

IMPOSIBILIDAD DE ESTABLECER FECHA EN QUE SE CONOCIO EL CONTENIDO DE LA LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION - Opera notificación por conducta concluyente

El único mecanismo mediante el cual se puede tener certeza sobre la fecha exacta en la cual el contribuyente conoció el contenido de la liquidación oficial de revisión que le practicó la Administración, es la notificación por conducta concluyente, la cual en virtud a lo consagrado en el artículo 330 del C.P.C, se debe entender realizada el día en que se presentó el escrito, que en este caso fue el recurso de reconsideración de fecha 28 de febrero de 2002.

NOTIFICACION OFICIAL DE REVISION - Término

De conformidad con los artículos 707 y 710 del Estatuto Tributario, la Administración tenía que notificar la liquidación el 3 enero de 2002, pues el requerimiento especial fue notificado el 3 de abril de 2001, con lo cual a partir de esa fecha el contribuyente tenía tres meses para dar respuesta, es decir hasta el 3 de julio de 2001 (martes), plazo a partir del cual la Administración tenía seis meses para notificar la liquidación oficial. Precisa la Sala que el argumento del Tribunal referido a que en todo caso la Administración Tributaria tenía tres años para notificar la liquidación oficial de revisión contados desde la fecha de la presentación de la liquidación privada, debe ser descartado de plano, pues como bien lo anotó el demandante en su recurso, el artículo 134 de la Ley 633 de 2000, derogó los incisos 4° y 5° del artículo 710 del Estatuto Tributario.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: LIGIA LOPEZ DIAZ

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de junio de dos mil ocho (2008)

Radicación número: 25000-23-27-000-2003-00768-01(16262)

Actor: ROBERTO RONDEROS CHACON

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 17 de agosto de 2006 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que denegó las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

El 16 de noviembre de 1999, el señor Roberto Ronderos Chacón presentó su declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al período fiscal de 1998.

El 30 de marzo de 2001, la Administración profirió el requerimiento especial No. 320632001000021¹, al cual el contribuyente dio respuesta el 28 de junio de 2001.

El 26 de diciembre de 2001, la Administración practicó la Liquidación Oficial de Revisión No. 320642001000084, en donde determinó oficialmente el impuesto de Renta y complementarios correspondiente al año 1998.

Contra el mencionado Acto el demandante interpuso recurso de reconsideración², el cual fue resuelto mediante la Resolución No. 622-900002 del 30 de enero de 2003, confirmando la actuación³.

LA DEMANDA

El actor solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 320642001000084 del 26 de diciembre de 2001 y de la Resolución No. 622-900002 del 30 de enero de 2003, que resolvió el recurso de reconsideración.

Citó como normas violadas los artículos 2° y 29 de la Constitución Política; 565, 566, 710, 714, 731, 732, 734 y 745 del Estatuto Tributario; 1°, 2°, 3°, 44, 45, 48, 50, 57, 59, 61 y 62 del Código Contencioso Administrativo y por último el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil.

En síntesis argumentó:

¹ El requerimiento especial fue notificado el 3 de abril de 2001.

² El recurso de reconsideración fue interpuesto el 28 de febrero de 2002.

³ El 12 de agosto de 2002, el demandante presentó derecho de petición solicitando adicionar el recurso de reconsideración.

De conformidad con los artículos 707 y 710 del Estatuto Tributario, la notificación de la liquidación oficial de revisión debe realizarse “seis meses después de la respuesta al requerimiento especial”, lo anterior no sucedió en el presente caso toda vez que dicho término se venció el día 30 de diciembre de 2001.

De conformidad con el artículo 714 del E.T., la declaración privada quedó en firme porque una vez vencido el término para practicar la liquidación oficial ésta no se notificó.

De otra parte, existió violación del artículo 565 del E.T. según el cual las liquidaciones oficiales deben ser notificadas por correo o personalmente. La liquidación oficial nunca se notificó.

De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado⁴, la carga de la prueba de la notificación le corresponde a la Administración. Por el contrario, en la última hoja de la liquidación oficial demandada consta que ésta fue introducida en el correo certificado sólo hasta el día 11 de enero de 2002. Un aspecto fundamental sobre este punto lo constituye el hecho de que sobre la supuesta notificación por correo no existe acuse de recibo⁵.

Como consecuencia de lo anterior, la Administración concluyó sin ninguna prueba, que por no existir devolución de la liquidación oficial a la oficina de correos, se entiende que dicho acto fue notificado al señor Roberto Ronderos.

El Consejo de Estado ha indicado que vencidos los términos de que tratan los artículos 714 y 588 del Estatuto Tributario, la declaración privada no puede ser objeto de modificaciones posteriores ni por parte de la administración ni del contribuyente.

⁴ Cito la sentencia de 8 de febrero de 2002, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

⁵ El actor indica que en el expediente existen varios documentos solicitando el acuse de recibo sobre el documento, sin embargo éste nunca fue aportado (Fl. 14 C.P.).

Al no existir prueba alguna de la notificación de la liquidación oficial, la única notificación que puede alegar la Administración sobre dicho acto es la de conducta concluyente del día 28 de febrero de 2002, fecha en que se interpuso el recurso de reconsideración.

El demandante presentó derecho de petición el 12 de agosto de 2002, en el cual le indicó a la Administración que la liquidación no había sido notificada. Ese escrito fue admitido por la Administración como adición del recurso de reconsideración, sin embargo, posteriormente en la Resolución que resolvió el recurso, no se tuvieron en cuenta los argumentos esgrimidos en el mismo porque se indicó que la adición había sido extemporánea.

De otro lado, la Resolución No. 622-900002 de 30 de enero de 2003, fue notificada con violación al debido proceso porque no respetó el término de diez días consagrado en el artículo 565 del E.T.

LA OPOSICIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, contestó la demanda y se opuso a la prosperidad de las pretensiones con base en los siguientes argumentos:

Planteó las excepciones de falta de agotamiento de la vía gubernativa y de falta de jurisdicción, porque el demandante alegó ante la jurisdicción argumentos no planteados ante la Administración.

En el presente caso, el juez debe declararse inhibido para pronunciarse sobre el fondo de las pretensiones, porque la Administración no “ordenó” darle trámite al derecho de petición presentado el 12 de agosto de 2002, sino que mediante un oficio “informó” tenerlo como adición al recurso.

De conformidad con lo anterior, el escrito de adición, además de haberse presentado por fuera del término legal, se fundamentó en hechos completamente diferentes a los esgrimidos en el recurso de

reconsideración, razón por la cual, la Administración no estaba obligada a tenerlos en cuenta en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración toda vez que no podía ejercer de forma adecuada su derecho de defensa.

La notificación de la liquidación oficial de revisión se efectuó el 26 de diciembre de 2001⁶. Con el fin de verificar el anterior hecho, la Administración realizó visita de verificación en donde constató que el acto se da por entregado al décimo día hábil de su introducción al correo certificado.

Además, constituye un claro indicio en contra del contribuyente, el que éste haya interpuesto recurso de reconsideración dentro del término legal pronunciándose sobre los argumentos que se le señalaron en la liquidación oficial.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, denegó las súplicas de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

Las excepciones planteadas por la Administración no están llamadas a prosperar, porque el demandante siempre ha cuestionado la validez de la liquidación oficial de revisión. De acuerdo con lo anterior, es claro que lo único que hizo el actor al traer nuevos argumentos sobre su validez, fue ampliar el “espectro del debate para obtener la misma pretensión”.

De otra parte, en relación a la notificación de la liquidación oficial consideró:

En virtud del artículo 707 del E.T., el contribuyente sólo tiene tres meses contados a partir de la notificación del requerimiento para dar respuesta al

⁶ Sobre este punto citó el oficio No. 8532215660 de 27 de noviembre de 2002, en el cual se señaló que el envío No. 743505 fue entregado al demandante.

requerimiento especial. En el presente caso, el requerimiento fue introducido en el correo el día 3 de abril de 2001, por lo tanto el término para darle respuesta vencía el 3 de julio.

Ahora bien, el artículo 710 del E.T. consagra que dentro de los seis meses siguientes a la fecha del vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación según el caso, la Administración debe practicar la liquidación oficial. De conformidad con lo anterior, la Administración tenía hasta el tres de enero de 2002 para notificar la liquidación oficial.

Además, el referido artículo 710 del E.T. en su inciso cuarto, señaló que “en todo caso el término de notificación de la liquidación oficial no podrá exceder de tres años contados desde la fecha de la declaración privada”.

En el presente caso, de acuerdo a lo establecido en la sentencia de C-096 de enero de 2001 de la Corte Constitucional, la notificación no se entiende debidamente realizada en la fecha en que se introduce en el correo, sino en la fecha en que efectivamente el contribuyente la recibe.

La oficina de Adpostal fue requerida en varias oportunidades para que aportara el acuse de recibo, sin embargo, nunca fue allegado y en cambio en uno de los escritos que envió señaló que “el envío ingreso al Despacho 97 ordinal 56 el día 26 de diciembre de 2001, pero a la sección 20105 y no en la 20106, en donde debía ingresar según la dirección del destinatario”. Adicionalmente no había constancia de la entrega.

No obstante lo anterior, para el Tribunal la liquidación fue debidamente notificada porque, de conformidad con el inciso cuarto del artículo 710 del E.T., la Administración tenía tres años para notificar la liquidación, es decir hasta el 16 de noviembre de 2002.

La otra razón, es que si bien no existe la prueba de habersele entregado la liquidación oficial al contribuyente, no cabe duda que conoció su contenido,

pues así lo demuestra el demandante en el hecho No. 4 de la demanda así como el contenido del recurso de reconsideración en donde dio respuesta a los cargos que en la liquidación oficial se le imputaron. De esta manera se configuraron los supuestos de hecho consagrados en el artículo 569 del E.T. sobre la notificación personal, en la medida que “La notificación personal se practicará por funcionario de la administración, cuando quien deba notificarse se presente a recibirla voluntariamente, o se hubiere solicitado su comparecencia mediante citación”.

También se dieron los supuestos de hecho para la notificación por conducta concluyente desde finales de enero de 2002, fecha en que según indicó en la demanda, se presentó a la Administración.

LA APELACIÓN

La parte demandante impugnó la Sentencia de primera instancia y reiteró los cargos expuestos en su demanda. Estimó:

Según el artículo 710 del Estatuto Tributario, la Administración tiene seis meses para notificar la liquidación oficial de revisión, contados a partir del término de vencimiento para dar respuesta al requerimiento especial, que en este caso fue el 30 de junio de 2001. De acuerdo con lo anterior, los seis meses vencieron el 30 de diciembre de ese año.

De otra parte, el referido artículo 710 del E.T., no consagra el tercer supuesto al que hizo referencia el Tribunal en virtud del cual la Administración tiene tres años para notificar la liquidación oficial, pues se debe tener en cuenta que el inciso 4° de esa disposición fue derogado por el artículo 134 de la Ley 633 de 2000.

El Tribunal trajo un nuevo argumento al debate, el cual consiste en afirmar que el 24 de abril de 2002, le fue entregada copia de la totalidad del expediente al contribuyente, con lo que se produjo la notificación por conducta concluyente de dicho acto. Es claro que inclusive desde el 28 de

febrero de 2002, fecha en que se presentó el recurso de reconsideración, si bien se puede alegar la notificación por conducta concluyente, el término para notificar la liquidación ya se encontraba vencido y la declaración en firme⁷.

Se debe tener en cuenta el procedimiento que utilizó la Administración para notificar al contribuyente. En efecto, no se puede “presumir” que el contribuyente conoce el acto sino que se debe tener absoluta certeza, para lo cual debe existir prueba de la entrega de la liquidación oficial.

Basta con observar el contenido de los sellos que se encuentran en la liquidación oficial para verificar todas las irregularidades que se presentaron en su notificación.

Por todo lo anterior y de conformidad con el artículo 177 del C.P.C., una vez el contribuyente afirma que no ha recibido notificación alguna del acto demandado, corresponde a la Administración demostrar que en efecto sí llevó a cabo dicha notificación.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante, no se pronunció en esta etapa procesal.

La demandada solicitó se confirme el fallo de primera instancia y reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** rindió concepto en el cual solicitó revocar el fallo de primera instancia porque es claro que de conformidad con el artículo 710 del E.T. el término para notificar la liquidación oficial venció el 3 de enero de 2002 y en consecuencia para esa fecha la declaración privada se encontraba en firme.

⁷ Sobre este punto pidió se tuvieran en cuenta las sentencias del Consejo de Estado de 19 de marzo de 1993, M.P. Guillermo Chahín Lizcano y la sentencia de 2 de noviembre de 2001 M.P. Ligia López Díaz.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se debate en la presente instancia, la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la Administración de Impuestos Nacionales, modificó la declaración del impuesto de Renta y Complementarios e impuso sanciones por inexactitud y libros al contribuyente Roberto Ronderos Chacón por el año gravable de 1998.

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala determinar si en el presente caso, la liquidación oficial de revisión No. 320642001000084 de 26 de diciembre de 2001, fue notificada en debida forma y dentro del término legal, o si por el contrario, su notificación se produjo cuando ya se encontraba en firme la declaración privada.

El artículo 707 del Estatuto Tributario consagra que la respuesta al requerimiento especial se debe presentar dentro de los tres (3) meses siguientes a la notificación del requerimiento especial.

En virtud del artículo 710 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 223 de 1995, artículo 135, la Administración debe *“notificar la liquidación de revisión, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación, según el caso”* (Subrayas fuera del texto).

De otro lado, el inciso 2° de dicha norma establece que el anterior término se suspende por la práctica de inspección tributaria, por tres meses contados desde la fecha del auto que la decretó o por el término que dure la inspección contable.

Ahora bien, en relación con la anterior disposición, se debe tener en cuenta que los incisos 4° y 5° fueron derogados por el artículo 134 de la Ley 633 de

2000⁸. En consecuencia, la Administración no tiene tres años contados a partir de la presentación de la liquidación privada para notificar la liquidación oficial.

La consecuencia que el ordenamiento le asigna a la notificación extemporánea de la liquidación oficial es la firmeza de la declaración privada (art. 714 del E.T.)⁹.

El artículo 565 del E.T. establece que la notificación de la liquidación oficial, entre otros actos administrativos allí enunciados, se debe realizar por correo o personalmente al contribuyente.

El artículo 566 del E.T., derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, consagraba la notificación por correo. No obstante lo anterior, el artículo 565 del E.T., modificado por el artículo 45 de la referida reforma, consagró esta forma de notificación en el párrafo 1° de la siguiente forma: *“La notificación por correo de las actuaciones de la administración, en materia tributaria, aduanera o cambiaria se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el registro único tributario - RUT. En estos eventos también procederá la notificación electrónica”* (Subrayas fuera del texto).

En relación con la notificación personal, el artículo 569 del Estatuto Tributario consagra:

“ART. 569. —Notificación personal. La notificación personal se practicará por funcionario de la administración, en el domicilio del interesado, o en la oficina de impuestos respectiva, en este último caso, cuando quien deba notificarse se presente a recibirla voluntariamente, o se hubiere solicitado su comparecencia mediante citación.”

⁸ Los incisos derogados consagraban que el término de notificación de la liquidación oficial en todo caso no podía exceder de tres años contados desde la fecha de presentación de la declaración privada.

⁹ “ART. 714. —Firmeza de la liquidación privada. La declaración tributaria quedará en firme, (...)”

También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, esta no se notificó. (Subrayas fuera del texto).

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” (Subrayas fuera del texto).

De otra parte, es claro que conforme a la sentencia de 31 de febrero de 2001 C -096 de la Corte Constitucional M.P. Álvaro Tafur Galvis, la notificación por correo no se entiende efectivamente realizada, sino hasta tanto la persona que se pretenda notificar no recibe efectivamente dicho acto en la dirección que indicó en su denuncia rentístico.

Respecto a la notificación por conducta concluyente, el artículo 330 del Código de Procedimiento Civil, consagra que ésta se presenta “*Cuando una parte o un tercero manifieste que conoce determinada providencia o la mencione en escrito que lleve su firma, o verbalmente durante una audiencia o diligencia, si queda constancia en el acta, se considerará notificada personalmente de dicha providencia en la fecha de presentación del escrito o de la audiencia o diligencia*”.

Observa la Sala que en el *sub judice* la liquidación oficial de revisión fue notificada por fuera del término legal y en consecuencia la declaración privada se encuentra en firme por los siguientes motivos:

La notificación personal no se realizó porque, si bien el artículo 569 del Estatuto Tributario en su inciso primero consagra que ésta se realiza cuando quien deba notificarse se presente a recibir el acto voluntariamente, lo cierto es que el inciso segundo a su vez señala que en el respectivo acto se debe hacer constar la fecha de la entrega, lo cual no sucedió en el caso particular pues así el actor haya señalado que acudió a las oficinas de la DIAN para atender la citación que le realizaron, es claro que en la liquidación oficial no existe constancia ni prueba alguna que permita tener certeza sobre el día exacto en el cual el contribuyente conoció el contenido de dicho acto y en todo caso él señaló que fue a finales de enero de 2002, único hecho que se puede conocer, según afirmación del mismo actor (Fl. 3 C.P.).

Por tanto, frente a esta afirmación correspondía a la Administración demostrar exactamente el día en que el contribuyente conoció del contenido de la liquidación oficial, si pretende demostrar que ello ocurrió antes.

De otra parte, tampoco se efectuó la notificación por correo, ya que según el contenido de la liquidación oficial y de las comunicaciones que obran en el expediente de la oficina de Adpostal¹⁰, el contenido de dicho acto nunca llegó a la dirección informada por el contribuyente en su denuncia rentística. En efecto, no existe “acuse de recibo” del referido acto.

Además, observa la Sala que la liquidación oficial adolece de varias irregularidades en los sellos que indican la fecha de su notificación por correo (Fl. 75 C.P.).

En efecto, aparecen dos sellos, uno de fecha 14 de enero de 2002 con una anotación de –anulado-, el otro, de 11 de enero de 2003. No obstante, existe una anotación a mano en la cual se puede apreciar la firma pero no el nombre de quien la realizó, la cual señala:

“Hoy 22 de enero de 2003, al verificar que la fecha de certificación del Acto Administrativo Liquidación Oficial Renta de Revisión Código 320642001000084 del 26 de diciembre de 2001, a nombre de Ronderos Chacón Roberto, con número Nit. 19.376.940, no es el 14 de enero de 2002, como aparece en el sello que se levanta. Se procede a certificar la fecha correcta 11 de enero de 2002, como se registra en el nuevo sello.”(Subrayas fuera del texto).

De acuerdo con lo anterior, se debe tener en cuenta que la fecha en que se realizó la anotación según consta en la liquidación oficial fue el 22 de enero de 2003, siendo factible entonces que la notificación se produjera el 14 de

¹⁰ Estas comunicaciones se encuentran en los folios 123 a 129 del cuaderno principal.

enero de 2002, o el 11 de enero de 2002, o finalmente, el 11 de enero de 2003.

En consecuencia, el único mecanismo mediante el cual se puede tener **certeza** sobre la fecha exacta en la cual el contribuyente conoció el contenido de la liquidación oficial de revisión que le practicó la Administración, es la notificación por conducta concluyente¹¹, la cual en virtud a lo consagrado en el artículo 330 del C.P.C, se debe entender realizada el día en que se presentó el escrito, que en este caso fue el recurso de reconsideración de fecha 28 de febrero de 2002 (Fl. 102 C.P.).

Ahora bien, de conformidad con los artículos 707 y 710 del Estatuto Tributario, la Administración tenía que notificar la liquidación el 3 enero de 2002, pues el requerimiento especial fue notificado el 3 de abril de 2001 (Fl. 447 respaldo C.A.), con lo cual a partir de esa fecha el contribuyente tenía tres meses para dar respuesta, es decir hasta el 3 de julio de 2001 (martes), plazo a partir del cual la Administración tenía seis meses para notificar la liquidación oficial.

De acuerdo con todo lo anterior y en virtud de lo consagrado en el artículo 714 del Estatuto Tributario, no cabe duda que la liquidación privada se encontraba en firme al momento de notificarse el acto demandado, pues no existe prueba de la notificación que se le realizó al contribuyente a través del correo certificado, ni personalmente.

De otra parte, precisa la Sala que el argumento del Tribunal referido a que en todo caso la Administración Tributaria tenía tres años para notificar la liquidación oficial de revisión contados desde la fecha de la presentación de la liquidación privada, debe ser descartado de plano, pues como bien lo

¹¹ Sobre este punto se pueden consultar las siguientes sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta:

Sentencia de 16 de noviembre de 2001, Exp. 12388, M.P. Ligia López Díaz y sentencia de 30 de enero de 2003, Exp. 13096, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié. En estas providencias se indicó que la notificación por conducta concluyente implica el conocimiento efectivo del acto que se pretende notificar.

anotó el demandante en su recurso, el artículo 134 de la Ley 633 de 2000, derogó los incisos 4° y 5° del artículo 710 del Estatuto Tributario, en los cuales se consagraba dicha posibilidad y toda vez que la actuación de notificación ocurrió con posterioridad la disposición que antes regía no le es aplicable.

Por todo lo anterior la Sala revocará la sentencia de primera instancia y en su lugar declarará la nulidad de los actos administrativos mediante los cuales se le determinó oficialmente el impuesto de renta al señor Roberto Ronderos Chacón por el año gravable de 1998, y como restablecimiento del derecho se declarará la firmeza de la declaración privada presentada por el contribuyente.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley.

FALLA

1. **REVÓCASE** la sentencia de 17 de agosto de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B" y en su lugar,
2. **DECLÁRASE** la nulidad de la liquidación Oficial de Revisión No. 320642001000084 del 26 de diciembre de 2001 y la Resolución No. 622-900002 del 30 de enero de 2003, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración proferidas por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales.
3. Como restablecimiento del derecho **DECLÁRASE** la firmeza de la declaración de renta presentada por el contribuyente por el año gravable 1998.
4. **RECONÓCESE** personería jurídica a la abogada Sandra Patricia Moreno Serrano como apoderada de la parte demandada en los términos del poder que le fue conferido y que obra a folio 284 del expediente.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

MARIA INES ORTIZ BARBOSA
-Presidente-

LIGIA LOPEZ DIAZ

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

HECTOR J. ROMERO DIAZ

RAÚL GIRALDO LONDOÑO
Secretario