

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., veintiséis (26) de mayo de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 050012331000200800968 01 (20574) Demandante: IGNACIO SANIN BERNAL & CIA S.A. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 18 de octubre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de San Andrés Providencia y Santa Catalina, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 8 de abril de 2005, la sociedad demandante presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 20041.

El 11 de agosto de 2005, la División de Fiscalización Tributaria de Medellín expidió el Auto de Apertura 1106320050021812 respecto de la declaración señalada en el párrafo anterior.

El 17 de agosto de 2005, la mencionada dependencia expidió el Auto de Verificación o Cruce 1106320050001583 y el Requerimiento Ordinario 1106320050000354, que no fue respondido por el contribuyente.

El 23 de agosto de 2005, la DIAN practicó visita en la dirección registrada en el RUT del contribuyente (Cl 38 N° 54-83 del municipio de Rionegro5), y determinó que la sociedad no funcionaba en ese lugar. No obstante, el 25 de agosto siguiente, la sociedad informó como dirección para notificaciones la carrera 37 N° 8-05 de la ciudad de Medellín.

El 30 de septiembre de 2005 la Administración expidió el Emplazamiento para Corregir 1106320050000827, enviado por correo a la Cl 38 N° 54-83 del municipio de Rionegro (dirección registrada en el RUT) y a la carrera 37 N° 805 de la ciudad de Medellín (informada).

La notificación enviada a la primera dirección fue devuelta por correo bajo la causal <<no reside8>>, por lo que el acto administrativo se notificó mediante aviso publicado en el diario Portafolio del 18 de octubre de 20059; la notificación remitida



a la segunda dirección se notificó por correo certificado¹⁰. Mediante oficio del 24 de noviembre de 2005¹¹ la sociedad respondió el emplazamiento para corregir.

Mediante el Requerimiento Especial 110632006000087 del 15 de junio de 2006¹², la entidad demandada propuso la adición de ingresos brutos operacionales por \$156.296.000, el rechazo de deducciones por \$1.063.112.000 y la imposición de la sanción por inexactitud en la suma de \$96.278.000, acto que se notificó a la <<Cra. 37 N° 8-05>> de la ciudad de Medellín, y que no fue contestado por el contribuyente.

El 12 de febrero de 2007, la División de Liquidación de Administración de Impuestos Nacionales de Medellín expidió la Liquidación Oficial 11064200700001213, que confirmó las glosas propuestas en el requerimiento especial. Contra el acto de determinación del tributo referido, el contribuyente interpuso recurso de reconsideración¹⁴, resuelto desfavorablemente por la Resolución 110662008000002 del 19 de febrero de 2008¹⁵.

LA DEMANDA

El actor, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó las siguientes declaraciones¹⁶:

<<Que previo trámite respectivo se declare:

1.- Subsidiariamente, y por haberse acogido el contribuyente al beneficio de auditoría, el emplazamiento para corregir No. 110632005000082 de 30 de septiembre de 2005; el requerimiento especial No. 110632006000087 de junio 15 de 2006, proferidos ambos por la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín; la liquidación oficial No. 110642007000012 de febrero 12 de 2007, proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, y la resolución 110662008000002 de febrero 19 de 2008 que resolvió el recurso de reconsideración, expedida por la División Jurídica de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, son nulos pues pretenden modificar la liquidación privada de una declaración de renta en firme e invulnerable por mandato de la ley. Se restablecerá el derecho decidiendo mantener la firmeza de liquidación privada del impuesto de renta que hace parte de la declaración del contribuyente por el año gravable 2004.

2.- Petición principal Por los vicios de forma reseñados en la demanda, se decretará jurisdiccionalmente la nulidad de la actuación administrativa del acto complejo de liquidación de impuestos integrado básicamente por la Liquidación oficial No. 110642007000012 de febrero 12 de 2007, proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, y la resolución 110662008000002 de febrero 19 de 2008 que resolvió el recurso de reconsideración, expedida por la División Jurídica de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, y el restablecimiento consecuencial del derecho



dejando en firme la liquidación privada del impuesto sobre la renta contenida en la declaración de 2004>>.

Invocó como disposiciones violadas los artículos 29 y 363 de la Constitución Política; 363, 570, 563, 564, 565, 566, 567, 568, 683, 742 y 745 del Estatuto Tributario; 28 de la Ley 863 de 2003 y, 44 de la Ley 962 de 2005.

Concepto de la violación

Dijo que el emplazamiento para corregir se notificó en cuatro oportunidades: dos por correo del 30 de septiembre de 2005, y las dos restantes mediante publicaciones del 8 de octubre y del 9 de noviembre de 2005.

Manifestó que el emplazamiento para corregir fue enviado a la Cl. 38 N° 54 - 38 del municipio de Rionegro – Antioquia, y no a la carrera 37 N° 8 - 5 de la ciudad de Medellín, que es la dirección procesal informada en el procedimiento de determinación del tributo y, que en el emplazamiento para corregir enviado a esta última dirección, se relacionó la dirección de Rionegro referida con anterioridad, lo cual indica que, por la simultaneidad en el tiempo, no se trata de la corrección a que alude el artículo 567 del Estatuto Tributario. Agregó que las notificaciones simultáneas no están permitidas por la legislación fiscal.

Afirmó que la notificación mediante publicación es válida cuando las remitidas por correo son devueltas, lo que no ocurre en esta ocasión (no indicó la razón de la afirmación); que, no obstante, las notificaciones se publicaron extemporáneamente, esto es, cuando había operado el beneficio de auditoría, porque los términos para el contribuyente se cuentan desde la fecha de publicación del aviso.

Aseguró que la Administración no aplicó los artículos 564, 566 y 568 del Estatuto Tributario, porque notificó simultáneamente el emplazamiento para corregir en dos direcciones, y que las actuaciones administrativas posteriores son contrarias a la ley porque desconocieron la firmeza de la declaración de renta del año 2004.

Relató que la sociedad se acogió al beneficio de auditoría de seis meses establecido en la Ley 863 de 2003, porque cumplió los requisitos establecidos relacionados con el pago del porcentaje exigido y la presentación oportuna y en debida forma de la declaración.

Señaló que el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión están viciados de nulidad, porque la sociedad presentó la declaración tributaria del año gravable 2004 el 7 de abril de 2005 y, seis meses después, el 8 de octubre de ese año, no se había notificado legalmente el emplazamiento para corregir.

Alegó que la adición de ingresos hecha en los actos de determinación del tributo no está soportada en pruebas, pues infiere, como ingresos de la compañía, los percibidos por terceros.



Anotó que las decisiones de la Administración deben estar soportadas en hechos probados y que los vacíos probatorios deben ser resueltos a favor del contribuyente.

Arguyó que la Administración violó la Ley 962 de 2005, porque los requerimientos deben realizarse en el domicilio principal de los contribuyentes requeridos.

Agregó que: i) los actos administrativos demandados no fueron suficientemente motivados, lo que le impidió controvertir los fundamentos tenidos en cuenta por la Administración; ii) se violó el principio de equidad y; iii) en la resolución del recurso de reconsideración no se indicó si contra ese acto procedían recursos.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Propuso la excepción de falta de legitimación en la causa por activa, porque en la presentación personal de la demanda el representante legal de la sociedad demandante no se identificó en debida forma, pues no aparece el número de la cédula de ciudadanía.

Se refirió a las facultades de fiscalización de la Administración, al término de firmeza de las declaraciones tributarias, al beneficio de auditoría establecido en la Ley 863 de 2003 y a la notificación del emplazamiento para corregir que lo deja sin efecto.

Relató que el 30 de septiembre de 2005, la Administración notificó el emplazamiento para corregir en dos direcciones: en la carrera 37 N° 8 - 05 de la ciudad de Medellín, que fue recibido por el destinatario en esa fecha, y en la calle 38 N° 54 - 85 del municipio de Rionegro que, al ser devuelto por correo, se notificó mediante aviso del 18 de octubre de 2005.

Explicó que la Ley 863 de 2003, el Decreto Reglamentario 2788 de 2004 y demás normas reglamentarias, establecen que el RUT es el mecanismo único para ubicar a los sujetos de las obligaciones administradas por la DIAN, cuya actualización corre por cuenta de estos.

Indicó que para la fecha de expedición del emplazamiento para corregir, la actora había registrado en el RUT la calle 38 N° 54 - 83 de Rionegro, por lo que a esa dirección se remitió la actuación administrativa; que no obstante, como el contribuyente realiza sus actividades en la ciudad de Medellín, decidió enviar el acto administrativo a la dirección ubicada en esa ciudad.

Aclaró que la dirección informada el 25 de agosto de 2005 no corresponde a la dirección procesal prevista en el artículo 564 del Estatuto Tributario, porque en ese momento no se había expedido el requerimiento especial que da inicio al proceso de determinación del tributo y, que por ello, simplemente no había proceso.

Argumentó que los emplazamientos se notifican por correo o personalmente; que por ello intentó notificar el emplazamiento para declarar por correo, pero, como fue



devuelto, lo notificó mediante aviso publicado en periódico, por lo que en los términos del artículo 568 del Estatuto Tributario, la notificación se entiende surtida el 30 de septiembre de 2005 que es la fecha de introducción al correo.

Destacó que si el contribuyente cerró el establecimiento de comercio el 31 de julio de 2005, debió informar tal situación en el RUT, pero, como no lo hizo, no puede alegar su negligencia a su favor.

Resaltó que la notificación en debida forma del emplazamiento para corregir facultó a la Administración para revisar la declaración de renta del contribuyente del año gravable 2004, y a expedir los actos administrativos de determinación del tributo.

Que el artículo 44 de la Ley 962 de 2005 no modificó el procedimiento de notificación de la liquidación oficial de revisión, y precisó que este acto que no se asimila al requerimiento de información o la solicitud de pruebas. Que con la notificación del acto de determinación del tributo el contribuyente pudo ejercer su derecho de defensa mediante la interposición de los recursos pertinentes.

Alegó que como la sociedad demandante no dio respuesta al requerimiento especial, no conoció los soportes probatorios del proceso. En lo que respecta a la adición de ingresos se refirió a los documentos recaudados en la diligencia de registro realizada, que demuestran las diferencias entre los ingresos declarados y los que realmente percibió en contribuyente en desarrollo de su actividad económica.

Dijo que para adicionar ingresos la Administración se soportó en las incongruencias presentadas en las verificaciones realizadas, que no fueron controvertidas en su oportunidad por el contribuyente a pesar de conocerlas, pues no respondió el requerimiento especial.

Señaló que la sociedad no permitió verificar la contabilidad de la empresa bajo el argumento de que, por tratarse de una sociedad civil, no está obligada a llevar libros de contabilidad, y porque al mensajero de la compañía le robaron los libros de contabilidad.

Precisó que el 13 de febrero de 2006, la actora registró como dirección en el RUT la carrera 44ª N° 50-11 del municipio de Rionegro, y que como en esa dirección no desarrolla sus actividades, pues las realiza en la carrera 37 N° 8-5 de la ciudad de Medellín, fue en esta dirección en la que se realizó la diligencia de registro.

Arguyó que el acto que resolvió el recurso de reconsideración no señaló los recursos que procedían porque agotó la vía gubernativa, y lo que procedía era demandar ante la jurisdicción contencioso administrativa.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina negó las pretensiones de la demanda¹⁸.



En lo que respecta a la excepción de inepta demanda por falta de legitimación en la causa por activa, consideró que el demandante acreditó la representación legal de la sociedad y la calidad de apoderado judicial, al adjuntar el Certificado de Cámara de Comercio, la cédula de ciudadanía y la tarjeta profesional.

Relató que por cuenta de la devolución por correo del emplazamiento para corregir, la Administración notificó ese acto mediante aviso publicado en el periódico Portafolio, y que el contribuyente ejerció su derecho de defensa oportunamente, al discutir la firmeza de la declaración de renta del año 2004. Que por ello, la notificación fue eficaz y el emplazamiento le fue oponible. Resaltó, además, que el Estatuto Tributario no prohíbe la notificación simultánea.

Precisó que el único recurso que procede contra las actuaciones administrativas en materia tributaria es el recurso de reconsideración, y que el acto administrativo que lo resuelve agota la vía gubernativa, por lo que contra ese acto no procede recurso alguno, sin que sea menester indicar tal situación.

Señaló que como el contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2004, el 8 de abril de 2005, la Administración tenía hasta el 8 de octubre de 2005 para notificar el emplazamiento para corregir en razón al beneficio de auditoria consagrado en el artículo 28 de la Ley 863 de 2003 que modificó el artículo 869-1 del Estatuto Tributario; que no obstante, ese acto administrativo se notificó el 30 de septiembre a la dirección de la sociedad ubicada en la ciudad de Medellín, y a la informada en el RUT.

Explicó que ante la devolución del correo de la notificación, la Administración aplicó el artículo 568 del Estatuto Tributario, según el cual, la notificación se entiende surtida en la primera fecha de introducción al correo, esto es, el 30 de septiembre de 2005.

Que por ello, el emplazamiento para corregir se notificó en el término establecido por el artículo 689-1 del Estatuto Tributario y la declaración del impuesto sobre la renta del año 2004 no quedó en firme.

Anotó que el contribuyente no desvirtuó la adición de ingresos realizada por la Administración, porque sólo se limitó a afirmar que la declaración privada había quedado en firme, y que al Tribunal no le corresponde probar si <<...es cierto o no lo que se le endilga al contribuyente, ya que la carga de la prueba cae sobre la parte y no sobre la entidad que dirime el conflicto, (sic) por tal motivo y en vista que el demandante no desvirtuó en ninguna de las oportunidades legales lo que le imputo la administración tributaria se dan por ciertos los hechos demostrados por la DIAN>>.

RECURSO DE APELACIÓN

La sociedad demandante apeló la sentencia de primera instancia¹⁹.



Reiteró que la Administración notificó el emplazamiento para declarar en dos direcciones, desconociendo la existencia de un procedimiento reglado que no contempla la posibilidad de realizar notificaciones simultáneas.

Señaló que con anterioridad a la expedición del emplazamiento para corregir, la Administración conoció la existencia de la dirección procesal informada en la ciudad de Medellín en la carrera 37 # 8-05 y, que en el momento de realizar la diligencia de verificación o cruce, el funcionario comisionado constató la <<no existencia de la sociedad en la Calle 38 N° 54-83 del municipio de Rionegro>>.

Por ello, indicó que la notificación del emplazamiento para corregir no se realizó en debida forma y que no se suspendió el término especial de firmeza de la declaración sometida al beneficio de auditoría.

Rechazó que la Administración afirmara que la dirección informada con anterioridad a la expedición del emplazamiento para corregir no era la dirección procesal, y que por esto se debía enviar la notificación a la dirección registrada en el RUT, porque la DIAN sabía que el contribuyente no residía en esta última dirección. Que tal circunstancia equivale a que el obligado no había informado una dirección efectiva, lo que obligaba a la entidad demandada a agotar los mecanismos que tenía a su disposición para ubicar a la sociedad, antes de acudir a la notificación por aviso en periódico.

Aseguró que la sociedad cumplió los requisitos para acogerse al beneficio de auditoría previsto en la Ley 863 de 2003, para que la declaración de renta del año 2004 quedara en firme dentro de los seis meses siguientes a su presentación, y que por las irregularidades en la notificación del emplazamiento para corregir, el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión son extemporáneos, porque fueron expedidos estando en firme la declaración privada del impuesto sobre la renta.

Manifestó que la Administración solicitó informaciones que ya habían sido suministradas, y que los <<...emplazamientos y toda la gestión de la DIAN se han dirigido y enviado a la carrera 37 No. 8-5 de Medellín, municipio diferente al del domicilio social>>, lo que viola el artículo 44 de la Ley 962 de 2005.

En lo que respecta a la adición de ingresos, dijo que la Administración se fundamentó en supuestos ajenos a la realidad, que no están demostrados en el proceso, y que, como las pruebas no pudieron ser controvertidas se coartó el ejercicio de su derecho de defensa.

Adujo que los ingresos de terceros no fueron declarados como propios y que las decisiones de la administración deben fundarse en hechos probados, lo que implica que la sanción por inexactitud no se configuró, porque los vacíos probatorios se deben resolver a favor del administrado.



Argumentó que por las razones señaladas, el juez de primera instancia no realizó un análisis completo de los hechos, las pruebas, las normas violadas y los argumentos de la controversia, transgrediendo el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante reiteró los argumentos de la demanda, resaltando la incompetencia de la entidad y la firmeza de la declaración privada.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El Ministerio Público no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del contribuyente, correspondiente al año gravable 2004.

Para ello, debe establecer si la Administración notificó en debida forma el emplazamiento para corregir y, por ende, si suspendió la firmeza de la declaración de renta del contribuyente que estaba cobijada por el beneficio de auditoría, en cuyo caso, determinará si los ingresos adicionados por los actos administrativos demandados, están demostrados en el proceso.

Asunto previo

La Sala observa que, en las pretensiones de la demanda, la actora pidió que se declare la nulidad del emplazamiento para corregir, del requerimiento especial, de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que la confirmó.

Si bien el estudio del emplazamiento para corregir y del requerimiento especial son relevantes en la discusión jurídica que se adelanta, no son actos administrativos que creen, modifiquen o extingan una situación jurídica particular, porque son actos de trámite expedidos en el procedimiento administrativo que culmina con la liquidación oficial de revisión y del acto que la confirme o revoque, y es por ello que no son susceptibles de ser demandados ante la jurisdicción contencioso administrativa.

Sobre este punto la Sala, al referirse al requerimiento especial, precisó²⁰:

<<De acuerdo con los artículos 703 y 711 del ET el requerimiento especial es un acto de trámite en el que se presenta una propuesta inicial de modificación a la declaración privada, debidamente explicada, en el sentido de adicionar la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y/o sanciones declarados, de acuerdo con las verificaciones y constataciones logradas por la Administración en ejercicio de las facultades de fiscalización de las que se encuentra revestida. El fin de dicho acto es que el contribuyente rinda las explicaciones de rigor en relación



con los hechos que motivan la propuesta de modificación, para que, si ellas no le satisfacen, la Administración revista de carácter decisorio a esa propuesta inicial, vía liquidación oficial de revisión contraída exclusivamente a los hechos incluidos en el requerimiento expedido o en su ampliación. El alcance meramente propositivo del requerimiento especial, conduce a que este se conciba como un acto de mero trámite dentro del proceso de determinación del impuesto iniciado para modificar la declaración privada, cuya definición, según la regulación del título IV del ET (arts. 710, 712), se hace a través de la liquidación oficial mencionada. Es ella (la liquidación oficial de revisión) la que dispone sobre la propuesta de modificación del requerimiento que le antecede y, por la misma razón, constituye el acto definitivo pasible de demandarse ante esta jurisdicción, junto con aquél que lo modifique o confirme, no así con el que lo revoque, porque en tal evento sólo debe demandarse la última decisión, a la luz del inciso segundo del artículo 138 del CCA>>. (Se subraya).

Por lo anterior, la Sala se inhibirá de pronunciarse sobre las pretensiones de nulidad del emplazamiento para corregir y del requerimiento especial, pues, se reitera, no son actos administrativos pasibles de ser demandados ante la jurisdicción contencioso administrativa.

Beneficio de auditoría

El artículo 714 del Estatuto Tributario estableció el término general de firmeza de las declaraciones tributarias, así:

<<La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial.

También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó>>. (Subraya la Sala).

Para el caso de las declaraciones presentadas dentro de los plazos previstos por el Gobierno Nacional, sobre las que no se ha solicitado devolución, la norma establece un término de firmeza de dos años contados a partir del vencimiento de término para declarar, siempre y cuando no se haya notificado el requerimiento especial.

El artículo 689-1 del Estatuto Tributario señaló un término de firmeza especial de doce (12) meses para las declaraciones tributarias cobijadas por el beneficio de auditoría durante los años gravables 2000 a 2003, en los siguientes términos:

<<Art. 689-1. Beneficio de auditoría. Para los períodos gravables 2000 a 2003, la liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje equivalente a dos (2) veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional. (...)>>. (Se subraya).

No obstante, el artículo 28 de la Ley 863 de 2003 modificó la anterior disposición, al establecer que el beneficio de auditoría también se aplica para los años gravables 2004 a 2006, fijando unos términos de firmeza de 6, 12 y 18 meses. Para el efecto, indicó:

<<Parágrafo 3°. El beneficio contemplado en este artículo será aplicable igualmente por los años gravables de 2004 a 2006, siempre que el incremento del impuesto neto de renta sea al menos de dos punto cinco veces (2.5) la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior y quedará en firme si dentro de los dieciocho (18) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional. (...)

Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos cuatro (4) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional>>. (Subraya la Sala).

Así, el beneficio de auditoría consiste en la firmeza anticipada de las declaraciones del impuesto sobre la renta de los años gravables 2004 a 2006, por un término que, para el caso de los contribuyentes que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos cuatro (4) veces la inflación causada en el respectivo período gravable en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, es de (6) meses, siempre y cuando en ese plazo la Administración no le notifique al contribuyente el emplazamiento para corregir.

Notificación del emplazamiento para corregir



El inciso primero del artículo 565 del Estatuto Tributario dispuso que los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, traslados de cargos, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas deben notificarse por correo o personalmente.

En caso de la notificación por correo, el párrafo 1º del mencionado artículo 565 señaló que se practicará mediante la entrega de una copia del acto que corresponda en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en el RUT21 y, que en los casos en que tales sujetos no hayan informado una dirección a la Administración, el acto administrativo podrá notificarse a la que establezca la autoridad fiscal mediante el uso de diferentes herramientas que tiene a su disposición. Estableció, además, que de no ser posible establecer la dirección del interesado, los actos administrativos se notificarán mediante publicación en un periódico de amplia circulación nacional.

En términos similares, el artículo 568 del Estatuto Tributario estableció que cuando las actuaciones enviadas por correo a la dirección informada sean devueltas por cualquier razón, se deben notificar mediante aviso en un periódico de circulación nacional o regional; sin embargo, precisó que para efectos de los términos de la Administración, la notificación se entiende surtida en la primera fecha de introducción del acto administrativo en el correo y, para que el contribuyente ejerza sus derechos de defensa y de contradicción, se entiende realizada desde el día hábil siguiente a la publicación o a la corrección de la notificación.

Hechos probados

A partir de las anteriores consideraciones, para establecer si la notificación del emplazamiento para corregir se realizó en debida forma dentro de los seis meses siguientes a la presentación de la declaración tributaria, cobijada por el beneficio de auditoría, son relevantes los hechos que se señalan a continuación:

□ El 8 de abril de 2005, la sociedad demandante presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2004, acreditando los requisitos establecidos en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, relacionado con el beneficio de auditoría que se concreta con la firmeza anticipada del denuncia privado por un término de seis meses. □ El 11 de agosto de 2005, la División de Fiscalización Tributaria de Medellín expidió el Auto de Apertura 110632005002181 respecto de la declaración señalada en el párrafo anterior.

□ El 23 de agosto de 2005, la DIAN practicó visita en la dirección registrada en el RUT del contribuyente (CI 38 N° 54-83 del municipio de Rionegro) y determinó que la sociedad no funcionaba en ese lugar. No obstante, el 25 de agosto siguiente, la sociedad informó como dirección para notificaciones la carrera 37 N° 8-05 de la ciudad de Medellín.

□ El 30 de septiembre de 2005, la Administración expidió el Emplazamiento para Corregir 110632005000082 y lo envió por correo a la CL 38 N° 54-83 del municipio de Rionegro (dirección registrada en el RUT) y a la carrera 37 N° 8-05 de la ciudad de Medellín (informada).

La notificación enviada a la primera dirección fue devuelta por correo bajo la causal <<no reside22>>, por lo que el acto administrativo se notificó mediante aviso publicado en el diario Portafolio del 18 de octubre de 2005; la remitida a la segunda dirección se notificó por correo certificado.

□ Mediante oficio del 24 de noviembre de 2014, la sociedad respondió el emplazamiento para corregir.

□ Con la expedición del Requerimiento Especial 110632006000087 del 15 de junio de 2006, la entidad demandada propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta del año 2004 e imponer la sanción por inexactitud, acto que se notificó a la <<Cra. 37 N° 8-05>> de la ciudad de Medellín, y que no fue contestado por el contribuyente.

□ El 12 de febrero de 2007, la División de Liquidación de Administración de Impuestos Nacionales de Medellín practicó la Liquidación Oficial 110642007000012, que confirmó las glosas propuestas en el requerimiento especial. Contra ese acto el contribuyente interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto desfavorablemente por la Resolución 110662008000002 del 19 de febrero de 2008.

La sociedad demandante argumentó que el emplazamiento para corregir no podía notificarse simultáneamente a dos direcciones, porque ese procedimiento no está regulado por la legislación fiscal, y que la notificación de dicho acto no podía realizarse en la dirección registrada en el RUT, porque la Administración constató que la firma no funcionaba en ese lugar, a lo cual se suma que informó la dirección procesal localizada en la ciudad de Medellín. Por ello, concluyó que el emplazamiento para corregir no fue legalmente notificado y la declaración privada del impuesto sobre la renta, cobijada por el beneficio de auditoría de seis meses, quedó en firme, lo que implica la nulidad de las actuaciones administrativas expedidas con posterioridad.

La Sala no comparte los argumentos de la demandante, porque el emplazamiento para corregir se notificó efectivamente a la dirección registrada en el RUT del contribuyente y a la dirección informada por la sociedad mediante escrito del 25 de agosto de 2005, con anterioridad al vencimiento del término de firmeza de la declaración de renta sometida al beneficio de auditoría.

En el primer caso, la Sala reitera que los emplazamientos se notifican personalmente o por correo, en cuyo caso la notificación se surte mediante la

entrega de una copia del acto en la última dirección registrada por el contribuyente en el RUT.

Sobre este punto, en el expediente está demostrado que la dirección registrada en el RUT del contribuyente, en el momento en que la Administración expidió el emplazamiento para corregir, era la CI 38 N° 54-83 del municipio de Rionegro²³; sin embargo, a pesar de que en la visita realizada por la DIAN a esa dirección, se determinó que en esa dirección no funcionaba la sociedad sino una panadería²⁴, lo cierto es que a la sociedad contribuyente le asistía la obligación formal de registrar, no sólo la dirección correcta, sino cualquier cambio de la misma en el RUT, que es el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar los contribuyentes.

En esos términos, para la Sala es claro que el contribuyente sí informó su dirección en el RUT, y por ello, a la Administración no le asistía la obligación de notificar la actuación administrativa en la dirección que establezca mediante los medios que tenga a su disposición, como lo establece el Parágrafo 1° del artículo 565 del Estatuto Tributario; sin embargo, la DIAN también notificó el emplazamiento para corregir mediante el correo enviado a la carrera 37 N° 8-05 de la ciudad de Medellín (dirección informada), circunstancia que no fue desvirtuada por la demandante, y que está debidamente acreditada en el proceso.

Así mismo, en el proceso está demostrado que el 24 de noviembre de 2005 la actora ejerció el derecho de defensa y de contradicción contra el emplazamiento para corregir, por lo que la notificación fue eficaz y cumplió con el fin previsto de esa figura jurídica, que se concreta en poner en conocimiento del interesado el contenido de los actos administrativos que lo afectan.

En ese orden de ideas, la declaración del impuesto sobre la renta del año 2004, presentada el 8 de abril de 2005 el contribuyente, que por cuenta del beneficio de auditoría de seis meses quedaba en firme el 8 de octubre de ese año, no adquirió firmeza porque la Administración notificó el emplazamiento para declarar el 30 de septiembre de 2005, fecha de introducción del correo de notificación remitido a la dirección informada en el RUT del contribuyente.

Adición de ingresos

La actora afirmó que la Administración modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2004, adicionando ingresos de terceros, sin contar con los soportes probatorios necesarios para ello.

Al revisar los antecedentes del proceso, la Sala advierte que la sociedad actora no realizó ninguna actividad probatoria tendiente a desvirtuar las pruebas en que se fundó la Administración para modificar la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2004, en las oportunidades legales previstas para el efecto²⁶.

Se observa que la DIAN, en ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación, soportó la adición de ingresos a la declaración de renta de la actora, entre otras, en las siguientes pruebas:

□ Testimonios de los empleados de la firma: En la diligencia de registro realizada el 14 de marzo de 2005, se tomó la declaración juramentada de la señora Gloria Cecilia Ledezma Bermúdez, en la que afirmó²⁷:

<<...Preguntado: Qué profesión tiene usted. Contestó: ingeniera administrativa. Pregunta. Si usted es Ingeniera Administrativa por qué recibe honorarios de tipo jurídico. Contestó No sabe. Preguntado: Por qué dijo anteriormente que esos ingresos eran de la oficina, por favor explique. Contestó: Esos dineros los recibo yo y es mi nómina. Preguntado: Es decir, esos dineros no ingresan a la sociedad, no se hace el comprobante? Contestó: No señor. Preguntado. Cuando la sociedad le hace un pago de salario cual es el proceso? Contestó: Yo tengo un contrato a término indefinido y me paga por nómina pero si yo ya tengo abonado el dinero uno lo deduce de la nómina. Preguntado: los demás empleados le pagan en la misma forma que a usted? Si. Preguntado; Cómo, por favor explique. Contestó De los dos millones mensuales ese valor corresponde a mi nómina y el excedente lo entrego para pago de otra nómina. Preguntado: Y por qué se factura a su nombre. Responde: Porque yo como persona natural puedo realizar facturación, como tengo NIT, Preguntado: Todos los empleados facturan por su cuenta. Contestó: Los abogados sí, la otra secretaria y yo (...) Preguntado. Explique qué control realizaba con el cuadro. Contestó: Que yo no facturara del tope de persona natural, no se para que. Preguntado: Y cuando le pagaban más del tope: la factura se lleva por la sociedad, yo no podía facturar más del salario (...)>>. (Sic).

□ Información exógena: Con fundamento en la prueba testimonial referida, se determinó que el señor Leonardo Caro Moreno, que afirmó ser el mensajero de la firma, registró movimientos bancarios por \$72.000.000 y honorarios por actividades jurídicas por \$4.000.000. De igual forma, se obtuvo la información exógena de las siguientes personas que trabajaban para la actora y que supuestamente facturaban en nombre propio los ingresos de la sociedad: Gloria Bermúdez Ledezma, Carlos Alberto Muñoz Londoño, Javier Muñoz, Luz Adriana Cardona, Patricia Macías Cáceres, Beatriz Eugenia Gómez Cortes, Gladis Jaramillo, María Isabel Giraldo, Manuela Echavarría, Ana Lucía Barrientos, Mary Jones, Rafael Olivella, Cristina Vásquez, Adriana Melo, Juanita Mesa, Alonso Gil, Leonardo Caro.

□ Contabilidad: En la diligencia de registro realizada el 14 de marzo de 2005, la DIAN no pudo verificar los libros de contabilidad de la sociedad actora, porque, según denuncia del 17 de febrero de 2005, fueron hurtados al mensajero de la sociedad y, porque además, el representante legal afirmó que, por tratarse de una sociedad civil, no estaba obligada a llevar contabilidad. Cabe señalar que en los términos del artículo 781 del Estatuto Tributario, la no presentación de los libros de contabilidad constituye indicio en contra del contribuyente.

Así mismo, la Sala observa que la sociedad demandante no dio respuesta a los diferentes requerimientos realizados por la Administración, como son el Requerimiento Ordinario de Información 110632005000035 del 17 de agosto de 2005 y el Requerimiento Especial 110632006000087 del 15 de junio de 2006, a pesar de que en los términos del numeral 3 del artículo 744 del Estatuto Tributario, una de las oportunidades procesales para incorporar pruebas en el expediente o para oponerse a las allegadas por el Fisco, es la respuesta al requerimiento especial, que, en este caso, se notificó a la dirección procesal informada por el contribuyente, esto es, a la Cra 37 N° 8 – 05 de la ciudad de Medellín.

En ese orden de ideas, la actora pudo ejercer los derechos de defensa y de contradicción que le asistían, tendientes a desvirtuar las pruebas practicadas por la Administración durante la investigación tributaria y no lo hizo, por lo que ahora no puede invocar la violación de los derechos aludidos, más aún si se tiene en cuenta que las argumentaciones de la demanda sobre este punto, se limitaron a afirmar que la entidad demandada se fundamentó en supuestos no probados, sin incorporar al proceso elemento demostrativo o explicativo alguno.

De otro lado, sobre el cargo de violación del artículo 44 de la Ley 962 de 200528, para la Sala resulta, por demás contradictorio, que la actora argumente, de un lado, que la DIAN no le podía notificar el emplazamiento para corregir en la dirección reportada en el RUT de la sociedad porque la firma no funcionaba en ese lugar, sino en la ciudad de Medellín, y del otro, que cuestione sin dar mayor explicación, que los requerimientos de información y las pruebas relacionadas con las investigaciones tributarias (no indicó cuáles), se debían notificar en el domicilio social reportado en el Registro Único Tributario en el que, como se dijo, no funcionaba la sociedad. En lo que respecta a la sanción por inexactitud, se evidencia que la actora omitió incluir en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2004, conceptos que derivaron en un menor impuesto a cargo, lo que hace necesaria su imposición.

Por las razones expuestas, la Sala confirmará la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, que negó las súplicas de la demanda.

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

FALLA

PRIMERO.- CONFÍRMASE la sentencia del 18 de octubre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina.

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



MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ