

LEY PROCESAL TRIBUTARIA EN EL TIEMPO – Es la vigente al momento en que se presenta la declaración tributaria / NOTIFICACION DE LIQUIDACION OFICIAL TRIBUTARIA – Se rige por las normas vigentes al momento en que se inicia el procedimiento de revisión / TERMINO PARA NOTIFICAR LA LIQUIDACION DE REVISION – En vigencia de los incisos 4 y 5 del artículo 710 del E.T. no podía exceder de tres años desde la presentación de la liquidación privada

Como lo ha precisado esta Sección, «[e]n materia tributaria, la actuación fiscal tendiente a la determinación del gravamen a través de la revisión, empieza no en el momento en que la Administración inicia su actividad fiscalizadora, **sino con la presentación de la declaración tributaria y es a partir de esa fecha desde la cual comienza a correr el término de firmeza de la liquidación privada, por lo tanto el procedimiento que lo gobierna es el vigente para ese momento, de conformidad con lo consagrado en el artículo 40 de la Ley 153 de 1887**» Precisado lo anterior, para efectos de la notificación de las liquidaciones oficiales de revisión ahora discutidas, se tiene que en el presente caso, la declaración de renta del año gravable 1999 fue presentada el **5 de mayo de 2000**, por consiguiente, se trata de una actuación ya iniciada, cuyo término había empezado a correr en vigencia del texto que contenía el artículo 710 del Estatuto Tributario, antes de la derogatoria dispuesta en el artículo 134 de la Ley 633 de 2000, de tal manera que se rige por el precepto legal vigente al momento de su iniciación [art. 40 de la Ley 153 de 1887]. Así pues, el artículo 710 del Estatuto Tributario aplicable al *sub examine*, en sus incisos cuarto y quinto, disponía que la notificación de la liquidación de revisión no podía exceder de **tres años** contados desde la fecha de **presentación** de la declaración privada del impuesto de renta, término aplicable a las liquidaciones del impuesto sobre las ventas y retención en la fuente. (...) De la normativa transcrita se advierte que la fecha de presentación de la declaración de renta marca el punto de partida para contabilizar los tres años que tenía la Administración para notificar las liquidaciones oficiales de revisión, tanto del impuesto de renta como de ventas, correspondientes al periodo gravable discutido.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 705-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 710 INCISO 4 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 710 INCISO 5 / LEY 153 DE 1887 – ARTICULO 40

NOTA DE RELATORIA: Sobre la oportunidad para la notificación de liquidaciones oficiales se cita la sentencia de la Corporación de 15 de junio de 2001, Exp. 25000-23-27-000-1998-00689-02(11877), C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

NOTIFICACION POR CORREO DE LIQUIDACION OFICIAL TRIBUTARIA – Se debe hacer a la dirección informada por el contribuyente / NOTIFICACION POR AVISO EN DIARIO DE AMPLIA CIRCULACION – Es excepcional porque no garantiza el conocimiento real de las decisiones administrativas / PRINCIPIO DE PUBLICIDAD – Se puede efectuar con la notificación por aviso de las liquidaciones oficiales tributarias

De las normas anteriores, en la versión vigente para el año gravable 1999, se advierte que la notificación de las liquidaciones oficiales debía hacerse por **correo** a la dirección informada por el contribuyente. Debe precisarse que el artículo 566 del Estatuto Tributario, vigente para la fecha en que se notificó el acto administrativo acusado, debe ser leído sin la expresión «y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo», toda vez que fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-096 del **31 de enero de 2001**, la cual

tiene efectos hacia el futuro y, en consecuencia, para la fecha en que se proferieron los actos acusados [5 de mayo de 2003], ya se había retirado dicha expresión del mundo jurídico. En cuanto a la notificación por aviso en un diario de amplia circulación, como lo dispone el artículo 568 del Estatuto Tributario, procede cuando las notificaciones por correo sean devueltas «por cualquier razón»; sin embargo, como lo ha sostenido la Sala, la notificación por este medio es excepcional, porque no garantiza el conocimiento real de las decisiones administrativas. Además, se ha precisado que la utilización de esta forma de notificación no puede atentar «*contra el principio de publicidad garantizado por la “efectiva entrega del correo enviado” y contra las formas propias del debido proceso en la práctica de la notificación por correo que regula el artículo 566 ibídem, que exige esa entrega en la última dirección informada por el contribuyente destinatario de la notificación*».

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 566 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 568

NOTA DE RELATORIA: Sobre el alcance de la notificación por aviso en diario de amplia circulación se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Curta, de 4 de septiembre de 2014, Exp. 25000-23-27-000-2011-00186-01(19970), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

NOTIFICACION POR CORREO DE LIQUIDACION OFICIAL TRIBUTARIA – Efectuarla al final del último día hace que difícilmente se pueda entregar en la dirección informada por el contribuyente / NOTIFICACION DEVUELTA POR CORREO – Acudir a la notificación por aviso, solo es admisible cuando la cusa es atribuible al destinatario / PRINCIPIO DE PUBLICIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO – Se vulnera cuando se le notifica al contribuyente al final del última día de plazo / NOTIFICACION POR AVISO EN DIARIO DE AMPLIA CIRCULACION – No es admisible cuando la notificación es devuelta por entrega tardía en la oficina de correos

De todo lo anterior se concluye lo siguiente: (i) Que la Administración Tributaria **expidió** los actos demandados el **5 de mayo de 2003**, último día del plazo que disponía para dar a conocer al contribuyente las siete liquidaciones oficiales de revisión del año gravable 1999, según la normativa vigente para la época de los hechos. (ii) Que, con el fin de hacer la respectiva **notificación por correo**, la Administración entregó los actos a las **6:00 p.m. del 5 de mayo de 2003**, en la oficina de ADPOSTAL. (iii) Que en la dirección para notificar los actos funcionaba un establecimiento de comercio que cerraba a las 6:00 p.m. Las anteriores circunstancias ponen de presente que la demandada no garantizó el debido proceso y el efectivo respeto del principio de publicidad de los actos administrativos, toda vez que era previsible que si los actos eran entregados al final de la tarde del día 5 de mayo de 2003, en la oficina de correos, último día que disponía para notificar las liquidaciones oficiales de revisión, difícilmente podría efectuarse la entrega de los actos administrativos en la dirección informada por el contribuyente, situación que en este caso y como se advirtió, es exclusivamente atribuible a la demandada. Si bien es cierto que el artículo 568 del Estatuto Tributario faculta a la administración tributaria para notificar por aviso los actos administrativos que hayan sido devueltos por correo «por cualquier razón», esta Sección ha precisado que «*debe interpretarse que las razones genéricas establecidas en el artículo 568, como prerrequisito de la publicación del aviso, sólo surten tal efecto cuando acaecen dentro de un contexto de posibilidades normales de entrega y recepción del correo para cada caso concreto, de manera que la causal de devolución pueda asociarse a una causa*

exclusivamente atribuible al destinatario del correo» En el *sub examine* se advierte que la demandada no entregó con la antelación suficiente los actos demandados a la oficina de correo encargada de la notificación, para que esta tuviera el tiempo necesario no solo para el desplazamiento hasta la dirección informada por el contribuyente sino para que pudiera entregar los actos dentro del horario que habitualmente tienen quienes desarrollan actividades comerciales. La Sala resalta que el hecho de que un funcionario de la DIAN le hubiere comunicado por escrito al actor sobre la notificación por aviso de las liquidaciones oficiales de revisión, en el diario PORTAFOLIO, además de ser un procedimiento no previsto en la normativa, tampoco subsana las actuaciones tardías de la administración. En esas condiciones, la Sala concluye que las circunstancias que dieron origen, en este caso, a la devolución del correo, no validan la notificación por aviso a la que acudió la DIAN y, en consecuencia, como las liquidaciones oficiales no fueron debida ni oportunamente notificadas el 5 de mayo de 2003, no interrumpieron el término de firmeza de las declaraciones privadas de renta y de los seis bimestres de IVA del año gravable 1999.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 568

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., trece (13) de agosto de dos mil quince (2015)

Radicación número: 25000-23-27-000-2004-02245-01(20343)

Actor: GUSTAVO ADOLFO MIRANDA OGGIONI

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

Decide la Sala los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 19 de octubre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca que accedió parcialmente a las súplicas de las demandas presentadas por el demandante.

La parte resolutive de la sentencia apelada señala:

«PRIMERO: ANÚLANSE parcialmente las siguientes resoluciones proferidas por la ADMINISTRACION DE PERSONAS NATURALES DE LA U.A.E. DIAN, por medio de las (sic) se determinó el Impuesto sobre las Ventas y Renta a cargo del señor GUSTAVO ADOLFO

MIRANDA OGGIONI por el año gravable 1999, de acuerdo con las razones expuestas en la parte considerativa de este fallo:

- Resolución N° 900006 de 5 de mayo de 2003
- Resolución N° 900007 de 5 de mayo de 2003
- Resolución N° 90008 de 5 de mayo de 2003
- Resolución N° 90009 de 5 de mayo de 2003
- Resolución N° 90010 de 5 de mayo de 2003
- Resolución N° 900011 de mayo 5 de 2003
- Resolución N° 900005 de mayo 5 de 2003
- Resolución N° 622-900002 de 28 de junio de 2004
- Resolución N° 622-900003 de 28 de junio de 2004
- Resolución N° 622-900004 de 28 de junio de 2004
- Resolución N° 622-900005 de 28 de junio de 2004
- Resolución N° 622-90006 de 28 de junio de 2004
- Resolución N° 622-900007 de 28 de junio de 2004
- Resolución N° 624-900001 de 28 de junio de 2004

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho **DECLÁRASE** que el accionante está obligado por concepto de Impuesto sobre las Ventas e Impuesto sobre la Renta por el año gravable de 1999 a la sumas establecidas en las liquidaciones realizadas en el capítulo 7.5.9 de la presente sentencia».

ACUMULACIÓN DE PROCESOS

Por auto del 14 de julio de 2006¹, el Tribunal acumuló al proceso 04-02245, en el que se discute la legalidad de la actuación mediante la cual la DIAN modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas del **segundo bimestre** de 1999 presentada por el demandante, los procesos en los que se discuten los actos proferidos por la Administración para modificar las declaraciones correspondientes a los periodos e impuestos que se relacionan a continuación:

PROCESO ²	ACTUACIÓN DEMANDADA
2004-02246	IVA primer bimestre de 1999
2004-02247	IVA tercer bimestre de 1999
2004-02250	IVA cuarto bimestre de 1999
2004-02248	IVA quinto bimestre de 1999
2004-02251	IVA sexto bimestre de 1999
2004-02249	Impuesto sobre la renta - 1999

ANTECEDENTES

¹ Fls. 112 a 117 c. 7 (ventas 2º bimestre de 1999)

² Números de radicación en el Tribunal Administrativo de Cundinamarca

Gustavo Adolfo Miranda Oggioni presentó las declaraciones de IVA correspondientes a los seis bimestres del año gravable de 1999 y de renta del mismo periodo gravable, así:

Periodo	Fecha
Primer bimestre	17 de marzo de 1999
Segundo bimestre	19 de mayo de 1999
Tercer bimestre	13 de julio de 1999
Cuarto bimestre	13 de septiembre de 1999
Quinto bimestre	17 de noviembre de 1999
Renta	5 de mayo de 2000

Mediante resolución del 20 de marzo de 2001, se ordenó el registro al establecimiento de comercio del contribuyente, ubicado en la Calle 80 No. 30-33 de Bogotá, denominado "Almacenes Listo", diligencia que se practicó el 21 de marzo de 2001. El 23 de abril de 2001, la Administración profirió auto de inspección tributaria y levantó el acta correspondiente el 6 de agosto del mismo año.

Con ocasión de la diligencia de registro y de la inspección tributaria, el actor presentó corrección de las declaraciones de IVA de los bimestres quinto y sexto del año gravable 1999 y a la declaración de renta del mismo periodo gravable, para incluir ingresos no declarados, así:

Impuesto	Declaraciones
Renta	13 de agosto de 2001 ³
	11 de febrero de 2002 ⁴
Ventas quinto bimestre	13 de septiembre de 2001
Ventas sexto bimestre	15 de enero de 2002

La Administración profirió los requerimientos especiales para los periodos e impuestos discutidos, en los que propuso adicionar ingresos con fundamento en la presunción prevista en el artículo 760 del Estatuto Tributario, al considerar que hubo compras no registradas por el contribuyente. El señor Miranda Oggioni se opuso oportunamente a los requerimientos especiales.

La DIAN profirió las respectivas liquidaciones oficiales de revisión en las que mantuvo la adición propuesta en los requerimientos e impuso sanción por

³ Folio 166 del dictamen pericial carpeta 2º bimestre de 1999

⁴ Folio 167 del dictamen pericial carpeta 2º bimestre de 1999

inexactitud, actos que fueron recurridos por el contribuyente y confirmados al resolverse el recurso de reconsideración, así:

Impuesto	Liquidación Oficial de Revisión	Resolución Recurso de Reconsideración
Ventas/99 1º Bim.	900006 del 5 de mayo de 2003	622.900002 del 28 de junio de 2004
Ventas/99 2º Bim.	900007 del 5 de mayo de 2003	622.900003 del 28 de junio de 2004
Ventas/99 3º Bim.	900008 del 5 de mayo de 2003	622.900004 del 28 de junio de 2004
Ventas/99 4º Bim	900009 del 5 de mayo de 2003	622.900005 del 28 de junio de 2004
Ventas/99 5º Bim	90010 del 5 de mayo de 2003	622.900006 del 28 de junio de 2004
Ventas/99 6º Bim	900.011 del 5 de mayo de 2003	622.900007 del 28 de junio de 2004
Renta/99	900005 del 5 de mayo de 2003	622.900001 del 28 de junio de 2004

DEMANDA

GUSTAVO ADOLFO MIRANDA OGGIONI, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó que se declare la nulidad de las liquidaciones oficiales de revisión y de las resoluciones que decidieron los recursos de reconsideración, antes indicados. A título de restablecimiento pidió que «se ordene que la DIAN pague las costas de este proceso que resulten probadas dentro del mismo, entre otras el valor de los honorarios a favor del abogado, el valor de la prima de seguro para la caución que ordene el Tribunal, los gastos y honorarios de peritos que se nombren y cualquier otro valor que se pague por el actor en este proceso»⁵.

El demandante consideró violadas las siguientes normas:

- Artículos 6º, 29, 83 y 228 de la Constitución Política
- Artículo 295 de la Ley 223 de 1995
- Artículos 496, 647, 655, 683, 742, 743, 744, 745, 760 y 761 del Estatuto Tributario

Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente⁶:

⁵ El restablecimiento del derecho es igual en las siete demandas instauradas por el actor.

⁶ En todos los procesos se expusieron los mismos argumentos.

En el recurso de reconsideración se indicó que la declaración del impuesto de renta del año gravable 1999 se presentó el 5 de mayo de 2000 y, por tanto, conforme con el inciso 4º del artículo 710 del Estatuto Tributario vigente para la época de los hechos, la demandada tenía hasta el 5 de mayo de 2003 para notificar en debida forma las liquidaciones oficiales, pero por negligencia de los funcionarios no se cumplió con ese requisito legal.

Señaló que las liquidaciones oficiales demandadas tienen como fecha 5 de mayo de 2003, esto es, la fecha límite para notificar este acto y resaltó el hecho de que el señor Wilmar Kulman, funcionario de ADPOSTAL, dejó de su puño y letra la constancia de haber recibido a las seis de la tarde (6 p.m.) del 5 de mayo de 2003, los documentos que la DIAN pretendía notificar. Agregó que conforme con el oficio 84-000110 del 6 de octubre de 2003 de ADPOSTAL, la máquina porteadora del correo se encontraba en las instalaciones de esa entidad, por lo cual el funcionario debió atravesar la ciudad a la hora de mayor congestión y al llegar al establecimiento de comercio del contribuyente ya estaba cerrado.

Sostuvo que llama la atención que el funcionario decidió escribir en los mismos comprobantes de entrega que reposan en el expediente de la DIAN, la hora en la cual recibió los documentos para notificar. Además obran en el proceso declaraciones extrajudiciales rendidas por vecinos de muchos años del establecimiento de comercio, acerca de que el horario que tiene establecido su negocio para atender a sus clientes es entre las ocho de la mañana y las seis de la tarde. Por lo anterior, agregó que en este caso no hubo maniobras fraudulentas para impedir la notificación de los actos administrativos y que fue la DIAN la única culpable de la notificación extemporánea.

Manifestó que no tiene justificación que la liquidación oficial sólo se haya expedido el 5 de mayo de 2003, es decir, el mismo día del límite legal y aunque la hubieran expedido en esa fecha, tampoco tiene sentido que apenas a las seis de la tarde se hubiera entregado en ADPOSTAL para su notificación y mucho menos que la DIAN pretenda que el destinatario deba mantener su negocio abierto fuera del horario habitual sólo para permitir que la DIAN pudiera enmendar su propia negligencia.

Alegó que no es normal ni lícito el proceder de la DIAN, por cuanto, para su notificación es obligatoria la entrega de la copia del acto administrativo en la dirección del contribuyente y debe realizarse con la plenitud de las formas y en un

horario adecuado para llevar a cabo esas notificaciones. Indicó que no es posible para este tipo de comercio, por razones de su mercado y de seguridad en la zona donde funciona, tener abierto su establecimiento de comercio en horas nocturnas.

Expuso que el 5 de mayo de 2000, cuando el actor presentó la declaración de renta del año gravable 1999, estaba vigente el inciso 4º del artículo 710 del Estatuto tributario y, por tanto, la DIAN tenía la obligación de notificar la liquidación oficial de revisión, a más tardar, dentro de los 3 años contados a partir de la fecha de vencimiento para declarar el impuesto de renta, término aplicable para las declaraciones de IVA y retención en la fuente, es decir, que en este caso, la Administración solo tenía hasta el 5 de mayo de 2003 para la notificación.

Señaló que con la redacción del artículo 566 del Estatuto Tributario, luego de la modificación del artículo 5º de la Ley 788 de 2002, la notificación por correo implica la entrega de una copia del acto en la dirección informada por el contribuyente. Indicó que está probado que la DIAN intentó deliberadamente entregar una copia en un horario no apto para ello, de manera que no se llevó a cabo el procedimiento en forma legal.

Dijo que, en realidad, la copia del acto administrativo se entregó al actor con el oficio 85 32 064 188 1770 del 17 de junio de 2003, firmado por Jairo Pineda Bolívar, con el cual se remite el acto administrativo y se le informa que se le notificó en el diario Portafolio del 30 de mayo de 2003.

Sostuvo que la DIAN tenía certeza sobre la falla en sus procedimientos para lo cual basta con examinar el oficio del 26 de mayo de 2003, en el que el funcionario Edgar Milton Rodríguez Rodríguez le informa a Jairo Pineda Bolívar, jefe de la división de liquidación de Personas Naturales, cuáles fueron las razones por las que solo hasta el 5 de mayo de 2003 expidió y notificó la liquidación oficial de revisión. Lo anterior, a juicio del demandante, demuestra el temor o conocimiento de que algo no se hizo dentro de los parámetros legales.

Insistió en que la simple intención de comunicar no puede aceptarse como una notificación sino que se debe hacer con todas las formalidades legales, y es la ausencia total de estos requisitos los que se hacen evidentes en el presente caso, toda vez que se pretendió realizar la notificación el último día y por fuera del horario normal no solo de la DIAN y de Adpostal sino del horario de atención del

establecimiento de comercio el cual era conocido por la DIAN cuando se practicaron las diferentes diligencias adelantadas en este proceso.

Afirmó que se vulneró el derecho de defensa y el debido proceso en la medida en que, tratándose de un negocio abierto al público, se intentó realizar la notificación en horas no hábiles y exactamente en el último día, el 5 de mayo de 2003. Además, la DIAN prefirió dejar pasar 25 días para publicar los actos en un diario que nadie lee y luego en un gesto de arrepentimiento el propio jefe de la división de liquidación, envía una carta al actor en la que le explica la situación de las notificaciones.

En relación con el fondo de los actos demandados, señaló que en este caso no se respetó el principio, según el cual, nadie puede ser juzgado dos veces por la misma causa, ya que en este proceso el actor reconoció la doble facturación y en las correcciones voluntarias de las declaraciones de renta y de ventas, yendo más allá de lo legal, en la medida en que corrigió sus impuestos del año 1999 para reflejar el impacto del IVA del año 1998, año gravable respecto del cual la DIAN ya no tenía competencia, por encontrarse en firme sus declaraciones.

Afirmó que la Administración avaló que los mayores valores de los cuatro primeros bimestres del año gravable 1999 se incorporaran en los dos últimos bimestres, toda vez que tenía conocimiento de que las cuatro primeras declaraciones ya estaban en firme. Agregó que, de igual forma, se contó con la anuencia de la Administración para incorporar ingresos de 1998 en la declaración del IVA del segundo bimestre de 1999 para declarar el IVA recaudado en 1998, el cual ya no se podía revisar ni glosar por parte de la DIAN por estar en firme.

Explicó que lo anterior hizo que se archivaran las investigaciones; sin embargo, la DIAN, nivel central, decidió avocar el conocimiento de la investigación y ordenar una nueva diligencia de registro e incautar los mismos documentos que ya habían estado en poder de la DIAN, respecto de los cuales no podía abrir una nueva investigación y en los que no podían hallar nuevos hechos, pues la doble facturación y los impuestos dejados de pagar, ya se habían puesto en evidencia en la primera diligencia de registro y se hicieron los cambios que fueron aceptados por la misma Administración y se pagaron las correspondientes sanciones e intereses.

Expuso que en esta segunda oportunidad, por un manejo inadecuado de la información y por la creatividad de los funcionarios de la DIAN, se inventaron unas conclusiones que no guardan relación con los documentos. Rechazó que la Administración sostenga que como no se llevaba contabilidad en debida forma, con base en el artículo 655 del Estatuto Tributario, se podía rechazar la totalidad de los impuestos descontables, pues esa conclusión no se ajusta a la norma ni autoriza a la demandada para no tomar en cuenta las pruebas que favorecen al contribuyente y que dan cuenta del soporte de las cifras consignadas en las declaraciones tributarias.

Alegó que se violó el debido proceso al desconocer el valor probatorio de los documentos aportados y endilgarle responsabilidad al actor por las posibles diferencias en las cifras remitidas por terceros a solicitud de la DIAN, como fue el caso de Colcerámica, que envió dos informaciones contradictorias, y la demandada, en lugar de oficiar a Grandes Contribuyentes o a la Junta Central de Contadores, simple y llanamente desconoció la prueba aportada a favor del demandante.

Controvirtió que la demandada preparara un segundo expediente, luego de llegarse a un acuerdo con los funcionarios de la Administración de personas naturales para corregir y pagar las sumas que se adeudaban y que en la actuación no se mencionara para nada este acuerdo así como el monto en que se corrigieron las declaraciones, para volver a traer a colación que se habían encontrado ventas sin declarar y doble facturación, olvidándose que ya habían sido reconocidas en las diligencias de diciembre de 2001, todo lo cual constituye una falta absoluta de lealtad procesal.

Precisó que la falta de contabilidad y la doble facturación son hechos que ya habían sido juzgados y penalizados a través del cierre del establecimiento y los impuestos dejados de pagar fueron pagados con las correcciones voluntarias que presentó el actor, con lo cual se vulneró el principio del *non bis in ídem* que consiste en la imposibilidad de castigar doblemente por una misma conducta.

Explicó que hubo un inadecuado manejo del tema probatorio, ya que los funcionarios omitieron abundantes pruebas que los hubieran conducido a la realidad, esto es, que todo el tema de la omisión de ingresos y de la doble

facturación quedó zanjado con la intervención del personal de la administración de personas naturales.

Sostuvo que la DIAN se inventó un procedimiento no establecido en la ley, pues, en lugar de estudiar en cada bimestre cuáles fueron las supuestas cifras de compras que se dejaron por fuera, aplicó la presunción que trae el artículo 760 del Estatuto Tributario, para lo cual creó una tabla que da cuenta de omisiones en los cuatro primeros bimestres, pero que no se balancean con las cifras declaradas en exceso en los dos últimos bimestres.

Dijo que el artículo 760 del Estatuto Tributario parte del supuesto de que se estén omitiendo compras, lo que en ningún momento demostró la DIAN, ya que a través de documentos entregados como pruebas con ocasión del recurso de reconsideración, se comprobó en forma fehaciente que no era cierto que se hubieran dejado de incorporar en la contabilidad compras por \$463.189.287.

Sostuvo que no existe ni una sola compra que el actor no hubiera declarado, y prueba de ello son las certificaciones de los revisores fiscales de sus proveedores que se anexaron con ocasión del recurso de reconsideración. Esas certificaciones prueban no solo el valor de las compras sino también los impuestos descontables, pero fueron ignoradas en forma palmaria por las personas que estudiaron el recurso. Lo mismo sucedió con las facturas enviadas para probar la realidad de las transacciones efectuadas con cada proveedor.

Se violó el artículo 745 del mismo estatuto, en la medida en que estatuyó que los vacíos probatorios existentes al momento de practicar o de fallar los recursos se tienen que resolver a favor del contribuyente si no hay manera de eliminarlos. Se vulneró el espíritu de justicia al desconocer pruebas allegadas por la misma DIAN en su actividad investigativa. En el expediente no existe ninguna evidencia de que luego de haberse corregido las declaraciones tributarias existieran compras que no se hubieran declarado.

Dijo que la actuación de la DIAN se basa en el supuesto de haberse dejado de declarar compras por \$463.189.287 y unos ingresos por \$138.060.000. Sin embargo, se probó en forma clara e irrefutable que tal conclusión no es cierta y que obedeció simplemente a un equivocado manejo de la información por parte de los funcionarios de la DIAN.

OPOSICIÓN

La apoderada de la DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Ni el actor ni la Corte Constitucional en la sentencia C-096 de 2001, cuestionaron que los actos administrativos de impuestos carecieran de validez por el hecho de notificarse por correo. Una cosa es la notificación por correo del artículo 566 del Estatuto Tributario, que señala que el acto administrativo se entiende notificado mediante la entrega de una copia del acto en la dirección informada por el contribuyente y, otro asunto bien distinto, lo que ordena el artículo 568 del Estatuto Tributario, sobre las notificaciones devueltas por correo.

Expuso que para la notificación por correo la Administración debe realizar una gestión previa para dar a conocer el acto administrativo, pero una vez cumplida puede desencadenar en que la notificación sea devuelta por el correo, lo que determina una consecuencia diferente a la entrega del encargo. Agregó que el efecto lógico es el establecido en el artículo 568 del Estatuto Tributario, que consiste en que sin importar la causa por la cual se devuelve se entenderá surtida, para efectos de los términos de la Administración, en la primera fecha de introducción al correo.

Precisó que en el presente caso no fue recibida físicamente la liquidación oficial de revisión, a pesar de que fue enviada a la dirección suministrada por el contribuyente. En consecuencia, la notificación se efectuó conforme con los artículos 565 y 566 del Estatuto Tributario y, por tanto, es válida y produce efectos vinculantes.

Señaló que si bien puede ser cierto que el demandante no recibió el acto administrativo, ese hecho se produjo, no por ser incorrecta la dirección a la que fueron enviados, sino porque el contribuyente no estaba, circunstancia imputable exclusivamente al demandante, que no puede oponerse a la Administración para reclamar la nulidad del acto acusado.

Alegó que la Administración notificó la liquidación oficial de revisión 501-90009 del 5 de mayo de 2003, a través del contrato interadministrativo con ADPOSTAL y la

notificación que se realiza por correo se entiende practicada el día en que es registrada en la planilla especial de consignación y no en la fecha en que ADPOSTAL inicia el trámite interno de registro, remisión y entrega de la comunicación.

Señaló que está probado que la liquidación oficial de revisión fue introducida al correo el 5 de mayo de 2003, presunción no desvirtuada por el contribuyente y, por el contrario, reafirmada con los anexos denominados copia traslado renta 1999 carpeta N° 1 de 2, en la que se observa copia de la planilla de entrega de certificados a domicilio de fecha 5 de mayo de 2003.

Explicó que los hechos que ocupan la atención en este proceso tienen que ver con inconsistencias contables, entre las que se encuentran la omisión de ingresos y compras, hechos sobre los cuales no hay prohibición para ser investigados.

Respecto a la verificación de la información y documentos aportados, no es cierto que no se analizó ni se valoró, pues los documentos se estudiaron en su oportunidad, y prueba de ello son los cuadros que se realizaron de los papeles de trabajo, con ocasión de la resolución que resuelve el recurso.

Respecto del alcance del principio de la buena fe, se ha demostrado que lejos de haber obrado con ligereza, la Administración estableció que las correcciones a las declaraciones efectuadas por el contribuyente no se ajustaron a su realidad fiscal y que el hecho de haberlas presentado no era obstáculo para que la entidad determinara las bases y el impuesto correctos, acorde con sus ingresos, compras y costos, siempre fundamentada en la normativa y las pruebas recaudadas.

Indicó que de las piezas probatorias del expediente se establecen prácticas irregulares del contribuyente en el desarrollo de su actividad comercial, entre las que se encuentran las siguientes: doble facturación, irregularidades en la contabilidad e inexactitud en las declaraciones tributarias. Agregó que, en esas condiciones, la contabilidad del contribuyente no presta mérito probatorio para la investigación tributaria adelantada por la DIAN, tal como lo concluyeron las instancias precedentes.

Expuso que para aplicar la presunción prevista en el artículo 760 del Estatuto Tributario, las compras que se deben tener en cuenta son todas aquellas que

pueden dar origen a ingresos gravados con impuesto, sin importar su calidad de gravadas o excluidas con el impuesto sobre las ventas. Con ocasión de la corrección de las declaraciones privadas y el segundo registro al establecimiento de comercio del demandante, se probó que persistía la omisión en compras.

Señaló que se mantuvo una omisión en compras por \$409.532.406, que corresponde a la diferencia entre la sumatoria total de las facturas físicas y lo informado en la respuesta al requerimiento ordinario, con fundamento en la hoja de trabajo que elaboró la Administración. Indicó que al cotejar los valores informados en las hojas de trabajo, se establece la suma de \$3.523.019.298 y frente al requerimiento ordinario el contribuyente reportó la cifra de \$3.124.405.293, lo cual evidencia el ocultamiento de ingresos por omisión en el registro de compras.

Manifestó que contrario a lo señalado por el demandante, es el contribuyente quien no ha guardado la debida lealtad procesal y prueba de ello es que en las diferentes etapas del proceso ha mostrado parcialmente la información, no solamente documental, sino que hay variación en su contenido y valores.

Sobre la violación del artículo 683 del Estatuto Tributario afirmó que la entidad ha obrado conforme con la normativa, para lo cual ha garantizado el debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente. Indicó que es el recurrente quien ha renunciado a las oportunidades procesales para ejercer su derecho de contradicción y allegar pruebas en forma oportuna, es decir, con ocasión del requerimiento especial.

Precisó que la entidad ha valorado las pruebas, no solo las de los terceros, sino las allegadas por el recurrente y ha establecido que el contribuyente ha omitido registrar compras e ingresos y solicitó deducciones e impuestos descontables que no reúnen requisitos de ley para su otorgamiento y que algunos documentos o pruebas tampoco reúnen los requisitos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Sobre la violación alegada del artículo 496 del Estatuto Tributario, dijo que no es de recibo, toda vez que el recurrente hace una interpretación subjetiva de la norma para su defensa, porque los impuestos descontables que se solicitan deben estar soportados y registrados contablemente en el período fiscal correspondiente.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió parcialmente a las súplicas de la demanda, con los siguientes argumentos.

Sobre la oportunidad de la liquidación oficial y la validez de la notificación, estimó el *a quo* que de conformidad con los artículos 566 y 568 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, el legislador estableció dos momentos distintos en los que se tiene por notificado el acto administrativo, uno con el fin de contar los términos para que el contribuyente ejerza su derecho de contradicción y otro para contabilizar los términos aplicables a la administración tributaria.

Explicó que en caso de devolución la notificación no se surte por correo sino por aviso, por lo que no es procedente que el contribuyente, con base en el artículo 566 del Estatuto Tributario, alegue la falta de entrega de una copia del acto administrativo en la dirección informada, toda vez que dicho requisito es propio de la notificación por correo y, en el presente caso, por la devolución, la notificación se hizo por aviso.

Por lo anterior, el Tribunal concluyó que los términos para el contribuyente apenas empezaron a contar a partir del día hábil siguiente de la publicación realizada el 30 de mayo de 2003 en el diario Portafolio, lo que no es óbice para que a efectos de contabilizar el término previsto en el inciso cuarto del artículo 710 del Estatuto Tributario, se entienda que la Administración notificó la liquidación oficial el 5 de mayo de 2003, esto es, dentro de los tres años siguientes a la fecha de presentación de la declaración privada del impuesto sobre la renta (5 de mayo de 2000).

Precisó el *a quo* que, contrario a la interpretación expuesta por el demandante, el Consejo de Estado ha señalado que el auto de archivo de investigaciones tributarias, cuando es expedido con anterioridad a que se profiera requerimiento especial y dentro del término de revisión, corresponde a un simple acto de trámite, el cual no le impide al fisco iniciar nuevas investigaciones por el mismo período e impuesto.

Indicó que en el caso, la administración tributaria profirió los Autos de Archivo del 19 de febrero y 24 de abril de 2002, antes de que se expedieran los requerimientos

especiales, por lo cual, se concluye que dichos autos corresponden a simples actos de trámite que no contienen decisiones definitivas del fisco frente al impuesto a cargo del contribuyente para el año gravable 1999.

Sobre la objeción por error grave formulada por la DIAN al dictamen pericial, señaló el *a quo* que, en principio, el perito no tenía limitación respecto de los documentos sobre los cuales debía rendir el dictamen, aunque ello no es óbice para que éste comparara tanto los soportes físicos del contribuyente e incluso su contabilidad, con las cifras de ventas y compras. Agregó que la DIAN, en el escrito de objeción, se limitó a transcribir el contenido de las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración, razón por la cual no se refieren al trabajo puntual adelantado por el perito.

En cuanto a la omisión de compras, el Tribunal señaló que aplicada la presunción de ingresos en los términos del artículo 760 del Estatuto Tributario, la carga de la prueba se traslada al contribuyente, quien puede acudir a su contabilidad para desvirtuar los hechos base de la presunción, pero en tal caso debe aportar pruebas adicionales, tal como lo permite el artículo 761 del mismo Estatuto.

Estimó el *a quo* que si bien es cierto que la Administración encontró diferencias entre las compras declaradas y las determinadas en el análisis de las facturas físicas, no puede pasarse por alto que dichas diferencias fueron superadas al presentarse las declaraciones de corrección, en las cuales fueron modificados los renglones pertinentes; por lo anterior, dichas inconsistencias por sí solas no justifican la aplicación de la presunción establecida en el artículo 760 del Estatuto Tributario, la cual solo sería procedente si el contribuyente no hubiera corregido voluntariamente sus denuncias pues, de lo contrario, se vulneraría el principio de buena fe, en la medida en que el contribuyente tuvo la plena convicción de que una vez concluidas las primeras investigaciones, no se determinaría un nuevo impuesto a su cargo, con base en las mismas irregularidades subsanadas vía declaración de corrección.

Sostuvo que las correcciones no son óbice para que el fisco, una vez establecidas nuevas omisiones, proceda a incrementar el impuesto a cargo del contribuyente de conformidad con el artículo 760 del Estatuto Tributario, pero debe partir de los valores ya declarados por el contribuyente en la declaración de corrección. Por

tanto, resulta procedente que la DIAN le imputara al demandante omisiones que no habían sido detectadas en las primeras investigaciones tributarias.

De conformidad con lo determinado por el perito en la aclaración del dictamen pericial, el Tribunal concluyó que el monto de las irregularidades en el conteo de facturas por parte de la DIAN es de \$227.576.832; entonces, el verdadero valor de las compras encontrado por el fisco es de \$3.295.442.445 y no de \$3.523.019.287 como se había determinado inicialmente.

Señaló que la contabilidad del contribuyente, en los términos de los artículos 772, 773 y 774 del Estatuto Tributario, no tiene mérito probatorio en la medida en que no muestra fielmente el movimiento diario de las ventas y compras por el año gravable 1999, lo cual llevó a que la DIAN no pudiera ejercer un control efectivo sobre los libros, respecto de la situación económica y financiera del contribuyente.

El *a quo* otorgó valor probatorio a las irregularidades advertidas por el perito en la aclaración del dictamen pericial, en cuanto a que el valor de las compras omitidas por el contribuyente en las declaraciones privadas del año gravable de 1999 es de \$227.576.832 y no de \$427.278.000, como lo estableció la DIAN en las liquidaciones oficiales.

En esas condiciones, el Tribunal se relevó del estudio de los cargos relativos a la omisión de ingresos en la medida en que estos fueron presumidos por la DIAN en los actos de determinación, con base en el artículo 760 del Estatuto Tributario. Dijo que así no se hubiera encontrado probada la omisión en las compras, sí habría lugar a establecer la existencia de omisiones en las ventas para determinar si era necesario dar aplicación al artículo 759 *ibídem*.

Precisó que una vez verificadas las omisiones en las compras declaradas por el contribuyente, se hace necesario dar aplicación a los artículos 655 y 760 del Estatuto Tributario que impiden reducir el impuesto a cargo del contribuyente, mediante la imputación de impuestos descontables, cuando éste ha omitido compras o cuando las declaradas no se encuentran plenamente probadas. Por lo anterior, mantuvo las glosas propuestas por la DIAN a los renglones 14 y 16 de los denuncios privados, pero de acuerdo con las cifras determinadas en el peritaje, razón por la cual reliquidó el impuesto a cargo.

RECURSOS DE APELACIÓN

El **demandante** sustentó el recurso con los argumentos que se resumen así:

Respecto de la notificación de la liquidación, está probado que todos los actos administrativos fueron expedidos exactamente en la fecha en que se vencía el término legal para su notificación y que solo a las seis de la tarde de ese día de vencimiento, fueron entregados los documentos en la sede de ADPOSTAL en la Avenida EL DORADO de Bogotá (Calle 26 N° 93-53).

Explicó que tan irregular era el procedimiento que el funcionario comisionado para hacer la entrega, señor WILLMAR KULMAN, dejó constancia de su puño y letra de que recibió esos documentos a las seis de la tarde. Resaltó que el tema de entregar envíos postales por fuera del horario habitual ni siquiera fue abordado por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Sostuvo que actuar el último día en que se vencen los términos constituye una protuberante negligencia de la Administración y, además, un abuso de poder de las entidades estatales, que se confabulan para impedir la firmeza de la declaración, pues se recibe el correo en ADPOSTAL por fuera del horario habitual de atención al público y se intenta su entrega.

Insistió en que obran los testimonios rendidos en Notaría, sobre los horarios de atención del almacén del demandante y también de la persona que observó el momento en que se intentó la notificación por fuera del horario normal, así como la discusión que se generó entre el funcionario de ADPOSTAL y los funcionarios de la DIAN que extrañamente lo acompañaban en esa entrega, pues no es normal en este tipo de actividades que los mismos funcionarios de la DIAN sean los que acompañen la entrega del correo.

Precisó que no se pueden olvidar y dejar de lado los argumentos que tuvo la Corte Constitucional para dejar sin vigor la expresión “*y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo*” que traía el artículo 566 del Estatuto Tributario vigente para el año 2001. Indicó que, en esa sentencia, la Corte señaló que ningún beneficio representa para la financiación de los gastos e inversiones del Estado, que la ley suponga el conocimiento de un acto que el contribuyente no ha podido

conocer, porque su cumplimiento solo se puede exigir a partir de que venza el término para contradecirlo.

Reafirmó que es claro que hubo una posición abusiva y que, como tal, no puede pretenderse que se avalen este tipo de conductas, porque una cosa es que se introduzca al correo en debida forma una comunicación, pero que su entrega resulte infructuosa y otra distinta, que por fuera del horario legal se hagan entregas y se pretenda en horas de la noche acceder a un establecimiento cuando se tiene claridad de que ya no hay atención al público.

Dijo que con los documentos aportados se ha probado que en la misma DIAN eran conscientes del procedimiento irregular y eso fue lo que ocasionó que el 26 de mayo de 2003 se pidieran explicaciones escritas al señor Edgar Milton Rodríguez, encargado del expediente del demandante. Agregó que los funcionarios involucrados eran conscientes de lo que había pasado y querían, a como diera lugar, “curarse en salud” de lo ocurrido para salvar sus responsabilidades.

Afirmó que existe abundante jurisprudencia del Consejo de Estado sobre la posibilidad de notificar un acto administrativo en un diario de amplia circulación, pero solo cuando se haya agotado en debida forma el procedimiento de la notificación personal. En este caso no se dio este presupuesto, por cuanto abusivamente se hizo la entrega en la sede de ADPOSTAL por fuera de los horarios convencionales y, además, se intentó que uno de sus funcionarios hiciera la entrega en horario nocturno, cuando ya no tenía facultades.

Señaló que en virtud del artículo 688 del Estatuto Tributario ante la Administración de personas naturales se acordó la corrección voluntaria de las declaraciones tributarias y así se hizo. Insistió en que no puede, por razones desconocidas, abrirse una nueva investigación con pruebas que no fueron comprendidas ni por los funcionarios de la DIAN ni por los magistrados del Tribunal de primera instancia.

Alegó que el perito hizo el análisis de los documentos y, en forma contundente, llegó a la misma conclusión: que no existen los supuestos ingresos de \$138.061.328 ni tampoco son ciertas las compras no declaradas por \$463.189.287. Que es claro que la contabilidad no pueda servir como prueba, pero pretender que las cifras y los documentos acompañados que en ningún

momento fueron tachados de falsos por la DIAN, no sirvan para probar el error, es uno exabrupto monumental y el Consejo de Estado debe revisar este tema para evitar que se produzca una injusticia contra el demandante.

Por lo extenso de la información y lo complejo del asunto, el Tribunal hizo una evaluación equivocada de las pruebas y documentos, por lo que llegó a una conclusión errada que indica que hay \$199.701.455 de compras inexistentes, lo cual no es cierto y no es lo que muestran las pruebas. Todas las normas probatorias que se citaron como violadas, artículos 742-745 y 761 del Estatuto Tributario, no fueron tenidas en cuenta al momento del fallo, por no hacerse un análisis integral de las pruebas.

La **demandada** presenta la apelación en los siguientes términos.

Sobre la afirmación del Tribunal acerca de que no se debió dar aplicación a la presunción del artículo 760 del Estatuto Tributario, por cuanto las irregularidades detectadas por la DIAN ya habían sido subsanadas por el contribuyente, recordó que el contribuyente ocultó la verdad de sus movimientos financieros y económicos correspondientes al año gravable 1999, por lo que debió iniciarse una nueva investigación tributaria en uso de sus facultades, ya que el auto de archivo fue de carácter temporal, puesto que se profirió antes del requerimiento especial.

Manifestó que no es cierto que la DIAN haya vulnerado el principio de buena fe, pues las omisiones de compras e ingresos establecidos por la DIAN, con ocasión de la segunda investigación, corresponden a otras diferentes que determinaron mayores valores de los ingresos, mediante otros medios probatorios (facturas, certificados de revisor fiscal, soportes contables) que justificaron el incremento del impuesto a cargo del contribuyente en cada uno de sus denuncias rentísticas, de conformidad con el artículo 760 del Estatuto Tributario.

Sobre los argumentos del actor, según los cuales las diferencias encontradas están probadas en el proceso y fueron desvirtuadas con el dictamen del perito, en el que concluye que las diferencias con respecto al listado elaborado por la DIAN obedecen a que la Administración incluyó en el valor neto de compra el valor del impuesto sobre las ventas, precisó la demandada que la conclusión del perito no es congruente con lo señalado por el contribuyente al pretender justificar la omisión en el registro de compras y de ingresos por el año gravable 1999.

Sostuvo que la DIAN, al contrario de lo realizado por el perito, tomó el 100% de las facturas y, a su vez, tuvo presente la confesión y aceptación de los hechos realizada por el mismo contribuyente y los testimonios de la secretaria y de la revisora fiscal, en los que se reconoció que llevaba doble facturación. No existe correspondencia ni congruencia entre la prueba aleatoria tomada por el perito y cada una de las conclusiones a las que llegó la DIAN; por tanto, no tiene la razón en que la diferencia existente entre lo señalado por el contribuyente y lo probado y demostrado por la DIAN es de \$463.189.287.

Explicó que los requisitos para que los descuentos efectivos no hagan parte de la base sobre la cual se aplica el impuesto, no son alternativos sino concurrentes, en virtud de lo cual se deben satisfacer todos. Para el caso concreto, no es cierto que la DIAN no le reconoció el descuento efectivo en las facturas de compras realizadas al proveedor FRANZ VIEDENER S.A. ya que es evidente que lo tuvo en cuenta para restarlo del total bruto de la compra de los bienes y sobre este valor se determinó el IVA a pagar.

Precisó que el dictamen rendido por el perito sólo se basó en el estudio y análisis de la contabilidad reconstruida por el contribuyente, por lo que no da certeza de la conclusión a la que llegó el experto. La aclaración del dictamen pericial, al concluir que la diferencia entre lo determinado por la DIAN y el análisis de estas pruebas consistía en que la DIAN incluyó el IVA y el descuento efectivo en su relación de facturas, no es cierta ya que el descuento siempre se reconoció sobre el valor total de la compra al descontar dicho valor y sobre el valor neto inicial se calculó el IVA y así se determinó el IVA a pagar por el contribuyente.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación. Agregó que el perito, al hacer el estudio, parte de supuestos equivocados, ignora deliberadamente la cronología de los acontecimientos, conduce la argumentación de manera forzada y llega a conclusiones equivocadas que son las que contiene su experticia, toda vez que da como ciertos los valores registrados por el contribuyente en sus declaraciones y en la contabilidad, los cuales no existían en el momento de la diligencia administrativa.

Aclaró que el dictamen incluye en las declaraciones de ventas de 1999 valores de ventas no declaradas en el año 1998. El informe pericial señala que el contribuyente reconoció que omitió ingresos en sus denuncias rentísticas, pero parte del errado concepto de la firmeza de las declaraciones tributarias, ya que afirma que, a pesar de esa firmeza, las corrige para incluir valores de otros períodos. Eso demuestra su desconocimiento en el tema de la firmeza de las declaraciones privadas y de esta forma desborda, extralimita y asume competencias que no le están dadas por ley.

Sostuvo que la DIAN allegó la plena prueba frente a la información tanto de los ingresos como de las compras recogidas, mientras que el perito se fundamentó en las declaraciones tributarias presentadas por el contribuyente, por concepto de impuesto sobre las ventas, que son objeto de discusión. Si bien las correcciones a las declaraciones de IVA y de renta de 1999 fueron presentadas en forma voluntaria por el contribuyente, eso no significa que tuvieran el visto bueno del funcionario.

Reiteró los argumentos expuestos en relación con la inclusión de los valores netos y los descuentos.

El **demandante** insistió en los argumentos planteados en el recurso.

El **Ministerio Público** solicitó revocar la sentencia apelada y anular los actos demandados, por lo siguiente:

Explicó que las liquidaciones oficiales de revisión fueron expedidas el 5 de mayo de 2003 y, si bien el correo fue devuelto por la causal «cerrado», en los acuses de recibo del correo consta la nota impuesta por quien entrega el correo, de haber recibido los actos ese día a las 6 p.m. En el correo certificado del 6º bimestre consta que la entrega se hizo el 7 del mismo mes y año.

Por lo anterior, concluyó que no puede afirmarse que la Administración garantizó la efectividad del envío de las notificaciones oficiales para notificarlas al contribuyente, pues no podía conformarse con remitirlas sin interesar si la entrega de una copia del acto podía efectuarse o no. Indicó que la simple entrega a la entidad encargada del correo quedó abolida con la inexequibilidad parcial del

artículo 566 del Estatuto Tributario, que consideraba suficiente la introducción al correo para tener por surtida la notificación.

Afirmó que la Administración está en el deber de cuidar un mínimo de condiciones para que la notificación por correo se cumpla, pues así como debe dirigirla a la dirección exacta y al destinatario correcto, también debe asegurarse de que se lleve a cabo en forma real y efectiva. Indicó que no se entiende cumplida la notificación con el solo envío de la copia del acto, sino con su entrega, la cual requiere efectuarla en condiciones normales, esto es, en horarios regulares de atención, cuando se trata de oficinas o establecimientos de comercio y asegurarse que la empresa de correos también tenga esa previsión.

Señaló que la autorización que otorga el artículo 568 del Estatuto Tributario, para que la Administración realice la notificación por aviso cuando es devuelta por el correo, es un medio excepcional, lo cual exige el correcto proceder al momento de notificar por correo. Indicó que, en el caso concreto, la notificación por correo de las liquidaciones oficiales de corrección no se puede considerar correcta, lo cual conduce a la firmeza de las declaraciones tributarias, teniendo en cuenta que el 5 de mayo de 2003, fecha en que vencían los tres años, según lo dispuesto en el inciso 4º del artículo 710 del Estatuto Tributario vigente para esa época, se cumplía el plazo para notificar las liquidaciones oficiales, fecha que no fue objetada por las partes.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir la legalidad de la actuación demandada, mediante la cual la DIAN modificó las declaraciones privadas correspondientes a los seis bimestres de IVA del año gravable 1999 y del impuesto de renta del mismo periodo, presentadas por el contribuyente Gustavo Adolfo Miranda Oggioni.

En concreto, la Sección debe determinar, en primer lugar, si fue oportuna la notificación de las liquidaciones oficiales de revisión demandadas y, en caso de que este cargo no prospere, se procederá, en segundo lugar, al estudio de los cargos de fondo que se contraen a los siguientes aspectos: a) la procedencia de la adición de compras por \$199.701.455 en las declaraciones de IVA de los seis bimestres del año 1999; b) la procedencia de la adición de ingresos en la declaración de renta del mismo año por \$502.670.000 en virtud de lo dispuesto en

el artículo 760 del Estatuto Tributario y c) la sanción por inexactitud en cada una de ellas.

Oportunidad de la notificación de las liquidaciones oficiales de revisión demandadas

Como lo ha precisado esta Sección, «*[e]n materia tributaria, la actuación fiscal tendiente a la determinación del gravamen a través de la revisión, empieza no en el momento en que la Administración inicia su actividad fiscalizadora, sino con la presentación de la declaración tributaria y es a partir de esa fecha desde la cual comienza a correr el término de firmeza de la liquidación privada, por lo tanto el procedimiento que lo gobierna es el vigente para ese momento, de conformidad con lo consagrado en el artículo 40 de la Ley 153 de 1887*»⁷.

Precisado lo anterior, para efectos de la notificación de las liquidaciones oficiales de revisión ahora discutidas, se tiene que en el presente caso, la declaración de renta del año gravable 1999 fue presentada el **5 de mayo de 2000**⁸, por consiguiente, se trata de una actuación ya iniciada, cuyo término había empezado a correr en vigencia del texto que contenía el artículo 710 del Estatuto Tributario⁹, antes de la derogatoria dispuesta en el artículo 134 de la Ley 633 de 2000¹⁰, de tal manera que se rige por el precepto legal vigente al momento de su iniciación [art. 40 de la Ley 153 de 1887].

Así pues, el artículo 710 del Estatuto Tributario aplicable al *sub examine*, en sus incisos cuarto y quinto¹¹, disponía que la notificación de la liquidación de revisión no podía exceder de **tres años** contados desde la fecha de **presentación** de la declaración privada del impuesto de renta, término aplicable a las liquidaciones del impuesto sobre las ventas y retención en la fuente.

Los apartes pertinentes del artículo 710 del Estatuto Tributario preveían lo siguiente:

⁷ Sentencia del 15 de junio de 2001, Exp. 11877, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

⁸ Aunque esta declaración fue corregida el 13 de agosto de 2001 y el 11 de febrero de 2002, en ambas, se aumentó el impuesto a cargo, razón por la cual no es aplicable el término previsto en el artículo 589 E.T., que permite a la Administración ejercer sus facultades de revisión a partir de la fecha de corrección del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud de corrección.

⁹ Con la sustitución realizada por el artículo 135 de la Ley 223 de 1995

¹⁰ D.O. 44275 del 29 de diciembre de 2000.

¹¹ Estos incisos fueron derogados por el artículo 134 de la Ley 633 del **29 de diciembre de 2000**.

Art. 710. Término para notificar la liquidación de revisión.

(...)

En todo caso, el término de notificación de la liquidación oficial no podrá exceder de tres años contados desde la fecha de presentación de la declaración privada.

*En el caso de las **declaraciones del impuesto sobre las ventas** y de retención en la fuente, el **plazo máximo de que trata el inciso anterior se contara desde la fecha de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del período gravable al que correspondan las declaraciones del impuesto sobre las ventas** y de retención en la fuente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario. (Negrillas fuera de texto)*

Por su parte, el artículo 705-1 establece:

Art. 705-1. Término para notificar el requerimiento en Ventas y Retención en la Fuente. Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las **declaraciones del impuesto sobre las ventas** y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, **serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.** (Negrilla de la Sala)

De la normativa transcrita se advierte que la fecha de presentación de la declaración de renta marca el punto de partida para contabilizar los tres años que tenía la Administración para notificar las liquidaciones oficiales de revisión, tanto del impuesto de renta como de ventas, correspondientes al periodo gravable discutido.

Ahora bien, en cuanto a la **notificación** de los actos acusados, esta Sección precisa que la finalidad de esta actuación es la de dar a conocer las decisiones de la Administración para que los interesados puedan ejercer su derecho de defensa, lo cual solo se verifica en la medida en que exista certeza y seguridad de que los actos se han conocido en forma oportuna y adecuada por su destinatario.

Los artículos 563 a 570 del Estatuto Tributario prevén la forma de notificación de los actos expedidos por la Administración Tributaria y, para el caso concreto, interesa lo dispuesto en los artículos 565, 566 y 568 del Estatuto Tributario que, en su orden, disponían para la época de los hechos, lo siguiente:

Art. 565. Formas de notificación de las actuaciones de la administración de impuestos. Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones tributarias, emplazamientos, citaciones, traslados de cargos, resoluciones en que se impongan sanciones, **liquidaciones oficiales** y demás actuaciones administrativas, deben notificarse por correo o personalmente.

(...)

Art. 566. Notificación por correo. *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.~~*

Art. 568. Notificaciones devueltas por el correo. *Las actuaciones de la administración enviadas por correo, que por cualquier razón sean devueltas, serán notificadas mediante aviso en un periódico de circulación nacional; la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente, a la publicación del aviso o de la corrección de la notificación.*

De las normas anteriores, en la versión vigente para el año gravable 1999, se advierte que la notificación de las liquidaciones oficiales debía hacerse por **correo** a la dirección informada por el contribuyente. Debe precisarse que el artículo 566 del Estatuto Tributario, vigente para la fecha en que se notificó el acto administrativo acusado, debe ser leído sin la expresión «*y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo*», toda vez que fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-096 del **31 de enero de 2001**¹², la cual tiene efectos hacia el futuro¹³ y, en consecuencia, para la fecha en que se proferieron los actos acusados [5 de mayo de 2003], ya se había retirado dicha expresión del mundo jurídico.

En cuanto a la notificación por aviso en un diario de amplia circulación, como lo dispone el artículo 568 del Estatuto Tributario, procede cuando las notificaciones por correo sean devueltas «por cualquier razón»; sin embargo, como lo ha sostenido la Sala, la notificación por este medio es excepcional, porque no garantiza el conocimiento real de las decisiones administrativas. Además, se ha precisado que la utilización de esta forma de notificación no puede atentar «*contra el principio de publicidad garantizado por la “efectiva entrega del correo enviado” y contra las formas propias del debido proceso en la práctica de la notificación por correo que regula el artículo 566 ibídem, que exige esa entrega en la última dirección informada por el contribuyente destinatario de la notificación*»¹⁴.

Caso concreto

¹² M.P. Álvaro Tafur Galvis

¹³ L. 270/96, art. 45

¹⁴ Sentencia del 4 de septiembre de 2014, Exp. 19970, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Como se indicó, el **5 de mayo de 2000**, el demandante presentó su declaración de renta correspondiente al año gravable 1999¹⁵; por lo tanto, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 705-1 y 710 del Estatuto Tributario vigentes para la época, el plazo máximo de **3 años** con que contaba la Administración para **notificar** las liquidaciones oficiales de revisión, respecto de los seis bimestres del IVA del año gravable 1999 y de la declaración de renta de ese mismo año, se vencía el **5 de mayo de 2003**.

Pues bien, de las pruebas aportadas al expediente se advierte lo siguiente:

Que el **5 de mayo de 2003**, la Administración **expidió** las liquidaciones oficiales acusadas como aparece en cada uno de los actos demandados y, no es un hecho controvertido que, **en esa misma fecha**, entregó a ADPOSTAL los actos para su notificación, de acuerdo con la «*Planilla para consignación de correspondencia*»¹⁶. Sobre este mismo hecho, obra informe rendido por el funcionario de la DIAN, Edgar Milton Rodríguez Rodríguez, en el que explicó al Jefe de la Oficina de Liquidación y quien suscribe los actos demandados, las razones por las cuales las liquidaciones oficiales fueron notificadas hasta el **5 de mayo de 2003**.

De igual forma, consta en el expediente, copia de siete «*Acuse de recibo correo certificado*» de ADPOSTAL con fecha “5-V-03” identificados con los números 32-875973, 32-875974, 32-875975, 32-875976, 32-875977, 32-875978, 32-875979, los cuales coinciden con los relacionados en la «*Planilla de Entrega de Certificados a Domicilio*» y que se deduce que corresponden a las siete liquidaciones de revisión que la Administración se proponía notificar¹⁷. [6 bimestres de IVA e impuesto de renta].

Destaca la Sala que, como lo alegó el demandante y lo pone de presente el Procurador delegado, en dos de los siete «*Acuse de recibo de correo certificado*»¹⁸ de ADPOSTAL con sello “5-V.03” aparece una nota a mano del señor William Kulman que dice: «**Se recibió V-V-2003 Hora 6:00 p.m.**», de la cual se infiere que hace referencia a la hora en que el funcionario de ADPOSTAL recibió los documentos que debía entregar, lo cual no fue controvertido por la demandada.

¹⁵ El artículo 16 del Decreto 2588 del 23 de diciembre de 1999 señaló como fecha de vencimiento para las personas naturales cuyos últimos dos dígitos eran 33 al 35, el 9 de mayo del año 2000.

¹⁶ Folio 504 carpeta 4/4 ventas 2º bimestre.

¹⁷ Folios 497 a 500 carpeta 4/4 (bimestre 2º)

¹⁸ Los números 32-875978 y 32-875979

Igualmente, se observa que en las siete guías de recibo del correo de ADPOSTAL se marcó como motivo de devolución, la causal «cerrado», situación de la cual se dejó constancia en la «Planilla de Entrega de Certificados a Domicilio», diligenciada el 5 de mayo de 2003, por el cartero Wilman Kulman de la sede Principal de ADPOSTAL, en la que se relacionaron los siete documentos y al frente de cada uno de los actos se anota a mano: «Cerrado V-V-2003»¹⁹.

También obra en el expediente, la comunicación de la Jefe del Grupo Determinaciones Oficiales dirigida a la Jefe del Grupo Interno de Trabajo Secretaría de la DIAN, en la cual se pone de presente que las notificaciones al señor Miranda Oggioni fueron devueltas por el servicio de correo por la causal «cerrado», por lo que solicita la notificación en un diario de amplia circulación nacional como lo señala el artículo 568 del Estatuto Tributario²⁰.

Advierte la Sala que es un hecho no controvertido por las partes que la dirección en que se intentó la notificación por correo fue la informada por el contribuyente y que en ese lugar funciona el establecimiento de comercio denominado “ALMACEN LISTO” de propiedad del demandante, frente a lo cual el actor ha sostenido que cerraba la atención al público a las 6:00 p.m.

En relación con el horario de cierre del establecimiento, el demandante aportó al proceso las declaraciones extraproceso de los señores Tito Veloza Valero, Hernando Celi y Rey Aldo Bernal Cely, quienes habitan o tienen establecimientos de comercio vecinos al inmueble, las cuales fueron rendidas el 19 de noviembre de 2004 ante el Notario 20 del Círculo de Bogotá, y en las cuales dan cuenta del horario de atención al público en el establecimiento de comercio del actor²¹. En la parte pertinente el señor Veloza sostiene lo siguiente:

“...Declaro bajo juramento que: conozco de vista trato y comunicación al señor GUSTAVO ADOLFO MIRANDA OGGIONI, desde hace más de 40 años ya que fui muy amigo de su padre, el señor RAFAEL MIRANDA y me consta que desde hace más de 20 años el señor GUSTAVO ADOLFO MIRANDA instaló el ALMACEN LISTO ubicado en la avenida calle 80 N° 30-33 de la ciudad de Bogotá y dicho almacén se dedica a la venta de materiales para construcción y durante ese tiempo de 20 años me consta que el horario en que se encuentra abierto el ALMACEN LISTO es de lunes a viernes de 8:30 a.m. a 6:00 p.m. y los sábados de 9:00 a.m. a 6:00 p.m. Sé de este horario por cuanto soy su vecino y vivo en la misma casa desde el año 1952...”

¹⁹ Folios 502 y 503 carpeta 4/4 2º bimestre

²⁰ Folio 483 carpeta 3/5 (bimestre 5º)

²¹ Folios 411 y 412 cuaderno ½ “anexos de la demanda”

Lo afirmado por el señor Veloza coincide con la declaración de los señores Hernando Celi y Rey Aldo Amaro Bernal Cely, quienes igualmente señalaron que conocían al demandante y su establecimiento de comercio desde hace más de 20 años. Se destaca que el señor Bernal en su declaración afirmó que en el mes de mayo de 2003 observó que después de las 6 p.m., funcionarios de la DIAN estaban golpeando en la puerta de las instalaciones del ALMACEN LISTO y trataban de convencer al funcionario de ADPOSTAL para que diligenciara una planilla ante lo cual éste último se negaba²².

De todo lo anterior se concluye lo siguiente:

- i) Que la Administración Tributaria **expidió** los actos demandados el **5 de mayo de 2003**, último día del plazo que disponía para dar a conocer al contribuyente las siete liquidaciones oficiales de revisión del año gravable 1999, según la normativa vigente para la época de los hechos.
- ii) Que, con el fin de hacer la respectiva **notificación por correo**, la Administración entregó los actos a las **6:00 p.m.** del **5 de mayo de 2003**, en la oficina de ADPOSTAL.
- iii) Que en la dirección para notificar los actos funcionaba un establecimiento de comercio que cerraba a las 6:00 p.m.

Las anteriores circunstancias ponen de presente que la demandada no garantizó el debido proceso y el efectivo respeto del principio de publicidad de los actos administrativos, toda vez que era previsible que si los actos eran entregados al final de la tarde del día 5 de mayo de 2003, en la oficina de correos, último día que disponía para notificar las liquidaciones oficiales de revisión, difícilmente podría efectuarse la entrega de los actos administrativos en la dirección informada por el contribuyente, situación que en este caso y como se advirtió, es exclusivamente atribuible a la demandada.

Si bien es cierto que el artículo 568 del Estatuto Tributario faculta a la administración tributaria para notificar por aviso los actos administrativos que hayan sido devueltos por correo «por cualquier razón», esta Sección ha precisado que *«debe interpretarse que las razones genéricas establecidas en el artículo 568, como prerrequisito de la publicación del aviso, sólo surten tal efecto **cuando acaecen dentro de un contexto de posibilidades normales de entrega y recepción del correo para***

²² Folio 413 cuaderno ½ "Anexos de la demanda"

cada caso concreto, de manera que la causal de devolución pueda asociarse a una causa exclusivamente atribuible al destinatario del correo»²³. (Negrillas fuera de texto)

En el *sub examine* se advierte que la demandada no entregó con la antelación suficiente los actos demandados a la oficina de correo encargada de la notificación, para que esta tuviera el tiempo necesario no solo para el desplazamiento hasta la dirección informada por el contribuyente sino para que pudiera entregar los actos dentro del horario que habitualmente tienen quienes desarrollan actividades comerciales.

La Sala resalta que el hecho de que un funcionario de la DIAN le hubiere comunicado por escrito al actor sobre la notificación por aviso de las liquidaciones oficiales de revisión, en el diario PORTAFOLIO²⁴, además de ser un procedimiento no previsto en la normativa, tampoco subsana las actuaciones tardías de la administración.

En esas condiciones, la Sala concluye que las circunstancias que dieron origen, en este caso, a la devolución del correo, no validan la notificación por aviso a la que acudió la DIAN y, en consecuencia, como las liquidaciones oficiales no fueron debida ni oportunamente notificadas el 5 de mayo de 2003, no interrumpieron el término de firmeza de las declaraciones privadas de renta y de los seis bimestres de IVA del año gravable 1999.

Las anteriores razones son suficientes para anular los actos demandados y, por tanto, la Sala se releva del estudio de los aspectos sustanciales planteados. A título de restablecimiento del derecho, se declarará la firmeza de las declaraciones.

No se accede a la condena en costas, porque no basta que se haya vencido a la parte sino que se hace necesario analizar la conducta asumida por ella. Al respecto, observa la Sala que la DIAN limitó su actuación a la defensa de los actos proferidos, sin que se advierta una conducta temeraria o de mala fe, por lo que se estima improcedente lo solicitado.

²³ Sentencia del 4 de septiembre de 2014, Exp. 19970, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

²⁴ Folio 474 c.a ¾ del sexto bimestre de 1999

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 del 19 de octubre 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, por las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia. En su lugar,
2. **ANULÁNSE** las resoluciones proferidas por la DIAN para modificar las declaraciones de los bimestres 1º, 2º, 3º, 4º, 5º y 6º del impuesto sobre las ventas de 1999 y la declaración de renta del año gravable 1999, presentadas por el contribuyente GUSTAVO ADOLFO MIRANDA OGGIONI, las cuales se relacionan a continuación:

Impuesto	Liquidación Oficial de Revisión	Resolución Recurso de Reconsideración
Ventas/99 1º Bim.	900006 del 5 de mayo de 2003	622.900002 del 28 de junio de 2004
Ventas/99 2º Bim.	900007 del 5 de mayo de 2003	622.900003 del 28 de junio de 2004
Ventas/99 3º Bim.	900008 del 5 de mayo de 2003	622.900004 del 28 de junio de 2004
Ventas/99 4º Bim	900009 del 5 de mayo de 2003	622.900005 del 28 de junio de 2004
Ventas/99 5º Bim	90010 del 5 de mayo de 2003	622.900006 del 28 de junio de 2004
Ventas/99 6º Bim	900.011 del 5 de mayo de 2003	622.900007 del 28 de junio de 2004
Renta/99	900005 del 5 de mayo de 2003	622.900001 del 28 de junio de 2004

3. A título de restablecimiento del derecho **DECLÁRASE** en firme las liquidaciones privadas de los bimestres 1º, 2º, 3º, 4º, 5º y 6º del impuesto sobre las ventas de 1999 y la declaración de renta del año gravable 1999, presentadas por el contribuyente GUSTAVO ADOLFO MIRANDA OGGIONI.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ