto las normas del Estatuto Tributario en materia de notificación de las actuaciones administrativas.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 565

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Risaralda que negó la nulidad de los actos por los que la DIAN sancionó a C.I. de las Américas S.A.S. por no enviar información relacionada con la declaración individual de precios de transferencia del año gravable 2008. Lo anterior, al concluir que dichos actos se ajustaron a derecho, dado que la notificación del requerimiento ordinario de información se hizo en debida forma, con entrega de copia del mismo en la portería del edificio donde funciona la sede de la contribuyente, pese a lo cual ésta no lo respondió. Al respecto señaló que el Estatuto Tributario ni el Decreto 229 de 1995, vigente cuando se hizo el requerimiento, exigían que su notificación se efectuara con entrega directa y personal al destinatario, de modo que el hecho de que las oficinas de éste se ubiquen en una propiedad horizontal no implican el deber para la administración de entregarle allí las notificaciones de las actuaciones tributarias, como lo pretendía la demandante, con el argumento de que el portero del edificio no estaba facultado por la copropiedad para recibir notificaciones. En ese sentido, la Sala indicó que la asignación de funciones al personal de una propiedad horizontal, por sus órganos administrativos, es un asunto interno que no afecta la eficacia de la actividad de la administración de impuestos ni deja sin efecto las normas que la rigen, como las que regulan las notificaciones, cuya interpretación debe garantizar el derecho de defensa de los contribuyentes, pero sin hacer imposible el trámite de la actuación.

NOTA DE RELATORIA: En relación con la notificación de actuaciones de la administración de impuestos recibidas por la administración del edificio en el que se ubica la sede del contribuyente se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 10 de febrero de 2011, Radicación 25000-23-27-000-2006-01343-01(17597), M.P. William Giraldo Giraldo.

NOTIFICACION DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACION DE IMPUESTOS - Formas de practicarla / RED OFICIAL DE CORREOS - Noción. Es diferente del servicio de mensajería especializada, aunque son similares / SERVICIO DE MENSAJERIA ESPECIALIZADA - Noción. Características. La normativa que lo regula no prevé que el envío se deba entregar personalmente al destinatario / REQUERIMIENTO ORDINARIO - El Estatuto Tributario ni el Decreto 229 de 1995 exigían que su notificación se hiciera mediante entrega directa al contribuyente

El artículo 565 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente: [...] De la norma se deduce que los requerimientos, al igual que otras actuaciones de la Administración Tributaria, pueden notificarse de las siguientes formas: - Mediante notificación electrónica, esto es, mediante el envío de un mensaje de datos a la dirección o sitio electrónico en el que el contribuyente haya aceptado previamente recibir notificaciones (art. 46 de la Ley 1111 de 2006). - Personalmente, es decir, mediante la entrega de copia del acto que se va a notificar, directamente al

interesado. Normalmente, para este tipo de notificación se envía al interesado un aviso de citación mediante el cual se le conmina a que acuda a la dependencia respectiva y una vez se hace presente se procede a notificarle la actuación pertinente. - A través de la red oficial de correos. Mediante el uso de cualquier servicio de mensajería especializada. Las últimas dos modalidades, aunque son similares, tienen características diferentes. El Decreto 229 de 1995 define la red oficial de correos de la siguiente manera: **“Artículo 3° Red oficial.** *La red oficial de correos se encuentra constituida por todos los recursos utilizados para la admisión, clasificación, y entrega de los envíos de correspondencia y otros objetos postales, que autorice el Ministerio de Comunicaciones para la prestación de los servicios de correos nacionales e internacionales mediante contrato de concesión. Toda concesión para la prestación de servicios de correos deberá incluir la aprobación de una red oficial que garantice la universalidad del servicio”.* Por su parte, el artículo 6 del mismo decreto, al definir el servicio de mensajería especializada, expresamente lo diferencia de los servicios propios de la red oficial, al decir que *“Se entiende por servicio de mensajería especializada, la clase de servicio postal prestado **con independencia de las redes postales oficiales** del correo nacional e internacional”.* De la lectura del artículo 6 del Decreto 229 de 1995 se deduce que los servicios de mensajería especializada estaban regulados con unas características especiales que se pueden resumir así: - Registro individual de cada envío mediante la asignación de un número único para cada uno de ellos. - Mecanismos de identificación de algunas de las características de cada envío (fecha, hora y lugar de remisión y de entrega, peso y valor del envío, nombre del remitente y del destinatario). - Tiempos de entrega cortos. - Prueba de entrega, que consiste en la posibilidad que tiene el remitente de exigir que se le entregue constancia sobre la fecha y hora de la entrega con firma e identificación de quien recibió el envío. Como se puede apreciar, en ninguna parte de la norma se contempla como característica de la mensajería especializada que el envío deba ser entregado personalmente al destinatario. Lo que sí se exige es que quede una prueba de que fue entregado y de quién lo recibió. Esa regulación propia de la mensajería especializada tiene una explicación lógica. Los servicios postales tradicionales no tienen muchas de las características propias de la mensajería especializada. En el correo normal, una vez se introduce la carta al buzón, no queda constancia alguna diferente a lo escrito en el sobre respectivo, sobre quién es el remitente, ni sobre la fecha, hora y lugar en que se envía. Después, una vez entregado el correo, tampoco queda constancia de la entrega ni de quién fue la persona que recibió el envío. Pero, como ya se dijo, la norma no contemplaba el requisito de la entrega directa y personal al destinatario. En conclusión, ni el Estatuto Tributario, ni el Decreto 229 de 1995 (norma vigente para la época en que sucedieron los hechos), exigían que la notificación del requerimiento ordinario se hiciera mediante la entrega directa al contribuyente.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 565 / DECRETO 229 DE 1995 - ARTICULO 3 / DECRETO 229 DE 1995 - ARTICULO 6 / LEY 1111 DE 2006 - ARTICULO 46

NOTIFICACION - En algunos casos se produce en forma legal a pesar de no que no se haya dado el conocimiento real del acto / NOTIFICACION PROCESAL - Consiste en el conocimiento, real o presunto, del acto

[...] alega la demandante que según la sentencia C-096 de 2001, los actos de la Administración solo son oponibles al afectado a partir de su real conocimiento y que en el presente caso la contribuyente no tuvo conocimiento del requerimiento ordinario sino en el momento en que le fue notificado el pliego de cargos. La sentencia invocada por la demandante dijo: *“El conocimiento de los actos*

administrativos, por parte del directamente afectado, no es una formalidad que puede ser suplida de cualquier manera, sino un presupuesto de eficacia de la función pública administrativa -artículo 209 C.P.- y una condición para la existencia de la democracia participativa -Preámbulo, artículos 1° y 2° C.P.- De ahí que el Código Contencioso Administrativo regule, en forma prolija, el deber y la forma de publicación de las decisiones de la administración, deteniéndose en la notificación personal -artículo 44-, en el contenido de ésta- artículo 47-, en las consecuencias de su omisión, o irregularidad, -artículo 48- y en sus efectos -artículo 51-. Porque los actos de la administración solo le son oponibles al afectado, a partir de su real conocimiento, es decir, desde la diligencia de notificación personal o, en caso de no ser ésta posible, desde la realización del hecho que permite suponer que tal conocimiento se produjo, ya sea porque se empleó un medio de comunicación de aquellos que hacen llegar la noticia a su destinatario final -artículo 45 C.C.A.-, o en razón de que el administrado demostró su conocimiento -artículo 48 ibídem-". Como se puede apreciar, la sentencia admite que, en algunos casos, la notificación del acto se produce en legal forma a pesar de no haberse producido su conocimiento real. De hecho, toda notificación de carácter procesal consiste en el conocimiento –real o presunto- del acto. En ocasiones, si no se logra la comunicación directa y real del acto, se debe acudir a otros mecanismos que producen el mismo efecto. Es el caso de, por ejemplo, la notificación por edicto que, a pesar de que no genera la certeza absoluta de que el contenido del acto ha sido conocido por el destinatario, constituye una forma válida de notificación cuando, desde luego, se dan las circunstancias que la ley prevé para que se realice la notificación de esa forma y por ese medio.

FALSA MOTIVACION - Noción / FALSA MOTIVACION - No se configura cuando el hecho real corresponde con el que se afirma en el acto acusado y coincide con el que la administración tiene en cuenta para decidir

Adujo la demandante que en la Resolución 900.067 se afirmó un hecho que es contrario a la realidad, consistente en que la empresa de mensajería hizo entrega del requerimiento ordinario en la dirección informada por el contribuyente, cuando lo cierto es que la entrega se hizo en la carrera 7ª N° 19-29 pero no en la oficina 601 sino en la portería. Esto constituiría, según la actora, falsa motivación del acto. La Sala considera que con la exposición hecha al resolver el cargo anterior, queda resuelto este cargo. Sin embargo, para efectos de precisión, debe decirse que la falsa motivación se presenta cuando la Administración da por probado un hecho sin estarlo y que se requiere, además, que ese hecho fuera relevante para la decisión. En el presente caso, el cargo puede dar lugar a diferentes lecturas. La Sala interpreta que lo que se quiso decir en la demanda es que la notificación en realidad se produjo en la carrera 7ª N° 19-29 y no en la carrera 7ª N° 19-29, **oficina 601**, y que, por ende, al haberse afirmado en el acto administrativo sancionatorio que dicha notificación se había hecho en la carrera 7ª N° 19-29, **oficina 601**, se estaría incurriendo en falsa motivación por afirmar un hecho contrario a la realidad, debe decirse que eso no constituye un caso de falsa motivación, ya que el hecho relevante es que el envío postal fue entregado en la portería de la carrera 7ª N° 19-29, edificio en el que está ubicada la oficina 601, en la que funciona la empresa contribuyente. Es decir, el hecho real corresponde con el que se afirmó en el acto acusado y fue el mismo que se tuvo en cuenta para la decisión adoptada por la Administración.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

Bogotá D. C., dieciocho (18) de junio de dos mil catorce (2014).

Radicación número: 66001-23-33-000-2012-00041-01(20088)

Actor: C.I. DE LAS AMERICAS S.A.S.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 26 de febrero de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que negó las pretensiones.

ANTECEDENTES

Mediante el Requerimiento Ordinario 1011, del 19 de mayo de 2009, la DIAN solicitó a C.I. DE LAS AMÉRICAS, S.A.S., que remitiera los documentos relacionados con las operaciones incluidas en la “Declaración Informativa Individual de Precios de Transferencia” correspondiente al año gravable 2008.

Dicho requerimiento no fue respondido por la contribuyente.

La DIAN formuló cargos a la contribuyente mediante Resolución 900002 del 27 de julio de 2010.

La contribuyente respondió los cargos el 10 de septiembre de 2010.

La DIAN expidió la Resolución 900002, del 3 de marzo de 2011, que le impuso a la contribuyente una sanción de \$541'934.000, en aplicación del artículo 260-10, literal a, numeral 2, del Estatuto Tributario.

La contribuyente presentó recurso de reconsideración contra la resolución sancionatoria, que fue decidido negativamente mediante la Resolución 900.067, del 23 de marzo de 2012.

DEMANDA

La demandante, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solicitó la nulidad de la Resolución 900002 del 3 de marzo de 2011, mediante la cual la DIAN impuso una sanción a la contribuyente, y de la Resolución 900.067, del 23 de marzo de 2012, que resolvió el recurso de reconsideración y que confirmó la sanción.

A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declare que la demandante no está obligada a pagar la sanción.

Citó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 228 de la Constitución Política.
- Artículos 555-2, 563, 564 y 565 del Estatuto Tributario.
- Artículo 6 del Decreto 229 de 1995.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1) Defectuosa notificación del requerimiento ordinario

Según la demandante, el requerimiento ordinario 1011 del 19 de marzo de 2009 fue entregado en la carrera 7ª N° 19-29, que es la dirección de la contribuyente pero fue dejado en la portería del edificio y no en la oficina 601 como debería haberse hecho.

De lo anterior deduce la demandante que la notificación del requerimiento ordinario fue hecha sin el cumplimiento de los requisitos mínimos de publicidad.

La demandante se enteró de la existencia del requerimiento ordinario el 12 de agosto de 2010 en virtud de la notificación del pliego de cargos.

La demandante citó la sentencia C-096 de 2001, según la cual los actos de la Administración solo son oponibles al afectado a partir de su real conocimiento.

Agregó que, según lo dispuesto por el artículo 6 del Decreto 229 de 1995, la mensajería especializada es un servicio postal que exige, como una de sus características, la recolección y entrega personalizada de los envíos de correspondencia. En el presente caso, ni los porteros del edificio ni el personal de la administración del mismo estaban facultados para recibir notificaciones en nombre de la contribuyente.

En virtud de la irregular notificación del requerimiento ordinario, dice la demandante que toda la actuación posterior carece de validez y eficacia.

2) Falsa motivación

Adujo la demandante que en la Resolución 900.067 se afirmó un hecho que es contrario a la realidad, consistente en que la empresa de mensajería hizo entrega del requerimiento ordinario en la dirección informada por el contribuyente, cuando lo cierto es que la entrega se hizo en la carrera 7ª N° 19-29 pero no en la oficina 601 sino en la portería. Esto constituiría, según la actora, falsa motivación del acto.

3) Defecto fáctico por valoración defectuosa del material probatorio

La demandante alega que en los actos acusados se dio por sentado que el guarda de seguridad del edificio estaba habilitado para recibir la correspondencia de los habitantes del mismo, incluida la contribuyente. Sin embargo, dice, tal afirmación carece de soporte probatorio y la DIAN no decretó prueba alguna para demostrar ese hecho.

Como la carga de la prueba correspondía a la DIAN, era dicha entidad la que tenía que demostrar que efectivamente el guarda de seguridad estaba autorizado para recibir correspondencia de los moradores del edificio, cosa que no hizo.

4) Prevalencia del derecho sustancial

Afirmó la demandante que la DIAN, para efectos de obtener la información solicitada en el requerimiento ordinario, hubiera podido practicar una visita de verificación o una inspección tributaria o contable. También hubiera podido, una vez recibida la respuesta al pliego de cargos, ordenar la “restitución de términos”

para que la contribuyente aportara los documentos relacionados con dicha información.

Como no lo hizo, se evidencia la falta de interés de la Administración en obtener los documentos, y deduce que la DIAN prefirió imponer la sanción en vez de hacer uso de las amplias facultades de investigación y fiscalización que tiene.

5) Ausencia de daño

Dijo la demandante que, según los parámetros señalados en la sentencia C-160 de 1998, para que se produzca la infracción sancionable es necesario que exista un daño para la Administración y que en el caso bajo estudio ese daño no se produjo.

También dijo que la sanción es exorbitante y confiscatoria pues la misma ascendió a \$541'934.000.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda¹, con fundamento en los siguientes argumentos:

Excepción de “falta de conclusión del procedimiento administrativo”

La DIAN alegó que la contribuyente no manifestó, en la vía administrativa, inconformidad alguna respecto de los siguientes temas: i) la obligación legal de atender el régimen de transferencia, ii) la obligación de preparar y enviar la documentación comprobatoria conforme al artículo 260-4 del Estatuto Tributario, y iii) la base y tarifa de la sanción aplicada, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 260-10 del Estatuto Tributario.

Cargos de nulidad:

1) Defectuosa notificación del requerimiento ordinario

¹ Fls. 71 a 79 c.p.

La DIAN citó la sentencia del 10 de febrero de 2011², según la cual la recepción del envío postal por parte del personal de administración de un edificio implica un reconocimiento de que el destinatario reside en ese lugar.

Agregó que no es cierto que uno de los requisitos de la notificación por correo sea que la entrega sea personalizada, ya que el artículo 565 del Estatuto Tributario dispone que dicha notificación se hace mediante la entrega de una copia del acto en la dirección informada por el contribuyente.

2) Falsa motivación

La DIAN afirmó que el requerimiento ordinario fue entregado en la dirección informada por la contribuyente en el RUT. En consecuencia, no se incurrió en falsa motivación, por cuanto en los actos acusados no se hizo ninguna afirmación contraria a la realidad.

3) Defecto fáctico por valoración defectuosa del material probatorio

La DIAN alegó que no era procedente decretar pruebas dirigidas a demostrar la entrega del envío postal directamente a la contribuyente, ya que las normas sobre la materia solamente disponen que dicha entrega se haga en la dirección de la misma.

4) Prevalencia del derecho sustancial y ausencia de daño

La DIAN dijo, en primer lugar, que la conducta por la cual se impuso sanción a la contribuyente fue la del literal A del numeral 2 del artículo 260-10 del Estatuto Tributario, relativa al incumplimiento de obligaciones relacionadas con el régimen de precios de transferencia, y no la del artículo 631 del mismo Estatuto (sanción por no suministrar información). Por ende, la finalidad de la norma aplicada no era la de hacer cruces de información con terceros, sino la de verificar que el contribuyente consolidara en debida forma las operaciones realizadas por la casa matriz y sus vinculados económicos. Por lo anterior, se debe descartar cualquier análisis sobre si existió un daño para el Estado o para terceros.

En cuanto a la “restitución de términos”, la DIAN dijo que si el requerimiento ordinario se hubiera enviado a una dirección diferente a la informada por la contribuyente, se hubiera podido corregir el error en cualquier tiempo mediante el envío a la dirección correcta, pero que eso no fue lo que ocurrió en el presente caso, ya que el requerimiento fue enviado a la dirección registrada en el RUT de la contribuyente.

EXCEPCIONES

En la audiencia inicial, el Tribunal declaró probada la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda respecto del cargo de nulidad relacionado con la falta de ejercicio, por parte de la DIAN, de sus facultades de fiscalización para efectos de la obtención de la información que echó de menos, y del cargo relativo al monto de la sanción impuesta.

Consideró el Tribunal que dentro de la actuación administrativa únicamente se planteó la discusión en torno a la indebida notificación del requerimiento ordinario y que, por ende, a ese tema debía circunscribirse el análisis en sede judicial.

Frente a esta decisión la parte demandante no interpuso recurso alguno.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones, según se pasa a explicar.

Consideró que el hecho de que el requerimiento ordinario hubiera sido entregado al personal de vigilancia del edificio y no directamente en la oficina de la contribuyente, no constituye una irregularidad atribuible a la empresa de mensajería ni a la Administración. Si el empleado del edificio recibió la correspondencia, generó con esa conducta la creencia de que conocía al destinatario.

Citó la sentencia del 10 de febrero de 2011², según la cual la recepción de la correspondencia por parte del encargado de la administración del edificio implica un reconocimiento de que el destinatario reside en ese lugar y que la falta de

² Expediente 17597, Consejero Ponente: Dr. William Giraldo Giraldo.

³ Expediente 17597, Consejero Ponente: Dr. William Giraldo Giraldo.

coordinación de la administración del edificio en la entrega de la correspondencia es un asunto ajeno a la Administración tributaria.

El artículo 565 del Estatuto Tributario no exige que la entrega del envío postal se haga de manera personal al destinatario. El término “entrega personalizada” hace referencia a que no se deje la correspondencia en el inmueble sin atención personal de quien la recibe.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en los siguientes argumentos:

Sostiene la apelante que aceptar la tesis del *a quo* sería abrir la posibilidad de que los habitantes de las propiedades horizontales queden a merced del “*gobierno de los porteros*”, ya que pueden presentarse muchas situaciones en las que el resultado es que la correspondencia no llega a manos de su destinatario a pesar de haber sido recibidos por el portero del edificio respectivo.

De los artículos 555-2 y 563 del Estatuto Tributario se desprende que la notificación de las actuaciones tributarias debe hacerse en la dirección indicada por el contribuyente y no en la portería del edificio.

Además, manifestó que reiteraba los demás planteamientos de la demanda, pero no expuso más argumentos de apelación.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** presentó alegatos de conclusión en los que reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

La **DIAN** presentó alegatos de conclusión. Insistió en que la notificación del requerimiento ordinario se hizo en legal forma y en la dirección indicada por la contribuyente.

El Ministerio Público guardó silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala determinar la legalidad del acto administrativo mediante el cual la DIAN sancionó a C.I. DE LAS AMÉRICAS S.A. por no enviar la información relativa a la declaración individual de precisos de transferencia, y del acto que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra aquel.

En consecuencia, procede la Sala a resolverlo en los precisos términos del recurso de apelación, advirtiendo que, tal como se indicó, el Tribunal declaró probada la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda respecto del cargo de nulidad relacionado con la falta de ejercicio, por parte de la DIAN, de sus facultades de fiscalización para efectos de la obtención de la información que echó de menos, y del cargo relativo al monto de la sanción impuesta y que por eso, así como lo abordó el Tribunal, el análisis y la decisión se circunscribirán a los cargos relacionados con la indebida notificación del requerimiento ordinario, decisión que no fue objeto de recursos.

1. Notificación del requerimiento ordinario

La discusión se centra en determinar si es válida la notificación del requerimiento ordinario hecha mediante la entrega de copia del mismo en la portería del edificio en que funciona la oficina de la contribuyente.

Según la demandante, dicha notificación es inválida e ineficaz, ya que va en contra de lo dispuesto por el artículo 563 del Estatuto Tributario. Dicha norma disponía⁴:

“ARTÍCULO 563. La notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o mediante formato oficial de cambio de dirección; la antigua dirección continuará siendo válida

⁴ Se transcribe la norma en su redacción original, antes de que fuera modificada por el Decreto Ley 19 de 2012 antes

durante los tres (3) meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección informada.

Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere informado una dirección a la Administración de impuestos, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la que establezca la Administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria.

Cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por ninguno de los medios señalados en el inciso anterior, los actos de la Administración le serán notificados por medio de publicación en un diario de amplia circulación”.

La norma dispone que las actuaciones de la Administración deben notificarse en la dirección informada por el contribuyente. Según la demandante, la notificación debe hacerse de manera personalizada, esto es, mediante entrega directa al contribuyente. En apoyo de dicho argumento, invocó el artículo 6 del Decreto 229 de 1995, que dice:

“Artículo 6°. Servicios de mensajería especializada. *Se entiende por servicio de mensajería especializada, la clase de servicio postal prestado con independencia de las redes postales oficiales del correo nacional e internacional, que exige la aplicación y adopción de características especiales, para la recepción, recolección y entrega personalizada de envíos de correspondencia y demás objetos postales, transportados vía superficie y/o aérea, en el ámbito nacional y en conexión con el exterior.*

Parágrafo. *Las características especiales que deben cumplir los servicios de mensajería especializada son:*

a. Registro individual de cada envío. Todo envío de mensajería especializada debe tener un número de identificación individual;

b. Recolección a domicilio. Si el cliente lo solicita, el servicio de mensajería debe efectuar la recolección en el domicilio del usuario o cliente solicitante;

c. Admisión. El servicio de mensajería debe expedir un recibo de admisión o guía, por cada envío, en el cual debe constar:

- Número de identificación del envío.*
- Fecha y hora de admisión.*
- Peso del envío en gramos.*
- Valor del servicio.*
- Nombre y dirección completa del remitente y destinatario.*
- Fecha y hora de entrega;*

d. Curso del envío. Todo envío de mensajería debe cursar, con una copia del recibo de admisión o guía, adherido al envío;

e. Tiempo de entrega. Los envíos de mensajería especializada se caracterizan por la rapidez en la entrega. El servicio de mensajería debe prestarse en condiciones normales con unos tiempos de entrega no superiores a:

Veinticuatro (24) horas en servicio urbano.

Cuarenta y ocho (48) horas en servicio nacional a cualquier lugar del país.

Noventa y seis (96) horas en servicio internacional;

f. Prueba de entrega. El cliente usuario del servicio de mensajería especializada, puede exigir la prueba de entrega del envío, donde consta fecha y hora de entrega y firma e identificación de quien recibe”.

De la norma que se acaba de transcribir, deduce la demandante que el servicio de mensajería especializada implica la entrega personalizada y, por ende, la entrega directa a la contribuyente.

La Sala, por el contrario, considera que las normas vigentes no tienen el alcance pretendido por la demandante.

El Decreto 229 de 1995 reglamentaba el servicio postal⁵. El artículo 6 que se acaba de transcribir describe una de las modalidades, que se conoce como mensajería especializada. Según la demandante, la mensajería especializada implica que se haga la entrega personalizada del envío postal y dicha entrega personalizada consistiría en que fuera la contribuyente quien recibiera el envío.

Pues bien, lo primero que debe determinarse es si es cierta la afirmación hecha por la demandante, según la cual la notificación del requerimiento ordinario debe hacerse mediante la entrega directa del envío postal al contribuyente.

El artículo 565 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

“ART. 565. FORMAS DE NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS. (Modificado. art. 45, L. 1111/06). 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*

⁵ El Decreto 229 de 1995 fue derogado por la Ley 1369 de 2009.

informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario - RUT. En estos eventos también procederá la notificación electrónica.

Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere informado una dirección a la administración tributaria, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria. Cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por ninguno de los medios señalados, los actos de la administración le serán notificados por medio de publicación en un periódico de circulación nacional.

Cuando la notificación se efectúe a una dirección distinta a la informada en el Registro Único Tributario, RUT, habrá lugar a corregir el error dentro del término previsto para la notificación del acto.

PARÁGRAFO 2o. Cuando durante los procesos que se adelanten ante la administración tributaria, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, actúe a través de apoderado, la notificación se surtirá a la última dirección que dicho apoderado tenga registrada en el Registro Único Tributario, RUT.

PARÁGRAFO 3o. Las actuaciones y notificaciones que se realicen a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como certificadora digital cerrada serán gratuitos, en los términos de la Ley 527 de 1999 y sus disposiciones reglamentarias”.

De la norma se deduce que los requerimientos, al igual que otras actuaciones de la Administración Tributaria, pueden notificarse de las siguientes formas:

- Mediante notificación electrónica, esto es, mediante el envío de un mensaje de datos a la dirección o sitio electrónico en el que el contribuyente haya aceptado previamente recibir notificaciones (art. 46 de la Ley 1111 de 2006).
- Personalmente, es decir, mediante la entrega de copia del acto que se va a notificar, directamente al interesado. Normalmente, para este tipo de notificación se envía al interesado un aviso de citación mediante el cual se le conmina a que acuda a la dependencia respectiva y una vez se hace presente se procede a notificarle la actuación pertinente.
- A través de la red oficial de correos.
- Mediante el uso de cualquier servicio de mensajería especializada.

Las últimas dos modalidades, aunque son similares, tienen características diferentes. El Decreto 229 de 1995 define la red oficial de correos de la siguiente manera:

“Artículo 3° Red oficial. *La red oficial de correos se encuentra constituida por todos los recursos utilizados para la admisión, clasificación, y entrega de los envíos de correspondencia y otros objetos postales, que autorice el Ministerio*

de Comunicaciones para la prestación de los servicios de correos nacionales e internacionales mediante contrato de concesión. Toda concesión para la prestación de servicios de correos deberá incluir la aprobación de una red oficial que garantice la universalidad del servicio”.

Po su parte, el artículo 6 del mismo decreto, al definir el servicio de mensajería especializada, expresamente lo diferencia de los servicios propios de la red oficial, al decir que *“Se entiende por servicio de mensajería especializada, la clase de servicio postal prestado **con independencia de las redes postales oficiales** del correo nacional e internacional”.*

De la lectura del artículo 6 del Decreto 229 de 1995 se deduce que los servicios de mensajería especializada estaban regulados con unas características especiales que se pueden resumir así:

- Registro individual de cada envío mediante la asignación de un número único para cada uno de ellos.
- Mecanismos de identificación de algunas de las características de cada envío (fecha, hora y lugar de remisión y de entrega, peso y valor del envío, nombre del remitente y del destinatario).
- Tiempos de entrega cortos.
- Prueba de entrega, que consiste en la posibilidad que tiene el remitente de exigir que se le entregue constancia sobre la fecha y hora de la entrega con firma e identificación de quien recibió el envío.

Como se puede apreciar, en ninguna parte de la norma se contempla como característica de la mensajería especializada que el envío deba ser entregado personalmente al destinatario. Lo que sí se exige es que quede una prueba de que fue entregado y de quién lo recibió. Esa regulación propia de la mensajería especializada tiene una explicación lógica. Los servicios postales tradicionales no tienen muchas de las características propias de la mensajería especializada. En el correo normal, una vez se introduce la carta al buzón, no queda constancia alguna diferente a lo escrito en el sobre respectivo, sobre quién es el remitente, ni sobre la fecha, hora y lugar en que se envía. Después, una vez entregado el correo, tampoco queda constancia de la entrega ni de quién fue la persona que recibió el

envío. Pero, como ya se dijo, la norma no contemplaba el requisito de la entrega directa y personal al destinatario.

En conclusión, ni el Estatuto Tributario, ni el Decreto 229 de 1995 (norma vigente para la época en que sucedieron los hechos), exigían que la notificación del requerimiento ordinario se hiciera mediante la entrega directa al contribuyente.

Ahora bien, en la demanda también se planteó que el envío de correo debería haber sido entregado en la oficina de la contribuyente y no al portero del edificio en que está ubicada dicha oficina, ya que dicho portero no estaba autorizado para recibir correspondencia a nombre de la contribuyente.

La Sala considera que el argumento tampoco puede prosperar. Se reitera que el artículo 565 del Estatuto Tributario contempla varias formas de notificación. Una de estas es la notificación personal y otra es la notificación mediante el envío de copia de la providencia o actuación respectiva, por correo, bien sea por la red oficial o mediante el uso de cualquier servicio de mensajería especializada. Si se aceptara la tesis planteada en la demanda de que el envío por correo debe ser entregado personalmente al contribuyente o a la persona autorizada por este para recibir notificaciones, se llegaría a la conclusión de que la notificación por correo y la personal son idénticas. Es más, en estricto sentido, la notificación por correo terminaría siendo *“más personal”* que la notificación personal misma, ya que en esta última es el interesado quien debe desplazarse a las oficinas de la entidad a notificarse, al paso que en la notificación por correo –como la entiende la demandante- sería el empleado del correo oficial o de la empresa de mensajería quien debería acudir a la dirección del contribuyente, buscarlo y entregarle personalmente copia de la actuación.

En efecto, así como se alega que el portero del edificio en el que se encuentra ubicada la oficina de la contribuyente no estaba autorizado para recibir correspondencia a nombre de la contribuyente, podría alegarse válidamente que un dependiente, o la secretaria, o el auxiliar contable o, en fin, cualquiera de los empleados de la empresa contribuyente, no estaban tampoco autorizados para recibir notificaciones en nombre de la empresa. Por ende, solamente el representante legal podría ser receptor directo de la correspondencia dirigida a la empresa.

Como se puede apreciar, la tesis expuesta en la demanda conduce a conclusiones contrarias al espíritu de las normas que regulan el tema de las notificaciones y que, de aceptarse, fácilmente producirían un grado de dificultad extrema en el trámite de las actuaciones administrativas.

Para la Sala, la interpretación de las normas que regulan las notificaciones debe consultar la necesidad de garantizar el derecho de defensa de los contribuyentes pero sin hacer imposible el trámite de la actuación.

Si el artículo 565 del Estatuto Tributario permite que se haga la notificación mediante cualquier servicio de mensajería especializada debe analizarse si la forma en que regularmente funciona dicho servicio es suficiente garantía para el derecho de defensa del contribuyente. Lo usual en el tráfico ordinario de la actividad de correos es que, cuando se trata de oficinas ubicadas en propiedad horizontal en la que exista una portería, los envíos postales sean entregados a la persona encargada de atender dicha portería. De hecho, la portería tiene siempre dispuesto un espacio físico para la recepción, clasificación y entrega de la correspondencia.

A pesar de lo anterior, afirma la demandante que según una certificación de la administradora del edificio son las empresas de mensajería quienes tienen la responsabilidad de entregar los envíos en cada una de las oficinas de la propiedad horizontal, ya que esa función no está asignada a ninguna persona de la administración del edificio.

Al respecto, la Sala debe precisar que, en primer lugar, la asignación de funciones al personal de la administración del edificio es un asunto interno que no tiene por qué afectar la eficacia de la actividad administrativa tributaria. No discute la Sala la autonomía de los órganos de administración de una copropiedad para organizar sus tareas de la manera en que lo estimen conveniente. Pero esas decisiones solamente producen efectos dentro del ámbito de las relaciones derivadas de la propiedad horizontal y no respecto de las normas que rigen la actividad administrativa del Estado. Por ende, si la administración del edificio adopta la decisión de impedir que el portero reciba correspondencia, las consecuencias de esa decisión afectarán a quienes hayan adoptado tal decisión y, eventualmente a aquellas personas que, según las normas que rigen la propiedad horizontal, queden cobijadas por las decisiones adoptadas por dichos órganos de

administración. Pero esas decisiones, se repite, no pueden dejar sin efecto las normas del Estatuto Tributario en materia de notificación de las actuaciones administrativas.

Sumado a lo anterior, la Sala también debe precisar que frente a una decisión de los órganos de administración de la propiedad horizontal que produce efectos trascendentales, como lo es el de impedir que el portero reciba la correspondencia dirigida a los moradores del edificio, la conducta que era de esperarse de parte del personal de administración, incluidos los porteros, era que se informara de ello a los empleados de cualquier empresa de mensajería en el momento en que se acercaran a cumplir con su labor de entregar la correspondencia respectiva. Si eso hubiera ocurrido, el empleado del correo debería haberse dirigido directamente a la oficina del contribuyente y entregado el envío en dicho lugar.

Pero no ocurrió así. El envío fue recibido por el portero y, además, relacionado en una planilla dispuesta por la administración del edificio para el efecto, lo cual contradice la afirmación de que no existía autorización para el recibo de correspondencia.

Sobre el tema, la Sala se pronunció así:

“En el caso concreto se observa que la notificación por correo del requerimiento especial se envió a la dirección informada por el contribuyente en su declaración de renta correspondiente al año gravable 2003 (folio 165 exp), y si bien se omitió el número de la oficina, dicho envío no fue devuelto por la oficina de correos. En consecuencia, al ser recibido por el encargado de la administración del edificio se reconoció que el destinatario reside en dicho lugar, debiendo proceder a su entrega inmediata.

La falta de coordinación de la administración del edificio en la entrega de la correspondencia es un asunto ajeno a la Administración Tributaria, toda vez que ésta entendió que el acto fue debidamente notificado al no ser devuelto el correo por parte de Adpostal”⁶.

Por último, alega la demandante que según la sentencia C-096 de 2001, los actos de la Administración solo son oponibles al afectado a partir de su real conocimiento y que en el presente caso la contribuyente no tuvo conocimiento del requerimiento ordinario sino en el momento en que le fue notificado el pliego de cargos.

⁶ Sentencia del 10 de febrero de 2011, expediente 17597, Consejero Ponente: William Giraldo Giraldo.

La sentencia invocada por la demandante dijo:

“El conocimiento de los actos administrativos, por parte del directamente afectado, no es una formalidad que puede ser suplida de cualquier manera, sino un presupuesto de eficacia de la función pública administrativa -artículo 209 C.P.- y una condición para la existencia de la democracia participativa - Preámbulo, artículos 1° y 2° C.P.-.

De ahí que el Código Contencioso Administrativo regule, en forma prolija, el deber y la forma de publicación de las decisiones de la administración, deteniéndose en la notificación personal -artículo 44-, en el contenido de ésta -artículo 47-, en las consecuencias de su omisión, o irregularidad, -artículo 48- y en sus efectos -artículo 51-. Porque los actos de la administración solo le son oponibles al afectado, a partir de su real conocimiento, es decir, desde la diligencia de notificación personal o, en caso de no ser ésta posible, desde la realización del hecho que permite suponer que tal conocimiento se produjo, ya sea porque se empleó un medio de comunicación de aquellos que hacen llegar la noticia a su destinatario final -artículo 45 C.C.A.-, o en razón de que el administrado demostró su conocimiento -artículo 48 ibídem-”⁷.

Como se puede apreciar, la sentencia admite que, en algunos casos, la notificación del acto se produce en legal forma a pesar de no haberse producido su conocimiento real. De hecho, toda notificación de carácter procesal consiste en el conocimiento –real o presunto- del acto. En ocasiones, si no se logra la comunicación directa y real del acto, se debe acudir a otros mecanismos que producen el mismo efecto. Es el caso de, por ejemplo, la notificación por edicto que, a pesar de que no genera la certeza absoluta de que el contenido del acto ha sido conocido por el destinatario, constituye una forma válida de notificación cuando, desde luego, se dan las circunstancias que la ley prevé para que se realice la notificación de esa forma y por ese medio.

Por todo lo anterior, no prospera el cargo.

2. Falsa motivación

Adujo la demandante que en la Resolución 900.067 se afirmó un hecho que es contrario a la realidad, consistente en que la empresa de mensajería hizo entrega del requerimiento ordinario en la dirección informada por el contribuyente, cuando lo cierto es que la entrega se hizo en la carrera 7ª N° 19-29 pero no en la oficina 601 sino en la portería. Esto constituiría, según la actora, falsa motivación del acto.

⁷ Corte Constitucional, sentencia del 31 de enero de 2001, Magistrado Ponente: Álvaro Tafur Galvis.

La Sala considera que con la exposición hecha al resolver el cargo anterior, queda resuelto este cargo. Sin embargo, para efectos de precisión, debe decirse que la falsa motivación se presenta cuando la Administración da por probado un hecho sin estarlo y que se requiere, además, que ese hecho fuera relevante para la decisión.

En el presente caso, el cargo puede dar lugar a diferentes lecturas. La Sala interpreta que lo que se quiso decir en la demanda es que la notificación en realidad se produjo en la carrera 7ª N° 19-29 y no en la carrera 7ª N° 19-29, **oficina 601**, y que, por ende, al haberse afirmado en el acto administrativo sancionatorio que dicha notificación se había hecho en la carrera 7ª N° 19-29, **oficina 601**, se estaría incurriendo en falsa motivación por afirmar un hecho contrario a la realidad, debe decirse que eso no constituye un caso de falsa motivación, ya que el hecho relevante es que el envío postal fue entregado en la portería de la carrera 7ª N° 19-29, edificio en el que está ubicada la oficina 601, en la que funciona la empresa contribuyente. Es decir, el hecho real corresponde con el que se afirmó en el acto acusado y fue el mismo que se tuvo en cuenta para la decisión adoptada por la Administración.

3. Defecto fáctico por valoración defectuosa del material probatorio

La demandante alega que en los actos acusados se dio por sentado que el guarda de seguridad del edificio estaba habilitado para recibir la correspondencia de los habitantes del mismo, incluida la contribuyente. Sin embargo, dice, tal afirmación carece de soporte probatorio y la DIAN no decretó prueba alguna para demostrar ese hecho.

Como la carga de la prueba correspondía a la DIAN, era dicha entidad la que tenía que demostrar que efectivamente el guarda de seguridad estaba autorizado para recibir correspondencia de los moradores del edificio, cosa que no hizo.

Reitera la Sala que, en el fondo, este cargo es el mismo cargo relacionado con la defectuosa notificación del requerimiento ordinario. En consecuencia, a la argumentación expuesta al resolver dicho cargo se remite la Sala. Solamente se agrega que no era necesario que la DIAN decretara pruebas para demostrar si el guarda del edificio estaba o no autorizado para recibir correspondencia, ya que, según se explicó, ese hecho era irrelevante para la decisión.

Por tales razones, la apelación no tiene vocación de prosperar.

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:

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

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

Se deja constancia de que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ
Presidente de la Sección**

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE
RODRÍGUEZ**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE
VALENCIA**