

SENTENCIA 2014-01616 DE 10 DE OCTUBRE DE 2018

CONSEJO DE ESTADO

CONTENIDO:ACARREA LA NULIDAD DE LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN, EL HECHO DE QUE REQUERIMIENTO SE NOTIFIQUE POSTERIORMENTE A LA FECHA LÍMITE PARA ELLO, PUES UNA VEZ SE CUMPLE DICHO PLAZO ADQUIERE FIRMEZA LA DECLARACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. SE PRECISA QUE EL ARTÍCULO 62 DE LA LEY 4 DE 1913 (RÉGIMEN POLÍTICO Y MUNICIPAL), ESTABLECE “UNA GARANTÍA A FAVOR DE LOS ADMINISTRADOS, CONSISTENTE EN QUE NUNCA SE RECORTE EL PLAZO QUE LA NORMA CONTEMPLA PARA EL EJERCICIO DE ALGÚN DERECHO Y QUE POR TAL RAZÓN, ESTIPULA, DE UNA PARTE, QUE EN LOS TÉRMINOS DE DÍAS NO SE CUENTAN LOS INHÁBILES Y DE OTRA, QUE CUANDO EL ÚLTIMO DÍA DE UN PLAZO DE MESES O DE AÑOS CAIGA EN DÍA INHÁBIL SE EXTENDERÁ HASTA EL DÍA HÁBIL SIGUIENTE”. SIN EMBARGO, EL PLAZO QUE DEFINE EL ARTÍCULO 705 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO - ET PARA QUE LA ADMINISTRACIÓN NOTIFIQUE EL REQUERIMIENTO, NO PUEDE ENTENDERSE PRORROGADO O EXTENDIDO CUANDO EL ÚLTIMO DÍA ES UN DÍA INHÁBIL O DE VACANCIA, PUES DE EXTENDERLO AL DÍA HÁBIL IMPLICARÍA AMPLIAR EL TÉRMINO SEÑALADO POR EL LEGISLADOR, EN DESMEDRO DE LAS GARANTÍAS DEL ADMINISTRADO, POR ENDE, LA ADMINISTRACIÓN ESTÁ OBLIGADA A NOTIFICAR LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN DENTRO DEL TÉRMINO SEÑALADO EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO, SIN QUE PUEDA VÁLIDAMENTE EXTENDERSE POR EL HECHO QUE EL ÚLTIMO DÍA DEL PLAZO FUE INHÁBILPOR ELLO SE CONCLUYE QUE ACARREA LA NULIDAD DE LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN, EL HECHO DE QUE EL REQUERIMIENTO SE NOTIFIQUE POSTERIORMENTE A LA FECHA LÍMITE PARA LA NOTIFICACIÓN, PUES UNA VEZ SE CUMPLE, LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PRESENTADA POR EL CONTRIBUYENTE, ADQUIERE FIRMEZA, TORNÁNDOSE INMODIFICABLE POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN Y DEL CONTRIBUYENTE.

TEMAS ESPECÍFICOS:CONTRIBUYENTE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DIAN, REQUERIMIENTOS DE LA DIAN, CONTRIBUYENTE, CONTRIBUYENTE DECLARANTE, ESTATUTO TRIBUTARIO, NOTIFICACIÓN DE REQUERIMIENTOS DE LA DIAN, TÉRMINO DE LA NOTIFICACIÓN DE REQUERIMIENTOS DE LA DIAN, TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO

SALA:CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION:CUARTA

PONENTE:RAMÍREZ RAMÍREZ , JORGE OCTAVIO

Demandado:UAE – DIAN

Sentencia 2014-01616/22313 de octubre 10 de 2018

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Radicación: 050012333000-2014-01616-01 (22313)

Consejero Ponente:

Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho

Demandante:ANDRÉS FELIPE BEDOYA PATIÑO

Temas: Impuesto sobre la renta año 2009. Notificación del requerimiento especial. Notificación por correo. Firmeza de la declaración privada

Bogotá, D.C., octubre diez de dos mil dieciocho.

EXTRACTOS: «II. CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Notificación del requerimiento especial. Firmeza de la declaración privada por extemporaneidad en la notificación de este acto previo

1.1. El inciso primero del artículo 565 del ET, modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006⁽⁵⁾,

dispone que la notificación del requerimiento especial se puede realizar de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.

1.2. En el párrafo 1 de la norma en cita, el legislador previó que la notificación por correo se practicará **“mediante entrega⁽⁶⁾ de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente**, responsable, agente retenedor o declarante **en el Registro Único Tributario – RUT”** (Negrilla de la Sala).

1.3. Es decir, para que se entienda surtida la notificación por correo, no basta con que la DIAN le indique a la empresa de correos su destinatario y la dirección en la que se debe entregar la correspondencia, en otras palabras, dirija⁽⁷⁾ o remita⁽⁸⁾ en debida forma el correo, porque la norma se refiere a la “entrega” real y material en la última dirección informada por el contribuyente en el RUT.

Tanto es así, que el legislador se encargó de prever que “[c]uando la **notificación se efectúe a una dirección distinta** a la informada en el Registro Único Tributario, RUT, **habrá lugar a corregir el error dentro del término previsto para la notificación del acto**”⁽⁹⁾ (Negrilla de la Sala).

Supuesto que, en criterio de la Sala, se puede presentar no solo cuando la DIAN dirige la correspondencia a una dirección errada, porque habrá casos en los que a pesar de que el correo se remite a la dirección correcta, la entrega efectiva se realiza en una diferente, lo que en últimas conduce a que no se surta la “entrega de una copia del acto” en la dirección correcta.

Se aclara que, el hecho que la norma se refiera, de manera concreta, a que el error –indebida notificación- se debe corregir dentro del término previsto para la notificación del acto, conduce a que se concluya que dicha subsanación no modifica o altera el término de firmeza de la declaración privada.

1.4. El término previsto por el legislador, para que la Administración de Impuestos expida y notifique el requerimiento especial al contribuyente, está señalado en el artículo 705 del ET.

Uno de los supuestos, previsto en la norma, es aquel en el que la declaración privada se presenta de manera oportuna, es decir, dentro del plazo señalado por el Gobierno Nacional, caso en el cual, el requerimiento especial “deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar”⁽¹⁰⁾.

Término que se suspende, solo en los eventos previstos en el artículo 706 del ET, esto es, cuando se practica inspección tributaria, de oficio (3 meses) o a solicitud del contribuyente (mientras dure la inspección), o durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir.

1.5. Si dicho término se excede, la liquidación privada, conforme con el artículo 714 del citado ordenamiento, vigente para la época de los hechos⁽¹¹⁾, adquiere firmeza.

2. El caso concreto

2.1. En el presente asunto está probado que el 5 de agosto de 2010, el señor Andrés Felipe Bedoya Patiño presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2009⁽¹²⁾.

Conforme con el artículo 15 del Decreto 4929 de 17 de diciembre de 2009⁽¹³⁾, el contribuyente tenía hasta el 18 de agosto de 2010 para presentar la citada declaración, porque su NIT termina en 60.

Por lo tanto, **la declaración de renta adquiriría firmeza el 18 de agosto de 2012** (art. 714 ET), porque en este asunto no se presentó alguno de los supuestos que dan lugar a la suspensión del término con que cuenta la Administración para expedir y notificar el requerimiento especial (arts. 705 y

706 lb.).

2.2. El 16 de agosto de 2012, la DIAN profirió el requerimiento especial nro. 112382012000105, por el que se propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2009, presentada por el señor Andrés Felipe Bedoya Patiño⁽¹⁴⁾.

2.3. Para efectos de practicar la notificación del anterior acto administrativo, la Administración remitió correo⁽¹⁵⁾ a nombre del contribuyente, indicando como dirección del destinatario la “CR 19 18 78” de la Ceja, Antioquia, que corresponde con la informada en el RUT del demandante⁽¹⁶⁾. Hecho que no es objeto de controversia.

2.4. SERVIENTREGA S.A. entregó este correo el 17 de agosto de 2012, prueba de ello es la imposición del sello del “MUNICIPIO DE LA CEJA” y la suscripción de la guía de correo por parte de la señora Blanca Gaviria.

2.5. Sin embargo, la Sala advierte que aunque la dirección informada en la guía del correo es la correcta, la entrega real no se surtió en dicho lugar, porque la parte actora acreditó, con las pruebas legal y oportunamente allegadas al proceso⁽¹⁷⁾, que no fueron controvertidas por la DIAN en su contenido, que el correo se entregó en la sede de la Alcaldía Municipal de la Ceja, Antioquia, ubicada en la Carrera 20 # 19-78, dirección que resulta ajena al demandante.

2.6. En relación con la guía nro. 1072826505, el 28 de agosto de 2014, SERVIENTREGA S.A. informó lo siguiente:

1. El envío por un error involuntario en su distribución fue entregado en la Carrera 20 No. 19-78.
2. La firma de recibo en la prueba de entrega pertenece a la señora Blanca Gaviria⁽¹⁸⁾.
3. El objeto postal fue entregado inicialmente el día 17 de agosto de 2012, 4 días después los funcionarios de la entidad donde se entregó el documento lo hicieron llegar a la dirección correcta aduciendo que no les pertenecía.
4. El protocolo establecido para la entrega de notificaciones de la DIAN, dicta que se deben realizar de acuerdo a los datos registrados en el contrato de transporte.
5. El sello de recibo en la prueba de entrega pertenece a la Alcaldía del municipio de la Ceja Antioquia⁽¹⁹⁾.

2.7 De esta manera, es claro que se presentó una irregularidad en la notificación por correo del requerimiento especial, razón por la cual, no se puede tener como efectivamente realizada el día viernes 17 de agosto de 2012, como lo entiende la DIAN.

2.8. Según lo informado por SERVIENTREGA, el correo se entregó en la dirección correcta “4 días después”, fecha que, conforme con el conteo propuesto por la DIAN en sus diferentes intervenciones, correspondería al día **martes 21 de agosto de 2012**, porque el lunes fue un día feriado.

2.9. Al respecto, se observa que, para el 21 de agosto de 2012, la declaración del impuesto sobre la renta del año 2009, presentada por el demandante, ya se encontraba en firme, porque en los términos del artículo 714 del ET, vigente para la época de los hechos, este fenómeno ocurre “si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial”.

2.10. El hecho que el 18 de agosto de 2012, fecha límite para expedir y notificar el requerimiento especial⁽²⁰⁾, correspondiera a un día inhábil (sábado), no afecta el conteo del término de los dos (2)

años a los que se refiere el citado artículo 705 del ET, plazo que conforme con el artículo 59 de la Ley 4 de 1913, “se entenderá[n] que terminan a la medianoche del último día del plazo”, en concordancia con el artículo 60 del mismo ordenamiento, según el cual, “[c]uando se dice que un acto debe ejecutarse en o dentro de cierto plazo, se entenderá que vale si se ejecuta antes de la media noche en que termina el último día del plazo”.

2.11. Respecto de la aplicación del artículo 62 de la Ley 4ª de 1913 (sobre régimen político y municipal)⁽²¹⁾, en beneficio de la Administración, en reciente jurisprudencia se reiteró⁽²²⁾ que esta norma “establece una **garantía a favor de los administrados**, consistente en que “nunca se recorte el plazo que la norma contempla para el ejercicio de algún derecho” y que, por tal razón, consagra, de una parte, que en los términos de días no se cuentan los inhábiles y de otra, que cuando el último día de un plazo de meses o de años caiga en día inhábil se extenderá hasta el día hábil siguiente^{[14]”}⁽²³⁾ (Negrilla de la Sala).

2.12. De esta manera, resulta irrelevante si los dos (2) años a los que se refiere el artículo 705 del ET vencen en un día inhábil, como sucede en este asunto, porque esta clase de circunstancias no afectan el límite temporal que el legislador le fijó a la Administración en la norma en cita.

2.13. Al respecto, la Sala ha dicho que:

(...) tratándose de un término “**dentro**” del cual la Administración debe hacer algo, si se aplicara ese mismo criterio [se refiere al establecido en el artículo 62 de la Ley 4 de 1913] en algunos casos terminaría perjudicando al administrado, puesto que ampliaría el plazo fijado en la ley para la actuación de la Administración, lo que sería ajeno al propósito de la norma.

(...)

El plazo que la ley estableció para que la Administración profiriera la liquidación de revisión no puede entenderse prorrogado o extendido cuando el último día es un día inhábil o de vacancia, pues de extenderlo al día hábil siguiente implicaría ampliar el término señalado por el legislador, en desmedro de las garantías del administrado.

Por lo anterior, se reitera que la Administración está obligada a notificar la liquidación de revisión dentro del término señalado en el ordenamiento tributario, sin que pueda válidamente extenderse el término por el hecho de que el último día del plazo fue inhábil⁽²⁴⁾.

2.14. Conforme con lo expuesto, se concluye que para el 18 de agosto de 2012, el contribuyente no había sido notificado del requerimiento especial. Por ende, la declaración del impuesto sobre la renta del año 2009 adquirió firmeza, tornándose inmodificable por parte de la Administración y del contribuyente.

2.15. Lo anterior conduce a la nulidad de la liquidación oficial de revisión demandada, como lo dispuso el Tribunal, pero, adicionalmente, a la de resolución que la confirmó en reconsideración, que no fue declarada nula por el a quo. Es del caso, entonces, hacerlo en esta instancia.

2.16. En consecuencia, se modificará el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia, para declarar la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que la confirmó.

3. Nulidad del requerimiento especial

La parte actora solicitó la nulidad del requerimiento especial nro. 112382012000105 de 16 de agosto de 2012, acto administrativo que es de trámite⁽²⁵⁾, porque no crea, modifica o extinguen una situación jurídica particular, razón por la que, como lo afirmó el Tribunal en la parte motiva de la sentencia

apelada, no es posible someterlo a control de legalidad en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

En consecuencia, se adicionará la sentencia de primera instancia, para inhibirse en ese punto concreto.

4. Las costas

4.1. En lo que tiene que ver con la condena en agencias en derecho que le fue impuesta a la DIAN en la sentencia de primera instancia, se advierte que esta decisión no fue objeto del recurso de apelación⁽²⁶⁾, porque no se propuso reparo concreto, con el fin de que se revocara o modificara, en lo pertinente.

Por esta razón, se confirmará el numeral cuarto de la sentencia apelada.

4.2 En segunda instancia, no hay lugar a la condena en costas (gastos o expensas del proceso y agencias del derecho), porque en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA.

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

FALLA

1. MODIFÍCASE la sentencia de veintitrés (23) de octubre de dos mil quince (2015), proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, en los siguientes términos:

1. **DECLÁRASE LA NULIDAD** de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412013000070 de 3 de mayo de 2013, proferida por la UAE – DIAN, por medio de la cual se determinó de manera oficial el impuesto sobre la renta a cargo del señor Andrés Felipe Bedoya Patiño, por el año gravable 2009, y de la Resolución nro. 112362014000013 de 11 de abril de 2014, que la confirmó.

2. Como consecuencia de lo anterior y, a título de restablecimiento del derecho, **SE DECLARA LA FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN PRIVADA**, presentada por el demandante, por concepto de renta del año 2009.

2. **ADICIÓNASE** la sentencia de primera instancia, en el sentido de **INHIBIRSE** la Sala para pronunciarse de fondo sobre la legalidad del requerimiento especial.

3. **CONFÍRMASE** en lo demás.

4. Sin condena en costas en esta instancia.

5. **RECONÓCESE PERSONERÍA** al doctor Herman Antonio González Castro, como apoderado de la UAE – DIAN, en los términos y para los efectos del poder conferido que obra en el folio 232 de este cuaderno.

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

Cúmplase.

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

5 “Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente”.

6 La RAE define entregar como “[d]ar algo a alguien, o hacer que pase a tenerlo”.

7 Uno de los significados de dirigir, según la RAE es “[p]oner a una carta, fardo, caja o cualquier otro bulto las señas que indiquen dónde y a quién se ha de enviar”.

8 El significado de remitir, según la RAE es “[e]nviar algo a determinada persona de otro lugar”.

9 Inciso final del párrafo 1 del artículo 565 del ET.

10 Este texto corresponde al original del Decreto 624 de 1989, norma vigente para la época de los hechos (el requerimiento especial se expidió el 16 de agosto de 2012).

11 Este artículo fue modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016.

12 Fl. 83 del c.p.

13 Por el cual se fijan los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente y se dictan otras disposiciones.

14 Fls. 23 a 36 del c.p.

15 Guía de SERVIENTREGA S.A. nro. 1072826505. Fls. 79 del c.p. y 104 del c.a.

16 Fl. 97 del c.p.

17 Art. 162 del CPACA.

18 En el folio 81 del c.p. obra copia de la constancia emitida por la Técnica Operativa de la Oficina de Archivo General del Municipio de la Ceja del Tambo – Antioquia, en la que se informó que la firma y el sello impuesto en la guía de correo nro. 10728266505 corresponde a la señora Blanca Gaviria Bedoya, funcionaria de la Oficina de Archivo General de esa Alcaldía. En este mismo documento se puso de presente que la citada funcionaria, al percatarse que el correo no iba dirigido a ningún funcionario de esa entidad, “cuando llegó nuevamente el mensajero” se lo devolvió el sobre (sin abrir) y la guía de correo. No se especifica fecha u hora.

19 Fl. 82 del c.p.

20 Cfr. el numeral 2.1 de esta providencia.

21 “**ARTÍCULO 62.** En los plazos de días que se señalen en las leyes y actos oficiales, se entienden suprimidos los feriados y de vacantes, a menos de expresarse lo contrario. Los de meses y años se computan según el calendario; pero si el último día fuere feriado o de vacante, se extenderá el plazo hasta el primer día hábil”.

22 Sentencia de 30 de agosto de 2016, radicado nro. 05001-23-31-000-2011-01829-01 (22028), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Reiterada en la sentencia de 5 de abril de 2018, radicado nro. 760012331000-2010-00394-01 (21844), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

23 “[¹⁴] Sentencia del 18 de junio de 2014, Exp. 08001-23-31-000-2009-00565-01 (18820), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en sentencia del 12 de noviembre de 2015, Exp. 20976, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia”.

24 Sentencia de 30 de agosto de 2016, radicado nro. 05001-23-31-000-2011-01829-01 (22028), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

En igual sentido la Sentencia del 5 de abril de 2018, radicado nro. 760012331000-2010-00394-01 (21844), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

25 La Sala, de manera reiterada, ha dicho que se trata de un acto de trámite. En este sentido, cfr. las sentencias de 13 de noviembre de 2014, radicado nro. 76001-23-31-000-2008-00253-01(19419), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, de 26 de mayo de 2016, radicado nro. 05001-23-31-000-2008-00968-01(20574), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia (E), de 2 de febrero de 2017, radicado nro. 05001-23-31-000-2011-01299-01(20517), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E), entre otras.

26 En los términos del artículo 320 del CGP, norma vigente para cuando se interpuso el recurso de apelación (25 de noviembre de 2015), el recurso de apelación tiene por objeto “que el superior examine la cuestión decidida, únicamente en relación con los reparos concretos formulados por el apelante, para que el superior revoque o reforme la decisión”.