



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., ocho (8) de noviembre de dos mil diecisiete  
(2017)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

**Radicación:** 05001-23-31-000-2009-01232-01 (20125)

**Demandante:** PABLO GUILLERMO MESA GIRALDO

**Demandado:** U.A.E. DIAN

**Temas:** Impuesto de renta año gravable 2003. Notificación del requerimiento especial. Debido proceso.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 26 de julio de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda.

**ANTECEDENTES**

El 15 de agosto de 2006, previo emplazamiento para declarar, Pablo Guillermo Mesa Giraldo presentó declaración de renta y complementarios del año gravable 2003, en la que liquidó un

impuesto a cargo por concepto de ganancias ocasionales de \$1.060.000 y sanción por extemporaneidad de \$2.120.00, para un total a pagar de \$660.000<sup>1</sup>.

El 15 de agosto de 2008, la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín profirió el Requerimiento Especial 110632008000157, en el que propuso incrementar los ingresos por ganancia ocasional en un valor de \$201.392.000, por lo cual se aumentó el impuesto a cargo a la suma de \$59.150.000. Además, reliquidó la sanción por extemporaneidad para un total de \$151.034.000 e impuso sanción por inexactitud de \$92.944.000<sup>2</sup>. Mediante escrito del 14 de noviembre de 2008, el contribuyente dio respuesta al requerimiento y solicitó ampliación del término para anexar pruebas<sup>3</sup>, petición que fue rechazada por oficio del 14 de noviembre de 2008<sup>4</sup>.

El 7 de mayo de 2009, la Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión 112412009000048 en la que mantuvo las modificaciones propuestas en el requerimiento especial<sup>5</sup>.

El contribuyente no interpuso recurso de reconsideración, con fundamento en el párrafo del artículo 720 del E.T<sup>6</sup>.

---

<sup>1</sup> Fl. 46

<sup>2</sup> Fls. 17 a 25

<sup>3</sup> Fl. 31

<sup>4</sup> Este acto no fue aportado al expediente, pero está relacionado en los antecedentes de la Liquidación Oficial de Revisión. (fl. 39)

<sup>5</sup> Fls. 928 a 950 c.a.

<sup>6</sup> Fl. 4 - Hecho Sexto de la demanda.

## DEMANDA

Pablo Guillermo Mesa Giraldo, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión y, a título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare en firme la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2003, *«de tal forma que no se le haga efectivo el cobro de los mayores impuestos y sanciones establecidos por la administración tributaria, reliquidando la cuenta en el valor aquí discutido para evitar su cobro forzoso»*<sup>7</sup>.

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29, 209 y 363 de la Constitución Política de Colombia.
- Artículos 73, 82, 90-2, 683, 705, 714 y 745 del Estatuto Tributario.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

***Extemporaneidad en la notificación del requerimiento especial***

---

<sup>7</sup> Fl. 13

Explicó que la nulidad de la liquidación oficial de revisión se deriva de la extemporaneidad del requerimiento especial, como acto previo, lo cual implica la firmeza de la declaración privada.

Se refirió a los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario y a las sentencias C-096 de 2001 y C-1114 de 2003 de la Corte Constitucional y CI-47 de 1994 del Tribunal Superior de Bogotá, para sostener que la DIAN tenía hasta el 15 de agosto de 2008 para lograr la efectiva notificación al contribuyente, específicamente en su apartamento, lo cual solo ocurrió el 19 de agosto de 2008, cuando efectivamente recibió el acto.

Sostuvo que el requerimiento especial fue introducido al correo el 15 de agosto de 2008 y, ese mismo día, fue llevado a la portería del edificio del contribuyente, con lo cual la demandada olvidó los fallos de constitucionalidad que precisan que la notificación se entiende surtida al día siguiente de haberse recibido efectivamente por el contribuyente en su propio domicilio.

Señaló que la DIAN exige que los contribuyentes actualicen el RUT con la dirección completa y no basta con la sola portería del edificio, sino que se requiere el número interior, bien sea apartamento, casa, bodega, etc., por lo cual, en su caso, el conocimiento del requerimiento especial se dio el 19 de agosto de 2008, es decir, que la notificación se entiende surtida el 20 de agosto siguiente, lo cual resulta extemporáneo.

Afirmó que de nada le sirvió a la DIAN adelantar una actividad arbitraria de investigación y verificación de los datos de la declaración privada, como tampoco, haber presionado a la empresa de correo para la entrega del acto en la fecha de vencimiento del término, si la notificación se surtió en la portería del edificio ubicado en la calle 3 # 43 A-95 de Medellín, pero en el apartamento 402, que es donde realmente se entiende notificado el contribuyente, se recibió hasta el 19 de agosto de 2008, y «*en gracia de discusión se podría aceptar que se conoció el día 16 de agosto de 2008, que de todas formas lo hace extemporáneo*»<sup>8</sup>.

**Violación del derecho al debido proceso y de los artículos 82 y 745 del Estatuto Tributario, para liquidar un impuesto más justo y equitativo sin que se haya incurrido en sanciones.**

Luego de transcribir apartes del requerimiento especial, el actor resaltó que la investigación se inició a tan solo 10 días para quedar en firme la declaración privada, además, no se quiso establecer contacto directo con el contribuyente por medio de requerimientos ordinarios, para que pudiera explicar la forma como discriminó el cálculo de la ganancia ocasional gravable reportada en el renglón 84 de la liquidación del impuesto.

Sostuvo que la investigación se dirigió a obtener pruebas en contra del contribuyente por vía telefónica, para lo cual se aprovecharon del temor reverencial hacia los funcionarios de la Administración y así obtener información en términos mínimos.

---

<sup>8</sup> Fl. 7

Explicó que la demandada ya tenía conocimiento del precio de venta del inmueble, porque envió un emplazamiento para declarar, es decir, que el recaudo probatorio adelantado era totalmente innecesario.

Dijo que en la liquidación oficial de revisión, los funcionarios determinaron, de manera caprichosa, el costo fiscal del inmueble, pero se olvidaron de escrutar las normas del Estatuto Tributario y sus decretos reglamentarios, que le permiten al contribuyente ajustar dicho costo. Indicó que, para el año gravable 2002, no cumplía con los topes para declarar, lo cual no es indicativo de que el inmueble tenía un costo fiscal ajustado superior al simple avalúo catastral.

Resaltó que si existían dudas en el costo real de los activos enajenados a pesar de las pruebas directas, dichas dudas debieron resolverse a favor del contribuyente, conforme al artículo 745 del Estatuto Tributario.

Expuso que las declaraciones tributarias están amparadas por la presunción de veracidad, por lo tanto, le corresponde a la Administración la carga probatoria sobre la inexactitud del cálculo de la ganancia ocasional. Insistió en que la demandada debió requerir al contribuyente para que le explicara la metodología usada en el cálculo mencionado, para lo cual debió otorgarle 15

días comunes y, en todo caso, analizar las pruebas recaudadas desde el punto de vista favorable del contribuyente.

Resaltó que, si en gracia de discusión, quedaba en el campo de la imposibilidad física directa conocer el costo fiscal ajustado del bien enajenado, resultaba aplicable la presunción establecida en el artículo 82 del Estatuto Tributario, lo que implicaría una liquidación más equitativa del impuesto y sanciones establecidas.

Manifestó que la Administración dirigió todos sus esfuerzos para establecer la obtención de ganancias ocasionales no declaradas, para lo cual afirmó tener las pruebas objetivas y coherentes, obtenidas de verificaciones telefónicas y visitas relámpago a ciertas dependencias, pero olvidó que es nula de pleno derecho la prueba obtenida con violación al debido proceso.

## **OPOSICIÓN**

La DIAN, a través de apoderado, se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos.

En primer término, propuso la excepción de *«falta de atención en debida forma del requerimiento especial para acudir a la jurisdicción contencioso administrativa»*, con fundamento en que el actor promueve la acción de nulidad y restablecimiento del derecho para demandar la nulidad de la liquidación oficial de revisión, sin haber

interpuesto el recurso de reconsideración, en aplicación del parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario.

Indicó que en el caso, el actor no atendió en debida forma el requerimiento especial, pues no presentó respuesta ni dentro ni fuera del término legal, es decir, no existe escrito en el cual se manifiesten las objeciones al acto preparatorio, para acudir directamente a la jurisdicción. Por lo anterior, precisó que la demanda es inepta, toda vez que debió agotarse la vía gubernativa con la interposición del recurso de reconsideración, requisito previsto en el artículo 135 del C.C.A.

En cuanto al fondo del asunto, sostuvo que el requerimiento especial fue debidamente notificado al demandante, pues fue entregado el 15 de agosto de 2008 por la oficina prestadora del servicio de correspondencia, fecha límite de la firmeza de la declaración privada, en la dirección CL 3 No 43 A 95 Apto 402 de Medellín, informada por el contribuyente en el formulario RUT, de acuerdo con lo previsto en el artículo 19 de la Ley 863 de 2003.

Señaló que el argumento del actor, en cuanto a que era deber del empleado de la oficina de correos entregar el acto en el apartamento 402 en las manos del contribuyente, entraña el desconocimiento del reglamento de propiedad horizontal de los edificios y los manuales de convivencia, toda vez que, si bien es cierto la dirección informada en el RUT contiene el número de casa o apartamento, es con el objeto que el portero del edificio o

administrador, una vez reciba la correspondencia proceda a depositarla en los casilleros de cada habitante o a entregarlo a su destinatario, no siendo menos cierto que la entrega de la correspondencia en la recepción, portería o administración del edificio permite tener surtida la notificación por correo.

Precisó que el demandante confunde la fecha de la notificación con la fecha a partir de la cual disponía para presentar respuesta al requerimiento especial, por consiguiente, insistió en que la notificación se surtió dentro de los 2 años previstos en el artículo 714 E.T., razón por la cual, la declaración de renta del año gravable 2003 no quedó en firme.

En relación con la investigación adelantada, precisó que el demandante fue emplazado para declarar el 25 de julio de 2006, por lo que presentó la liquidación privada del impuesto de renta del año gravable 2003, el 15 de agosto de 2006. Indicó que se obtuvo información exógena de la Universidad de Antioquia, que el demandante recibió ingresos por la venta de bienes de capital, por valor de \$252.000.000, lo cual ameritó iniciar investigación.

Explicó que, ante la imposibilidad de tener contacto directo con el demandante, se solicitó información del contribuyente como vendedor a la mencionada Universidad de un lote de terreno de 24.180 metros cuadrados, ubicado en Carmen de Viboral, cuya Escritura Pública fue consultada en la Notaría 26 del Círculo Notarial de Medellín. Agregó que también se hizo verificación en el Catastro

Departamental para establecer el avalúo del bien y, de conformidad con el artículo 300 del Estatuto Tributario, se procedió a calcular la utilidad de activos fijos poseídos por más de dos años, todo lo cual hace parte del requerimiento especial.

Sostuvo que todas las diligencias se adelantaron con base en el debido proceso y las facultades de fiscalización otorgadas a la Administración, frente a lo cual, el demandante tuvo la posibilidad de corregir la declaración o de presentar las pruebas pertinentes para desvirtuar la glosa, pues la carga probatoria se invirtió una vez obtenidas las evidencias en las diferentes diligencias adelantadas.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina<sup>9</sup> negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

En relación con la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa, estimó el *a quo* que, teniendo en cuenta el artículo 720 E.T. y lo expuesto por el actor en su escrito de alegaciones<sup>10</sup>, el requerimiento especial fue contestado y cumple los presupuestos

---

<sup>9</sup> El proceso fue tramitado por el Tribunal Administrativo de Antioquia, pero en virtud del Acuerdo PSAA11-8151 del 31 de mayo de 2011, expedido por la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura, fue remitido al Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina por descongestión para fallo, por auto del 10 de junio de 2011. (fl. 82)

<sup>10</sup> Fl. 77 – El demandante sostuvo que atendió en debida forma el requerimiento especial, pues manifestó en forma oportuna sus planteamientos al tema de fondo, sin que el título con el que encabezó su escrito en el que solicitaba ampliación del término hubiera tenido incidencia, pues esta solicitud se hizo para anexas pruebas pero los argumentos de defensa fueron claramente planteados.

previstos en la sentencia del 9 de septiembre de 2004, M.P. Dra. Ligia López Díaz, esto es, fue oportuno, presentado por escrito, suscrito por el contribuyente y contiene las objeciones al requerimiento. En consecuencia, al contribuyente le era posible acudir directamente ante la jurisdicción, por tanto, resulta improcedente la excepción propuesta.

En cuanto a la notificación del requerimiento especial, el Tribunal señaló que, en la demanda, el actor acepta que fue entregado en el domicilio informado en la declaración de renta del año gravable de 2003 y, si bien la entrega material de la notificación no se efectuó específicamente en su apartamento, dicho envío no fue devuelto, por consiguiente, al ser recibido por el encargado de la administración se reconoció que el destinatario reside en el lugar y debió proceder a su entrega inmediata.

Manifestó el *a quo* que no existe vicio en el procedimiento de notificación, pues fue realizada en la dirección indicada, sin que sea oponible a la administración de impuestos la tardía comunicación por parte de la administración del edificio con su respectivo copropietario, además, la notificación se surtió el último día del término de firmeza de la declaración.

El Tribunal explicó que el demandante sostiene que el acto demandado fue expedido con violación al debido proceso, porque no se le dio la oportunidad de dar respuesta a los requerimientos ordinarios de información, sin embargo, el actor incurre en error al

exigir la aplicación del artículo 261 de la Ley 223 de 1995 dentro del procedimiento previsto en los artículo 702 a 714 del Estatuto Tributario, ya que la Administración, en uso de su actividad fiscalizadora, puede obtener las pruebas necesarias para la comprobación de los valores declarados, como es el caso, de la incorrecta valoración de los ingresos por ganancia ocasional.

Indicó que las pruebas recaudadas y detalladas en el acta de observaciones y verificaciones anexas al requerimiento especial, demuestran la labor probatoria desplegada por la Administración, para lo cual insistió en que el requerimiento ordinario, cuya omisión alega el actor, es ajeno al procedimiento que conduce a la modificación de la declaración privada, pues dicho alcance solo recae en el requerimiento especial que fue expedido.

Finalmente, afirmó que no procedía la condena en costas, porque no existe conducta que lo amerite, de acuerdo con lo previsto en el artículo 171 C.C.A.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

El **demandante**, inconforme con la decisión del Tribunal, apeló la decisión con los argumentos que se resumen así:

Reiteró el cargo relacionado con la notificación del requerimiento especial para indicar que *«la DIAN tenía hasta el día 15 de agosto*

*de 2008 para lograr la efectiva notificación del contribuyente, lo cual no ocurrió sino hasta el día 16 de agosto de 2008»<sup>11</sup>.*

Insistió en la violación del derecho al debido proceso, porque la Administración dejó de investigar lo que había podido favorecer al contribuyente, no aplicó los artículos 82 y 745 E.T. que permitían una liquidación más equitativa y justa del impuesto, sin incurrir en sanción por inexactitud, dada la diferencia de criterios que existe entre las partes para el cálculo de la ganancia ocasional.

Explicó que el precio de venta del activo era muy fácil de determinar, porque consta en la escritura pública (\$252.000.000), pero en relación con el costo, el formulario del año gravable 2003 eliminó el renglón respectivo para informar dicho valor, por tanto, debía deducirse como una operación matemática entre el valor conocido del precio de venta y el valor informado por el contribuyente como ganancia ocasional gravable ( $\$252.000.000 - \$25.080.000 = \$226.920.000$ ).

Sostuvo que la funcionaria encargada de la investigación, ante la inminencia del vencimiento del término para actuar, resuelve dar una cierta apariencia de gestión probatoria en la cual se dedica a hacer llamadas, visitas oculares para evitar procedimientos escritos, pues el término para responderlos haría extemporáneo el requerimiento especial y, por tanto, *«cita en su informe como pruebas plenas y válidas una serie de llamadas y visitas, lo cual no se discute por*

---

<sup>11</sup> Fl. 103

*nuestra parte, sino que lo discutible es que dichas llamadas y visitas finalmente indican una actividad desplegada para obtener como prueba el precio de la venta o enajenación efectuada (el cual ya se conocía como reporte de información exógena(...); pero, en cambio brilla por su ausencia alguna prueba referente al costo ajustado del inmueble enajenado, porque en este caso todo el reporte de su actividad se dedica a indicar lo que no pudo obtener con sus llamadas (...))».*

Explicó que en el año gravable 2003 todo jugó en contra del contribuyente, pues, además de que el formulario no permitía reportar el costo fiscal del bien, en el año anterior no estaba obligado a declarar, la funcionaria no tenía tiempo para esperar el reporte del avalúo catastral del inmueble y como se trató de un inmueble adquirido a título gratuito desde épocas muy remotas, se calculó un irrisorio costo fiscal, sin tener en cuenta que lo vendido fue un lote con casa de habitación y lo adquirido fue simplemente un lote, por lo cual es de la más mínima esencia reconocer el costo de la casa, aspecto que había podido ser solicitado al contribuyente por tener el conocimiento de esos datos.

Dijo que la DIAN debe fundarse en hechos probados de manera legal, sin olvidar que las dudas probatorias se resuelven a favor del contribuyente y que la labor de recaudo no le corresponde al actor, por el contrario, si se alega que las pruebas practicadas por la Administración adolecen de vicios, es la entidad la que debe depurar cualquier vicio, pues al contribuyente no se le invierte la carga de la prueba, simplemente para desconocer que el inmueble

si tiene un costo, con falsas o ilegales pruebas aducidas que no ameritan aplicar un costo presunto.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La **demandada** insistió en la oportunidad en la notificación del requerimiento especial, además, que el procedimiento tributario, en cuanto al recaudo de pruebas, se ajustó a derecho. En relación con la adición de la ganancia ocasional, precisó lo siguiente:

Que la Administración estableció que el inmueble fue adquirido por el contribuyente dentro del proceso de sucesión del señor Pablo Emilio Mesa Picón, por valor de \$202.556, lo cual consta en el requerimiento especial.

Que ni en la demanda ni en la apelación, el actor demostró el costo fiscal de \$226.920.000 que imputó ni desvirtúa la determinación del costo fiscal. Además, reconoce que no presentó la declaración del año gravable 2002, a pesar de que tenía el patrimonio requerido.

Que el costo fiscal fue ajustado conforme a la normativa aplicable, lo que arrojó un valor de \$30.908.123 y se determinó el monto de

la ganancia ocasional con aplicación de las tarifas previstas en el artículo 241 E.T.

Finalmente, señaló que en el caso es procedente la sanción por inexactitud, porque el contribuyente está incurso en la omisión de ingresos por ganancias ocasionales.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala decidir la legalidad de la liquidación oficial de revisión, por medio de la cual la Administración modificó la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2003, presentada por el demandante.

En los términos del recurso de apelación, debe analizarse: i) si el requerimiento especial fue notificado oportunamente y ii) si se violó el derecho al debido proceso del contribuyente en la actuación adelantada por la DIAN para modificar el denuncia privado.

#### **Notificación del requerimiento especial**

El demandante sostiene que el requerimiento especial fue notificado extemporáneamente, pues si bien fue entregado el 15 de agosto de 2008 en la portería del edificio de la dirección informada en el RUT,

efectivamente lo recibió en su apartamento el 16 de agosto siguiente<sup>12</sup>, según lo afirmado en el recurso de apelación, es decir, por fuera del plazo legal.

Pues bien, la Sala advierte que el 15 de agosto de 2006, el actor presentó extemporáneamente la declaración de renta y complementarios del año gravable 2003, por tanto, de conformidad con el artículo 714 del Estatuto Tributario<sup>13</sup>, vigente para la época de los hechos<sup>14</sup>, la Administración tenía plazo para notificar el requerimiento especial dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación, es decir, hasta el **15 de agosto de 2008**.

La forma de notificación del requerimiento especial está contemplada en el artículo 565 E.T., que prevé:

***Art. 565 E.T. Formas de notificación de las actuaciones de la administración tributaria.*** 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.

(...)

---

<sup>12</sup> Fecha en la que reconoce haber recibido la notificación en el recurso de apelación, porque en la demanda se refirió al 19 de agosto de 2008.

<sup>13</sup> **E.T. Art. 714. FIRMEZA DE LA LIQUIDACIÓN PRIVADA.** 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. (...).

<sup>14</sup> El artículo 714 E.T. fue modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016.

**PARÁGRAFO 1o.** *La notificación por correo de las actuaciones de la administración, en materia tributaria, aduanera o cambiaria se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario - RUT. En estos eventos también procederá la notificación electrónica. (Subrayas fuera de texto)*

De acuerdo con lo anterior, se advierte que la Administración puede notificar el requerimiento especial por correo, notificación que se surte con la entrega de una copia del acto en la última dirección informada por el contribuyente.

En el presente caso, de las pruebas aportadas al proceso, se observa que, según la guía de correo de Servientrega que obra en el folio 16 del expediente, el requerimiento especial fue entregado el **15 de agosto de 2008**, en la dirección CL 3 43 A 95 AP 402<sup>15</sup> y recibido por el señor Antonio Ochoa.

En relación con argumentos similares a los expuestos por el actor frente a la entrega de actos, como el requerimiento especial en la portería del edificio, la Sala ha precisado que: «*el artículo 565 del Estatuto Tributario contempla varias formas de notificación. Una de estas es la notificación personal y otra es la notificación mediante el envío de copia de la providencia o actuación respectiva, por correo, bien sea por la red oficial o mediante el uso de cualquier servicio de mensajería especializada. Si se aceptara la tesis planteada en la demanda de que el envío por correo debe ser entregado personalmente al contribuyente o a la persona autorizada por este para recibir notificaciones, se llegaría a la*

---

<sup>15</sup> Esta dirección corresponde a la informada en la declaración de renta presentada por el demandante.

*conclusión de que la notificación por correo y la personal son idénticas. (...) Lo usual en el tráfico ordinario de la actividad de correos es que, cuando se trata de oficinas ubicadas en propiedad horizontal en la que exista una portería, los envíos postales sean entregados a la persona encargada de atender dicha portería. De hecho, la portería tiene siempre dispuesto un espacio físico para la recepción, clasificación y entrega de la correspondencia»<sup>16</sup>.*

En ese contexto, esta Sección también ha sostenido que «*si la portería del inmueble sujeto al régimen de propiedad horizontal no devuelve el envío postal sino que, por el contrario, lo recibe, ello indica que reconoce que el destinatario hace parte de esa copropiedad, que está autorizado para recibirlo a su nombre y obligado a entregárselo*»<sup>17</sup>.

De acuerdo con lo anterior, la entrega del requerimiento especial en la dirección informada por el contribuyente, se entiende surtida el día de su recibo, es decir y para el caso concreto, el 15 de agosto de 2008, pues al ser recibido se aceptó que el demandante reside en la propiedad horizontal y que existe una persona para realizar su entrega al destinatario, sin que sea oponible a la DIAN, como lo sostuvo el *a quo*, la entrega posterior al actor de la correspondencia, aspecto que, por lo demás no fue demostrado, en consecuencia, la Administración entiende que el acto fue debidamente notificado al no ser devuelto el correo<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup> Sentencia del 18 de junio de 2014, Exp. 20088, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>17</sup> Sentencia del 29 de junio de 2017, Exp. 21908, M.P. Dr. Milton Chaves García.

<sup>18</sup> En similar sentido, sentencia del 10 de febrero de 2011, Exp. 17597, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

En cuanto al argumento del apelante que la notificación se entiende surtida al día siguiente de su entrega, la Sala observa que el actor transcribe apartes de la sentencia C-1114 de 2003, en la cual la Corte Constitucional declaró exequible el inciso segundo del artículo 5º de la Ley 788 de 2002<sup>19</sup>, en relación con la notificación por correo electrónico, lo cual no corresponde a la forma de notificación discutida en este caso. Y, en relación con la sentencia C-096 de 2001, se advierte que en esa providencia se estudió, entre otras normas, lo dispuesto en el artículo 565 E.T., antes de la modificación de la Ley 1111 de 2006, por tanto, no era la normativa aplicable para la fecha de los hechos objeto del presente análisis [2008].

Por lo anterior, la Sala concluye que el requerimiento especial fue notificado oportunamente, en consecuencia, la declaración de renta presentada por el demandante, correspondiente al año gravable 2003, no quedó en firme.

### ***Debido proceso en las pruebas recaudadas por la Administración***

La Sala advierte que la DIAN modificó la declaración de renta presentada por el contribuyente, específicamente en relación con el impuesto de ganancias ocasionales, para lo cual se sustentó en las pruebas que, según el requerimiento especial y el acta de

---

<sup>19</sup> Salvo la expresión "en los términos que señale el reglamento". Este artículo fue el que modificó el artículo 566 E.T., el cual fue posteriormente derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006.

observaciones y verificaciones<sup>20</sup>, fueron recaudadas por la funcionaria de la Administración que desarrolló la investigación, así:

- Por información exógena del año 2003, la Universidad de Antioquia reportó la adquisición de un bien de capital por valor de \$252.000.000 al contribuyente Pablo Guillermo Mesa Giraldo, razón por la cual procedió a verificar que dicha transacción hubiera sido incluida en la declaración de renta del contribuyente Mesa Giraldo.
- Intentó infructuosamente comunicarse con el contribuyente al teléfono informado en el RUT.
- Se comunicó telefónicamente con la sección de Contabilidad de la mencionada Universidad para solicitar información, la cual fue atendida por el ente universitario mediante oficio del 6 de agosto de 2008, en el que le suministró los siguientes documentos:
  - Solicitud de pago 603570 del 10 de abril de 2003, donde se verificó la venta por parte del señor Mesa Giraldo de un lote de terreno de 24.180 m<sup>2</sup> en el Carmen de Viboral, por un total de \$252.000.000.
  - Escritura Pública 726 del 31 de marzo de 2003, en la que se protocolizó la venta del mencionado inmueble y en la que se pudo verificar que el modo de adquisición del bien por parte del demandante fue la adjudicación en la sucesión del señor Pablo Emilio Mesa Picón.
  - Liquidación del respectivo impuesto de registro.

---

<sup>20</sup> Fls. 26 a 30

- Por auto de verificación del 11 de agosto de 2008, se realizó la visita al Notario Octavo del Círculo de Medellín, para revisar la Escritura Pública 344 del 25 de febrero de 1981 en la que consta que dentro de la sucesión a la que se ha hecho referencia, se le adjudicó al demandante el lote, cuya descripción coincide con el vendido a la Universidad, por valor de \$202.556.68
- En virtud del auto de verificación del 13 de agosto de 2008, se visitó el Catastro Departamental para establecer el valor del bien objeto de investigación «*sin encontrar registro alguno*» y se indicó que estos registros se encontraban en la oficina de Tesorería del Catastro Municipal de Marinilla – Antioquia.

De lo anterior, la Sala observa que las pruebas recaudadas por la Administración se enmarcan en los medios probatorios establecidos en la ley tributaria y el Código de Procedimiento Civil<sup>21</sup>, como lo prevé el artículo 742 del Estatuto Tributario<sup>22</sup> y su obtención se realizó en ejercicio de sus amplias facultades de investigación, consagradas en el artículo 684 *ibídem*<sup>23</sup>, las cuales pueden ser

---

<sup>21</sup> Normativa procesal vigente para la época de los hechos.

<sup>22</sup> **E.T. ARTICULO 742. LAS DECISIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DEBEN FUNDARSE EN LOS HECHOS PROBADOS.** La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos.

<sup>23</sup> **E.T. ARTICULO 684. FACULTADES DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN.** La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá: a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario. b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados. c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios. d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados. e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad. f. En general, efectuar todas las diligencias

ejercidas dentro de los términos legales establecidos en la normativa tributaria, como ocurrió en el presente asunto.

Ahora bien, contrario a lo sostenido por el actor, la demandada no solo desplegó sus facultades de investigación para obtener el precio de venta del inmueble, sino que además intentó la averiguación del costo fiscal del bien al haber acudido a la oficina del Catastro Departamental.

En todo caso, se precisa que el actor tanto en sede administrativa como ante esta jurisdicción se limitó a afirmar que la Administración no tuvo en cuenta que el inmueble enajenado estaba conformado por un lote y una casa, por lo cual debía reconocerse el valor de esta última, sin aportar prueba alguna del costo fiscal<sup>24</sup> para efectos de controvertir el utilizado por la demandada en el acto acusado<sup>25</sup>.

---

necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.

<sup>24</sup> **E.T. ARTICULO 300. SE DETERMINA POR LA DIFERENCIA ENTRE EL PRECIO DE ENAJENACIÓN Y EL COSTO FISCAL DEL ACTIVO.** Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sujetos a este impuesto, las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más. Su cuantía se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado.

No se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de 2 años.

PARAGRAFO. Para determinar el costo fiscal de los activos enajenados a que se refiere este artículo, se aplicarán las normas contempladas en lo pertinente, en el Título I del presente Libro.

<sup>25</sup> Con base en lo dispuesto en los artículos 300, 302 y 303 del Estatuto Tributario y el Decreto 3807 de 2003, la Administración procedió a realizar el cálculo de la ganancia ocasional, lo cual arrojó un costo ajustado del bien de \$30.908.123 y una utilidad o ganancia ocasional de \$221.091.877 al cual le restó la parte no gravada conforme al decreto 3257 de 2002, para un total de ganancia ocasional gravada de \$201.392.000 que al aplicarle la tarifa correspondiente generó un impuesto a cargo de \$59.150.000, cálculo que no fue cuestionado por el demandante.

En efecto, en la respuesta al requerimiento especial, en similares términos a los alegados en la apelación, sostuvo que *«no se tuvieron en cuenta aspectos relevantes y conducentes a la verdadera realidad; el bien o activo inicialmente era un terreno pero a la fecha de la venta se le habían introducido varias mejoras entre ellas una casa de habitación personal la cual ocupé por varios años y otras adiciones que espero sean tenidas en cuenta con la mayor objetividad y justicia (...)»*<sup>26</sup>.

Aunque en la respuesta al requerimiento solicitó plazo para aportar pruebas, lo cierto es que no hizo uso de ninguna de las oportunidades legales para sustentar sus argumentos. Además, debe precisarse que su carga probatoria no podía ser eximida con el argumento de la falta del renglón en el formulario de la declaración o que la Administración no hizo las gestiones oportunas para obtener el avalúo catastral.

En relación con la solicitud de aplicar el costo presunto previsto en el artículo 82 del Estatuto Tributario<sup>27</sup> en la venta del inmueble, la Sala ha precisado que *«tal disposición no es aplicable al caso bajo análisis, puesto que, el costo que aquí se discute corresponde a la*

---

<sup>26</sup> Fl. 31

<sup>27</sup> **ARTICULO 82. DETERMINACIÓN DE COSTOS ESTIMADOS Y PRESUNTOS.** Cuando existan indicios de que el costo informado por el contribuyente no es real o cuando no se conozca el costo de los activos enajenados ni sea posible su determinación mediante pruebas directas, tales como las declaraciones de renta del contribuyente o de terceros, la contabilidad o los comprobantes internos o externos, el funcionario que esté adelantando el proceso de fiscalización respectivo, puede fijar un costo acorde con los incurridos durante el año o período gravable por otras personas que hayan desarrollado la misma actividad del contribuyente, o hayan hecho operaciones similares de enajenación de activos, atendiendo a los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales<sup>4</sup>, por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, por el Banco de la República, por la Superintendencia de Industria y Comercio, por la Superintendencia de Sociedades u otras entidades cuyas estadísticas fueren aplicables.

Su aplicación y discusión se hará dentro del mismo proceso.

Si lo dispuesto en este artículo no resultare posible, se estimará el costo en el setenta y cinco por ciento (75%) del valor de la respectiva enajenación, sin perjuicio de las sanciones que se impongan por inexactitud de la declaración de renta o por no llevar debidamente los libros de contabilidad.

*enajenación de un activo fijo, cuya determinación está regulada, en los términos de los artículos 69, 70 y 71 del mismo Estatuto»<sup>28</sup>.*

En esas condiciones, teniendo en cuenta que los argumentos del actor se circunscribieron a cuestionar la actividad probatoria de la Administración, la cual como se vio, se enmarcó en las facultades de investigación y sin que el demandante haya aportado elementos probatorios para cuestionar el valor determinado oficialmente por concepto de impuesto de ganancia ocasional, para la Sala las anteriores razones son suficientes para no dar prosperidad al recurso de apelación interpuesto.

### **Sanción por inexactitud. Reiteración Jurisprudencial<sup>29</sup>.**

El artículo 647 del Estatuto Tributario establece que, procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo del contribuyente o un mayor saldo a favor.

En este caso, se alegó en la demanda que no se dieron los presupuestos previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario,

---

<sup>28</sup> Sentencia del 5 de junio de 2003, Exp. 12863, M.P. Dr. Germán Ayala Mantilla.

<sup>29</sup> Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, Exp. 20623, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E) y 9 de marzo de 2017, Exp. 19823, M.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

pero esta Sala considera que procedente la sanción, porque el actor incluyó en su declaración datos equivocados de los cuales se derivó un menor valor a pagar, lo que constituye inexactitud sancionable.

Ahora bien, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016<sup>30</sup>, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció en el parágrafo 5 que «*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*».

Al respecto, se observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario<sup>31</sup>, fue modificada por la Ley 1819 de 2016<sup>32</sup>, al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

---

<sup>30</sup> Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

<sup>31</sup> **Artículo 647. Sanción por inexactitud.** [...]

**La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%)** de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

<sup>32</sup> Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.

Por lo tanto, la Sala revocará la sentencia apelada, en el sentido declarar la nulidad parcial de los actos demandados, solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud, conforme a lo expuesto en esta providencia.

En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto de renta del año gravable 2004, en el sentido de recalcular la sanción por inexactitud, así:

<b>PABLO GUILLERMO MESA GIRALDO - AÑO GRAVABLE 2003</b>			
<b>Concepto</b>	<b>Liquidación privada</b>	<b>Liquidación Oficial de Revisión</b>	<b>Consejo de Estado</b>
Total impuesto a cargo	\$1.060.000	\$59.150.000	\$59.150.000
Total retenciones	2.520.000	2.520.000	2.520.000
Sanción por inexactitud	0	92.944.000	59.150.000
Sanción por extemporaneidad	2.120.000	153.154.000	153.154.000
<b>Total saldo a pagar</b>	<b>660.000</b>	<b>302.728.000</b>	<b>268.934.000</b>

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.

## **F A L L A**

- 1. REVÓCASE** la sentencia del 26 de julio de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de San Andrés, Santa Catalina y Providencia, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar,

**2. ANÚLASE** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 112412009000048 expedida el 7 de mayo de 2009, por la Administración de Impuestos de Medellín, mediante la cual modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2003, presentada por el contribuyente Pablo Guillermo Mesa Giraldo.

**3.** A título de restablecimiento del derecho, **FÍJESE** como valor a pagar por concepto del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2003, a cargo del contribuyente Pablo Guillermo Mesa Giraldo, la suma determinada en la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia.

Se reconoce personería para actuar a la doctora Miryam Rojas Corredor, en representación de la parte demandada y en los términos del poder que obra a folio 144 del expediente.

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

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

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**Presidenta de la Sección**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ  
RAMÍREZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ**