



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., quince (15) de mayo dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 66001-23-33-000-2014-00080-01 (21780)
Demandante: UBALDO ANTONIO BETANCOURTH TREJOS
Demandado: DIAN

Tema: Impuesto de renta 2009. Notificación requerimiento especial. Notificación por aviso.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 27 de enero de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, Sala Segunda de Decisión, que negó las súplicas de la demanda (f. 177).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 30 de julio de 2010, Ubaldo Antonio Betancourth Trejos presentó

oportunamente la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2009 (f. 8 ca). La DIAN propuso modificar la anterior liquidación privada, a través del Requerimiento Especial nro. 162382012000043, del 31 de mayo de 2012 (ff. 104 a 116 ca). En dicho acto, la Administración realizó dos glosas, en la primera determinó el impuesto a cargo por el sistema ordinario y, en la segunda glosa, propuso determinar el impuesto a cargo de acuerdo con el sistema de renta por comparación patrimonial, con la respectiva sanción por inexactitud.

El referido acto preparatorio fue notificado por aviso, el 26 de junio de 2012 (f. 129 vto. ca).

Seguidamente, mediante Liquidación Oficial de Revisión nro. 162412013000014 (ff. 133 a 142 ca), del 26 de febrero de 2013, notificada por correo, el 28 de febrero de 2013 (f. 133 ca), la entidad demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2009, mediante el sistema de renta ordinaria.

Tras haberse interpuesto el recurso de reconsideración, la Administración confirmó la liquidación oficial, a través de la Resolución 162362013000027, del 25 de octubre de 2013 (ff. 151 a 156 ca), notificada personalmente el 14 de noviembre de 2013 (f. 157 vto. ca).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

Mediante apoderado judicial, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, el demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 1 y 2):

Primera: Que se declare la nulidad del acto administrativo contenido en la Liquidación Oficial Renta Naturales – Revisión No 162412013000014, de fecha 26 de febrero de 2013, proferida por la doctora Martha Lucella Romero Pulido, jefe División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira, mediante la cual modifica la declaración de renta año gravable 2009, No 51910050151826, formulario No 2109601070599, presentada por mi poderdante, contribuyente Ubaldo Antonio Betancourh Trejos, con Nit 4.537.624-6, determinando en consecuencia una nueva obligación impositiva y fijando sanción por inexactitud.

Segunda: De igual manera se declare la nulidad del acto administrativo contenido en la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración No 162362013000027 de fecha 25 de octubre de 2013, notificada el 14 de noviembre de 2013, confirmando la

Liquidación Oficial de Revisión No 162412013000014, de fecha 26 de febrero de 2013, proferida por la doctora Martha Lucella Romero Pulido, jefe División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira, mediante la cual confirma en todas sus partes La Liquidación Oficial de Revisión No 162412013000014, de fecha 26 de febrero de 2013.

Tercera: Se decreta de oficio la firmeza de la declaración de renta del año gravable de 2009, de mi poderdante, señor Ubaldo Antonio Betancourh Trejos, Nit 4.537.624-6.

Cuarto: En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho que se declare, que mi poderdante no adeuda suma alguna.

A estos efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29, 95 numeral 9.º y 363 de la Constitución, y 703, 704, 710 y 730 del Estatuto Tributario (ET).

El concepto de la violación se sintetiza así:

Consideró que se vulneró el debido proceso (art. 29 de la Constitución) en el trámite de la notificación del requerimiento especial, debido a que, a pesar de que la DIAN envió la notificación por correo a la dirección registrada en el RUT, la empresa de mensajería certificó que el correo fue devuelto por la causal «se trasladó». A este respecto, el actor expresó que no se trasladó de ese inmueble y que, de hecho, esa dirección de notificación ya había sido empleada por la Administración en anteriores notificaciones, así que la causal de devolución no se acompasó con la realidad.

Advirtió que, si bien el local al que se envió la mentada notificación fue dividido, lo cierto es que el demandante continuó ocupando el establecimiento, de tal forma que resultaba inexplicable que el correo de notificación no pudiera ser entregado.

En ese orden de ideas, estimó que la Administración no estaba habilitada para notificar el requerimiento especial mediante aviso y que, por cuenta de ello, dicho acto fue indebidamente notificado y eso aparejaba la causal de nulidad del artículo 730 del ET.

Por último, solicitó que la Administración valorara la actuación del contribuyente con observancia del espíritu de justicia y de los artículos 13 y 83 superiores, a efectos de que lo exculpara de la sanción por inexactitud.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos (ff. 71 a 81):

Manifestó que, en sede administrativa, el contribuyente fundamentó su inconformidad sobre la falta de notificación del requerimiento especial sin desvirtuar las demás glosas, por lo que no agotó la vía gubernativa respecto de las modificaciones determinadas en la Liquidación Oficial de Revisión nro. 162412013000014, del 26 de febrero de 2013.

En torno a la notificación del requerimiento especial, expresó que, de acuerdo con los artículos 563 a 570 del ET, las notificaciones por correo se surten en la última dirección informada por el contribuyente en el RUT. En caso de que el contribuyente no registre dirección de notificación, la Administración deberá verificar las fuentes de información a que alude el artículo 568 del ET.

Igualmente, aclaró que, según el artículo 568 *ibidem*, la Administración está facultada para notificar mediante aviso en el portal web de la DIAN, en caso de que el correo de notificación sea devuelto por cualquier razón.

De acuerdo con lo anterior, puntualizó que, el 27 de agosto de 2010, el demandante informó en el RUT la dirección carrera 16 # 43-42, barrio San Fernando, Dosquebradas, Risaralda (ff. 4, 148 y 149 ca). Esa dirección fue ratificada por el contribuyente en distintos escritos dirigidos a la Administración en el curso de la actuación tributaria.

Que, el 01 de junio de 2012, fue introducido al correo para notificación Requerimiento Especial nro. 162382012000043, del 31 de mayo de 2012, y dicho acto se remitió a la dirección suministrada en el RUT, la cual coincide con la informada en escritos presentados por el contribuyente, tal como consta en la guía de Servientrega nro. 1057675015.

Aseguró que el anterior correo de notificación fue devuelto por la causal nro. 5, «se trasladó», según certificación expedida por Servientrega (f. 103), ante lo cual, previa verificación de la dirección, se procedió a notificar por aviso, conforme a lo dispuesto en el artículo 568 del ET.

Hizo énfasis en que la dirección reportada en el RUT corresponde a la registrada en las actualizaciones que se informaron el 27 de agosto de 2010 y el 29 de agosto de 2012, por lo que desde el inicio de la investigación (05 de septiembre de 2011), hasta la expedición del requerimiento especial (31 de mayo de 2012), la dirección vigente era la carrera 16 # 43 – 42, barrio San Fernando, de la ciudad de Dosquebradas (Risaralda).

Como no fue posible surtir la notificación por correo del requerimiento especial, se agotó el procedimiento de la notificación por aviso publicado en la página

web de la DIAN.

Por otra parte, afirmó que no se dio la causal de nulidad prevista en el ordinal segundo del artículo 730 del ET, toda vez que el requerimiento especial se notificó dentro de los dos años contados a partir del 6 de agosto de 2010, fecha en la que le correspondía al actor presentar la declaración de renta, según el Decreto 4929, del 17 de diciembre de 2009, así que no hubo firmeza de la declaración privada.

De igual forma, señaló que la liquidación oficial de revisión fue expedida dentro de los 6 meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial, conforme al artículo 710 *ídem*.

Adujo que no se demostró razones de fuerza mayor que restaran el derecho de defensa del contribuyente, en cambio sí se evidenció que la Administración dio oportunidades para presentar pruebas, contestar los requerimientos ordinarios y recurrir las decisiones.

En cuanto al espíritu de justicia, manifestó que este no se contrapone a las facultades de fiscalización de la Administración.

Sentencia apelada

El Tribunal Contencioso Administrativo de Risaralda, Sala Segunda de Decisión, en sentencia del 27 de enero de 2015, negó las súplicas de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones (ff. 169 a 177):

Aseveró que la notificación por correo del requerimiento especial se intentó en la última dirección informada por el contribuyente en el RUT (parágrafo 1.º del artículo 565 del ET), por lo que la devolución por correo permitía a la Administración acudir a la notificación por aviso, prevista en el artículo 568 del ET. En ese contexto, explicó que la autoridad fiscal no tenía que acudir a otros medios para establecer la dirección de notificación del contribuyente, pues tal actuación solo se requiere cuando el administrado no informa una dirección para notificación.

De esta forma, basta con que se acredite una causal de devolución del correo para que se habilite la notificación del acto mediante aviso.

Por otra parte, que los documentos y testimonios allegados para demostrar la permanencia del actor en la dirección a la que fue enviado el requerimiento especial, no lograron desvirtuar la causal de devolución del correo de notificación del acto preparatorio.

Finalmente, condenó en costas a la parte demandante.

Recurso de apelación

El demandante interpuso recurso de apelación contra la sentencia del tribunal, en el que reiteró los argumentos de la demanda (ff. 185 a 202).

Consideró que la DIAN no podía notificar por aviso el requerimiento especial, dado que la dirección a la que se envió la notificación era correcta y correspondía a la registrada en el RUT, así que resulta injustificada la causal de devolución del correo.

Aseguró que fue probado que el actor nunca se trasladó de la dirección a la que, presuntamente, fue enviada la notificación del requerimiento especial. Que el número telefónico consignado en el RUT no había sido cambiado, por lo que dicha entidad pudo comunicarse por este medio para confirmar la dirección; a efectos de agotar constataciones que permitieran ubicar directamente al contribuyente.

Alegatos de conclusión

El demandante reiteró los argumentos expuestos en la apelación. Adicionalmente expuso que al no haberse notificado el requerimiento especial, la DIAN hizo perder la eventual oportunidad de acogerse al beneficio de la corrección provocada (ff. 242 a 259).

Por su parte, la demandada presentó alegatos de conclusión argumentando que la dirección registrada en el RUT, el 27 de agosto de 2010, estuvo vigente hasta el 28 de agosto de 2012 (ff. 260 a 262).

En cuanto al contrato de arrendamiento, señaló que el demandante figura como deudor solidario y no como arrendatario.

Afirmó que, según los testimonios de Héctor Fabio Gutiérrez y Fernando Usma, el demandante sí se trasladó del establecimiento ubicado en la carrera 16 # 43 – 42, barrio San Fernando de Dosquebradas, con lo cual no se desvirtúa la causal «*Se trasladó*», que dio lugar a la devolución del correo. Añadió que la guía de notificación no fue tachada de falsedad.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala debe determinar la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la parte actora respecto de la sentencia del Tribunal Administrativo de Risaralda, proferida el 27 de enero de 2015, que negó las pretensiones de la demanda (ff. 169 a 177).

En los anteriores términos, corresponde establecer si la notificación por aviso del Requerimiento Especial nro. 162382012000043, del 31 de mayo de 2012, vició de nulidad la actuación administrativa demandada.

2- En la medida en que el cuestionamiento de los actos administrativos se centra en la notificación por aviso del requerimiento especial efectuada a la dirección registrada en el RUT, la Sala estima pertinente precisar lo siguiente.

2.1- De conformidad con el artículo 565 del ET, los requerimientos especiales pueden ser notificados a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada «(...) *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 el caso debatido, la actora y la Administración aceptan que el requerimiento especial se intentó notificar por correo a la dirección informada en el RUT, esto es, la carrera 16 # 43 – 42, barrio San Fernando de Dosquebradas (Risaralda).

No obstante, el cuestionamiento de la parte actora radica en que, a pesar de que la dirección de notificación era correcta, Servientrega certificó que no pudo entregar la notificación por la causal «*se trasladó*», siendo que, según lo afirmado por el actor, no era cierto que el demandante se hubiere trasladado o que hubiere cambiado la dirección para notificación.

Por su parte, la Administración consideró que estaba facultada para notificar el requerimiento mediante aviso, ya que, conforme al artículo 568 del ET, modificado por el artículo 58 del Decreto Ley 19 de 2012, la devolución del correo, por cualquier razón, habilita la notificación por aviso, siempre que la dirección de notificación empleada haya sido la correcta (la informada en el RUT).

En efecto, una vez agotado el procedimiento para la notificación por correo en

aquellos eventos en que el contribuyente ha informado su dirección en el RUT, y siempre que se haya realizado a la dirección correcta, cuando dicha notificación se devuelva «*por cualquier razón*», en aplicación del ya citado artículo 568 del ET, la Administración debe proceder a realizar la notificación mediante aviso, consistente en la «*transcripción de la parte resolutive del acto administrativo, en el portal web de la DIAN que incluya mecanismos de búsqueda por número identificación personal y, en todo caso, en un lugar de acceso al público de la misma entidad*».

3- En el caso concreto, la Sala observa que dentro de los antecedentes administrativos que obran en el expediente, se encuentra el reporte de consulta de formularios del RUT del 12 de marzo de 2013, en el que aparece como fecha de inscripción del actor: el 20 de octubre de 2005, con actualizaciones del 27 de mayo de 2008, 27 de agosto de 2010, 29 de agosto de 2012 (f. 130 vto.). Al efecto, el actor identifica como dirección de notificación la carrera 16 43 42, barrio San Fernando del municipio de Dosquebradas.

La anterior dirección se acompasa con la informada por el contribuyente en el Formulario Único Tributario nro. 14133920777, del 27 de agosto de 2010, en el que aparece como dirección la «*CR 16 43 42 BRR SN FERNANDO*», departamento de Risaralda, ciudad/municipio de Dosquebradas (f. 4 caa).

Precisamente esta fue la dirección que identificó la guía de mensajería de Servientrega nro. 1057675015, a efectos de enviar la notificación del Requerimiento Especial nro. 162382012000043, del 31 de mayo de 2012. Dicho correo fue enviado el 01 de junio de 2012 (f. 103), pero no pudo ser entregado por la causal «*se trasladó*».

Comoquiera que está demostrado que el correo de notificación del requerimiento especial fue enviado por la demandada a la dirección correcta, corresponde entonces probar al demandante que no «*se trasladó*» de ese lugar y que la devolución del correo fue irregular.

A efectos de probar la irregularidad en la causal de devolución del correo, el demandante adujo que en la dirección informada funcionó un establecimiento que fue arrendado por él, según constaba en el contrato de arrendamiento. Tal circunstancia demostraba, según su criterio, que para el tiempo en que se envió la notificación del requerimiento él era el arrendatario del local. Sin embargo, tal como lo sostuvo la parte demandada, los documentos aportados por el demandante no lograron demostrar que él fuere arrendatario, como quiera que allí se le identificó como deudor solidario. De esta forma, esas pruebas no fueron concluyentes para determinar que el demandante no se hubiere trasladado de la citada dirección.

En contraste, el testimonio rendido por el ciudadano Fernando Usma da cuenta de que, en el año 2005, el demandante se trasladó de la carrera 16 43 42, barrio San Fernando al «*local de enseguida*».

En la audiencia de pruebas del 13 de noviembre de 2014, la magistrada sustanciadora indagó al actor sobre la dirección del «*local de enseguida*», quien le indicó que correspondía a la dirección «*carrera 16 número 43 42 local 2*» (f. 154, ver CD), puesto que el local fue dividido en dos (local 1 y local 2) (f. 3).

Verificado el expediente, la Sala constata que para cuando se profirió el requerimiento especial (31 de mayo de 2012) e, incluso, para cuando se envió el correo de notificación (01 de junio de 2012), el demandante todavía registraba en su RUT la dirección «*CR 16 43 42 BRR SN FERNANDO*» (f. 102 ca), la cual fue actualizada el 29 de agosto de 2012 para registrar la dirección «*CR 16 43 42 LC 2 BRR SN FERNANDO*» (ff. 3 y 130 vto. ca).

Asimismo, se observa que la Administración tributaria envió el correo de notificación del requerimiento especial en el lugar correcto, esto es, a la «*CR 16 43 42 BRR SN FERNANDO*», por ser esta la dirección que para entonces (01 de junio de 2012) estaba registrada en el RUT.

Como el correo de notificación enviado a la dirección correcta fue devuelto, la DIAN estaba habilitada para acudir a la notificación supletoria de la publicación por aviso del requerimiento especial, de acuerdo con el artículo 568 del ET, sin que fuere exigible agotar verificaciones adicionales para establecer otra dirección de notificación. De hecho, está demostrado que una vez agotado el procedimiento para la notificación por correo del Requerimiento Especial nro. 162382012000043, del 31 de mayo de 2012, la Administración procedió a notificarlo mediante aviso en el portal web de la entidad el 26 de junio de 2012 (f. 129 ca. vto.).

En efecto, a pesar de que el artículo 565 del ET prevé la posibilidad de establecer la dirección para notificación mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria, esto aplica para los casos en los cuales no se ha informado una dirección a la Administración, situación distinta a la que se presenta en el caso concreto. Por lo anterior, no le era permitido a la DIAN establecer una dirección distinta a la informada por el propio contribuyente, como lo sugiere el demandante. No prospera el cargo de apelación.

4- Sin perjuicio de lo anterior, esta Sala, en aplicación oficiosa del principio de favorabilidad, anulará parcialmente los actos demandados.

Lo anterior por cuanto, en el régimen tributario sancionatorio la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplica de preferencia a la restrictiva o desfavorable, de conformidad con el artículo 29 de la Constitución y con el artículo 640, parágrafo 5.º del ET (modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016).

En tal virtud, se dará aplicación al artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 647 del ET, en relación con la sanción por inexactitud, pues pasó de ser del 160 % de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente a corresponder al 100 % de dicha base.

Es de anotar que aunque el artículo 376 de la Ley 1819 derogó expresamente el artículo 197 de la Ley 1607, tal derogatoria no impide aplicar la sanción por inexactitud del 100 %, esto es, la más favorable, pues, como se advirtió, la Ley 1819 ratificó la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria incluso cuando la ley favorable sea posterior. Por tanto, se recalculará la sanción por inexactitud sobre el 100 % de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la DIAN y el declarado por el demandante, así:

Saldo a pagar según liquidación oficial	\$153.321.000
Saldo a pagar según liquidación privada	\$618.000
Diferencia	\$152.703.000
Porcentaje	100 %
Sanción por inexactitud	\$152.703.000

5- Como consecuencia de lo anterior, la Sala revocará el numeral 1 de la sentencia apelada, para, en su lugar, anulará, parcialmente, los actos demandados en lo referente a la sanción impuesta y, a título de restablecimiento del derecho, fijará como sanción por inexactitud la suma de \$152.703.000, de acuerdo con lo expuesto.

En todo lo demás, se confirmará la providencia de primer grado.

6- Finalmente, se señala que no se impondrá condena en costas, en esta instancia, en la medida en que no se observa ningún elemento de prueba que demuestre su procedencia.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la

República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Revocar** el numeral 1 de la sentencia del 27 de enero de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda. En su lugar:

Anular parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión nro. 162412013000014, del 26 de febrero de 2013, y la Resolución 162362013000027, del 25 de octubre de 2013, en lo relacionado con la sanción por inexactitud.

*A título de restablecimiento del derecho **fijar** como sanción por inexactitud, la suma de \$152.703.000.*

2. **Confirmar** en lo demás la sentencia apelada.

3. **Reconocer** personería al abogado Mauricio Alexander Dávila Valenzuela, para que represente a la parte demandada, en los términos del poder conferido (f. 270).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ