

Régimen de notificaciones tributarias - Evolución, influencia y críticas frente al procedimiento administrativo general y la aplicación del principio de igualdad sobre el de especialidad

Tax Notifications Regime - Evolution, Influence and Criticism of the General Administrative Procedure and the Application of the Principle of Equality on the Speciality

NINA AMPARO CUATÍN PEÑA¹

Resumen

Teniendo en cuenta el principio de especialidad aplicado en materia tributaria, que se refleja en los siguientes postulados: 1.) la norma especial prima sobre la norma general; 2.) la norma superior prima sobre la inferior; 3.) la norma posterior prima sobre la anterior, así como el principio de igualdad, que consiste en aplicar la ley en cada una de las circunstancias según las diferencias cons-

titutivas de las mismas, el presente artículo procede a plantear el análisis de las notificaciones administrativas y tributarias, con el fin de aplicar, tanto el *test* establecido por la Corte Constitucional Colombiana, como el criterio planteado por el Tribunal Supremo del Perú, para verificar si prevalece el principio de igualdad o el de especialidad; estableciendo previa y claramente los cambios históricos que ha sufrido cada medio de notificación en el área del Derecho respectiva.

¹ Contadora de la Universidad Santiago de Cali, Abogada de la Universidad Libre Seccional Cali. Maestría en Derecho del Estado con énfasis en tributación en la Universidad Externado de Colombia. DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n13.08>

Como en el caso de *la notificación personal, que tiene gran trascendencia en el ordenamiento jurídico colombiano porque es el medio que resulta más efectivo procesalmente*, para garantizarles a los interesados el conocimiento de las decisiones administrativas y judiciales, la cual en el procedimiento administrativo general se encuentra reservada para todos los actos definitivos, es decir, aquellas decisiones que concluyen la actuación administrativa o deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, en el presente estudio se pudo establecer que en el caso de la notificación por correo, en materia tributaria, de dichos actos no se cumple el referido *test* de igualdad y, por ende, el principio de especialidad debe ceder ante el de igualdad.

Palabras clave: Principio de especialidad, Debido proceso, Principio de igualdad, Procedimiento administrativo general, Procedimiento administrativo tributario, Notificación personal, Notificación por edicto, Notificación por aviso, Notificación por correo.

Abstract

Taking into account the principle of specialty applied in tax matters reflected in the following postulates: 1.) The special premium standard on the general standard; 2. The top standard above the bottom; 3.) The subsequent premium standard above the above. As well as the principle of equality, which consists in applying the law in each of the circumstances according to the constituent differences of the same, this article proceeds to consider the analysis of adminis-

trative and tax notification, in order to apply both the test established by the Court and the criterion posed by the Peru Supreme Court, To verify whether the principle of equality or specialization prevails; Establishing prior and clearly the historical changes that each means of notification has undergone in the low specific area.

As in the case of personal notification, which has great significance in the Colombian legal system because it is the most effective means procedurally, to guarantee to the interested parties the knowledge of the administrative and judicial decisions; so much that it is reserved for those decisions that put an end to an administrative action, that is to say those decisions that conclude the administrative action or decide directly or indirectly the substance of the matter, in the present study it was possible to establish, in the case of the mail notification, in tax matter, of such acts is not fulfilled the referred equality test and therefore the principle of specialization must yield to equality.

Keywords: Specialty principle, Due process, Equality principle, General Administrative Procedure, Tax Administrative Procedure, Personal notification, Notification by edict, Mail notification.

Introducción

El Derecho administrativo colombiano se ha caracterizado por establecer las reglas a las cuales se encuentra sujeta la Administración en la relación con el administrado, que son de obligatorio cumplimiento para los funcionarios públicos, que en virtud del

principio de igualdad deben aplicarse uniformemente por todas las entidades del país. De igual forma, observamos que en algunos casos o materias el legislador ha establecido regulación especial respecto al procedimiento administrativo; tal es el caso del “Tributario”, contenido en el Libro V del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), que desarrolla las actuaciones de la DIAN frente al contribuyente, responsable u obligado, entre las que se encuentra el régimen de notificaciones, constituyéndose en norma especial, la cual, por el principio de especialidad, debe aplicarse en forma preferente a la general.

No obstante ello, tratándose de derechos y principios constitucionales y administrativos, como el debido proceso, el principio de publicidad (regla del debido proceso y fin esencial del Estado) y el principio de igualdad, estos deberán prevalecer y, en consecuencia, los instrumentos que los garantizan (régimen de notificaciones) tendrían aplicación uniforme para todos los administrados, presentándose contradicción frente a la anterior premisa.

Por ello, en el presente estudio, se expondrán los criterios doctrinales y jurisprudenciales sobre los principios de especialidad y de igualdad, así como las soluciones que se han planteado frente al conflicto de estos principios, para luego efectuar análisis de la evolución normativa de cada una de las clases de notificaciones establecidas en el procedimiento administrativo general y tributario, determinando su origen, similitudes y diferencias, así como la forma en que las mismas ofrecen mayores garantías al administrado y eficiencia en la labor administrativa, es decir, garantizar el derecho fundamental al debido proceso.

I. Principios de especialidad e igualdad

El principio de especialidad, derivado de la premisa “la norma especial prima sobre la general” como lo manifiesta Zegarra Vélchez (2005), tiene las funciones de fuente de Derecho al permitir la interpretación de las normas jurídicas existentes y la solución de los problemas jurídicos que se presentan por los vacíos normativos (mediante creación de normas).

Para nuestro estudio, analizaremos dicho principio desde su función interpretativa, que se conjuga con los criterios de jerarquía (norma superior prima sobre la del rango inferior) y el de temporalidad (norma posterior prima sobre norma anterior) consagrados en los **Artículos 2, 3 y 12 de la Ley 157 de 1887** y **5 de la Ley 57 de 1887**, que fijan la forma de solucionar el conflicto normativo que puede surgir entre dos normas de igual jerarquía. Por regla general, se deberá preferir la norma que contenga la regulación especial del asunto que se trate, sobre la norma general, y en el evento en que las disposiciones regulen el mismo asunto especial:

- Cuando se encuentren en el mismo Código, se preferirá la norma posterior, y
- Si están reguladas en diferentes Códigos, se aplicará de acuerdo con la jerarquía de estos, así: “Civil, de Comercio, Penal, Judicial, Administrativo, Fiscal, de Elecciones, Militar, de Policía, de Fomento, de Minas, de Beneficencia y de Instrucción Pública”.

Autores como Tardío Pato (2003) han considerado que en virtud de dicho principio debe aplicarse la norma general, a menos que, en el supuesto de hecho de la vida real, se

den circunstancias más específicas y en parte divergentes que concuerden con el supuesto de hecho de la norma especial, en cuyo caso se aplicará esta última de modo preferente.

De su parte, Zegarra Vélchez (2005), al analizar el principio de especialidad en el Derecho tributario peruano, concluye que este constituye un criterio de interpretación de obligatorio cumplimiento para la Administración Tributaria, situación que también ocurre en nuestro Derecho colombiano, como lo ha considerado la Corte Constitucional (Sentencia C-078, 1997)²:

- La ley especial debe prevalecer sobre la general pues cuando la primera subtrae una parte de la norma general para efectuar una reglamentación diversa (contraria o contradictoria), lo hace para dar paso a una regla más específica que regule casos concretos (especiales), con el fin de dar aplicación al principio de justicia en el sentido de otorgar igual tratamiento a personas que pertenecen a una misma categoría (principio de igualdad), pues de lo contrario se le otorgaría igual tratamiento a personas que pertenecen a categorías diversas.
- Cuando existan conflictos entre el criterio de interpretación cronológico (principio de ley posterior prima sobre la anterior) y el de especialidad, debe aplicarse la regla general referente a que la ley posterior general no deroga la anterior especial.

En consonancia con lo anterior, el Consejo de Estado (2014) dio aplicación al principio de especialidad (numeral 1 del Artículo 5 de la Ley 57 de 1887) pues, teniendo en cuenta que la Ley 1437 de 2011 es una ley general ordinaria, si la intención era modificar de manera íntegra u orgánica la materia administrativa y contenciosa administrativa debió ser explícita en el sentido de indicar que “se trataba de una legislación absoluta e integral que dejaba sin vigencia las acciones, competencias, procesos, procedimientos y recursos contenidos en leyes especiales”, tesis que apoyó con diversa jurisprudencia y doctrina sobre la materia.

En esos términos, dicho principio siempre ha sido invocado para las normas sustanciales y procedimentales en materia tributaria, no obstante ello y analizando las mismas consideraciones efectuadas por la Honorable Corte Constitucional, sobre las que se apoyó el último Tribunal, surge una inquietud referente a qué tan absoluto es el principio de especialidad cuando entra en conflicto con el principio de igualdad, sobre el cual supuestamente se fundamenta.

El principio de igualdad se encuentra establecido en el Artículo 13 de la Constitución Política el cual, según la Corte Constitucional (Sentencia T-432, 1992), se traduce en el derecho a que no se instauren excepciones o privilegios que exceptúen a unos individuos de lo que se concede a otros en idénticas circunstancias, es decir, que la real y efectiva

² La sentencia fue citada por el Consejo de Estado, Sección Tercera (Auto del 13 de febrero de 2014, exp. 48521) al proferir auto de unificación sobre la posible derogatoria tácita efectuada por la Ley 1437 de 2011 a diversas normas que regulan casos contemplados en normas especiales.

igualdad consiste en aplicar la ley en cada una de las circunstancias según las diferencias constitutivas de ellas.

Como lo indica Quinche Ramírez (2008, p. 170), el Artículo 13 centra la protección del derecho a la igualdad en tres elementos:

- A. En el derecho al trato igualitario, sobre el que puntualmente la Corte ha señalado que se trata del derecho a “ser tratado igual que los demás” (Sentencia C-530/93).
- B. En el derecho a no aceptar diferencias de trato, **salvo que estas se encuentren constitucionalmente justificadas**.
- C. En la enunciación de las llamadas “categorías sospechosas” o “prohibidas”, las que, en caso de ser usadas como criterio de diferenciación o discriminación, indican la probable violación del derecho.

Conforme Lewin Figueroa (2002), citando a la Corte Constitucional (Sentencia C-364, 1993) y a Corti (1994), afirma que el principio de igualdad se ha confundido con el de equidad, razón por la cual, en su estudio, en el campo tributario, se deben establecer dos criterios para su aplicación, uno cualitativo y otro cuantitativo (Bravo Arteaga, 1999). El primero ligado a la generalidad y la uniformidad de tratamiento, y el segundo, a la capacidad contributiva.

Desde el punto de vista del criterio cualitativo (generalidad y uniformidad de tra-

tamiento), el Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo (Congreso República, 2011) en su Artículo 3 consagra el principio de igualdad, estableciendo que las autoridades deberán dar el mismo trato y protección a las personas e instituciones que intervengan en las actuaciones, teniendo especial protección hacia aquellas que se encuentren en circunstancias de debilidad manifiesta.

Aplicando dicho principio a los casos de tratamiento diferenciado, la Corte Europea (1968) y la Corte Constitucional³ han sido claras al considerar que dicho principio no se desconoce por la existencia del referido tratamiento, siempre y cuando la diferenciación de trato tenga una justificación objetiva y razonable, verificada a partir del objetivo que se persigue y los efectos de la medida. En efecto, en el desarrollo jurisprudencial de nuestra Corte, se ha establecido el siguiente *test*, que brinda herramientas para considerar si el tratamiento diferencial normativo viola, o no, el principio de igualdad, el cual establece que aquel:

1. Debe perseguir un objetivo constitucionalmente permitido.
2. Debe ser adecuado para el logro del objetivo perseguido.
3. Debe ser proporcional al objetivo buscado.
4. El medio escogido debe ser necesario para lograr el fin propuesto.

Lo anterior ha sido considerado también por Tardío Pato (2003, pp. 196-203), quien

³ Sobre el particular, existen las siguientes sentencias de la Corte Constitucional que se refieren en el mismo sentido: Sentencias T-230/94, T-288/95, C-530/93, C-022/96.

concluye que el principio de igualdad no se trasgrede cuando la norma especial, que establece el trato diferenciado, tenga una justificación objetiva, ya que la equidad exige un trato diferente a categorías desiguales; y complementa, sustentado en fallos del Tribunal Supremo del Perú, que cuando por efectos de modificaciones legislativas se presentan antinomias y dualidades entre la ley general y la especial, cuando esta última ha sido adoptada en consonancia con la ley general anterior y la nueva versión de dicha ley obedece a la adaptación de las nuevas exigencias de la realidad social, el caso deberá analizarse de forma especial, pues se podría estar frente a una violación al principio de igualdad, luego, entonces, deberá aplicarse de manera preferente la norma general posterior.

Con base en lo anterior, se procederá a plantear el análisis de las notificaciones administrativas generales y especiales tributarias, con el fin de aplicar tanto el *test* establecido por la Corte como el criterio planteado por el Tribunal Supremo del Perú, para verificar si debe prevalecer el principio de igualdad o el de especialidad frente al Procedimiento Administrativo General y las modificaciones en el régimen de notificaciones introducidas en la Ley 1437 de 2011.

II. Análisis histórico y comparativo, y *test* de igualdad de las notificaciones en el procedimiento administrativo general y el tributario

El régimen de notificaciones en el procedimiento administrativo general fue reglado por primera vez por la Ley 167 de 1941, primera disposición del procedimiento administrativo, que fue modificado por el Decreto

01 de 1984, y en la actualidad por la Ley 1437 de 2011, normas que en su contenido consagraron las notificaciones personales (como instrumento principal de notificación), por edicto, por aviso y electrónicas.

El procedimiento administrativo tributario tiene su origen en el Decreto 1651 de julio 8 de 1961 (aunque se encuentran vestigios de dicha regulación desde la Ley 63 de 1936), y en su desarrollo normativo se fijaron diversas reglas para el régimen de notificaciones que fueron continuamente modificadas hasta llegar a los medios de notificación conocidos en la actualidad (personal, edicto, correo y electrónica) que analizaremos seguidamente de forma paralela con las reglamentadas en el procedimiento administrativo general.

A. Notificación personal

Mediante esta notificación, la Administración informa o comunica, en forma directa y personal, a las partes interesadas dentro del proceso, de un acto administrativo o una providencia expedida por el funcionario competente.

El ordenamiento jurídico colombiano le ha otorgado gran trascendencia a la notificación personal, por ser el medio de mayor efectividad procesal, pues garantiza que los interesados tengan el conocimiento y conciencia de las decisiones administrativas y judiciales, tal como lo ha considerado la Corte Constitucional en la Sentencia C-472 de julio 23 de 1992, al manifestar que la notificación personal busca asegurar el derecho de defensa de aquel cuyo derecho o interés resulta afectado, pues se garantiza que este directamente, o su representado, conozca con *plena certidumbre acerca del contenido*

de providencias trascendentales en el curso del proceso, desarrollando adicionalmente el principio de seguridad jurídica y los fines esenciales del Estado Social de Derecho.

1. Procedimiento administrativo general

Fue regulado por primera vez en el Artículo 74 de la Ley 167 de 1941, y exigía que todas las providencias que finiquitaban cualquier negocio o actuación administrativa debían notificarse personalmente al interesado, representante o su apoderado, así como a cualquier particular que quedara obligado con dicha decisión, dentro de los cinco días siguientes a la expedición de la misma, indicando los recursos que procedían contra las mismas, así como el término para interponerlos; y, como procedimiento alterno, ante la imposibilidad de ejecutarla, se establecía la notificación mediante edicto (Art. 75 y 76 *ibídem*).

En la norma posterior (Decreto 01/84) se amplió su regulación, contemplando las formas de notificar cada tipo de actuación, su prevalencia frente a las otras notificaciones y el procedimiento desde la citación por correo hasta la notificación subsidiaria (edicto), y finalmente la Ley 1437 de 2011 procedió a reformar dicho medio de notificación, destacándose los siguientes cambios:

- a. Puede efectuarse a cualquier persona autorizada por el interesado para notificarse.
- b. La citación para comunicar sobre dicha notificación puede hacerse al interesado, tanto por correo certificado a su

dirección, a su número de fax o al correo electrónico (el informado o el que se encuentre en el registro mercantil).

- c. Se establece un nuevo mecanismo de citación en los casos en que se desconozca la información sobre el destinatario, consistente en la publicación de la citación en la página electrónica de la entidad o el lugar de acceso al público de la misma.
- d. Se establece nuevo mecanismo de notificación subsidiaria (**notificación por aviso**), que reemplaza la notificación por edicto, consistente en remitir, a los administrados que no han concurrido a la notificación personal, un aviso en el que se exprese, entre otros, su fecha y el de la providencia, el asunto, la naturaleza y la advertencia que la notificación se considera surtida al finalizar el día siguiente a la entrega del aviso en su lugar de destino, al cual se adjunta copia del acto o providencia que se notifica, es decir, se hace entrega del acto que contiene la decisión definitiva.
- e. La notificación personal puede adelantarse también:
 - Por medio electrónico⁴, siempre y cuando el interesado haya aceptado dicho medio de notificación, y cuando se trate de actos administrativos de carácter masivo que tengan origen en convocatorias públicas, o
 - En estrados, tratándose de decisiones adoptadas en audiencias públicas, la cual se comunicará verbalmente, dejando constancia

⁴ Ver acápite “C. Notificación Electrónica” del presente punto.

de las decisiones adoptadas y de la circunstancia en que ellas quedaron notificadas.

Conforme a lo anterior, puede evidenciarse que lo establecido en la Ley tiene como fin utilizar todas las vías físicas y tecnológicas actualmente disponibles para garantizar a toda costa que el administrado se dé por enterado, *de manera real y efectiva, de los actos administrativos que pongan fin a una actuación administrativa* que puedan afectarlo y, a su vez, otorgarle mecanismos a la Administración para evitar que este proceso de notificación dependa de la voluntad del interesado, garantizando siempre el principio de publicidad de los actos administrativos y el derecho a la defensa del administrado, mediante el pleno conocimiento del acto.

La notificación por aviso consagrado en el Artículo 69 del CPACA fue copiada del Código General del Proceso (Art. 292), que operaba cuando en un proceso judicial no pudiera hacerse la notificación personal del auto admisorio de la demanda o cualquier otra providencia que debiera realizarse personalmente cuando, a pesar de haberse surtido la citación, el interesado no compareciera dentro de la oportunidad legal, procedimiento que por remisión de los códigos procesales son aplicables a los procesos de las demás jurisdicciones, con excepción de la penal.

Al implementar dicha notificación subsidiaria en el procedimiento administrativo se soluciona el mayor inconveniente en materia de garantía del derecho de defensa que tenía la administración, pues, antes de la modificación señalada, cuando cualquier entidad requería notificar un acto administrativo de carácter definitivo, si el contribuyente no

comparecía a pesar de haberse enviado la citación para el efecto, debía fijar un edicto en papel común en lugar público del respectivo Despacho, con inserción de la parte resolutive de la providencia y las prevenciones sobre los recursos. Este procedimiento, aunque cumplía la previsión normativa, no garantizaba el principio de publicidad, pues no existía un conocimiento efectivo y real del acto administrativo en su integridad, reduciendo a la más mínima expresión el derecho de defensa del administrado.

A lo anterior se suma que la nueva regulación, en lo referente a la citación para la notificación personal y a la notificación subsidiaria por aviso, aprovecha el uso de los avances tecnológicos y el uso masivo de las redes y correos electrónicos para otorgarle mayor efectividad al principio de publicidad. En efecto, los Artículos 68 y 69 del C.P.C.A. consagra la posibilidad de remitir tanto la citación como el aviso al número de fax o al correo electrónico del administrado que figure en el expediente, procedimiento que hace más expedita y eficaz la comunicación y notificación por parte de la Administración Tributaria.

No obstante, dicha ventaja procedimental, como la citación y la notificación subsidiaria a la dirección de correo electrónico, no se encuentran categorizadas expresamente como notificaciones electrónicas; por ende, no les aplica la regulación vigente para estas (que exige que para entenderse notificado el acto, debe existir un acuse de recibo del mensaje de datos por parte del administrado, según lo revisaremos en la sección pertinente), y podrían surgir discusiones en el futuro sobre posibles faltas de garantía constitucional que desde ya puede vaticinarse, de acuerdo con

los fallos constitucionales ya existentes, que serán solucionadas favorablemente para la Administración, pues la citación no puede considerarse como una notificación y la notificación por aviso es una notificación subsidiaria a la principal (la personal) que se aplica en el evento de que esta haya sido impedida o no hubiere sido ejercida por el administrado, a pesar de tener conocimiento de su existencia.

Ahora, para finalizar el análisis de la notificación personal en el procedimiento administrativo general, es necesario enfatizar que la misma se encuentra reservada para aquellas “decisiones que pongan término a una actuación administrativa”, es decir, para los actos definitivos, los cuales, según lo consagrado en los Artículos 34 a 43 y 74 a 80 del CPACA y lo conceptualizado por la Corte Constitucional (2002)⁵, son aquellos que concluyen la actuación administrativa o deciden directa o indirectamente el fondo del asunto (Arts. 34 a 45), es decir, todas las

etapas que anteceden al acto administrativo, independientemente de que estos, por efectos de la aplicación del principio del derecho de defensa y contradicción puedan ser objeto de recurso y, cuando este sea ejercido, también será acto definitivo la resolución que decida sobre el recurso, denominada vía administrativa, pues su expedición hará imposible la continuación de la actuación.

Por lo anterior, son aquellos actos definitivos los que deben ser notificados personalmente. Para los demás actos de trámite o preparatorios, como el procedimiento administrativo no contempla un procedimiento expreso, su notificación podrá efectuarse por cualquier medio válido sin que se pueda, en ningún momento, omitir su notificación cuando el administrado o tercero se vea afectado o deba actuar ante la administración como consecuencia de solicitudes efectuadas mediante dichos actos, so pena de violar el derecho a la defensa.

⁵ Corte Constitucional, Sentencia C-640/02 “4. El inciso acusado forma parte del Artículo 44 del Código Contencioso Administrativo (en adelante C.C.A.) Esta disposición se ubica en el Título I de dicho Código, referente a las “Actuaciones administrativas” y, dentro de él, en el Capítulo X sobre “Publicaciones, comunicaciones y notificaciones”, bajo el epígrafe: “Deber y forma de Notificación personal”. El Artículo 43, inmediatamente anterior, indica la manera de publicar los actos administrativos de carácter general y el inciso primero del 44, es decir del artículo acusado, inicia su redacción expresando que “Las demás decisiones (es decir las que no tienen contenido general) que pongan término a una actuación administrativa se notificarán personalmente al interesado”(paréntesis fuera del original). De estos datos locativos y de redacción de las disposiciones, puede concluirse que el inciso acusado pertenece a un artículo que de manera general regula la notificación personal de los actos administrativos de contenido particular que ponen fin a una actuación administrativa.

“Las actuaciones administrativas constituyen la etapa del procedimiento administrativo que antecede al acto administrativo. Posteriormente a esta etapa viene la comunicación, publicación o notificación de tal acto, y luego el trámite de los recursos, llamado también vía gubernativa. Las actuaciones administrativas vinieron a ser reguladas por primera vez en el C.C.A., ante la necesidad sentida de establecer unas normas que se refirieran a la actividad de la Administración previa al acto administrativo. Esta etapa previa de formación del acto administrativo no había sido hasta entonces objeto de regulación específica, pues las leyes anteriores se limitaba a establecer las normas para impugnar tales actos mediante la llamada vía gubernativa”.

2. *Procedimiento administrativo tributario*

Desde el punto de vista del procedimiento administrativo tributario, se encuentran vestigios de la notificación personal desde el Artículo 87 de la Ley 63 de 1936, en el que se observa que el legislador estableció que todos los actos mediante los cuales se imponían las multas contempladas en dicha ley debían notificarse personalmente al multado o conminado.

Posteriormente, encontramos el Decreto 1651 de 1961, en el que los Artículos 19, 20, 21 y 29 consagraban como medio principal de notificación la personal, así:

- La liquidación del impuesto sobre la renta y complementario, según los Artículos 20 y 21, se debía entregar personalmente al contribuyente, si se presentaba para reclamarlo, o también se podía enviar directamente a la dirección indicada por el mismo en la última declaración de renta, o por intermedio del servicio de correo. Entendiéndose surtida en la fecha de entrega cuando se efectuara personalmente, en la de recibo cuando se hiciera envío directo, o en la de introducción al correo cuando se efectuara por dicho medio.
- Las liquidaciones de aforo y de revisión, según el Artículo 29, debían entregarse personalmente al contribuyente, para las cuales la Administración debía enviar citación previa. Dichos actos debían entregarse al contribuyente por intermedio de funcionario de impuestos nacionales correspondiente a su vecindad, entendiéndose surtida cuando se hubiere entregado una copia de la liquidación y del memorando

explicativo de las causas o razones que se hayan tenido para practicarla. La norma estableció la notificación subsidiaria por edicto en el evento en que el contribuyente no compareciera para la notificación dentro del término fijado en el oficio.

De su parte, los Artículos 49 y 50 del referido decreto contemplaron la notificación personal para las providencias que resolvieran los recursos presentados contra los actos de liquidación, estableciendo el mismo procedimiento de citación previa, entrega del acto e información de los recursos que proceden contra las mismas, así como la notificación subsidiaria por edicto en el evento en que el contribuyente no compareciera después de diez (10) días al envío de la citación.

Para dicha notificación subsidiaria (por edicto), la norma procedimental tributaria no reguló la forma en que ella debía efectuarse, razón por la cual, por aplicación de las reglas de interpretación de las normas jurídicas, el procedimiento debía obedecer al general regulado en el Código de Procedimiento Administrativo General, consistente en la fijación de edicto en el lugar público del Despacho por el término de cinco (5) días (Sg. Ley 167/41) o diez (10) días (a partir del Decreto 01 de 1984).

Posteriormente, el Decreto Ley 2247 de 1974, sin motivación alguna, cambió la forma de notificación de las liquidaciones de revisión o de aforo, consagrando que se debían entregar personalmente al contribuyente, si se presentaba para reclamarlo; o se podía enviar directamente a la dirección indicada por el mismo en la última declaración de ren-

ta, o por intermedio del servicio de correo. Esta regla se mantuvo en el Artículo 18 del Decreto 2821 de 1974⁶.

Conforme esta modificación, la forma de notificación de las liquidaciones de aforo y de revisión pasó a ser optativa, *entrega personal, envío directo o envío por correo*, pero estableciendo como primera opción y de preferencia la entrega personal y directa al contribuyente del acto, es decir, la *personal*.

Posteriormente, el Congreso de la República expidió la Ley 52 de 1977, denominada “Estatuto del Contribuyente”, en la que se efectuaron modificaciones trascendentales en la regulación del régimen de notificaciones, pues, en su Artículo 66, cambia el medio de notificación principal de los actos administrativos y clasifica la forma de notificación entre: a) los requerimientos, citaciones, liquidaciones de corrección, de revisión y aforo, y b) las providencias que deciden recursos. A los primeros les otorgó dos medios de notificación, cuales fueron por correo⁷ o personal, y para las segundas

conservó la notificación personal como medio principal (Arts. 66, 69 y 70 Ley 52/77⁸) y el edicto como subsidiario a esta.

Como puede observarse, la Ley 52 de 1977 partió en dos la historia del régimen de notificaciones en el procedimiento administrativo tributario, alejándola de la norma general administrativa, pues, después de ella, la notificación personal de los actos definitivos de la actuación administrativa tributaria dejó de ser el medio principal para convertirse en uno opcional.

En efecto, conforme la redacción del Artículo 66 de dicha ley, al indicar que los actos “deberán notificarse por correo o personalmente” y la regulación referente a la información de la dirección, contenida en los Artículos 64 y 65 *ibídem*, se podría interpretar que la notificación por correo se convertiría en el medio principal de los actos administrativos tributarios (de trámite y definitivos de la actuación administrativa), dejando la notificación personal en segundo plano y relegándola como medio principal

⁶ Decreto por el cual se fijan normas procedimentales en materia tributaria, proferido en desarrollo de las facultades extraordinarias otorgadas por el Artículo 1 de la Ley 23 de 1974. Esta ley fue expedida como consecuencia de la declaratoria de inexequibilidad del Decreto Ley 2247 de 1974, proferida por la Corte Suprema de Justicia, en atención a que las normas contenidas en él (de tipo procedimental tributario) no guardaban relación de causalidad con el propósito de superar la crisis originaria de la declaratoria de emergencia.

⁷ Ver Punto IV, literal B) “NOTIFICACIÓN POR CORREO”.

⁸ Artículo 66. Los requerimientos, citaciones, liquidaciones de corrección, de revisión y aforo, deberán notificarse por correo o personalmente siempre y cuando no tengan señalada otra forma especial de notificación. Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente no compareciera dentro del término de diez (10) días contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación.

Artículo 69. La notificación personal se practicará en el domicilio del interesado por funcionario de la Administración, o en la oficina de impuestos respectiva, cuando quien deba notificarse se presente a recibirla voluntariamente o por haberse solicitado su comparecencia mediante citación. Artículo 70. El funcionario encargado de hacer la notificación pondrá en conocimiento del interesado la providencia respectiva, entregándole un ejemplar. A continuación de dicha providencia se hará constar la fecha de la respectiva entrega.

solamente para aquellos que resuelven los recursos interpuestos por el contribuyente, es decir, solo contra el acto definitivo de la vía administrativa.

Nótese que este cambio normativo introduce un tratamiento diferencial entre el procedimiento administrativo general y el procedimiento administrativo tributario, el cual, no obstante ser permitido por el principio de especialidad y la libertad configurativa en materia legislativa, por referirse a la notificación de los actos administrativos, es imperativo que el tratamiento diferenciado haya sido plenamente justificado en los antecedentes de la referida ley, so pena de violar el principio de igualdad.

Al analizar los antecedentes de la Ley 52 de 1977, se encontró que:

- a) En el proyecto de Ley radicado el 28 de octubre de 1976⁹ se propone otorgar facultades al Presidente de la República para regular la forma de señalar y modificar el domicilio tributario del contribuyente, obligando a los funcionarios a “enviar oportunamente y por la vía más rápida posible, los requerimientos, notificaciones, citaciones, comunicados, etc.”, sin efectuar precisiones sobre el particular ni tampoco justificar el cambio normativo.
- b) En el informe de la ponencia para primer debate al Senado presentada el 2 de diciembre de 1976, que modificó

en su integridad el proyecto inicial, no se hizo mención alguna a los procedimientos de notificación.

- c) Nuevamente, el 16 de marzo de 1977, se presentó pliego de modificaciones al anterior proyecto de ley en el que, entre otros, se expuso que, en ese momento, la notificación por correo era la modalidad más usual, sin especificar para qué actos estaba consagrada (a pesar de que conforme las normas vigentes primaba la personal), y se propone sin mayor análisis ni justificación establecer que los requerimientos, citaciones, liquidaciones de corrección, de revisión y de aforo, y las providencias que decidan a los recursos deben “notificarse al contribuyente”, sin indicar expresamente el medio de notificación exigido para ellos, y adiciona que cuando se notifique el requerimiento especial o la liquidación oficial de revisión, se deberá publicar en periódico de amplia circulación regional la lista de personas a quienes se “ha hecho envío por correo” de dichos actos administrativos. Con esta propuesta, el Gobierno, de manera velada, sugirió que el medio de preferencia de notificación de los referidos actos administrativos sería el correo.

Conforme lo anterior, se podría concluir que el cambio normativo, consistente en relegar la notificación personal como medio principal solo a los actos que decidan recur-

⁹ Anales del Congreso de octubre 13 de 1976, Imprenta Nacional. Pp. 1126 a 1128. “Proyecto de Ley número 52 de 1976 por la cual se dispone revisar la legislación vigente en lo referente a las reglas procedimentales y probatorias de los impuestos de renta y complementarios, ventas, sucesiones e indirectos y se dictan otras disposiciones”.

sos, y convirtiendo la notificación por correo como medio principal de notificación de los actos de trámite y definitivos proferidos en la actuación administrativa, obedeció solamente a legalizar la práctica reiterada de la administración de preferir la notificación por correo los actos administrativos (de trámite y definitivos), cuando debía preferirse la personal, pero sin que existiera un verdadero motivo que validara el tratamiento diferencial respecto a la normatividad consagrada en el Procedimiento Administrativo General.

Ahora, tratando de encontrar motivos por los cuales se pudo haber surtido el cambio, se encuentra el análisis efectuado por Plazas Vega (2010), en el que acota que en Colombia, en los años 1972 y 1973, se intentó otorgar facultades al Gobierno Nacional para que expidieran el Código Tributario, inspirado en el modelo MCTAL OEA/BID de 1967, y Bravo Arteaga (2008)¹⁰, quien indica que dicho modelo en su Artículo 145, así como el del CIAT¹¹ (Art. 97), señala como tipo de notificación: *por el servicio postal, por entrega de una copia del acto notificado en el domicilio del contribuyente, por constancia en el expediente administrativo*, opiniones de las que podríamos concluir, en principio, que esta podría haber sido una influencia a dicho cambio, pero revisando de cerca el texto normativo encontramos que el referido Artículo 145 del MCTAL¹² consagra que:

Las notificaciones se practicarán en cualquiera de estas formas:

- 1o.) Personalmente;
- 2o.) Por correspondencia postal o telegráfica;
- 3o.) Por constancia escrita entregada por empleados en el domicilio del interesado, la que será practicada con las formalidades establecidas en la legislación procesal común;
- 4o.) Por constancia administrativa dejada en el expediente una vez transcurridos los plazos fijados para la comparecencia que se les formulen, las que podrán ser hechas por correspondencia.

Adicionalmente, en el mismo modelo, el Artículo 148 establece que:

Las resoluciones que determinen tributos, impongan sanciones, decidan recursos, decreten apertura a prueba, y en general todas aquellas que causen gravamen irreparable, serán notificadas personalmente en las oficinas de la administración tributaria o en el domicilio del interesado, en la forma prescrita en los números 1 y 3 del Art. 145.

De su parte, el modelo del CIAT, en su Artículo 97, consagra que:

Las notificaciones se practicarán en cualquiera de estas formas:

¹⁰ P. 65.

¹¹ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

¹² Reforma Tributaria para América Latina III, Modelo de Código Tributario, preparado para el programa conjunto de tributación OEA /BID. Unión Panamericana, Secretaría General, Organización de los Estados Americanos Washington D.C. 1968, segunda edición (p. 105).

- 1) Personalmente;
- 2) Por correspondencia postal, efectuada mediante correo público o privado, o por sistemas de comunicación telegráficos, facsimilares, electrónicos y similares, siempre que los mismos permitan confirmar la recepción;
- 3) Por cédula;
- 4) Por edictos;
- 5) Por constancia administrativa dejada en el expediente una vez transcurridos los plazos fijados para la comparecencia de los interesados en las citaciones que se les formulen, las que podrán ser hechas por los medios aludidos en los incisos anteriores de este párrafo.

Las resoluciones que determinen tributos, impongan sanciones o decidan recursos y el requerimiento de pago para la iniciación del cobro ejecutivo, deberán notificarse personalmente al interesado o a su representante debidamente constituido, en el domicilio tributario o en las oficinas de la Administración o en el lugar en que este se encuentre, o por correspondencia postal dirigida al domicilio tributario de los destinatarios.

Como puede observarse, a pesar de que los Artículos 145 y 97 establecen de manera operativa los tipos de notificaciones, previendo como primer medio la personal (tal como se encontraba establecido en los Decretos Leyes 2247 y 2821 de 1974), el Artículo 148 y

el último inciso del Artículo 97, transcritos, **establecen la notificación personal como forma de notificación exclusiva para aquellos actos que determinen tributos, impongan sanciones y decidan recursos, es decir, para aquellos actos definitivos de la actuación tributaria.**

Por lo tanto, no se encuentra motivación o justificación alguna al cambio “amañado”, introducido por la Ley 52 de 1977, que legalizó la forma “generalizada” que había implementado la administración tributaria, en violación flagrante a los principios de publicidad e igualdad, y el derecho al debido proceso y derecho de defensa.

Continuando con el desarrollo normativo de la notificación personal, encontramos la reforma efectuada por el Decreto Ley 3083 de 1982¹³, el cual, en sus Artículos 38 a 42, conservó el esquema de notificación personal en el que es opcional para las liquidaciones oficiales (actos definitivos) y obligatoria para las providencias que decidan recursos, con su respectiva notificación subsidiaria (por edicto) (Art. 38 *ibídem*) y en el Artículo 41 se incluyó la posibilidad de notificar solo por edicto (sin citación) cuando el contribuyente no hubiere informado la dirección para efectos del proceso (dirección procesal).

Con la expedición del Decreto Ley 2503 de 1987, en el que, en sus Artículos 76¹⁴, 77 y 103, se reguló, entre otros, lo referente

¹³ Proferido durante el Estado de Emergencia Económica declarado mediante el Decreto Ley 3742 de 1982.

¹⁴ El inciso primero de este artículo fue declarado inexecutable y, como consecuencia, el Artículo 39 del Decreto Ley 3083/82 recuperó su vigencia consagrando que *La notificación por correo se practicará mediante envío de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo.*

a la dirección para notificaciones y la forma de notificación de los actos de trámite y definitivos de la actuación tributaria¹⁵, para los cuales se conservó la notificación por “correo o personalmente”. Las providencias que resuelven recursos continuaron con la notificación personal y su notificación subsidiaria por edicto, y para los mandamientos de pago se estableció la notificación personal y subsidiaria por correo.

La norma procedimental, nuevamente, olvidó regular la forma de notificación por edicto, razón por la cual, en este caso, debía continuarse acudiendo a lo contemplado en el Artículo 45 del Decreto 01 de 1984 (Código Contencioso Administrativo).

Posteriormente, con la expedición del Decreto Ley 624 de 1989 (Estatuto Tributario), las normas que regulaban las notificaciones¹⁶ fueron compiladas, en su integridad, en los Artículos 563 a 570 y 826 de dicho ordenamiento, en los que la notificación personal quedó consagrada en los Artículos 565, 569, 570 y 826.

Ahora, no obstante que el referido Artículo 565 fue modificado por los Artículos 45 de la Ley 1111 de 2006 y 165 de la Ley 1607 de 2012, el carácter de opcional de la notificación personal para los actos proferidos durante la actuación administrativa, su obligatoriedad para las providencias que resuel-

ven recursos y los mandamientos de pago, así como el procedimiento para la misma y el carácter de subsidiario de la notificación por edicto, se conservan hasta la actualidad, con las siguientes excepciones:

- El Artículo 45 de la Ley 1111 de 2006 consagró que la notificación de las providencias que resuelven recursos también podía efectuarse mediante la notificación electrónica¹⁷, y
- El Artículo 135 de la Ley 1607 de 2012 fijó expresamente el procedimiento para la notificación por edicto copiando la regla contenida en el Decreto 01 de 1984, procedimiento que a esa fecha ya había sido modificado por la Ley 1437 de 2011, la cual implementó la notificación subsidiaria por aviso analizada en el numeral 1 anterior.

Del análisis de los antecedentes legislativos de la referida Ley 1607 de 2012, para verificar si el tratamiento diferencial respecto al Código de Procedimiento General se encuentra justificado, se observa que la modificación introducida fue justificada así:

Notificación por edicto

El Artículo 116 de la ponencia adiciona un nuevo artículo a la ponencia. **Después de la entrada en vigencia de la Ley 1437 de 2011 que regulaba el edicto, el Estatuto Tributario tiene un vacío de carácter le-**

¹⁵ Requerimientos, autos que ordenen inspecciones tributarias, emplazamientos, citaciones, traslados de cargos, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas.

¹⁶ Art. 82 de la Ley 9 de 1983, Art. 38 Decreto Ley 3083/82, y Arts. 77 y 103 del Decreto Ley 2503 de 1987.

¹⁷ Introducida por el Artículo 46 de la Ley 1111 de 2006, al Artículo 566-1 del Estatuto Tributario (Ver Literal C) “Notificación Electrónica”)

gal toda vez que el Nuevo Código Contencioso no reguló el tema de la notificación por edicto.

Se pretende con la adición de un segundo inciso al Artículo 565 del Estatuto Tributario, establecer la forma en que se efectuará la notificación por Edicto de que trata el inciso 1° del Artículo 565 del Estatuto Tributario hoy vigente, regulándolo de idéntica manera a la norma que se estaba aplicando del Decreto número 01 de 1984, es decir, estableciendo que el edicto se fijará en lugar público del despacho respectivo por el término de diez (10) días y deberá contener la parte resolutive del respectivo acto administrativo.

Como puede observarse, dicha modificación tuvo como única finalidad llenar un vacío normativo sin analizar con profundidad los efectos del cambio contemplado por la Ley 1437 de 2011, en el que se introdujo la notificación subsidiaria por aviso, ni tampoco justificar la razón por la cual debe existir un tratamiento diferenciado entre el procedimiento administrativo general y el tributario.

3. *Comparativo y test de igualdad*

Del análisis anterior, se encuentra que:

- a) Hasta el año 1974, antes de la expedición del Decreto Ley 2247 de 1974, el Procedimiento Administrativo General y el Procedimiento Administrativo Tributario consagraban igual tratamiento para garantizar el principio de publicidad respecto de todos los actos administrativos de carácter definitivo, cuyo instrumento principal, para los actos definitivos surtidos en la actuación administrativa, era la notificación personal.
- b) Con ocasión de la expedición de dicho Decreto Ley se abrió el abanico de posibilidades para notificar los actos administrativos (de trámite y definitivos), otorgando tres opciones (personal, envío directo, envío por correo) pero dejando siempre de primera preferencia la notificación personal, dando el primer paso al tratamiento diferenciado entre el procedimiento administrativo general y el tributario, cambio establecido sin motivación ni justificación alguna.
- c) A partir de la vigencia de la Ley 52 de 1977 (enero 26 de 1978), se acentuó, aún más, el tratamiento diferenciado respecto a los actos administrativos que debían ser notificados personalmente, pues mientras que en el procedimiento general la notificación personal continuó para todos los actos administrativos definitivos, en materia tributaria quedó designada, como instrumento principal, solo a las providencias que resuelven los recursos interpuestos en vía gubernativa, y como optativa para los demás actos administrativos, constituyéndose la notificación por correo en la forma de notificación principal de los actos tributarios de trámite y definitivos.
- d) La modificación introducida por dicha ley, efectuada de manera velada y amañada, presenta como única justificación la práctica generalizada de la notificación por correo utilizado para los actos administrativos, sin que pueda establecerse un motivo concreto y justificado para efectuar el cambio normativo, e incluso sin siquiera ajustarse a los preceptos establecidos en

el Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL).

- e) Hasta la entrada en vigencia de la Ley 1437 de 2011, el procedimiento para efectuar la notificación personal regulado en el procedimiento administrativo general y el tributario era el mismo e, inclusive, este último, al presentar vacíos normativos en lo referente al procedimiento para efectuar la notificación personal y la notificación por edicto, se complementaba con la regulación que traía el Código Contencioso Administrativo, en la versión de la Ley 167 de 1941 y del Decreto Ley 01 de 1984.
- f) La Ley 1437 de 2011 eliminó del procedimiento administrativo general, desde el 2 de julio de 2012, la notificación por edicto, con su procedimiento, y estableció en su lugar la notificación por aviso.
- g) El legislador, pretendiendo solucionar el “vacío probatorio”, profirió seis (6) meses después la Ley 1607 de 2012, modificando el Artículo 565, sin efectuar análisis sobre la conveniencia u obligatoriedad que le asistía al legislativo adoptar, en materia de procedimiento administrativo tributario, los cambios introducidos por el procedimiento administrativo general, ni tampoco justificar la razón de iniciar un tratamiento diferenciado en el proceso subsidiario a la notificación personal (aviso para el general y edicto para el tributario).

De lo expuesto, se encuentra que el procedimiento administrativo tributario, respecto al general, posee dos tratamientos diferenciados: el primero, respecto a los actos admi-

nistrativos que deben notificarse por dicho medio, el cual se analizará con detenimiento en el acápite “B. NOTIFICACIÓN POR CORREO” de este punto, y el segundo, respecto al medio de notificación subsidiaria, la cual en procedimiento general aplica el de aviso mientras que en el tributario se arraigó el de edicto.

Sobre este último tratamiento diferenciado podríamos concluir, en principio, en un análisis superficial, que el procedimiento administrativo tributario se vio afectado por el cambio introducido por la Ley 1437 de 2011, en atención a que tuvo la necesidad de regular en su compendio normativo la forma de efectuar la notificación por edicto y que, por ende, la notificación personal tributaria y la notificación personal general, en lo referente a su instrumento subsidiario de notificación, irán por diferentes vías y que deberá respetarse la norma tributaria por ser norma especial.

No obstante lo anterior, al efectuar el análisis confrontando el principio de especialidad con el de igualdad, a la luz de lo expresado por la Corte Constitucional de Colombia, en el sentido de evaluar si el tratamiento diferenciado que surge entre ambos regímenes persigue un objetivo constitucionalmente permitido, es adecuado y proporcional para el logro del objetivo y si el medio escogido es necesario, se concluye que el tratamiento diferenciado en materia tributaria no contiene ninguna justificación ni persigue un objetivo constitucionalmente válido, solo obedeció a una ligereza normativa por parte de nuestro órgano legislativo.

Adicionalmente, adoptando el criterio doctrinal expuesto por Tardío Pato (2003),

podríamos establecer que el Decreto 1651 de 1961, que reguló por primera vez de manera expresa y especial el régimen de notificaciones en materia tributaria, fue proferido en consonancia con el establecido en la Ley 167 de 1941 (primer código contencioso administrativo), y durante la vigencia de ambos regímenes, hasta la expedición de la Ley 1437 de 2011, el procedimiento para la notificación personal y el instrumento subsidiario, cuando la primera no podía surtir, era el mismo (notificación por edicto); y que la modificación introducida por esta última norma (cambio del edicto por aviso) obedeció a que el Estado encontró un mecanismo que otorgaba mayores garantías del principio de publicidad, tanto para la administración como para el administrado, y se adaptaba a los cambios tecnológicos actuales, razón por la cual no debe existir tratamiento diferenciado entre la norma general y especial y, por ende, debe aplicarse de manera preferente la norma general posterior.

A lo anterior, se suma el hecho de que:

- Como se expresó en el literal e) anterior, desde el 2 de julio de 2012, la notificación por edicto en el procedimiento administrativo general fue eliminado y solo seis (6) meses después fue fijado nuevamente en el régimen tributario dejando, por dicho intervalo de tiempo, desprovista la Administración Tributaria de medio de notificación subsidiario para sus actos administrativos, razón por la cual, en virtud de los criterios de interpretación, se debió acudir o aplicar en ese momento la notificación por aviso, y

- La notificación por aviso garantiza en mayor medida el derecho de defensa y contradicción, pues como lo ha manifestado la Corte Constitucional (2001), *el cumplimiento del principio de publicidad solo puede darse cuando el afectado recibe, efectivamente, la comunicación que lo contiene* (Sentencia C-096, 2001), y mediante la notificación por edicto dicho presupuesto no se cumple, pues el administrado nunca recibía efectivamente la comunicación, situación que con el nuevo mecanismo del aviso se ve solucionado.

Se concluye, entonces, que el régimen de notificaciones del procedimiento administrativo tributario efectivamente debe ser influenciado por los cambios introducidos por la Ley 1437 de 2011 y, por la garantía del principio de publicidad y el derecho al debido proceso y de defensa, debe adaptarse a dichas modificaciones, implementando la notificación por aviso como notificación subsidiaria cuando no pueda practicarse la personal.

2. Notificación por correo

Consiste en el envío de una copia del acto administrativo correspondiente, mediante cualquier sistema de correo físico, a la dirección informada por el administrado, o cuando este no la hubiere informado a cualquier otra dirección que establezca la administración mediante verificación directa o utilización de guías telefónicas, directorios o de información oficial, comercial o bancaria.

a. Procedimiento administrativo general

De la revisión histórica de las normas que han regulado el procedimiento administra-

tivo general, incluyendo el Capítulo V de la Ley 1437 de 2011, se observa que en ninguna de ellas se ha contemplado expresamente la notificación por correo.

En la práctica, se observa que algunas actuaciones administrativas han sido y son remitidas por correo en virtud de lo establecido en el inciso tercero de los Artículos 43 del anterior Código Contencioso Administrativo y 65 de la Ley 1437 de 2011, que a la letra dicen: “las decisiones que pongan término a una actuación administrativa iniciada con una petición de interés general se comunicarán por cualquier medio hábil”. Esto, por cuanto el correo siempre ha sido considerado como un medio expedito de comunicación.

Lo anterior lleva a concluir que el correo, en el Derecho administrativo general, no constituye un medio de notificación, sino un simple medio de comunicación de actos administrativos, para los cuales no existe procedimiento de notificación obligatorio y para efectuar las citaciones para las notificaciones personales. Es decir que el correo se encuentra proscrito para dar a conocer todos aquellos actos administrativos definitivos de carácter particular y concreto.

b. Procedimiento administrativo tributario

Como se manifestó en el numeral 2 anterior, la notificación por correo antes del Decreto Ley 2247 de 1974 se encontraba consagrada como tercera opción para notificar la liquidación del impuesto de renta y complementarios¹⁸, y para el envío de las

citaciones para la notificación personal. A partir de las referidas normas, su uso se extendió, en el mismo orden de prelación, para las liquidaciones de revisión y de aforo, que antes de ellos solo podían notificarse personalmente. Es decir, que para estas últimas, legalmente se prefería la notificación personal y la notificación directa en el domicilio del contribuyente (entrega personal del acto), antes que la de correo que era opcional.

No obstante el carácter opcional de dicha notificación, la utilización del servicio postal para dar a conocer los actos administrativos de liquidación se convirtió en uso reiterado y preferente por parte de la Administración Tributaria, dejando en desuso la notificación personal sin fundamento legal, hecho que se reafirmó con ocasión de la expedición de la Ley 52 de 1977, en la que se modificó el régimen de notificaciones de los actos administrativos tributarios y, sin modificación ni justificación alguna, se reguló en el Artículo 66 que “los requerimientos, citaciones, liquidaciones de corrección, de revisión y aforo deberán *notificarse por correo o personalmente* siempre que no tengan señalada otra forma especial de notificación”, estableciendo de esta forma la notificación por correo como principal medio de notificación, dejando la notificación personal como medio opcional, siendo que anteriormente se establecía que los actos debían notificarse entregando personalmente un ejemplar del acto, o enviándolo directamente al contribuyente con recibo para la firma y, como última medida, por intermedio del servicio de correo.

¹⁸ Artículos 20 y 21 del Decreto 1651 de 1961. Dicha liquidación fue derogada en el Decreto Ley 2247/74.

En la referida norma se contempló, adicionalmente, el procedimiento mediante el cual debía surtirse la notificación por correo para garantizar el principio de publicidad (Art. 68) y el momento en el cual se entendería surtida la notificación (en la fecha de introducción al correo), otorgando cinco (5) días adicionales para la respuesta de requerimientos y comparecencia de citaciones que hubieren sido notificadas por dicho medio.

Posteriormente, con la expedición del Decreto Ley 3083 de 1982¹⁹, en sus Artículos 38 a 42, el procedimiento de notificación por correo fue regulado nuevamente, conservando la redacción de la norma anterior con leves modificaciones, que se resumen así:

- i. Se eliminó la publicación de la lista de personas que hayan sido notificadas por correo consagrado en la norma anterior, así como los cinco (5) días adicionales otorgados para la respuesta y comparecencia de requerimientos y citaciones, respectivamente (Art. 39 Decreto Ley 3083/82).
- ii. Se reguló la posibilidad de corregir las notificaciones, en cualquier tiempo, cuando se hubiere efectuado el envío a una dirección errada, caso en el cual los términos para el contribuyente y la administración solo correrían a partir de corrección (Art. 42 Decreto Ley 3083/82, modificado por el Artículo 99 de la Ley 9/83), y

- iii. Se estableció la obligación de informar en las respuestas a requerimientos e interposición de recursos la dirección de notificación, comunicación y citación que se utilizaría en cada etapa procesal (Art. 41 Decreto Ley 3083/82).

Lo anterior fue complementado con las normas introducidas en el Decreto Ley 2503 de 1987 (Artículos 76 y 77), algunas de las cuales sustituyeron parcialmente la regulación del anterior Decreto Ley, así:

- a) Adicionando actos administrativos objeto de notificación por correo, ajustándolos a los nuevos actos establecidos en el Decreto Ley 2503/87, quedando los siguientes: “Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones tributarias, emplazamientos, citaciones, traslados de cargos, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas” (Art. 77), conservando el orden de prelación (correo o personalmente).
- b) Regulando la forma de notificar en el evento de que durante los 12 meses anteriores a la notificación el contribuyente no hubiere informado la dirección, caso en el cual le asistía la obligación a la administración de establecerla mediante verificación directa o utilización de guías, directorios, información oficial, comercial o bancaria.

¹⁹ “Por el cual se revisan algunas normas en materia de procedimiento tributario y se dictan otras sobre control a la evasión de impuestos”, proferido en ejercicio de las facultades conferidas por el Decreto 3742 de 1982, que declaró la emergencia económica como consecuencia de la crisis fiscal y presupuestaria surgida por la recesión económica que fue agravada por la evasión y elusión fiscal.

- c) Estableciendo la notificación por publicación en diario de amplia circulación cuando no haya sido posible establecer la dirección del administrado.
- d) Consagrando de forma expresa lo que actualmente denominamos “dirección procesal”.

De su parte, el Artículo 7 de la Ley 84 de 1988 determinó:

- La obligación de efectuar la notificación de las actuaciones a la dirección informada por el administrado.
- La validez por 39 meses de la antigua dirección informada, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección que se reporte.
- La notificación por publicación en diario de amplia circulación nacional cuando las notificaciones por correo hubieren sido devueltas por cualquier motivo, y el término a partir del cual se inicia el conteo de los términos para responder o impugnar los actos notificados por dicho medio.

La regulación contenida en los Decretos Leyes 3083 de 1982 y 2503 de 1987, y la Ley 84 de 1988, quedaron compilados en los Artículos 563, 564, 565 (inciso 1), 566, 567 y 568 del Estatuto Tributario (Decreto Ley 624 de 1989), así:

- a) El Artículo 563 regula lo concerniente a la dirección de notificaciones, indicando que:
 - Las actuaciones deben efectuarse a la dirección informada en la última declaración, o mediante formulario de actualización, dejando vigente la anti-

gua dirección por 3 meses (Art. 7 Ley 84/88);

- La administración está obligada a establecer la dirección mediante verificación directa o mediante guías telefónicas (Inciso 2 Art. 76 Decreto Ley 2503 de 1987).

- Cuando haya sido imposible establecer la dirección, deberá efectuarse mediante publicación en diario de amplia circulación (Inciso 4 Art. 76 Decreto Ley 2503 de 1987).

La norma, posteriormente, fue sustituida por el Artículo 59 del Decreto Ley 019 de 2012, en el que se cambió la notificación por publicación en diario de amplia circulación cuando haya sido imposible establecer la dirección, por la publicación en el portal web de la DIAN, la cual debe incluir mecanismos de búsqueda por el número de identificación personal, adecuándolo al mismo procedimiento establecido por la Ley 1437 de 2011.

- b) El Artículo 564, que contiene la dirección procesal, establecida en el inciso 3 del Artículo 76 del Decreto Ley 2503 de 1987.

- c) El Artículo 565, que establece las formas de notificación de las actuaciones, continuando con el orden de prelación en el que el correo es el medio preferente para efectuar la notificación de los actos administrativos cuando dice “deben notificarse por correo o personalmente”.

Esta norma fue sustituida por el Artículo 45 de la Ley 1111 de diciembre 27 de 2006, que modificó nuevamente el régimen de notificaciones, adecuándolo, según los antecedentes de dicha ley, a la implementación

y aplicación de las nuevas tecnologías telemáticas y electrónicas, incluyendo en este la notificación electrónica (que se tratará en el acápite C. del presente punto).

El nuevo texto del Artículo 565 establece, entre otros:

- Nuevo orden de prelación de notificación de los actos administrativos tributarios *electrónica, personalmente, o a través de la red oficial de correo* o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizado por la autoridad competente.
- Se mantiene la notificación personal como instrumento obligatorio para dar a conocer las providencias que decidan recursos, fijando como medio opcional la notificación electrónica, y conservando la notificación por edicto como forma subsidiaria.
- Regulando el procedimiento de la notificación por correo (entrega de copia del acto en la última dirección informada por el contribuyente) y contemplando también la validez de la notificación electrónica en su reemplazo.
- Estableciendo el procedimiento a seguir en caso de desconocer la dirección del contribuyente y la forma de corregir los errores incurridos en la notificación por correo.

Nótese que, aunque el proyecto de ley justifica la introducción al ordenamiento especial de la notificación electrónica, nada dice respecto a la modificación del orden de prelación de la notificación de los actos ad-

ministrativos como si fuera un mero aspecto de redacción normativa, olvidándose de que aquel resulta imperativo para garantizar el principio de publicidad y el debido proceso.

- d) El Artículo 566, que consagraba el procedimiento para la notificación por correo, que fue regulado por el Artículo 39 del Decreto Ley 3083/82, posteriormente fue modificado por el Artículo 5 de la Ley 788 de 2002 mediante la inclusión de la posibilidad de notificar los actos por cualquier medio de correo, entre los que contempló el correo electrónico, y por último derogado por la Ley 1111 de 2006, que condensó en un solo artículo (Art. 565) las formas y el procedimiento de notificación de los actos administrativos.
- e) El Artículo 567, que contempla la posibilidad de corregir el envío de liquidaciones, requerimientos, citaciones y otros comunicados, cuando hayan sido remitidos a dirección equivocada.
- f) El Artículo 568, que establece el procedimiento a seguir para las notificaciones devueltas por correo conforme lo estableció el Artículo 7 de la Ley 84/88 (aviso en periódico de amplia circulación), el cual fue modificado posteriormente por:
 - El Artículo 47 de la Ley 1111/06, en el que se aclaró que dicho procedimiento no era viable cuando la devolución se produjera por notificación a dirección distinta de la registrada en el RUT, pues en dicho caso debería efectuarse a la dirección correcta dentro del término legal.

- El Artículo 58 del Decreto Ley 019/12, que reemplazó el procedimiento de aviso en diario de amplia circulación (también utilizado en el procedimiento general cuando se desconocía la dirección del administrado) por el aviso en el portal web de la DIAN, donde se transcribía la parte resolutive del acto administrativo indicando que el conteo de términos para el contribuyente iniciaba desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso en el portal o la corrección de la notificación. Este cambio resulta concordante con la nueva regulación contenida en la Ley 1437 de 2011, que implementó la notificación en la página electrónica de la entidad administrativa respectiva cuando se desconozca la ubicación del administrado (Art. 68, 69 y 73 CPACA).

c. Comparativo y test de igualdad

Del análisis precedente se observa claramente que el procedimiento administrativo general no contempla el mecanismo de la notificación por correo para ningún acto administrativo de carácter definitivo, razón por la cual las modificaciones de la nueva Ley 1437 de 2011 no afectarían, en principio, en manera alguna esta clase de notificación.

No obstante lo anterior, antes de plantear conclusiones definitivas sobre la evolución histórica y las motivaciones del legislador respecto a la notificación por correo a la luz del principio de igualdad, con el fin de enriquecer la discusión, resulta necesario revisar dos (2) de las sentencias de la Corte Constitucional en las que decidió sobre la exequibilidad de algunos apartes relacionados con la notificación por correo.

La primera de ellas es la Sentencia C-096 de 2011, que declaró inexecutable la expresión del Artículo 566 del Estatuto Tributario “y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo”, en la que se intentó analizar el tema de la constitucionalidad de la notificación por correo, pero el Alto Tribunal tuvo que declararse impedido en atención a que la demanda carecía de fundamentos, pudiendo solo efectuar el pronunciamiento arriba indicado. La decisión de la Corte se sustentó en el hecho de que el conocimiento de los actos administrativos no es una formalidad que pueda ser suplida de cualquiera manera, sino un presupuesto de la eficacia administrativa, razón por la cual el Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo regula, en forma prolija, el deber y la forma de publicación de las decisiones, deteniéndose en la notificación personal, pues los actos solo pueden ser oponibles a partir de su real conocimiento (diligencia de notificación personal), y *el cumplimiento del principio de publicidad solo puede darse cuando el afectado recibe, efectivamente, la comunicación que lo contiene* (Corte Constitucional, 2001). Por dichas razones, el Alto Tribunal concluyó que la frase demandada violaba el principio de publicidad, pues la simple introducción al correo no es un medio idóneo para dar cumplimiento al mismo, pues reduce los plazos para que el contribuyente conozca del acto y pueda dar respuesta al mismo, atentando así contra el derecho a la defensa.

No obstante la acertada intención de la Corte, el tema quedó a medias, pues debió pronunciarse sobre la constitucionalidad, o no, del procedimiento de la notificación por correo, pues como consecuencia de la declaratoria dicho medio no surtía ningún efecto

para los administrados, quedando inaplicable. Ese pronunciamiento fue criticado por Palacio Hincapié (2013), quien afirma que aquel “equivale a dejarle el cuero al tigre”, pues con ello se tendría que derivar a una notificación por conducta concluyente, y complementa que para evitar imprecisiones debió expedirse el Decreto 1350 de 2002, en el que se estableció que la notificación por correo tendría efectos a partir de la fecha de recibo del acto administrativo, cometiendo otra irregularidad, pues el ejecutivo no se encuentra facultado para reglamentar los instrumentos que garanticen el principio de publicidad²⁰.

En el segundo de los fallos (Sentencia C-1114, 2003), al resolver la constitucionalidad de la utilización del correo electrónico para remitir las actuaciones sujetas a la notificación por correo, en los términos que establezca el reglamento, precisó que en atención a que el principio de publicidad no es absoluto sino un mandato de optimización cuya realización depende de las distintas actuaciones estatales; por ende, le corresponde al legislador fijar las condiciones en que debe operar el reconocimiento a dicho principio, es decir, que el legislador posee libertad para configurar el sistema de notifi-

cación que considere adecuado para ciertas circunstancias. Pero resalta que dicha labor solo le corresponde al legislador, sin que pueda hacerlo el ejecutivo como facultad reglamentaria.

Al revisar los considerandos de ambas presentados por la Corte Constitucional, se encuentra que el Alto Tribunal acepta que Estatuto Tributario establece un régimen específico restrictivo que se aparta de lo dispuesto en el Código Contencioso Administrativo, pero sin indicar o explicar el motivo de su existencia. Adicionalmente, en ambos fallos se observa que la Procuraduría, en conceptos enviados a la Corte, reiteró que la Carta Política no hace referencia alguna a las formas o instrumentos de notificación para regular el principio de publicidad, y por ello el legislador cuenta con un margen relativamente amplio de configuración, más aún que la finalidad de la notificación es que los administrados conozcan el contenido de las decisiones adoptadas por ello sin que sea imperativa la forma de dar a conocer las decisiones, pues lo que importa es su conocimiento (por eso, cualquier forma de notificación es válida, *siempre y cuando se constate su recepción*).

²⁰ Este vacío e irregularidades solo quedaron subsanados completamente por la nueva redacción introducida por el Artículo 58 de la Ley 788 de diciembre 27 de 2002, es decir que, en palabras del Dr. Hincapié, podría concluirse que la notificación por correo durante dos (2) años (de enero 1 de 2001 a diciembre 27 de 2002) resultaba totalmente inválida, pues carecía de regulación sobre el momento a partir del cual surtía efecto, además que dicha situación no podía ser fijada por decreto reglamentario y en el Código Contencioso Administrativo no existe norma general que regule dicha situación. No obstante, vale la pena mencionar que en virtud a que las sentencias de la Corte Constitucional se integran a bloque de constitucionalidad y, por el principio de juridicidad comentado en el capítulo primero, se podría concluir que la consideración de la Corte Constitucional tuvo el efecto de “completar” el vacío normativo, pues la norma debió interpretarse conforme los límites y principios constitucionales, premisa que sirve de base para las conclusiones del presente estudio.

Ahora, y no obstante la existencia de los anteriores pronunciamientos, en ellos y en ningún otro fallo o estudio doctrinal se ha evaluado si la referida libertad configurativa legislativa puede ir en contra del principio de igualdad, ni se ha establecido si el tratamiento diferencial fijado cumple los presupuestos del *test* de igualdad, razón por la cual el tema se planteará a continuación:

a) Cambio en el procedimiento de la publicación por prensa

Como se indicó en el análisis del punto anterior, el procedimiento administrativo tributario en el año 2002 cambió el procedimiento para notificar los actos cuando la notificación es devuelta por correo a pesar de haberse enviado a la dirección informada en el RUT (que equivale a desconocer la ubicación del contribuyente), el cual resulta evidente que se ajustó al cambio establecido por la Ley 1437 de 2001, pues esta, en sus Artículos 68, 69 y 73, pasó de la publicación en prensa (que también lo contenía el procedimiento tributario) a la publicación en la página web de la entidad, razón por la cual el ejecutivo, mediante el Decreto Ley 019 de 2002²¹, ajustó el procedimiento al fijado por dicha ley.

Sobre el particular, y teniendo en cuenta que la Corte Constitucional (Sentencia C-1114, 2003) fue enfática en el sentido de que el único que puede fijar o establecer los procedimientos que garanticen el principio

constitucional del debido proceso es el legislativo, y que las facultades otorgadas al ejecutivo para proferir decreto con fuerza de ley solo fueron establecidas para “suprimir o reformar regulaciones, procedimientos y trámites innecesarios existentes en la Administración Pública”, no para modificar el régimen de notificación establecido en el Estatuto Tributario, razón por la que el Ejecutivo se encontraba, en principio, impedido para efectuar dicha modificación, lo que tendría que devenir en una inconstitucionalidad de dicha normatividad.

No obstante ello, debe tenerse en cuenta que lo que hizo el ejecutivo fue “oficializar”, por así decirlo, la influencia que la modificación que el código de procedimiento administrativo general había efectuado en el régimen de notificación cuando fuere imposible ubicar al contribuyente, para adecuarlo a los cambios y la utilización de las nuevas tecnológicas que hicieran efectivo los principios de celeridad y eficiencia, razón por la cual más que una norma de regulación especial esta resulta una adaptación al código de procedimiento administrativo general.

Lo anterior lleva a concluir que:

- El procedimiento general sobre este tipo de notificación tiene directa influencia sobre el especial, ya que este fue, desde el principio, sustentado en aquel y, conforme el principio de igualdad, si el primero cambia, el segundo también debe modificarse, y

²¹ Expedido en virtud de las facultades otorgadas por el Artículo 75 de la Ley 1474 de julio 12 de 2001, mediante el cual autorizó fijar “Política anti-trámites. Para la creación de un nuevo trámite que afecte a los ciudadanos en las entidades del orden nacional”, y “expida normas con fuerza de ley para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos y trámites innecesarios existentes en la Administración Pública”.
Parágrafo 2°. Las facultades extraordinarias atribuidas en el presente artículo no serán aplicables respecto de trámites relacionados con licencias ambientales.

- Ni el ejecutivo ni el legislativo tendrían la necesidad de pronunciarse sobre cambios en el mismo, pues el procedimiento especial tendría que evolucionar de manera automática, en virtud del principio de igualdad, con el general.

b) Cambio en el orden de prelación de la notificación por correo y su fijación como medio principal para la notificación de actos definitivos

Respecto a la regulación y aplicación de la notificación por correo como medio de notificación principal de los actos administrativos de carácter definitivo en materia tributaria, como se mencionó, debe evaluarse si a pesar de que el legislativo posee libertad en la fijación de los procedimientos de notificación, la regulación especial cumple con el *test* de igualdad planteado por la Corte Constitucional²², es decir, si el legislativo al fijarlo motivó y justificó que la diferenciación perseguía un objetivo constitucionalmente permitido, si es adecuado para el logro del objetivo, si es proporcional al objetivo buscado y si el medio escogido es necesario para lograr el fin propuesto.

Sobre el particular y del análisis ya planteado en la evolución histórica de la normatividad, se encuentran las siguientes circunstancias de las que se podría concluir que dicho *test* no se cumple y en consecuencia existe posible trasgresión del principio de igualdad:

- A partir de la expedición del Decreto Ley 2247/74, la notificación por correo fue

implementada como tercera opción para dar a conocer los actos administrativos de liquidación de revisión y de aforo, después de la personal (preferente) y la entrega directa del acto en la dirección del administrador (que seguía siendo personal), modificación que al ser introducida por un Decreto Legislativo no contiene motivación alguna para implementar el cambio normativo en el régimen de notificaciones, el cual, como lo dijimos en el acápite relacionado con la notificación personal, atentaría contra el principio de igualdad por no existir una razón loable para establecer el tratamiento diferenciado.

Hasta ese momento, al ser establecido como tercera opción de notificación, podría concluirse que su aplicación solo era justificada en los casos en que fuera imposible efectuar la notificación personal, razón por la cual sería proporcional al objetivo buscado, pues buscaba enterar al contribuyente de la decisión cuando el medio principal hubiere sido infructuoso.

- A pesar de la prevalencia de la notificación personal, en la práctica, la Administración Tributaria optó por la implementación reiterada de la notificación por correo, hecho que se expresa claramente en la exposición de motivos de la Ley 52 de 1977, en la que no se planteó ninguna justificación ni motivación acorde con el *test* de igualdad respecto a la implementación en la ley de dicho mecanismo como primera opción en la notificación de los actos administrativos “por correo o personalmente”, razón por la cual se puede concluir que dicha norma pretendió legalizar la práctica errónea de la administra-

²² Sentencias T-230/94, T-288/95, C-530/93, C-022/96.

ción tributaria de preferir, como primera opción, la notificación por correo, sin plantear una verdadera motivación que justificara la diferencia con las normas administrativas generales en las que ha prevalecido, y aún lo hace, la notificación personal.

Dicha regulación se mantuvo en las modificaciones posteriores, que se efectuaron para regular y ajustar el procedimiento de notificación por correo, las cuales además fueron efectuadas por decretos legislativos desprovistos de motivación.

- Con ocasión de la expedición de la Ley 1111 de 2006 se introdujo modificación a la redacción del Artículo 565 E.T., en la que se cambió la redacción del artículo incluyendo como primera opción de notificación la electrónica, seguida de la personal y por último la de correo, del cual solo se justificó la inclusión de la notificación electrónica por la adecuación de los cambios tecnológicos y la aplicación de los principios de celeridad y economía²³, pasando totalmente desapercibida la motivación referente al cambio del orden de prelación de la notificación de los actos administrativos como si fuere, reitero, un simple aspecto de redacción normativa.

Conforme las circunstancias antes expuestas, esa modificación en el orden de prelación no puede pasar desapercibida, pues, aunque no fue motivada, se encuentra con-

templada en el ordenamiento jurídico y necesariamente debe ser interpretada, aplicando los principios de orden constitucional (legalidad e igualdad), razón por la cual resultaría ineludible concluir que si el medio principal en el procedimiento administrativo general es la notificación personal al ser contemplado como primera opción en el tributario (después de la electrónica), este también debe ser aplicado de manera preferente al de correo.

Como puede observarse, las diferentes modificaciones normativas se encuentran desprovistas de motivación donde se puedan establecer los motivos jurídicos, administrativos o prácticos para implementar el correo como medio de notificación principal de los actos definitivos de la actuación administrativa tributaria, y continuar con el mismo a pesar de que a partir del año 2006 la notificación personal se convirtió en el medio principal, y cuando la notificación por correo se encuentra en contravía del régimen de notificación del procedimiento administrativo general e incluso del modelo de código tributario latinoamericano (MCTAL)²⁴, en los que prevalece la personal para los actos administrativos de carácter definitivo.

Por lo anterior, es forzoso concluir que para el caso de la notificación por correo debe prevalecer el principio de igualdad sobre el principio de especialidad, pues a pesar de la libertad de configuración que posee el le-

²³ Conforme lo veremos en el acápite "C. Notificación electrónica", solo será utilizada si el contribuyente lo acepta.

²⁴ Análisis expuesto en el acápite "A. Notificación Personal" en el que se indicó que el Artículo 48 de dicho modelo establece como forma de notificación exclusiva la personal para aquellos actos que determinen tributos, impongan sanciones y decidan recursos, es decir, para aquellos actos definitivos de la actuación tributaria.

gislador, en ninguna parte del ordenamiento tributario ni de las exposiciones de motivos de las normas expedidas se indica la razón de haber establecido dicho procedimiento especial sobre la particular, es decir si la misma persigue un objetivo constitucionalmente permitido, es adecuado y proporcional para el logro del objetivo y si el medio escogido es necesario.

3. Notificación electrónica

La notificación electrónica consiste en el uso de los medios electrónicos y telemáticos, tales como el Internet (página web) y el correo electrónico, para la expedición, entrega y recepción de las comunicaciones, actos y providencias de carácter administrativo y judicial.

a. Procedimiento administrativo general

El uso de medios electrónicos para la notificación de actos administrativos en el procedimiento administrativo general tiene su origen en el Decreto Ley 2150 de diciembre 5 de 1995 (Decreto antitrámites en la Administración Pública), que en su Artículo 26 estableció la obligación, por parte de las entidades de la Administración Pública, habilitar sistemas de transmisión electrónica de datos para que los usuarios envíen o reciban la información requerida en sus actuaciones frente a la administración.

Su evolución continuó con la expedición de Ley Estatutaria 270 de 1996 en la que,

en su Artículo 95, ordena al Consejo Superior de la Judicatura: "...propender por la incorporación de tecnología de avanzada al servicio de la administración de justicia" con la finalidad de mejorar "la práctica de las pruebas, la formación, conservación y reproducción de los expedientes, la comunicación entre los despachos y a garantizar el funcionamiento razonable del sistema de información" el cual, en la revisión previa del proyecto de ley, fue declarado constitucional en atención a que :

... esta disposición busca que la administración de justicia cuente con la infraestructura técnica y la logística informática necesaria para el recto cumplimiento de las atribuciones y responsabilidades que la Constitución le asigna. Naturalmente, el uso de los medios que se encuentran a disposición de juzgados, tribunales y corporaciones judiciales exige una utilización adecuada tanto de parte del funcionario como de los particulares que los requieran. Para ello, será indispensable entonces que el reglamento interno de cada corporación o el que expida la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura para los demás casos, regule el acceso y uso de los medios en mención y garantice, como lo impone la norma que se revisa, el ejercicio del derecho a la intimidad y a la reserva de los datos personales y confidenciales que por una u otra razón pudiesen ser de conocimiento público (Art. 15 C.P.). (Corte Constitucional, Sentencia C-037 de 1996)²⁵.

²⁵ En la sentencia bajo la Ponencia del Dr. Vladimiro Naranjo Mesa, la Corte Constitucional revisó la exequibilidad del Proyecto de Ley 58/94 Senado y 264/95 Cámara, en cumplimiento de lo dispuesto en el Artículo 153 de la Constitución Política, y declaró *condicionalmente exequible* el Artículo 95 del mismo, "bajo las condiciones previstas en esta providencia".

Con base en la referida norma, la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura expidió el Acuerdo No. 1591 de 2002, en el cual adoptó el “Sistema de Información de Gestión de Procesos y Manejo Documental (Justicia XXI)” el cual consiste en consolidar toda la información de los procesos, a medida que fueran avanzando, y publicarlos por medios electrónicos para que quien tuviera interés en la causa pudiera consultar su evolución, y cuya utilización, una vez implementada, es de carácter obligatorio para los servidores judiciales, haciendo efectiva la manifestación del principio de publicidad (Sentencia Consejo Estado Sec. 4, 2008).

Con ocasión de la expedición de la “Ley de comercio electrónico” (Ley 527, 1999), se estableció el concepto de la equivalencia funcional de los mensajes de datos (Art. 6 a 13 y 20 a 22), con el cual se concretó aún más el camino para la efectividad de la notificación electrónica de los actos administrativos y se tradujo en su implementación, de manera opcional, para las decisiones disciplinarias (Artículo 102 de Ley 734 de 2002) y los procesos en materia civil y penal (Leyes 794 de 2003 y 906 de 2004 – Art. 106). Con base en dichas normas, la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura expidió el Acuerdo PSAA06-3334 de 2006, y el Gobierno Nacional, por intermedio del Ministerio de Comunicaciones, elaboró diferentes manuales de operación del *sistema de notificación en línea*.

Posteriormente, con la expedición del Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo, en los Artículos 7, 8, 35, 37, 53 a 64, 65, 67 y 73, se reguló de manera expresa el uso de medios

electrónicos para las notificaciones y actuaciones administrativas, así:

i. Los Artículos 7 y 8 establecen los deberes de la Administración pública, entre los que se encuentra el uso de los medios electrónicos para tramitar peticiones, atender solicitudes de información y mantener informado al público sobre las normas que rigen las entidades, formas de acceder a la atención y demás datos de importancia.

ii. Los Artículos 35 y 37 consagran las formas en que se adelantan los trámites y audiencias ante las entidades administrativas, estableciendo la posibilidad de efectuarlos por medios electrónicos (de manera opcional), y contemplan las notificaciones por este medio de comunicaciones de contenido particular y concreto a terceras personas que pueden resultar directamente afectadas por la decisión.

iii. Los Artículos 53 a 64 fijan las reglas para la utilización de los medios electrónicos en el procedimiento administrativo, entre las que se destaca que:

- Las entidades públicas deberán implementar el uso gratuito de los medios electrónicos para garantizar la igualdad en el acceso a la administración pública.
- Se efectúa remisión normativa a la Ley 527 de 1999, respecto a la implementación de los procedimientos y protocolos que se deben aplicar en la utilización de los medios electrónicos.
- Para el uso de los medios electrónicos deberá existir una autorización o registro previo por parte del administrado, con excepción de las peticiones que se originen por ese medio, y aquel podrá renunciar a ellos en cualquier momento.

- Consagra la posibilidad de implementar los actos administrativos electrónicos, los cuales se registrarán por las reglas establecidas en la Ley 527 de 1999.
 - Los actos administrativos solo se entenderán notificados por medios electrónicos cuando el destinatario acceda al acto. Este hecho deberá quedar certificado por la administración²⁶.
 - Los procesos administrativos pueden adelantarse exclusivamente por medios electrónicos, caso en el cual los documentos deben conservarse de la misma forma. Estos constituirán el expediente electrónico²⁷.
 - Se establece la obligación, de cada entidad, de contar con sede electrónica (páginas web).
 - Cuando se recepcionen documentos electrónicos, la administración deberá enviar el respectivo acuse de recibo, indicando la fecha y número de radicación.
 - El Gobierno Nacional es el único encargado de establecer los protocolos para la utilización de los medios electrónicos.
- iv. Los Artículos 65, 67, 68 y 73, en los que se establece el procedimiento de notificación de los actos administrativos, que debe efectuarse bajo las siguientes reglas:
- La Administración puede divulgar los actos administrativos de carácter general mediante su publicación en la página electrónica.
 - Los actos administrativos de carácter particular que deban ser notificados personalmente, pueden notificarse por medio electrónico, siempre y cuando el administrado acepte dicha forma.
 - Las citaciones para la notificación personal pueden enviarse por correo electrónico, en los eventos en que la respectiva dirección figure en el expediente o en el registro mercantil.
 - Los terceros sobre quienes se desconozca la dirección deben ser notificados mediante la publicación de la parte resolutive en la página electrónica.
 - En el evento de que, en reemplazo de la notificación personal se optare por la notificación electrónica (como lo permite el numeral 2 del Artículo 67 del CPACA), deberá acudirse a lo regulado en los Artículos 53 a 64 del CPACA y, en consecuencia, conforme al criterio de “equivalencia funcional” citado por Arias García (2013, pp. 265-266), estaríamos frente a la entrega electrónica de un acto administrativo auténtico que podría ser equivalente a su entrega física, siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos en la Ley²⁸.

²⁶ No obstante dicha previsión, es oportuno recalcar que en estudio anterior (Peña y Meléndez, 2014) se concluyó que conforme el procedimiento reglamentado, la notificación se surte en el momento del acuse de recibo por parte del servidor de correo, circunstancia que en nuestro estudio fue criticado por su violación al principio de publicidad, debido proceso y derecho de defensa porque en ese momento no hay un efectivo conocimiento del acto.

²⁷ Tema reglamentado parcialmente por el Decreto 2609 de 2012.

²⁸ Leyes 527 de 1999, 962 de 2005 y 1341 de 2009.

Conforme lo anterior, resulta ineludible concluir que la notificación electrónica de los actos administrativos en el procedimiento administrativo general, desde su primera implementación, constituye un medio de notificación opcional de los actos administrativos definitivos; además, para su uso, debe ser aceptado o autorizado por el administrador, con excepción de los actos que afecten a terceros, los cuales deberán efectuarse mediante publicación en la página electrónica de la entidad.

b. Procedimiento administrativo tributario

En el procedimiento administrativo tributario la evolución de dicho medio de comunicación fue concomitante con el procedimiento general, el cual se inició con la expedición de la Ley 788 de 2002 que, mediante el Artículo 5, modificó el Artículo 566 del Estatuto Tributario, estableciendo, entre otros, que la Administración podrá notificar los actos administrativos a través de cualquier servicio de correo, incluyendo el correo electrónico... “en los términos que señale el reglamento”²⁹.

Dicha norma, como lo indicamos en el acápite B anterior, al ser sometida al examen de constitucionalidad por la Honorable Corte Constitucional (Sentencia C-1114, 2003), fue declarada exequible parcialmente, pues la frase que dejaba sometida al reglamento la regulación del envío de actos administrativos a través del correo electrónico fue

declarada inexecutable, sustentándose, entre otros, en que:

- a) La modificación normativa va orientada a hacer compatible el diseño del sistema de notificación de actos administrativos con los procesos tecnológicos, y actualizar los regímenes jurídicos al intercambio electrónico de datos que se sustenta en las reglas fijadas en la Ley 527 de 1999, como lo hizo la Ley 794 de 2003, que modificó el Código de Procedimiento Civil.
- b) Al legislador le asiste la facultad constitucional de configurar el régimen de notificaciones administrativas y judiciales, y “nada se opone a que disponga que las notificaciones de los actos administrativos proferidos por la administración e impuestos se notifiquen por correo electrónico”, no obstante, también le corresponde al legislador establecer todas las formalidades que deben cumplir los actos de comunicación procesal, sin que pueda dejarle la facultad al legislativo.

Con posterioridad a dicha regulación, el legislador (Ley 1111, 2006) nuevamente efectuó modificación al régimen de notificación, que consistió en modificar el Artículo 565 del Estatuto, contemplando en él todo lo relacionado con las formas de notificación: a) cambiando el orden de prelación de las mismas, incluyendo como primera opción

²⁹ En la revisión del proyecto de ley (Ley 788/02) y las ponencias para primer y segundo debate, no se encontraron los motivos por los cuales se efectuaba la modificación al régimen de notificaciones. Razón por la cual se podría estar concluyendo sobre su violación al principio de igualdad, de acuerdo con lo expresado al inicio del presente capítulo.

la “notificación electrónica”; b) adicionando el Artículo 566-1, en el que subsanó el error cometido en la Ley 788 de 2002, regulando el procedimiento a seguir para la notificación electrónica, y c) modificó el Artículo 559, consagrando la posibilidad de presentar escritos por medio electrónico.

Respecto al tema de la notificación electrónica, a diferencia de las anteriores normas que modificaron el régimen de notificaciones, esta reforma sí sustentó los cambios pro-

puestos, por el ajuste a la realidad y cambios tecnológicos, a propender a una mayor facilidad y eficacia en los procesos y minimizar las fallas que se presentan en las formas de notificación tradicional³⁰.

En la regulación introducida (Artículos 559, 565 y 566-1) se establecen las formas de utilización de los medios electrónicos en el proceso administrativo tributario con la Administración de Impuestos Nacionales, desde la presentación de escritos y recursos

³⁰ El proyecto de ley planteó la siguiente motivación “... la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en el año 2006 ha puesto a disposición de sus contribuyentes y usuarios nuevos servicios informáticos electrónicos transversales a la organización, para facilitar, dar seguridad y garantizar algunos trámites dentro de la gran diversidad que se proyecta prestar a corto y mediano plazo. Lo anterior, pese a las dificultades que representa buena parte de la normativa actual, dada su rigidez. En dicho sentido, es necesario fortalecer y dar continuidad a este proceso, *así como armonizar la ley a la realidad, razones por las cuales se requiere adecuar varias disposiciones de la normativa vigente a efectos de ponerlas a tono con dicho proceso*, de tal manera que la nueva legislación facilite el desarrollo de los procesos contemplados en el Modelo MUISCA y por consiguiente la interacción de los contribuyentes y usuarios con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales *en un marco de globalización, integralidad, seguridad, facilitación, eficiencia, simplificación de trámites, reducción de costos y tiempos*.”

Así mismo, la Administración Tributaria a nivel mundial es la abanderada de implementar y masificar la utilización de las tecnologías telemáticas y electrónicas en los procesos y en las relaciones con los administrados. Es evidente que la aplicación de las tecnologías telemáticas e informáticas genera un alto valor agregado tanto para la administración tributaria como para los contribuyentes y obligados.

Por una parte las funciones de control y administración se facilitan al estar en capacidad de cruzar de manera ágil la mayor información posible. Por otra, para los contribuyentes y obligados debe facilitarse el cumplimiento de sus obligaciones y la intervención en los procesos a través de los sistemas electrónicos generando disminución de costos y alta confiabilidad.

Por ello, la propuesta regula los mecanismos para el desarrollo de la Administración Tributaria Electrónica, aplicables a escritos, notificaciones, recursos, presentación de declaraciones, información, etc.

Respecto de la notificación electrónica, acogiendo la Sentencia C-1114 del 25 de noviembre de 2003 de la Corte Constitucional, se establecen las formalidades con las cuales debe cumplirse la misma. *Adicionalmente, es importante señalar que la notificación electrónica como una nueva alternativa de dar a conocer los actos de la administración, ofrece la ventaja de minimizar las fallas que se presentan con las formas de notificación tradicional como son en el campo tributario la notificación devuelta por dirección errada, dificultad de ubicación, tener que acudir a notificaciones subsidiarias como el edicto y las publicaciones en prensa con el riesgo de la baja efectividad.*

Se deja abierta la posibilidad de fijar las condiciones sobre todos los trámites en relación con los cuales se implementen nuevos servicios informáticos electrónicos, razón por la cual se incluyen de manera genérica, dejando a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la opción de determinar la autorización al acceso a los nuevos servicios a solicitud de parte, según la disponibilidad de la entidad y las condiciones que se exijan al usuario.

...” (Proyecto Ley Senado: 043; Cámara: 039, 2006)

hasta la notificación de los actos administrativos, así:

- Es válida la posibilidad de presentar en forma electrónica las peticiones, recursos y otros escritos ante la DIAN.
- Se incluye la notificación por medios electrónicos como otra forma de notificación principal de los actos administrativos de la administración tributaria, en el evento en que el administrado opte por ello.
- Le otorgan, a la notificación electrónica, los mismos efectos que la personal para el caso de la notificación de las resoluciones que resuelven los recursos de reconsideración, y los del correo postal para las demás actuaciones.
- El contribuyente debe aceptar de manera preferente esa forma de notificación para poder iniciar su utilización.
- La notificación electrónica solo se entenderá surtida cuando se produzca el acuse de recibo en la dirección o sitio electrónico asignado, el cual debe contar con un registro electrónico.
- El conteo de los términos se inicia a partir del día hábil siguiente a la notificación.
- Su implementación solo podrá efectuarse cuando el Gobierno Nacional indique la fecha en la que entrará a regir.

En la práctica, aunque la Dirección Nacional de Impuestos Nacionales cuenta con la normatividad especial y con el sistema MUISCA que permite el uso de firma electrónica para la presentación de declaraciones e información exógena de carácter tributario, aún no ha implementado la notificación e interposición de recursos por vía electróni-

ca y de la lectura de las normas se presentan diversas inquietudes sobre su contenido, como, por ejemplo: ¿Qué se entiende por “recepción en la dirección o sitio electrónico”? ¿Se va a entender notificado el acto solo porque llegó a buzón sin existir certeza de que el contribuyente conoció del contenido del acto administrativo? ¿Solo procede para actos administrativos electrónicos? ¿Qué pasa si aún no existen dichos actos? ¿La notificación electrónica sustituiría la notificación personal para los actos que resuelven recursos de reconsideración?

Como puede verse, son muchos los interrogantes que posiblemente han hecho impracticable este tipo de notificación, razón por la cual actualmente la Entidad utiliza esta tecnología solo para:

- i) remitir comunicaciones de carácter masivo;
- ii) presentar solicitudes de inconsistencias en declaraciones o modificaciones al registro único tributario, y
- ii) el envío de comunicaciones de carácter particular, los cuales cuentan con un código para que su autenticidad pueda ser verificada en la página de la Entidad, la cual no puede considerarse notificación electrónica.

c. Comparativo y test de igualdad

Se puede observar que la notificación electrónica en materia administrativa y en materia tributaria tiene muchos puntos de convergencia y similitud, entre los que se destaca la calidad de medio alternativo de notificación en los eventos en que el administrado lo autorice expresamente, y la necesidad de que exista una confirmación de recibo para que empiecen a surtir sus efectos.

No obstante, no se debe perder de vista que la regulación de la notificación electrónica en materia tributaria fue prematura (2006) respecto a la contenida en el procedimiento administrativo general (2011), pues la intención del legislador, en ese momento, era alejarse del procedimiento general para posicionar dicho medio de notificación como el principal para los actos administrativos de trámite y definitivo en materia tributaria, aprovechando los avances tecnológicos con que contaba mediante la implementación del MUISCA, optimizando los procedimientos de notificación y minimizando las fallas que se presentaban en la notificación personal y por correo, tal como quedó fijado expresamente en la exposición de motivos del proyecto de ley que antecedió la Ley 1111/06³¹.

Por ese motivo, debe considerarse que en materia tributaria la notificación electrónica establecida por la Ley 1111 de 2006, a diferencia de la notificación por correo, posee motivación en su implementación y tratamiento diferencial respecto al procedimiento administrativo general, razón por la cual no cabe duda de que, en virtud del principio de especialidad, se debe atender la norma especial sobre la general sin violar el principio de igualdad, pues el tratamiento diferenciado fue motivado y la medida se encuentra justificada y alineada a los principios de la función administrativa, sin olvidar que en lo no previsto por ella debe aplicarse la norma administrativa general (CPCA). Esta premisa es concordante con la fijada por la

DIAN en su doctrina (Concepto 50135, 2012) (Problema jurídico 1).

No obstante lo anterior, ya han pasado 11 años desde que la norma fijó esta forma de notificación, durante los cuales el CPCA implementó los medios electrónicos en todos los procedimientos administrativos, adaptándolos a los nuevos cambios tecnológicos vigentes en el momento de la expedición de la Ley 1437 de 2011 (más avanzados que en el año 2006), y produciendo reglamento sobre su implementación y llevándola a la práctica, dejando rezagada a la Administración Tributaria en la utilización de dicho medio de notificación y, en consecuencia, haciendo imposible el cumplimiento de los fines propuestos en los antecedentes legislativos, más aún cuando la norma dejó a los administrados en la incertidumbre de que fuera el Gobierno Nacional el encargado de definir la fecha en que iniciaría su aplicación.

Lo anterior llevaría a cuestionar qué tan efectivo y respetuoso del derecho de defensa y contradicción será atender la especialidad de una norma que actualmente resulta inaplicable. Si la norma especial es inaplicable, ¿no se debería aplicar la norma general contemplada en el CPACA y su reglamentación? O en el evento en que el Gobierno Nacional fije una fecha de aplicación, y el procedimiento aquí establecido no se ajuste a la realidad ni los avances tecnológicos actuales, en ese momento, ¿se tendría que acudir nuevamente al legislativo para aprobar una nueva norma especial para esta-

³¹ En la exposición de motivos, aunque no se indica expresamente, las acciones o finalidades que se pretenden con la notificación electrónica dan cumplimiento a los principios de eficacia, economía, celeridad y publicidad que rigen la función administrativa (Constitución Política, 1991, Art. 209).

blecer los procedimientos de la notificación electrónica? O en virtud de los principios de igualdad, celeridad y economía procesal, ¿resultaría factible ajustarse al procedimiento administrativo general para dicho tipo de notificación, el cual ya ha avanzado hasta la regulación de la sede electrónica?

Conforme el análisis propuesto en los acápites anteriores a la luz de las sentencias proferidas por la Corte Constitucional en el sentido de que el legislador es autónomo para fijar los medios de notificación, observamos que cuando este estableció que “El Gobierno Nacional señalará la fecha a partir de la cual será aplicable esta forma de notificación”, su intención era que la notificación electrónica de los actos administrativos expedidos por ese medio (Inc. 1 Art. 566-1 E.T.) no fuera aplicable para el procedimiento administrativo tributario hasta el momento en que se cumplieran las condiciones técnicas para expedir y notificar actos administrativos electrónicos, que son a los que se refiere el Artículo 566-1 mencionado.

No obstante lo anterior, nada se dijo respecto a los actos administrativos litográficos sobre los cuales, en una interpretación amplia de la reforma efectuada en el Artículo 565 E.T., en el sentido de que las actuaciones deben notificarse electrónicamente, conforme el principio de igualdad y bajo el entendido de que en lo no regulado por la norma especial se aplica la general, se podría concluir que dichos actos, en la actualidad,

pueden ser notificados electrónicamente bajo las reglas fijadas por el CPACA, caso en el cual si el contribuyente así lo solicita la Administración Tributaria deberá asegurarse de aplicarla so pena de considerarse ineficaz la notificación efectuada por otro medio.

Tal conclusión, en la práctica, ha sido aplicada de manera velada por parte de los funcionarios cuando remiten por correo electrónico requerimientos ordinarios solicitando información (actos administrativos de trámite), siguiendo el procedimiento administrativo general.

IV. Modelo del Código Tributario Latinoamericano (de la OEA/BID, y del CIAT) y la regulación en los países influenciados por el mismo

Hace cinco décadas, en 1967, la conferencia de Administración de Impuestos, bajo los auspicios de la OEA y el BID³², decidió integrar comisión para redactar modelo de código tributario, al cual denominaron Modelo del Código Tributario para la América Latina (MCTAL); treinta (30) años después, el CIAT³³ planteó su propio modelo de código tributario. Ambos han sido los referentes en la implementación de los códigos aplicables de cada país.

En los referidos códigos³⁴ se consagran, entre otros, aspectos procedimentales de la notificación de los actos administrativos en materia tributaria, los cuales han sido adop-

³² Organización de Estados Americanos y Banco Interamericano de Desarrollo.

³³ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

³⁴ Pp. 67 y 68.

tados por los países que fueron influenciados por aquellos.

En ellos, se establecieron diversas formas de notificación, entre las que se encuentran la personal, por correo, edicto, constancia administrativa, etc., pero precisan los mismos que en caso de notificación de actos administrativos en los que se determinen impuestos e impongan sanciones, el medio al cual debe acudir es el personal.

Debe anotarse que en la versión del Modelo del Código Tributario del CIAT del año 2015 desapareció dicha prelación, dejando a la voluntad de la administración tributaria la escogencia de cualquiera de las formas de notificación previstas, dando gran importancia a la notificación por medios electrónicos.

Respecto a los países que implementaron el modelo de código tributario, entre los que se encuentran Uruguay, Perú, Ecuador y Venezuela, este último influenciado por el modelo del CIAT, cada uno estableció su régimen de notificaciones, así:

En los códigos tributarios de Uruguay (Art. 51) y Ecuador (Art. 107 a 110), se encuentra que los actos administrativos en los que se determine la obligación tributaria a cargo de los contribuyentes deben notificarse mediante la entrega personal del respectivo acto.

En los códigos de Venezuela y Perú, a pesar de contemplar los medios de notificación que consagran los modelos de códigos tributarios, se establece que no existe un orden de prelación de los mismos.

Como puede observarse, no todos los países influenciados por los modelos de códigos tributarios latinoamericanos han seguido el esquema sugerido para la notificación de los actos administrativos; no obstante para cada uno de los casos debe efectuarse análisis especial para constatar los motivos que conllevaron a regular el régimen de notificaciones, con el fin de verificar si cumplen los presupuestos constitucionales de cada país para la garantía del debido proceso y derecho de defensa de los administrados.

V. Conclusión

A lo largo del presente trabajo se estableció que en el procedimiento administrativo existen tratamientos diferenciados, de acuerdo con el tipo de circunstancia o proceso de que se trate, y que, en virtud del principio de especialidad, estos deben aplicarse de manera preferente. No obstante, existen principios constitucionales que deben atenderse prioritariamente, so pena de incurrir en violación a los mismos, como lo es el principio de igualdad, el cual exige otorgarles el mismo tratamiento a personas que se encuentran en las mismas condiciones, máxime cuando tiene relación directa con el régimen de notificaciones que garantiza el principio de publicidad, el cual protege a los administrados que pueden verse afectados por las decisiones administrativas de cualquier entidad, incluyendo la administración de impuestos.

Por esa razón, en los casos en que el legislador decida asignar un tratamiento diferente a una parte de ellos, deberá justificarlo aplicando el *test* de igualdad con el fin de verificar si aquel persigue un fin constitucio-

nalmente válido, que la medida sea adecuada para el logro del objetivo, que sea proporcional al objetivo buscado y que el medio escogido sea necesario para lograr el fin propuesto. De igual forma, tanto en la labor legislativa como en la interpretativa, deberá tenerse en cuenta que cuando el tratamiento diferencial surja como consecuencia de la modificación de la norma general, sobre la que se inspiraba la especial, esta deberá evolucionar en el mismo sentido que la primera, so pena de violar el referido principio de igualdad.

En el estudio de las notificaciones principales en materia tributaria, que son la personal y sus subsidiarias, la de correo y la electrónica, encontramos las siguientes situaciones que se encuentran en contra del principio de igualdad:

- En la notificación subsidiaria a la personal, la cual, hasta la expedición de la Ley 1437 de 2011, era la de edicto tanto para el régimen general como para el tributario, sustentada en el procedimiento fijado por la norma administrativa general, al efectuar el cambio a la notificación por aviso, en virtud de la expedición de dicha ley, el régimen de notificaciones tributarias debió evolucionar a dicho tipo de notificación, el cual garantiza en mayor medida el principio de publicidad, pues aquel brinda la oportunidad al administrado de conocer en su integridad el contenido del acto administrativo, circunstancia que no se lograba con la notificación por edicto.

Contrario a lo anterior, lo que hizo el legislativo fue incluir en el procedimiento administrativo tributario el procedimiento

proscrito en el general (de edicto), circunstancia que resulta violatoria del principio de igualdad, pues la especial debió evolucionar con la general.

Además de ello, la Administración Tributaria se enfrenta a otro problema frente al vacío normativo del procedimiento de la notificación por edicto, el cual perdió vigencia desde el 2 de julio de 2012, pues en atención a que el régimen de notificación es procedimiento reglado, la inexistencia de procedimiento para llevarla a cabo la hace inaplicable. Esto lleva a concluir que todas las notificaciones por edicto efectuadas desde esa fecha hasta diciembre 27 de 2012 son ineficaces.

La transición sugerida, que debió efectuarse automáticamente desde el 2 de julio de 2012, hubiera permitido resolver el anterior problema de ineficacia y, adicionalmente, aquel que enfrenta la administración tributaria, con el vicio procedimental ocurrido referente al conteo de los días para el inicio de la fecha de fijación del edicto que, con bastante frecuencia, lleva a pretermisión, por un día, del término para la notificación personal y la consecuente ocurrencia del silencio administrativo positivo.

- En el cambio del orden de prelación de la notificación por correo sobre la personal, ocurrido en el año 1977, pues la introducción del tratamiento diferencial no fue debidamente motivado y se estableció solo con el objetivo de legalizar el procedimiento ya implementado en la práctica por la administración tributaria, en violación del orden preestablecido en los Decretos Leyes vigentes antes de la Ley 52 de 1977.

Por lo tanto, la notificación por correo, como medio principal de notificación de los actos administrativos tributarios de carácter definitivo, no cumple el *test* de igualdad y, en consecuencia, se debe concluir que este se encuentra en contra del principio constitucional. No obstante, por estar contenida en norma de orden legal deberá atenderse, razón por la cual se recomienda someterla a examen constitucional por violación del principio de igualdad.

A pesar de lo anterior, al revisar la modificación introducida por la Ley 1111 de 2006, en la que se cambió nuevamente el orden de prelación, en el que se dejó la notificación por correo como tercera opción, y posicionando como primera la electrónica y la personal, se pudo concluir que, desde la vigencia de dicha ley, el medio principal de notificación de los actos administrativos es la personal, circunstancia que obligará aún más el sometimiento a examen sugerido con el fin de que la Corte Constitucional fije posición sobre dicho tema, que aún no ha sido objeto de análisis alguno.

No obstante, no se debe olvidar que en los procesos jurisdiccionales también podría proponerse como excepción de constitucionalidad la violación a dicho principio, con el fin de que sea analizada por los jueces encargados de decidir el caso particular y concreto.

- No obstante que es claro que la notificación electrónica contenida en el reglamento tributario es diferente a la general, y esta se encuentra debidamente sustentada, se con-

cluye que esta solo es aplicable para los actos administrativos electrónicos, los cuales solo podrían expedirse cuando se implemente el expediente electrónico.

La anterior circunstancia, aunada a lo manifestado en el punto anterior, llevaría a concluir que la notificación electrónica (cuando se solicite su aplicación) y la personal se convirtieron en las formas de notificación principal de los actos administrativos litográficos (no electrónicos), relegando la notificación por correo como tercera opción.

En este caso, como la notificación electrónica tributaria no aplicaría para dichos actos, el vacío se deberá resolver aplicando el procedimiento fijado en el procedimiento administrativo tributario general (cuya regulación garantiza en mayor medida el debido proceso y derecho de defensa).

En virtud de lo expuesto, se puede concluir que para que el principio de especialidad no riña con el de igualdad, todo instrumento que garantice principios constitucionales, como lo es el de publicidad, al cual deba aplicársele un tratamiento diferencial, debe encontrarse plenamente motivado y, por ende, cuando esto no ocurra, es imperativo determinar que la norma que debe primar es la contenida en el código de procedimiento administrativo general. De igual manera, cuando este se modifique y cambie circunstancias que han sido manejadas de similar forma en el procedimiento administrativo tributario (norma especial), este debe adaptarse a dichos cambios sin que se requiera pronunciamiento legal al respecto.

Referencias

- Arias García, F. (2013). *Estudios de Derecho Procesal Civil Ley 1437 de 2011 y Código General del Proceso*. Bogotá: Universidad Santo Tomás.
- Asamblea Nacional Constituyente (20 de julio de 1991). *Constitución Política*. Bogotá: Gaceta Constitucional No. 116 de 20 de julio de 1991.
- Bravo Arteaga, J. R. (1999). *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario* (3a ed.). Bogotá: Legis.
- Bravo Arteaga, J. R. (2008). *Derecho tributario: escritos y reflexiones (Colección Textos de Jurisprudencia)*. Bogotá: Facultad de Jurisprudencia, Universidad del Rosario.
- Cardona Jiménez, J. E. (7 de junio de 2012). "Modelo hermenéutico del debido proceso en Colombia", en *Estudios de Derecho*, 69(153), 217-244.
- Congreso de la República de Colombia (18 de enero de 2011). Ley 1437 Art. 3. *Ley 1437 Art. 3*. Bogotá: D.O. 47.956 de 18 de enero de 2011.
- Congreso de la República de Colombia (2012). *Ley 1564 - Código General del Proceso*. Bogotá: D.O. 48.489 de 12 de julio de 2012.
- Congreso de la República de Colombia (21 de agosto de 1999). Ley 527. *Ley de Comercio Electrónico, Art. 6 a 13 y 20 a 22*. Bogotá, Colombia: D.O. 43.673, de 21 de agosto de 1999.
- Congreso de la República de Colombia (27 de diciembre de 2006). Ley 1111. *Ley 1111 de 2006*. Bogotá: D.O. 46.494 de 27 de diciembre de 2006.
- Congreso de la República de Colombia (28 de julio de 2006). Proyecto Ley Senado: 043; Cámara: 039. *Proyecto Ley Senado: 043/06; Cámara: 039/06*. Gaceta Congreso 527/06; 617/06; 663/06.
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera (13 de febrero de 2014). Auto del 13 de febrero de 2014, exp. 48521. (M. E. Botero, Ed.).
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (3 de septiembre de 2015). Sentencia de septiembre 3 de 2015, Exp. 20137. (M. H. Bárcenas, Ed.).
- Consejo de Estado, Sección Cuarta (4 de Septiembre de 2008). Sentencia Consejo Estado Sec. 4, Expediente 2008-00519-01.
- Corte Constitucional (12 de febrero de 2001). Sentencia T-165. (M. P: J. Galindo, Ed.).
- Corte Constitucional (16 de mayo de 2012). Sentencia C-370. (M. P: J.: Chaljub, Ed.).
- Corte Constitucional (16 de septiembre de 2003). Sentencia C-798. (M. P: J. Triviño, Ed.).
- Corte Constitucional (1997). Sentencia C-078. (M. P: E. Muñoz, Ed.)
- Corte Constitucional (2 de abril de 2008). Sentencia C-293. (M. P: Rentería, Ed.)
- Corte Constitucional (2 de septiembre de 1993). Sentencia C-364. (M. P: C. Díaz, Ed.).
- Corte Constitucional (2003). C-1114. Sentencia C-1114/03 (M. P: Jaime Córdoba Triviño).
- Corte Constitucional (23 de febrero de 1995). Sentencia C-069. (M. P: H. Vergara, Ed.).
- Corte Constitucional (25 de junio de 1992). Sentencia T-432. (M. P: S. Rodríguez, Ed.).
- Corte Constitucional (25 de noviembre de 2003). Sentencia C-1114. (M. P: J. Triviño, Ed.)
- Corte Constitucional (28 de febrero de 2008). Sentencia T-213.
- Corte Constitucional (3 de noviembre de 2006). Sentencia T-907. (M. R.: Gil, Ed).
- Corte Constitucional (31 de enero de 2001). Sentencia C-096. (M. P: A. Galvis, Ed.).
- Corti, A. (1994). "De los principios de Justicia que gobierna la tributación (igualdad y equidad)", en *Estudios de Derecho Constitucional*. Buenos Aires: Depalma.
- Couture, E. (1978). *Estudios de Derecho Procesal Civil, t. I* (2ª edición ed., Vol. t. I). Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Cuello Iriarte, G. (2005). "El debido proceso", en *Revista Vniversitas, Pontificia Universidad Javeriana (julio-diciembre de 2005)*, 491-510.
- DIAN (8 de Agosto de 2012). *Concepto 50135*. Bogotá: Gestión Jurídica, DIAN.
- Galvan, Chiara, E. R. (2011). *Las notificaciones electrónicas en la administración de justicia del Perú*. www.ieid.org/...iChiara%20Galvan.%20Eduardo%20Rolando.pdf (08 de marzo de 2011).

- Lamprea Rodríguez, P. A. (2004). *Anulación de los Actos de la Administración Pública* (2a ed.). Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley.
- Lewin Figueroa, A. (2002). “Principios de equidad y de igualdad”, en A. Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del derecho tributario - Análisis de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional* (pág. 64 a 104). Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT.
- Morales Molina, H. (1991). *Curso de Derecho Procesal Civil, Parte General, Undécima Edición*. Bogotá: ABC.
- Palacio Hincapié, J. A. (2013). *Derecho Procesal Administrativo*. Bogotá: Librería Jurídica Sanchez R. Ltda.
- Penagos Vargas, G. (2011). *El Acto Administrativo* (9a ed., Vol. I). Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley.
- Peña, N. C., y Meléndez, J. O. (2014). *La notificación electrónica, el debido proceso y el derecho a la defensa en la legislación colombiana*. Presentada para optar por el título de Abogado. Universidad Libre Cali.
- Plazas Vega, M. (2010). “La codificación tributaria, consideraciones generales”, en L. C. Ruth Yamile Salcedo Younes, *Modelo Código Tributario para América Latina: tendencias actuales de tributación* (pp. 17-72). Bogotá: Universidad del Rosario.
- Quinche Ramírez, M. F. (2008). *Principio de igualdad*. Bogotá: Grupo Editorial Ibáñez.
- Santaella Quintero, H. (2014). “Del principio de legalidad al principio de juridicidad: implicaciones para la potestad normativa de la Administración de una transición constitucionalmente impuesta”, en A. Montaña Plata, y A. F. Ospina, *La constitucionalización del Derecho Administrativo, xv Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo* (pp. 81 a 115). Bogotá: Publicaciones Universidad Externado De Colombia.
- Santamaría Pastor, J. A. (1994). *Principios de Derecho Administrativo*. Madrid (España): Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A.
- Tardío Pato, J. A. (2003). “El principio de especialidad normativa (Ley Specialis) y sus aplicaciones jurisprudenciales”, en *Revista de Administración Pública No. 162* (septiembre-diciembre), 189-225.
- Zegarra Vílchez, J. C. (2005). *Aplicación del principio de especialidad en las normas tributarias*. Lima.