

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veintisiete (27) de octubre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Medio de control de nulidad simple
Radicación: 11001-03-27-000-2021-00053-00 (25650)
Demandante: ADRIÁN FERNANDO RODRÍGUEZ PIEDRAHITA
Demandado: U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES
-DIAN-

Temas: Notificación electrónica de los actos administrativos de la DIAN-
Resolución 000038 del 30 de abril de 2020.

SENTENCIA ANTICIPADA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide el medio de control de nulidad instaurado por Adrián Fernando Rodríguez Piedrahita contra el artículo 6 de la Resolución 000038 del 30 de abril de 2020, expedida por la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, mediante el cual se estableció la prelación de la notificación electrónica en cumplimiento de lo establecido el Estatuto Tributario, cuyo texto a la letra reza:

**“RESOLUCIÓN NÚMERO 000038
(30 de abril de 2020)
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

Por la cual se implementa la notificación electrónica en la Unidad Administrativa Especial
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, en cumplimiento de lo establecido
en los artículos 563, 564, 565 y 566-1 del Estatuto Tributario.

(...)

(...)

RESUELVE

CAPÍTULO II

TÉRMINOS Y CONDICIONES DE LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA

(...)

ARTÍCULO 6. PRELACIÓN DE LA NOTIFICACIÓN. De conformidad con lo establecido en los artículos 564, 565 y 566-1 del Estatuto Tributario, la notificación electrónica se preferirá sobre las demás formas de notificación establecidas en el Estatuto Tributario.

Para el efecto, se observarán las siguientes reglas:

a. Si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, proceso sancionatorio, o de cobro el Administrado o su apoderado señala expresamente una Dirección Procesal

Electrónica, la Administración deberá notificar el Acto Administrativo a dicha dirección electrónica.

b. En caso de ausencia de una Dirección Procesal Electrónica, la notificación deberá surtirse a la Dirección Procesal Física informada por el Administrado o su apoderado.

c. Cuando en el proceso de discusión y determinación del tributo, proceso sancionatorio, o de cobro el Administrado actúe a través de apoderado, y este último no haya informado una dirección procesal electrónica ni una dirección procesal física, la notificación deberá surtirse a la dirección de correo electrónico que dicho apoderado tenga registrada en el RUT de conformidad con el párrafo 2º del artículo 565 del Estatuto Tributario.

En el evento que el apoderado no tenga una dirección de correo electrónico registrada en su RUT, la notificación deberá surtirse a la dirección de correo físico que este último tenga registrada en su RUT.

d. Cuando el Administrado no actúe a través de apoderado, y además no informe dirección procesal electrónica o dirección procesal física, la notificación deberá surtirse a la dirección de correo electrónico que el Administrado tenga registrada en su RUT.

En el evento que el Administrado no tenga una dirección de correo electrónico registrada en su RUT, la notificación deberá surtirse a la dirección de correo físico que este último tenga registrada en el RUT.

PARAGRAFO PRIMERO: De conformidad con el párrafo 4º del artículo 565 del Estatuto Tributario, cuando el Administrado no actúe a través de apoderado, pero considere que deba comunicársele el contenido del acto administrativo a este último, una vez la UAE-DIAN habilite una casilla adicional para que el Administrado pueda incluir la dirección de correo electrónico de su apoderado o sus apoderados, se enviará una copia del acto a dicha dirección de correo electrónico. En este caso, la copia del acto enviado al apoderado o apoderados es informativa y no suple la notificación de los actos administrativos. Su no implementación no deriva en la nulidad, invalidez o ineficacia de la notificación al Administrado.

Cuando el Administrado actúe a través de apoderado, se dará aplicación a los literales a), b) o c) de este artículo, según corresponda.

PARÁGRAFO SEGUNDO: En la medida en que las formas de notificación señaladas en los literales del presente artículo son excluyentes, cuando no sea posible la notificación del acto administrativo, bien sea por imposibilidad técnica atribuible a la Administración Tributaria o por causas atribuibles al Administrado, esta se surtirá de conformidad con lo establecido en los artículos 565 y 568 del Estatuto Tributario.

En este caso, la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la UAE - DIAN, en la fecha del primer envío del acto administrativo al correo electrónico indicado en este artículo, y para el Administrado el término legal para responder o impugnar, empezará a contarse a partir de la fecha en que el acto sea efectivamente notificado”.

DEMANDA

1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo, el ciudadano Adrián Fernando Rodríguez Piedrahita, formuló la siguiente pretensión¹:

“Por medio de la presente demanda, respetuosamente solicito al Honorable Consejo de Estado que atendiendo a los fundamentos de hecho y de derecho que se exponen a lo largo de esta demanda, declare la nulidad del artículo 6 de la Resolución 000038 del 30 de

abril de 2020, expedida por la DIAN”.

¹ Folio 5 c. p. 1, índice 2 SAMAI.

2. Normas violadas

El demandante invocó como normas violadas los artículos 563, 564, 565 y 566-1 del Estatuto Tributario, 29 y 209 de la Constitución Política, 3 inciso 1 y 9 de la Ley 1437 de 2011.

3. Concepto de la violación²

Señaló que la Ley 2010 de 2019 estableció que los actos administrativos expedidos por la DIAN deben ser notificados de manera preferente en la dirección electrónica reportada en el RUT. Sin embargo, las reglas definidas en el artículo 6 de la resolución demandada desconocen dicho mandato al dar prevalencia a la notificación física sobre la notificación electrónica. Lo anterior vulnera el debido proceso y el principio de publicidad al establecer una prelación distinta a la prevista en los artículos 563, 564, 565 y 566-1 del Estatuto Tributario, lo que conlleva a su vez, que los actos no sean debidamente notificados a los administrados.

La DIAN tiene el deber de notificar los actos administrativos al correo electrónico informado en el RUT como mecanismo preferente de notificación, pues se entiende que es la manifestación expresa de la voluntad del administrado en ser notificado de manera electrónica. Así, la norma demandada da prevalencia de notificación a la dirección procesal física, antes de considerar la notificación electrónica del RUT cuando el administrado actúa directamente sin apoderado, es una regla contraria a las normas de notificación del Estatuto Tributario.

De la lectura de la norma, la notificación electrónica al correo electrónico registrado en el RUT está en quinto grado de prelación, cuando por expreso mandato legal, existe una prelación de esta notificación sobre la dirección física.

El acto demandado vulnera el principio de legalidad al exceder su facultad reglamentaria, por cuanto prioriza la dirección procesal electrónica y la dirección procesal física sobre la dirección electrónica informada en el RUT, la cual es el mecanismo preferente por ley para efectuar las notificaciones, mientras que la norma demandada establece que solamente en ausencia de estas dos direcciones procesales la administración debe optar por la dirección electrónica del RUT.

La disposición demandada vulnera el debido proceso consagrado en los artículos 29 de la Constitución Política, y 3, inciso 1, del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en la medida que establece reglas de notificación de los actos administrativos que impiden que los administrados conozcan oportunamente su contenido y puedan ejercer su derecho de contradicción.

El artículo 6 de la Resolución nro. 000038 de 30 de abril de 2020 vulnera el principio de publicidad, pues al desconocer la voluntad del administrado de ser notificado al correo electrónico reportado en el RUT conforme dispone el Estatuto Tributario, no garantiza su derecho a ser informado de los actos administrativos en los que se encuentra

involucrado.

² Folios 5 a 18, índice 2 SAMAI.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** en su escrito de contestación de la demanda presentó como excepción previa la de *“ineptitud de la demanda por ausencia de concepto de violación respecto de las normas presuntamente vulneradas”*, por incumplimiento del numeral 4 del artículo 162 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, al considerar que no es posible establecer en qué consiste la presunta violación de la resolución expedida por la DIAN respecto a las normas orden de Constitución y Legal.

Frente al concepto de violación, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos³:

Expuso que el artículo 6 de la Resolución nro. 000038 de 2020 no vulnera los derechos fundamentales al debido proceso, de defensa y el principio de publicidad, pues las reglas establecidas obedecen a la aplicación de los artículos 564, 565 y 566-1 del Estatuto Tributario y fijadas por la jurisprudencia del Consejo de Estado.

La dirección procesal es aquella informada a la DIAN por el contribuyente o administrado dentro de un proceso administrativo específico con la finalidad de que las actuaciones sean notificadas en dicha dirección, es decir que tiene naturaleza principal y obligatoria. De manera que, la priorización de la dirección procesal contemplada en la norma acusada está dada por la voluntad del administrado, que al tratarse de una notificación principal y excluyente en los términos señalados por el Consejo de Estado, la administración no puede desconocerla, pues ello acarrea una vulneración al debido proceso y derecho de defensa del contribuyente o interesado. En los mismos términos opera la notificación a la dirección procesal del apoderado cuando el contribuyente actúe a través de este.

La prelación de la notificación en la dirección procesal electrónica o procesal física corresponde a la aplicación del artículo 564 del Estatuto Tributario, la cual obedece a la manifestación voluntaria y expresa del administrado o su apoderado si actúa a través de él, de ser notificado de los actos que se profieran dentro de un proceso administrativo, es decir que el interesado ya conoce de la investigación adelantada en su contra. Conforme ha sostenido la jurisprudencia, por regla general, “los actos administrativos se notifican en la dirección del RUT salvo que el contribuyente haya informado una dirección procesal”.

En ese orden, no puede prevalecer la notificación electrónica del RUT, sobre la dirección procesal sea electrónica o física, por cuanto la ley estableció una primacía de esta conforme con el artículo 564 del Estatuto Tributario, cuyo criterio ha sido ratificado por la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Ahora, en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 565 del Estatuto Tributario, procede la notificación a la dirección electrónica del RUT del apoderado, cuando no se informó una dirección procesal, y ante la ausencia de esta, se acude a la dirección física

registrada en el RUT del apoderado.

Según criterio del Consejo de Estado, la notificación a la dirección del RUT del apoderado prevalece sobre la notificación a la dirección registrada en el RUT del contribuyente, siempre y cuando no se haya informado una dirección procesal para efectos de notificación.

³ Folios 1 a 19 c. p. 1, índice 2 SAMAI.

De esa manera, la notificación a la dirección electrónica del RUT del administrado procede cuando se comunica por primera vez la existencia de una investigación, y cuando el interesado conoce de la investigación, pero actúa sin apoderado y no informa una dirección procesal electrónica o procesal física.

El orden establecido en la norma demandada obedece a la aplicación de las normas tributarias que garantizan el principio de publicidad, y el conocimiento de las actuaciones por parte del administrado.

CONCEPTO DE ORGANIZACIONES Y EXPERTOS

En virtud del inciso segundo del literal c) del artículo 184 y el artículo 182 B del CPACA, aplicable al medio de control establecido en el artículo 137 ib., en virtud del interés general que reviste el asunto, fueron invitadas entidades públicas, organizaciones privadas y expertos en las materias relacionadas con el tema del proceso a presentar por escrito su concepto. Las siguientes entidades se pronunciaron:

Intervención del Centro de Estudios Tributarios de Antioquia CETA⁴

La reglamentación del artículo 6 de la Resolución nro. 00038 de 2020 se encuentra acorde con las normas que establecen las notificaciones en materia tributaria, por cuanto prevé distintos presupuestos fácticos que se presentan durante la actuación administrativa para efectos de garantizar la notificación de los actos.

La administración no puede dar prevalencia a la dirección electrónica registrada en el RUT sobre la dirección procesal sea electrónica o física informada por el administrado o su apoderado según sea el caso, pues ello desconocería las reglas de prelación definidas por el legislador para efectos de notificar los actos administrativos en materia tributaria y en consecuencia atentaría contra los derechos al debido proceso y defensa, así como el principio de publicidad.

El artículo 564 del Estatuto Tributario confiere al administrado o su apoderado que las notificaciones de las actuaciones proferidas dentro de un proceso administrativo se surtan en la dirección procesal física o electrónica, sin que ello implique una vulneración a una norma superior. Por el contrario, la prelación de la notificación a la dirección electrónica del RUT sobre la dirección procesal desconoce dicho mecanismo de notificación y conlleva la invalidez de esta.

Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero ICDT⁵

El artículo 566-1 del Estatuto Tributario establece la notificación electrónica como mecanismo preferente de todos los actos administrativos expedidos por la administración

tributaria, sin embargo existen tres excepciones a ello que son a saber:

i) cuando el contribuyente no informa una dirección de correo electrónico en el RUT, por lo que se debe acudir a los otros mecanismos de notificación previstos en la ley, ii) el contribuyente expresamente indica que sea notificado en una dirección distinta al correo electrónico del RUT, como lo es la dirección procesal y iii) la imposibilidad técnica de notificar electrónicamente.

⁴ Folios 1 a 17, índice 13 SAMAI.

⁵ Folios 1 a 17, índice 14 SAMAI.

Así, aun cuando la notificación electrónica tiene prelación sobre las demás formas de notificación, la ley prevé unas excepciones que la administración debe aplicar.

Contrario a lo aducido por el demandante, la norma demandada no dispone en quinto grado de prelación la notificación electrónica, sino que contempla las situaciones excepcionales en las que los actos administrativos deben ser notificados mediante otros mecanismos diferentes al electrónico.

En todo caso, advierte que si bien la norma no vulnera el debido proceso de los contribuyentes, las situaciones que se presenten y acarreen dicha vulneración por el uso de medios diferentes a la notificación electrónica, deben ser objeto de estudio dentro de un proceso de nulidad y restablecimiento del derecho.

Las excepciones contenidas en la norma demandada son una garantía del derecho de defensa y debido proceso de los administrados al regular la forma de notificación de los actos cuando no procede la notificación electrónica del RUT.

TRÁMITE

Mediante auto del 23 de agosto de 2022, el despacho sustanciador negó la excepción previa de inepta demanda propuesta por la DIAN, y luego de verificar que el asunto es de puro derecho, se ordenó surtir el trámite de sentencia anticipada. Además, se determinó innecesaria la práctica de pruebas adicionales a las documentales aportadas por las partes, así como la realización de la audiencia inicial, atendiendo lo establecido en el artículo 42 de la Ley 2080 de 2021, que adicionó el artículo 182A al Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Asimismo, corrió traslado a las partes para que presentaran alegatos de conclusión.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **DIAN**⁶ reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y señaló que la resolución demandada no vulnera los derechos al debido proceso, defensa y publicidad dado que aplica de manera sistemática las reglas de notificación previstas en el Estatuto Tributario.

La **parte demandante**⁷ insistió en los argumentos de la demanda, al indicar que la notificación electrónica al correo informado en el RUT es preferente respecto de los demás mecanismos de notificación.

El correo electrónico informado en el RUT es una manifestación expresa del

administrado de querer ser notificado electrónicamente, por lo que la notificación a la dirección procesal electrónica y la dirección procesal física debe operar de manera subsidiaria.

Por su parte el **Ministerio Público** guardó silencio.

⁶ Índice 35 SAMAI.

⁷ Índice 36 SAMAI.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad del artículo 6 de la Resolución nro. 000038 del 30 de abril de 2020, expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, para lo cual debe establecer si excede o no la potestad reglamentaria del Gobierno, los principios de legalidad, debido proceso y publicidad, respecto de la prevalencia a otros mecanismos de notificación diferentes a la notificación al correo electrónico informado en el RUT del administrado.

Ejercicio de la potestad reglamentaria

La potestad reglamentaria del Ejecutivo permite que las autoridades administrativas dentro de su ámbito de competencia expidan resoluciones y adopten medidas que sean necesarios para la cumplida ejecución de las leyes de asuntos a su cargo. Como toda potestad en un Estado de Derecho, el ejercicio de la potestad reglamentaria está sujeta a límites, siendo el primero de los cuales el ámbito material de la misma ley que reglamenta. Por lo tanto, en aras de facilitar el cumplimiento de la ley, el reglamento debe centrarse en los elementos taxativos que la ley le permite desarrollar, so pena de incurrir en un desbordamiento de las funciones que le asignó directamente la Constitución⁸.

El Ejecutivo desborda los límites de su potestad reglamentaria si modifica o altera en el reglamento el contenido de la ley. Ello ocurre si las definiciones establecidas por el propio legislador se ven ampliadas por la norma reglamentaria, de tal manera que aludan a supuestos no contemplados por el legislador.

Sobre este punto en particular, la Sala ha señalado que⁹:

“[...] la potestad reglamentaria tiene su primer límite en la ley que va a reglamentar, dado que es ella la que establece el marco dentro del cual se ejerce, de tal forma que no puede el Ejecutivo crear una disposición no contenida en aquella, ni modificarla para restringir su espíritu o finalidad, pues así invadiría competencias que le corresponden al Congreso, con mayor razón tratándose de disposiciones legales de carácter tributario, en las que la Constitución Política consagra expresamente las competencias legislativas .

Es evidente que el **control judicial que recae sobre el reglamento debe cuidar que la función reglamentaria** no sobrepase ni invada la competencia del legislativo, en el sentido de que el reglamento no puede desfigurar la situación regulada por la ley, hacerla nugatoria, **ni extenderla a situaciones de hecho que el legislador no contempló.**”

(Subrayado fuera del texto)

En el presente asunto, en ejercicio de la potestad reglamentaria, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- expidió la Resolución nro. 00038 de 2020, que en el artículo 6, estableció la prevalencia de la notificación electrónica sobre las demás notificaciones siguiendo las reglas allí definidas.

⁸ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 30 de mayo de 2011 (exp. 17699, CP Martha Teresa Briceño) y del 6 de diciembre del 2017 (exp. 19759, M.P. Milton Chaves García); y de la Sección Primera, del 11 de junio de 2009 (exp. 00348, CP: Rafael E. Ostau de Lafont Pianeta).

⁹ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 23 de mayo de 2013, exp. 19306, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Ver también sentencia del 15 de abril de 2015, exp. 19103, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

De los argumentos expuestos por las partes, el estudio de legalidad se contrae a determinar si se excedió la potestad reglamentaria al fijar unas reglas de aplicación incorrecta que omiten la prevalencia de notificación electrónica del RUT sobre las demás notificaciones.

En virtud del inciso cuarto del artículo 563 del ET, adicionado por el artículo 103 de la Ley 2010 de 2019, se dispuso que la notificación por medios electrónicos es el mecanismo preferente de notificación de los actos de la DIAN¹⁰.

Por su parte, el párrafo 4 del artículo 565 en consonancia con el artículo 566-1 ib. prevé que cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante informe un correo electrónico en el RUT, *“se entiende de manera expresa su voluntad de ser notificado electrónicamente”*, por lo que los actos administrativos expedidos por la administración con posterioridad a que se informe la dirección electrónica del RUT deben ser notificados a esa dirección hasta que se informe expresamente el cambio de dirección. Las normas citadas disponen expresamente:

“Artículo 565. Formas de notificación de las actuaciones de la administración de impuestos

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.

(...)

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 dirección de correo físico, o electrónico que dicho apoderado tenga registrado 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.

PARÁGRAFO 4o. Todos los actos administrativos de que trata el presente artículo, incluidos los que se profieran en el proceso de cobro coactivo, se podrán notificar de manera electrónica, siempre y cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante haya informado un correo electrónico en el Registro Único

Tributario (RUT), con lo que se entiende haber manifestado de forma expresa su voluntad de ser notificado electrónicamente. Para estos efectos, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) deberá implementar los mecanismos correspondientes en el Registro Único Tributario (RUT) y habilitará una casilla adicional para que el contribuyente pueda incluir la dirección de correo electrónico de su apoderado o sus apoderados, caso en el cual se enviará una copia del acto a dicha dirección de correo electrónico.

(...)

¹⁰ **Inciso 4 Artículo 563 del ET.** Adicionado por el artículo 103 de la Ley 2010 de 2019.

"Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor y/o declarante informe a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) a través del Registro Único Tributario (RUT) una dirección de correo electrónico, todos los actos administrativos le serán notificados a la misma.

La notificación por medios electrónicos será el mecanismo preferente de notificación de los actos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)."

Artículo 566-1. Notificación electrónica. Es la forma de notificación que se surte de manera electrónica a través de la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) pone en conocimiento de los administrados los actos administrativos de que trata el artículo 565 del Estatuto Tributario, incluidos los que se profieran en el proceso de cobro.

Una vez el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante informe la dirección electrónica a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en los términos previstos en los artículos 563 y 565 del Estatuto Tributario, todos los actos administrativos proferidos con posterioridad a ese momento, independientemente de la etapa administrativa en la que se encuentre el proceso, serán notificados a esa dirección hasta que se informe de manera expresa el cambio de dirección.

Quando los actos administrativos enviados por correo electrónico no puedan notificarse por causas atribuibles al contribuyente, responsable, agente retenedor, declarante o su apoderado, en la dirección electrónica autorizada, esta se surtirá de conformidad con lo establecido en los artículos 565 y 568 del Estatuto Tributario. En este caso, la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en la fecha del primer envío del acto administrativo al correo electrónico autorizado y para el contribuyente, responsable, agente retenedor, declarante o su apoderado, el término legal para responder o impugnar, empezará a contarse a partir de la fecha en que el acto sea efectivamente notificado.

(...)"

(Negrillas y subrayas fuera de texto)

Ahora, el artículo 564 del ET¹¹ dispone que las decisiones o actos administrativos proferidos dentro de un proceso de determinación y discusión del tributo, pueden ser notificados de manera física o electrónica a la dirección procesal que el contribuyente responsable, agente retenedor o declarante señalen expresamente.

De acuerdo con lo anterior, existen unas excepciones a la notificación en la dirección electrónica registrada en el RUT como mecanismo preferente, para lo cual la administración debe acudir a otros mecanismos de notificación como sucede cuando se informa la dirección electrónica, o cuando expresamente manifiesta su voluntad de ser notificada en una dirección procesal sea electrónica o física.

La norma reglamentaria acusada desarrolla las normas del Estatuto Tributario que regulan las notificaciones de los actos administrativos expedidos por la DIAN, y señala

las reglas precitadas y contenidas en la norma tributaria para su aplicación escalonada, considerando las circunstancias que se presentan en cada caso, como lo es, cuando se informe la dirección electrónica en el RUT, se actué durante el proceso administrativo con apoderado o se informe una dirección procesal electrónica o física.

Para la Sala, el artículo acusado no excede las disposiciones legales reglamentadas, dado que prevé las excepciones a la notificación electrónica como mecanismo preferente, atendiendo las condiciones establecidas en los artículos 564, 565 y 566-1 del ET. Si bien se estableció la notificación electrónica informada en el RUT como preferente sobre las demás, también lo es que el legislador señaló distinciones y la aplicación de otras formas de notificación como excepcionales cuando se acrediten ciertas circunstancias, conforme fue reglamentado, como lo es cuando durante el

¹¹ **Artículo 564. Dirección procesal.** Las decisiones o actos administrativos proferidos dentro de un proceso de determinación y discusión del tributo pueden ser notificados de manera física o electrónica a la dirección procesal que el contribuyente responsable, agente retenedor o declarante señalen expresamente. **La notificación a la dirección procesal electrónica se aplicará de manera preferente una vez sea implementada por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).**

proceso administrativo se informa expresamente una dirección procesal para efectos de notificación, la cual opera de manera excluyente y por tanto no puede ser desconocida por la administración.

En ese orden, las reglas contenidas en los literales a) y b) del artículo 6 de la Resolución nro. 000038 de 2020¹², obedecen a la aplicación del artículo 564 del ET, esto es, cuando durante un proceso administrativo de determinación del tributo, el contribuyente o su apoderado si actúa a través de este, señalan expresamente una dirección de notificación procesal, en cuyo caso los actos administrativos se notificarán a esa dirección, que comporta un carácter excluyente conforme ha sostenido la Sala en reiteradas oportunidades¹³, en los siguientes términos:

“1. Al respecto se reitera el criterio expuesto por la Sala, según el cual la dirección procesal, es excluyente y la administración está obligada a surtir la notificación en dicha dirección y no en otra diferente. En este sentido se ha señalado:

“Igualmente, la normativa tributaria establece la posibilidad de notificar los actos expedidos durante el proceso de determinación y discusión del tributo a la dirección procesal, esto es, la informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, para ese específico proceso, por lo tanto, es obligatorio para la Administración notificarle a esta dirección las actuaciones correspondientes, pues el artículo 564 E.T. indica expresamente que la Administración “deberá” hacer la notificación a dicha dirección”.

No obstante, cabe aclarar que, si bien el artículo 563 ibídem determinó que la notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria debe hacerse en la última dirección informada por el contribuyente en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según corresponda, dicha dirección opera sin perjuicio de la dirección procesal, la cual es excluyente, tal y como lo dispone el artículo 564 anotado¹⁴.

De esta manera, la dirección procesal al ser de carácter principal y excluyente, la administración no puede desconocer su prevalencia sobre las demás, se trate de una dirección procesal electrónica o sea física, por lo que la administración está obligada a surtir la notificación en dicha dirección y no en otra diferente.

Los literales c) y d) del artículo 6 de la resolución demandada¹⁵ prevén la notificación a la dirección electrónica registrada en el RUT del contribuyente o de su apoderado si

¹² “**ARTÍCULO 6. PRELACIÓN DE LA NOTIFICACIÓN.** De conformidad con lo establecido en los artículos 564, 565 y 566-1 del Estatuto Tributario, la notificación electrónica se preferirá sobre las demás formas de notificación establecidas en el Estatuto Tributario. Para el efecto, se observarán las siguientes reglas:

a. Si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, proceso sancionatorio, o de cobro el Administrado o su apoderado señala expresamente una Dirección Procesal Electrónica, la Administración deberá notificar el Acto Administrativo a dicha dirección electrónica.

b. En caso de ausencia de una Dirección Procesal Electrónica, la notificación deberá surtirse a la Dirección Procesal Física informada por el Administrado o su apoderado”.

¹³ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativa, Sección Cuarta. Sentencias del 5 de abril de 2018, 21 de marzo de 2018, exp. 21028 y 21800, C.P. Milton Chaves Garcia, del 13 de mayo de 2021, exp. 23924, 16 de junio de 2022, exp. 25878, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, 28 de octubre de 2021, exp. 22295, 25 de agosto de 2022, exp. 25936, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, entre otras.

¹⁴ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativa, Sección Cuarta, Sentencia de 15 de abril de 2021. Exp. 24844. C.P. Myriam Stella Argüello.

¹⁵ ARTÍCULO 6. PRELACIÓN DE LA NOTIFICACIÓN (...)

“c. Cuando en el proceso de discusión y determinación del tributo, proceso sancionatorio, o de cobro el Administrado actúe a través de apoderado, y este último no haya informado una dirección procesal electrónica ni una dirección procesal física, la notificación deberá surtirse a la dirección de correo electrónico que dicho apoderado tenga registrada en el RUT de conformidad con el parágrafo 2º del artículo 565 del Estatuto Tributario.

En el evento que el apoderado no tenga una dirección de correo electrónico registrada en su RUT, la notificación deberá surtirse a la dirección de correo físico que este último tenga registrada en su RUT.

actúa a través de este, cuando no se reporta una dirección procesal electrónica o física; y en el evento que no tengan dirección electrónica, se realiza la notificación en la dirección física del apoderado o del contribuyente según sea el caso, conforme al parágrafo 2 y 4 del artículo 565 del ET.

Frente a la aplicación del parágrafo 2 del artículo 565, la Sala ha señalado¹⁶:

“En lo que concierne a esos aspectos de la contienda, la Sala parte de advertir que sobre las cuestiones debatidas esta Sección tiene fijado un criterio de decisión judicial al cual debe sujetarse¹⁷. Según el precedente que se reitera, si con ocasión de un procedimiento administrativo de carácter tributario el obligado actúa por medio de apoderado, la notificación de los actos proferidos en el marco de dicho procedimiento debe surtirse en la última dirección indicada por el apoderado en el RUT, en virtud del parágrafo 2.º del artículo 565 del ET, en la medida en que tal dirección prima «respecto de la informada en el mismo registro por su poderdante, sin que sea potestativo de la Administración optar por una u otra dirección de notificación». A la luz de esos planteamientos, la Sección ha concluido que es indebida la notificación que se practique en una dirección distinta a la registrada en el RUT del apoderado del contribuyente, salvo que se trate de una dirección procesal informada en los términos del artículo 564 del ET”.

(Subrayas fuera de texto)

Así, lo dispuesto en el literal c) del artículo demandados se encuentra acorde con lo previsto en el parágrafo 2º del artículo 565 del Estatuto Tributario, que establece que cuando el contribuyente actúe a través de apoderado, la notificación se debe enviar a la última dirección que dicho apoderado tenga registrada en el RUT, y como quiera que prima la dirección electrónica del RUT del apoderado en ausencia de esta opera la dirección física allí registrada.

El artículo 6 de la Resolución nro. 00038 de 2020 demandado no establece unos grados de prelación para aplicar la notificación en los términos allí previstos de manera subsidiaria, sino que en un desarrollo sistemático de las normas que reglamenta, establece las situaciones excepcionales que se presentan para acudir a otros mecanismos de notificación distintos a la notificación a la dirección electrónica del RUT.

Para la Sala, existen fundamentos legales para que la norma demandada distinga y dé alcance a la notificación de los actos administrativos de la DIAN, porque la ley no solo estableció la aplicación preferente de la notificación electrónica a la dirección registrada en el RUT, sino que además previó las situaciones excepcionales a esta y los mecanismos de notificación que se puede acudir cuando el contribuyente u obligado no informe la dirección electrónica en el RUT, o cuando actúe a través de apoderado y expresamente indique una dirección procesal.

En ese orden, en el presente caso no existe un exceso de la facultad reglamentaria pues el texto del artículo no contraría lo enunciado por la ley, por el contrario, desarrolla y establece con precisión el alcance de los artículos 564, 565 y 566-1 del ET frente a

d. Cuando el Administrado no actúe a través de apoderado, y además no informe dirección procesal electrónica o dirección procesal física, la notificación deberá surtirse a la dirección de correo electrónico que el Administrado tenga registrada en su RUT”.

¹⁶ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 16 de junio de 2022. Exp. 24846. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁷ Sentencias del 19 de septiembre de 2019 (exp. 22751, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); del 05 de noviembre de 2020 (exp. 24341, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); y del 26 de agosto de 2021 (exp. 25501, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

las notificaciones de los actos administrativos expedidos por la DIAN, para su correcta aplicación.

Cabe añadir que la disposición demandada que regula la notificación de los actos administrativos en los términos del Estatuto Tributario garantiza el principio de publicidad, pues permite que las actuaciones administrativas sean conocidas por los administrados para que puedan controvertirlas a través de los recursos en vía administrativa y con ello proteger el derecho de defensa y contradicción.

Así las cosas, la norma acusada se estima ajustada a derecho y, por lo tanto, respecto de ella se desestimarán las súplicas de nulidad, en cuanto no excedieron la facultad reglamentaria respecto de los artículos 563, 564, 565 y 566-1 del Estatuto Tributario.

Por último, la Sala se abstiene de emitir un pronunciamiento frente a los párrafos del artículo 6 de la Resolución nro. 000038 de 2020, por cuanto la demanda no contiene argumentos por los cuales las disposiciones se evidencien como ilegales respecto a las normas del Estatuto Tributario o alguna de rango superior.

De la condena en costas

Finalmente, no procede la condena en costas en esta instancia, por cuanto al ser un proceso de simple nulidad, se está ventilando un interés público, según lo dispone el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda en relación con la solicitud de nulidad del artículo 6° de la Resolución nro. 00038 de 2020, expedida por la DIAN.

SEGUNDO: No se condena en costas.

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

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

(Firmado Electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

(Firmado Electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado Electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado Electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO