



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE SUCRE

Sincelejo, veinte (20) de junio de dos mil diecisiete (2017)

SALA TERCERA DE DECISIÓN

Magistrado Ponente: CÉSAR ENRIQUE GÓMEZ CÁRDENAS

ASUNTO:	SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA
EXPEDIENTE No.	70-001-23-33-000-2015-00512 -00
DEMANDANTE:	ALBERTO LIZARDO GÓMEZ REVOLLO
DEMANDADO:	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
M DE CONTROL:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

OBJETO DE LA DECISIÓN

Agotadas las etapas propias del proceso ordinario y no encontrando causal que invalide lo actuado, procede el Tribunal a dictar sentencia de primera instancia dentro del proceso que en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho promovió el señor ALBERTO LIZARDO GÓMEZ REVOLLO contra la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN en adelante.

1. ANTECEDENTES.

1.1. LA DEMANDA¹.

El señor ALBERTO LIZARDO GÓMEZ REVOLLO por conducto de apoderado formuló demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, **SOLICITANDO que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 2324120150003 del 10 de agosto de 2015**, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo, mediante la cual se modificó la declaración de renta del año

¹ Folios 1-13.

gravable de 2011; en la que también se liquidó sanciones de inexactitud y por dar información por un valor de \$790.763.000.

Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se reconozca de conformidad con el artículo 714 del Estatuto Tributario, la firmeza de la declaración tributaria del impuesto de renta del año gravable 2011, del accionante.

Como **FUNDAMENTOS FÁCTICOS** de la demanda se expresó que, al señor ALBERTO LIZARDO GÓMEZ REVOLLO le fue abierta una investigación por parte de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo, la cual conformó el expediente GO2011201400098, dentro del cual se dieron algunas actuaciones, para investigar la liquidación privada del impuesto de Renta correspondiente al año gravable 2011, la cual fue presentada el 6 de septiembre de 2012. Asimismo, la DIAN- Seccional Sincelejo, a través de la División de fiscalización, estuvo realizando visitas al contribuyente mencionado con ocasión a la liquidación privada de renta por el año 2011.

Manifiesta que la mencionada liquidación privada del impuesto de renta quedó en firme a los dos años de su presentación y plazo de declaración, esto es, para el día 6 de septiembre del año 2014, sin que dentro de ese lapso se hubiese notificado el requerimiento especial de que trata el artículo 714 del Estatuto Tributario.

Expone el accionante que la DIAN, expidió Auto de Inspección Tributaria N°. 24238201400004 del 28/08/2014, el cual no fue notificado legalmente, pues quien recibió el auto lo hizo en dirección distinta a la consignada por el contribuyente GÓMEZ REVOLLO en el R.U.T., aunado a que la persona que recepcionó dicho documento no tiene ningún vínculo con aquél.

Sostiene que a través de derechos de petición hizo saber a la DIAN la presunta irregularidad ocurrida a efectos de corregir el error o en su defecto para que decretara la firmeza de la declaración, situación que no atendió la DIAN.

Posteriormente la DIAN expidió el Requerimiento Especial N°232382014000005 el 25 de noviembre de 2014, por fuera de los términos legales que trata el artículo 705 del Estatuto Tributario, puesto que el auto

de Inspección Tributaria no había suspendido el término para proferirlo dado que por la ausencia de notificación no surtió efectos.

El accionante dio respuesta a dicho Requerimiento, solicitando pruebas testimoniales y poniendo de presente que no había sido notificado del auto de Inspección Tributaria, solicitando que se decretará la firmeza de la declaración de Renta del año gravable 2011.

Aduce que han transcurrido seis (6) meses sin que la solicitud realizada fuera atendida, sin que se le haya notificado acto administrativo alguno, encuentra que es muy posible que se haya expedido Liquidación Oficial de Revisión que modifica la renta del año gravable 2011 y si se notificó, considera que hizo de forma irregular, pues a su dirección no ha llegado acto proveniente de la entidad demandada.

Se anuncia que el contador del actor indagó sobre lo ocurrido y encontró que la División de Liquidación de la Seccional Sincelejo, le había expedido una Liquidación Oficial de Revisión, acto que no se encuentra autentico pero se aportó en la demanda de manera informal para que sea solicitado por el H. Tribunal con el expediente administrativo que le dio origen. Por lo que no pudo presentar recurso de Reconsideración en sede administrativa, violándose su derecho a la defensa. Sin embargo, invocando la figura jurídica *per saltum* acude directamente a la Jurisdicción Contenciosa Administrativa.

Esgrime que quien aparece recibiendo el acto de Liquidación oficial de revisión, no es realmente la persona que corresponde, es decir no es su número de cédula, ni su firma, estando entonces en presencia de una suplantación que invalida el acto de notificación de esa liquidación.

Como **NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN** se expone que se vulneraron los artículos: 2, 29 y 95 de la Constitución Política; y los artículos 82, 683, 705, 706, 707, 710, 711, 714, 730, 751 y 779 del Estatuto Tributario.

Indica que, con la expedición del acto acusado se transgredieron las disposiciones Constitucionales citadas, por cuanto se desconocieron las obligaciones en ellas contenidas de salvaguardar el Derecho fundamental al Debido proceso, ya que en la investigación tributaria no se tuvo en cuenta pruebas fundamentales para demostrar que el procedimiento de notificación

del Requerimiento Especial N° 23238201400005 del 25 de noviembre de 2014, adelantando por la entidad demandada fue irregular, pues se ha pretendido utilizar la prueba de la Inspección Tributaria, como herramienta para suspender términos cuando la inoperancia de la administración tributaria resulta evidente.

Manifiesta que el Estatuto Tributario prevé la posibilidad de suspender los términos de firmeza de las liquidaciones privadas presentadas y declaradas por los contribuyentes, por parte de la Administradora del Tributo, a través del decreto y práctica de Inspección Tributaria, diligencia que hace parte del procedimiento de revisión tributaria que se le sigue al contribuyente cuando eventualmente se puede advertir imprecisiones en la liquidación. Sin embargo, para el demandante aquella inspección debe cumplir ciertas formalidades específicas para que cumpla con el propósito de suspender el término de firmeza, que se circunscriben en: i) que el auto que la ordena debe notificarse oportuna y legalmente; ii) que la inspección tributaria debe practicarse; y iii) que la cumpla con su cometido y no sea utilizada solo para suspender el referido término de firmeza.

Atendiendo lo anterior, para el demandante no se cumplen en el caso concreto, ninguna de esas formalidades, por las siguientes razones:

En cuanto a la *oportuna y legal notificación del auto que decretó la inspección tributaria* señala que no se notificó debidamente, pues, fue entregado en una dirección distinta y a una persona diferente que no reside y/o labora con el contribuyente ALBERTO LIZARDO GÓMEZ REVOLLO. Por ello, afirma que en los eventos donde se produzca la notificación de actuaciones tributarias por correo, la entrega debe hacerse en la dirección correspondiente, de no ocurrir así, se está frente a una indebida notificación.

Para el caso de la referencia se advierte que la notificación por correo del auto de inspección tributaria, la recibió la señora TREISI MARÍA ROMERO LASCARRO quien se encontraba al lado de la casa del señor ALBERTO LIZARDO GÓMEZ REVOLLO, quien lo recibe *"porque conocía a éste, y como no había nadie en la casa, ella lo recibe en su dirección que no es la de él, pero que por conocerse recibe..."*, sin embargo, la empresa de correo certifica que entregó el auto en la dirección del contribuyente ALBERTO LIZARDO GÓMEZ REVOLLO. Dicha circunstancia fue advertida por aquel al momento

de dar contestación al requerimiento especial, al punto que pidió como prueba testimonial la declaración de la señora TREISI MARÍA ROMERO LASCARRO la cual fue decretada, pero valorada por la DIAN a juicio del extremo activo, con violación al debido proceso.

Ahora bien, indica que se notificó del auto de inspección tributaria por conducta concluyente en la fecha en que se practicó la inspección (24/09/2014) fecha en la que ya había operado la firmeza de la declaración tributaria, en la medida que una vez se inició la diligencia en comento es que se da por enterado de la expedición del auto de inspección tributaria, por lo que esta actuación de la DIAN no suspendió el término para notificar el requerimiento especial, ya que para la fecha en que se notificó aquel auto por conducta concluyente, ya había vencido el plazo que la administración tributaria tenía para notificar el requerimiento especial.

En cuanto a la segunda y tercera formalidad referidas por el actor a que *"la inspección debía practicarse"* y *"que cumpla su cometido y no sea utilizada para suspender términos de firmeza"* se argumenta que para que opere la suspensión de los términos de firmeza con ocasión al decreto de inspección tributaria, ésta debe practicarse y no utilizarse por la administración tributaria como un simple instrumento. Para el asunto de la referencia, se indica que no hubo práctica de esta inspección tributaria por la razón a que no hubo debida notificación del auto, aunado a que no sirvió para el recaudo de pruebas pues las que reposan en el expediente no son producto de la inspección tributaria, de suerte que aquella diligencia y actuación no cumplió su cometido, por ende, se dice que no se practicó la inspección.

Así las cosas, concluye que dada la notable irregularidad de la notificación del auto de Inspección Tributaria, se tiene que el requerimiento especial No. 23238201400005 de 25/11/2014 fue expedido por fuera de los términos legales, pues, para esa fecha ya se encontraba en firme la liquidación privada del impuesto de renta para el año gravable 2011. En ese sentido, la actuación de la DIAN viola los artículos 29 de la Constitución Política y 711 y 730 del E.T.N., pues, al no existir requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión expedida es ilegal y nula.

Las razones para sustentar la violación al debido proceso se circunscriben en:

- i) La DIAN no tuvo en cuenta la declaración de la señora TREISI MARÍA ROMERO LASCARRO, por el contrario, acogió lo afirmado por la empresa de correo, dando lugar a una duda razonable que le favorecía al contribuyente, pero prefirió proferir requerimiento especial y luego liquidación oficial de revisión.
- ii) El acervo probatorio allegado al expediente administrativo tributario, fue producto de un traslado de pruebas, siendo que las mismas no fueron arrimadas legalmente, como tampoco se dio la oportunidad al contribuyente de conocerlas previamente y de debatirlas, violando con ello el principio de publicidad y contradicción.
- iii) Al no existir requerimiento especial, como acto preparatorio, no existe el acto principal, esto es, la liquidación oficial de revisión, por lo tanto, al no haber congruencia entre éstos, el acto acusado es nulo.

1.2. ACTUACIÓN PROCESAL

La demanda fue presentada el 14 de diciembre de 2015 (Folio 13), siendo admitida mediante auto de 20 de enero de 2016 (Folio 56), notificado personalmente el 21 de enero de 2016 (Folio 57 a 58). La demanda fue contestada oportunamente el día 23 de septiembre de 2016 (Folios 114-115). La audiencia inicial se efectuó el 15 de febrero de 2017 (Folios 845 a 847). El día 15 de marzo de 2017 se llevó a cabo la audiencia de pruebas, incorporándose las documentales y testimoniales decretadas en desarrollo de la audiencia inicial, asimismo, se declaró precluida la etapa probatoria y por considerarse innecesaria la audiencia de alegaciones se ordenó presentar alegatos por escrito de conformidad con el artículo 181 de la ley 1437 de 2011.

1.2.1. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.²

La Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo DIAN en el proceso referenciado expresó que se opone a todas y cada una de las pretensiones de la demanda, ya que lo instado no se ajusta a las reglas,

² Folios 115 -154.

principios, y valores que gobiernan la tributación en Colombia y mucho menos a los mandatos legales y constitucionales que rigen el orden interno.

Propone excepciones de mérito las que denominó:

Aplicación correcta de las disposiciones tributarias, a efectos de producir la liquidación oficial demandada. En este asunto se tiene que el contribuyente hoy demandante sustenta sus argumentos en la firmeza de la declaración privada del impuesto a la renta del año 2011 con formulario 1102603742186 presentada virtualmente con sticker 91000148668541 del 06/09/2012.

A efectos de refutar tal afirmación, la DIAN hace un relato de todo el procedimiento efectuado con ocasión a la liquidación privada de impuesto de renta para el año gravable 2014, haciendo alusión a cada una de las actuaciones proferidas, a las notificaciones de las mismas y a la intervención del señor ALBERTO LIZARDO GÓMEZ REVOLLO en el marco de aquel trámite.

Dice que el contribuyente hoy demandante presentó virtualmente su declaración de Renta del año gravable 2011 con número 91000148668541 y formulario 1102603742186 presentada del 06/09/2012 (folio 6), es decir de forma oportuna. Acorde con el artículo 714 del Estatuto Tributario, la declaración de renta del año 2011 con vencimiento y fecha de presentación del 6 de septiembre de 2012; adquirirá firmeza el 6 de septiembre del 2014 y al haber sido notificado el requerimiento especial 232382014000005 el 28 de Noviembre de 2014, estaría siendo notificado por fuera de su oportunidad legal y en consecuencia estaría en firme la declaración privada.

No obstante lo anterior; aduce que el termino de firmeza establecido en el artículo 714 del Estatuto Tributario se suspende según lo prescribe el artículo 706 del Estatuto Tributario por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta cuando se practique inspección tributaria de oficio. Así las cosas, en aquel trámite se expide el auto de Inspección Tributaria 232382014000004 de fecha 28/08/2014 notificado el 1 de septiembre de 2014 con guía Servientrega 1103217613. Al estar el Auto que decreta la inspección tributaria notificado el 1 de septiembre de 2014 y al ser esta decretada de oficio (dicha notificación) se entiende suspendido por tres meses el término para notificar el requerimiento especial. Por ello al ser expedido el requerimiento especial 232382014000005 y notificado el 28

de noviembre de 2014, esta actuación especial se encuentra notificado dentro de los tres meses de suspensión.

Agregó que el auto de inspección tributaria fue enviado a notificar el 28 de agosto de 2014 con planilla 539 a través de mensajería expresa y notificado el 1 de septiembre de 2014 según guía Servientrega 1103247613 en la dirección CL 6 CR. 1-163 CORR. BREMEN MORROA Sucre y recibido por la señora Treisis Romero. La dirección a la que se envió a notificar el auto de Inspección Tributaria es CL 6 CR.1-163 CORR. BREMEN MORROA Sucre, esta dirección es la figura en el RUT.

Inexistencia de actuación ilegal por parte de la DIAN que haya producido perjuicio alguno. Conforme las pruebas documentales que reposan en el acervo, se advierte que por parte de la DIAN hubo un respeto estricto por el derecho adjetivo y sustantivo, que se aplicaron los principios que rigen la tributación y las reglas que rigen el procedimiento tributario, sin desconocer los valores y principios generales del derecho, así como la jurisprudencia Constitucional y del Consejo de Estado referida al tema de la sanción por allegar información extemporánea.

Inexistencia de vicios que generen la nulidad de los actos atacados mediante demanda. **En** las actuaciones surtidas por parte de la DIAN siempre se garantizó el debido proceso y derecho de audiencia y defensa del que gozan las partes en cualquier proceso, tanto es así que hubo recursos que fueron resueltos, no hubo pruebas ocultas.

En el trámite administrativo tributario no se encuentran irregularidades que tengan la virtualidad suficiente para declarar la nulidad de los actos administrativos demandados ya aludidos, con lo que se concluye que en efecto hubo un estudio juicioso del caso.

1.2.2. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.

De la parte demandante. Ratifica los argumentos fácticos y jurídicos esbozados en el libelo de demanda, fundamentalmente, lo concerniente a la indebida notificación del auto de inspección tributaria, el cual se erige como uno de los supuestos que evidencian la vulneración del debido proceso en el procedimiento tributario de revisión por parte de la DIAN, lo que conlleva a la firmeza de la liquidación privada presentada por el actor para el impuesto

de renta año gravable, y consecuentemente a la inexistencia del requerimiento especial, y nulidad de la liquidación oficial de revisión.

De la parte demandada: Presentó alegatos de conclusión, por medio de tres puntos de importancia como son: a) Crítica a los testimonios de la señora Treisi María Romero Lascarro; b) valoración conjunta de las pruebas que demuestran la correcta notificación del auto de inspección tributaria; y c) breves consideraciones sobre el correcto transcurrir de la actuación administrativa.

a) Crítica a los testimonios de la señora Treisi María Romero Lascarro: Los testimonios de la señora Romero Lascarro no ofrecen ninguna credibilidad, son abiertamente contradictorios y contienen una narración inverosímil que, vista a la luz de la sana crítica, no merece la más mínima atención.

La señora Treisi María Romero Lascarro rindió declaración juramentada dentro del proceso administrativo adelantado por la DIAN y en el presente proceso judicial, en ambos con citación y audiencia de la contraparte quien por demás pidió tal prueba.

Sostiene que son innumerables las contradicciones del testimonio rendido por la señora Romero Lascarro, tanto en el mismo cuerpo de la declaración juramentada rendida en el proceso administrativo seguido por la Administración, como en el contraste entre ésta y la rendida en este proceso judicial.

"Dijo la declarante en sus testimonio del 15 de julio de 2015 (folios 655 y 656 del CP-4), al ser interrogada que si conocía al señor Alberto Gómez Rebollo, que " No lo conozco, pero todos los vecinos sabemos que ahí cerca de mi casa vive un señor que se llama así y del cual muchos vecinos sabemos quién es, pero no es amigo mío", para más adelante indicar, al ser preguntada del por qué no había entregado el documento cuando se percató que no era para su marido, que "no sabía bien si ese señor era el que vivía ahí". Nótese la abierta contradicción en el testimonio.

En declaración del 15 de marzo de 2017, por su parte, la declarante sostiene que "yo al señor no lo conozco, ni tengo ninguna relación con

él, nada de eso” min. 14.48 del audio- al relatar los hechos manifiesta que al decirle su marido que el documento no era para él lo guarda, “pero no sabía que eras de él se refiere al demandante-, yo al señor no lo conozco” min. 15.21 Del audio-; y al ser preguntada sobre la contradicción entre la declaración que rendía y la que había dado en la actuación administrativa señaló de manera hesitada e insegura que “yo vivo en Bremen, los vecinos ósea como los vecinos saben que uno que ahí vive un señor, pero que yo sepa el nombre cómo se llamaba el señor no, yo al señor él el momento no conozco al señor que usted me está mencionando” –min. 18.24 del audio.”

Para la demandada las contradicciones descritas restan cualquier credibilidad al testimonio de la señora Romero Lascarro, que es a todas luces un testimonio preparado sin peso probatorio alguno.

b) Valoración conjunta de las pruebas que demuestran la correcta notificación del auto de inspección tributaria:

Quedando desvirtuada la declaración de la testigo del actor, con la cual pretende acreditar la irregularidad de la notificación del auto de inspección tributaria, se tiene que la prueba documental referida a la guía ·1103247613 de la empresa Servientrega S.A indica sin dubitación alguna que el auto de Inspección Tributaria se dirigió y notificó en la dirección del demandante, nomenclatura de la cual él no se queja y que, además, es la que más plasma en su memorial de respuesta al requerimiento especial. Dicha prueba se encuentra incólume, con total poder demostrativo, con toda la eficacia probatoria para convencer, por si sola, que el auto de inspección tributaria fue notificado por correo a la dirección del señor Alberto Lizardo Gómez Revollo.

Trae a colación la declaración del señor Omar Enrique Madera Cárdenas, surtida al interior del proceso de revisión tributaria, quien para el momento de rendir su declaración era ex empleado de la empresa de correos Servientrega S. A., lo que despeja cualquier duda sobre su imparcialidad. La declaración del señor Madera Cárdenas se hizo con citación y audiencia del señor Gómez Revollo, tal y como lo muestra el Auto N° 1232012410001 del 2 de julio de 2015 y su constancia de notificación al actor (folios 626 a 630

del CP-4), por lo que es una prueba legalmente arrimada al proceso, con toda su eficacia y merito demostrado.

Como resultado del análisis del acervo probatorio traído a colación, la DIAN concluye: el auto de inspección tributaria fue correctamente notificado a la dirección del demandante.

Sobre el correcto transcurrir de la actuación administrativa adujo que tan cierto es que la inspección tributaria logró su cometido, que dentro del término de su duración (3 meses) se practicaron pruebas y se adelantaron diferentes diligencias con ese mismo fin, incluso resulta contradictorio que el demandante alegue que no se realizó la inspección tributaria cuando en la diligencia adelantada dentro de la misma éste se negó a entregar documentos. En efecto, en diligencia de visita del 22 de septiembre de 2014, atendida por la señora Yanina Sairis Rios Gómez, con CC. 64.698.583, autorizada expresamente por el señor Gómez Revollo, se solicitaron documentos como: libros de contabilidad, libros auxiliares, balance prueba de terceros, registro de libros, copias de contratos etc., la señora alegó no haber recibido el auto de inspección y, arguyendo la supuesta firmeza de la declaración privada de Renta 2011, se negó a entregar documentación solicitada (ver folios 513 a 516 del CP-3) la conducta anterior, además de reprochable, apareja la sanción probatoria consagrada en el art. 781 del estatuto tributario.

Concepto del Ministerio Público. El representante del Ministerio Público ante esta Corporación guardó silencio.

2. CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL

2.1. COMPETENCIA. El Tribunal, es competente para conocer en **primera instancia**, de la presente actuación, conforme lo establecido en el artículo 152 numeral 2º de la Ley 1437 de 2011.

2.2. PROBLEMA JURÍDICO.

De conformidad con los antecedentes, la fijación del litigio realizada en la audiencia inicial, corresponde en esta instancia al Tribunal resolver los siguientes problemas jurídicos:

¿Es nula la liquidación oficial de revisión No. 2324122015000003 de agosto 10 de 2015 proferida por la DIAN mediante la cual modificó la declaración de renta privada realizada por el demandante para el año gravable 2011, con ocasión de haber quedado en firme la declaración de renta antes mencionada, y por consiguiente, si existió violación al debido proceso por indebida notificación del auto de inspección tributaria No. 2323822014000004 de fecha 28 de agosto de 2014?

A fin de dar respuesta a este interrogante, es necesario que la Corporación entre a estudiar los siguientes temas: i) firmeza de la liquidación privada y suspensión del término para notificar requerimiento especial; ii) de las notificaciones de las actuaciones que se emiten en el procedimiento administrativo tributario; y iii) caso concreto.

2.2.1. FIRMEZA DE LA LIQUIDACIÓN PRIVADA DE IMPUESTOS - SUSPENSIÓN DE TÉRMINOS PARA NOTIFICAR REQUERIMIENTO ESPECIAL – FUNCIÓN DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA.

De conformidad con el artículo 694 del E.T., la liquidación de impuestos de cada año gravable constituye una **obligación individual** e independiente **a favor del Estado y a cargo del contribuyente**, lo que significa que el contribuyente obligado debe realizar las respectivas declaraciones y liquidaciones de los impuestos sobre los cuales tengan la calidad de sujeto pasivo del mismo, cuya actividad, objeto social, patrimonio, u otra arista, este inmerso en el hecho generador y base gravable del tributo, liquidación que debe presentarse dentro de la oportunidad establecida por la administración tributaria. Aunado a ello, además de realizar esas liquidaciones, en casos puntuales, tienen el deber de presentar información a fin de contrastar los ingresos por la actividad desempeñada y los movimientos financieros reportados como ingresos o egresos, con miras a determinar la exactitud de las liquidaciones que se presentan.

Es por ello que el contribuyente al presentar la respectiva liquidación privada de un tributo – *verbi gracia* impuesto sobre la renta – tiene el deber de cumplir con todas las exigencias contables y financieras con miras a obtener una real determinación y reporte de los ingresos, egresos, deducciones, patrimonio, y demás aspectos sustanciales que deben ser objeto de

declaración en una obligación tributaria, a efectos de verificar la veracidad de lo declarado.

En ese sentido, la Legislación Colombiana ha concedido a la Administración Tributaria la facultad de verificar lo declarado por el contribuyente con el propósito de determinar si lo reportado se acompasa o no con la realidad. Esto se produce a través de actividades de fiscalización e investigación, en el marco de las competencias como entidad recaudadora y fiscalizadora de impuestos contra contribuyentes que presentan declaraciones o liquidaciones con eventuales irregularidades en cuanto a la exactitud de lo declarado, la oportunidad en que fue presentada o la información reportada, entre otras situaciones.

Al efecto, el artículo 684 del E. T., señala que dicha administración en uso de aquella potestad, puede **(I)** verificar la exactitud de las declaraciones privadas u otros informes, cuando lo considere necesario; **(II)** Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados; **(III)** Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados; **(IV)** y en general, efectuar todas las diligencias 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; entre otras no menos importantes.

En el ejercicio de las anteriores atribuciones, la administradora de impuestos puede corregir la liquidación privada por errores aritméticos bajo los supuestos que prevé el artículo 697 del E.T.³, como también puede revisar todo lo contenido y reportado en la misma liquidación presentada por el contribuyente en virtud del artículo 702 y ss del E.T., precisando que cada una poseen connotaciones, consecuencias y actuaciones administrativas diferentes.

³ ARTICULO 697. ERROR ARITMETICO. Se presenta error aritmético en las declaraciones tributarias, cuando:

1. A pesar de haberse declarado correctamente los valores correspondientes a hechos imposables o bases gravables, se anota como valor resultante un dato equivocado.
2. Al aplicar las tarifas respectivas, se anota un valor diferente al que ha debido resultar.
3. Al efectuar cualquier operación aritmética, resulte un valor equivocado que implique un menor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones a cargo del declarante, o un mayor saldo a su favor para compensar o devolver.

En el marco del procedimiento de fiscalización tributaria, especialmente para efectos de revisión de la liquidación privada, la Administración antes de emitir liquidación oficial de revisión enviará al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un **requerimiento especial** que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta (art. 703 E. T.)

Sin embargo, para efectos de expedir ese requerimiento especial y notificarlo al contribuyente, esto debe hacerse dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, o en su defecto, o 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, o Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva, en virtud del artículo 705 del E. T⁴., **so pena que la declaración privada quede en firme**, que suceder esto, no es admisible proferir ni requerimiento especial ni mucho menos liquidación oficial de revisión, de conformidad con el artículo 714 del E.T.⁵.

En otras palabras, si la administración tributario no notifica el requerimiento especial en el plazo de dos (2) bajo cualquier de las aristas para su contabilización, la liquidación privada presentada en su oportunidad queda ejecutoriada.

Ahora bien, el artículo 706 del Estatuto Tributario enseña que el término para notificar el requerimiento especial se suspenderá, entre otras circunstancias, por la práctica de **inspección tributaria** decretada de oficio por la administradora de impuestos, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.

"La inspección tributaria fue definida legalmente como un medio de prueba por el cual se constatan directamente los hechos que interesan al proceso y se verifican las circunstancias de tiempo, modo y lugar (art. 779 del Estatuto

⁴ Se toma la norma consignada en el Decreto 624 de 1989 como quiera que era la que estaba vigente al momento de proferirse la liquidación oficial de revisión que se acusa en esta oportunidad.

⁵ Se toma la norma consignada en el Decreto 624 de 1989 como quiera que era la que estaba vigente al momento de proferirse la liquidación oficial de revisión que se acusa en esta oportunidad.

Tributario, modificado por el artículo 137 de la Ley 223 de 1995). Dicha diligencia debe decretarse mediante auto notificado por correo o personalmente, en el que se indiquen los hechos materia de la prueba y los comisionados para practicarla; debe iniciar "una vez notificado el auto que la ordena", levantándose un acta de la misma que dé cuenta de todo lo ocurrido en su desarrollo y de la fecha en que termina"⁶

Siendo así, se entiende que la práctica de inspección tributaria además de suspender el plazo para notificar el requerimiento especial, de suyo, suspende el término para que quede en firme la liquidación privada, luego entonces, sí la administradora de impuesto determina la práctica de esta diligencia, en el marco del trámite de fiscalización y determinación tributaria, ella debe notificarse y desarrollarse antes de que la liquidación quede en firme.

Sobre lo razonado por este Tribunal, la máxima corporación contenciosa administrativa ha dicho:

"La Administración de impuestos tiene la facultad para modificar las liquidaciones tributarias privadas, mediante liquidación de revisión, pero con observancia del trámite legal, el cual dispone que para ello debe, previamente, enviar al contribuyente un requerimiento especial en el que le indique todos los puntos que se propone modificar, con las razones en que se sustenta. El artículo 705 del Estatuto Tributario preceptúa que, la Administración deberá notificar el acto previo "a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar", en los eventos en que la declaración tributaria, que pretende modificar, haya sido presentada en las fechas fijadas para cumplir dicha obligación. El mismo ordenamiento en el artículo 706 establece que dicho término se suspenderá "cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta". Al respecto esta Corporación, en reiteradas oportunidades, ha señalado que ante la claridad del texto de la disposición no cabe interpretación distinta a la de que el término de notificación del requerimiento especial se suspende "a partir de la fecha de la notificación del auto que la decreta" por un lapso fijo de 3 meses, no prorrogable pero tampoco sujeto a disminución."

⁶ CONSEJO DE ESTADO, SECCION CUARTA, Sentencia del 15 de septiembre de 2016, Radicación: 130012331000201000395 01 Número Interno: 19531. Consejera Ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

⁷ Sentencia de 5 de mayo de 2011, radicado 08001-23-31-000-2008-00465-01(17888), C. P. Dra. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Por su parte, cabe advertir que la suspensión opera de manera efectiva cuando se practica la inspección tributaria, pues, mientras los comisionados o inspectores no inicien las actividades propias de su encargo, no puede entenderse que han ejercido alguna "inspección", ni menos que ha empezado la suspensión del mencionado término⁸.

De igual forma, se ha decantado que la finalidad que persigue la inspección tributaria erigiéndose como *"el medio de prueba por el cual la Administración verifica la exactitud de las declaraciones y el cumplimiento de las obligaciones formales; además, establece la existencia de hechos gravables. Prevé además que, en la práctica de la prueba, la Administración constata, de manera directa, los hechos que interesan en determinado proceso, verifica su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar. Y que, en desarrollo de esta prueba, la Administración puede decretar todos los demás medios probatorios legalmente autorizados, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias."*⁹

2.2.2. Notificaciones de las actuaciones que se emiten en el procedimiento administrativo tributario.

De conformidad con el artículo 565 del Estatuto Tributario, se tiene que las actuaciones administrativas tributarias pueden ser notificadas: i) de manera electrónica, ii) personalmente, o iii) a través de la red de correos o de una empresa de mensajería autorizada. Tratándose de notificaciones por correo, la notificación se enviará a la última dirección reportada por el contribuyente en el Registro Único Tributario (RUT). Al respecto, la preceptiva reseñada reza:

"Artículo 565. 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.

⁸ Ver sentencia de 18 de abril de 2002, Exp. 12635, Proferida por el H. Consejo de Estado, C.P., doctora Ligia López Díaz.

⁹ Ibídem cita 6º.

Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación. En este evento también procede la notificación electrónica.

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.

Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere informado una dirección a la administración tributaria, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria. Cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por ninguno de los medios señalados, los actos de la administración le serán notificados por medio de publicación en un periódico de circulación nacional.

Cuando 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.

PARÁGRAFO 2o. Cuando durante los procesos que se adelanten ante la administración tributaria, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, actúe a través de apoderado, la notificación se surtirá a la última dirección que dicho apoderado tenga registrada en el Registro Único Tributario, RUT.

PARÁGRAFO 3o. Las actuaciones y notificaciones que se realicen a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como certificadora digital cerrada serán gratuitos, en los términos de la Ley 527 de 1999 y sus disposiciones reglamentarias¹⁰

¹⁰ "De la norma transcrita se deduce que las liquidaciones oficiales, al igual que otras actuaciones de la Administración Tributaria, pueden notificarse de las siguientes formas: - Notificación electrónica, esto es, mediante el envío de un mensaje de datos a la dirección o sitio electrónico en el que el contribuyente haya aceptado previamente recibir notificaciones (art. 46 de la Ley 1111 de 2006). - Personalmente, es decir, mediante la entrega de copia del acto que se va a notificar, directamente al interesado. Normalmente, para este tipo de notificación se envía al interesado un aviso de citación mediante el cual se le conmina a que acuda a la dependencia respectiva y una vez se hace presente se procede a notificarle la actuación pertinente. - Por Correo esto es, por cualquier servicio de correo: • Red oficial de correos. • Servicio de mensajería especializada. Las dos modalidades de notificación por correo, aunque son similares, tienen características diferentes. El Decreto 229 de 19956 definía la red oficial de correos de la siguiente manera: "Artículo 3 Red oficial. La red oficial de correos se encuentra constituida por todos los

Por su parte, el artículo 552-2 del mismo estatuto, estableció que el RUT constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar a las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes.

Al efecto, el H. Consejo de Estado mediante sentencia del 24 de mayo de 2012, se refirió en los siguientes términos:

*" (...) es claro que, partir de la entrada en vigencia del artículo 555-2 E.T. sólo es pertinente consultar la información que aparece en el RUT. Eso sí, cuando la dirección ha sido informada, porque cuando el contribuyente no ha suministrado ninguna información, se pueden seguir consultando las fuentes de información o ubicación a que alude el inciso segundo de la norma, vr. gr., guías telefónicas, información comercial etc. (...) "*¹¹

Por su parte el artículo 568¹² del E. T., dispone que las actuaciones de la administración enviadas por correo y que sean devueltas por cualquier razón,

recursos utilizados para la admisión, clasificación, y entrega de los envíos de correspondencia y otros objetos postales, que autorice el Ministerio de Comunicaciones para la prestación de los servicios de correos nacionales e internacionales mediante contrato de concesión. Toda concesión para la prestación de servicios de correos deberá incluir la aprobación de una red oficial que garantice la universalidad del servicio". Por su parte, el artículo 6 del mismo decreto, al definir el servicio de mensajería especializada, expresamente lo diferencia de los servicios propios de la red oficial, al decir que "Se entiende por servicio de mensajería especializada, la clase de servicio postal prestado con independencia de las redes postales oficiales del correo nacional e internacional". La diferencia existente entre los servicios postales tradicionales y la mensajería especializada es que en el correo normal, una vez se introduce la carta al buzón, no queda constancia de la entrega ni de quién fue la persona que recibió el envío, sólo lo escrito en el sobre respectivo, mientras que en la mensajería especializada queda una prueba de quién es el remitente, la fecha, hora y lugar en que se envía, quién entregó y quién recibió. 2.4. La Sala reitera que conforme al artículo 565 del Estatuto Tributario dentro de las varias formas de notificación, está la notificación por correo que se practica mediante el envío de copia de la providencia o actuación respectiva, bien sea por la red oficial o mediante el uso de cualquier servicio de mensajería especializada. Por eso no puede aceptarse que la notificación por correo y la notificación por mensajería son dos formas de notificación diferentes" Consejo de Estado Sección Cuarta, Radicación: 250002337000201200206-01 (20585) Actor: GUSTAVO ADOLFO RODRIGUEZ PUERTAS. Sentencia del 13 de octubre de 2016. C. P. Jorge Octavio Ramírez R.

¹¹ Expediente 25000-23-27-000-2006-00717-01(17705). Magistrado Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Sección Cuarta Consejo de Estado.

¹² ARTICULO 568. NOTIFICACIONES DEVUELTAS POR EL CORREO. Artículo modificado por el artículo 58 del Decreto 19 de 2012. Los actos administrativos enviados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, serán notificados mediante aviso, con transcripción de la parte resolutoria 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. La notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso en el portal o de la corrección de la notificación. Lo anterior no se aplicará cuando la devolución se produzca por notificación a una dirección distinta a la informada en el RUT, en cuyo caso se deberá notificar a la dirección correcta dentro del término legal.

se notificarán mediante aviso publicado en un periódico de circulación nacional del lugar que corresponda a la última dirección informada en el RUT, dicho sea de paso, en el presente asunto, la correspondencia enviada por mensajería especializada no fue devuelta.

Para la jurisprudencia contenciosa administrativa, "**la base de datos en la que la DIAN está obligada a consultar la información del contribuyente es el RUT, cuando este ha registrado una dirección.** Los otros mecanismos de consulta de información, esto es, la búsqueda en guías telefónicas o en el registro de la Cámara de Comercio, son bases de datos que la DIAN puede consultar sólo cuando el contribuyente no haya registrado alguna dirección.¹³".

Ahora bien, a juicio de esta Sala, el artículo 565 del Estatuto Tributario no exige que la entrega del envío postal se haga de manera personal al destinatario, interpretación esta que se extrae de lo argumentado por el H. Consejo de Estado, en sentencia del 18 de agosto de 2014, así:

"La norma dispone que las actuaciones de la Administración deben notificarse en la dirección informada por el contribuyente. Según la demandante, la notificación debe hacerse de manera personalizada, esto es, mediante entrega directa al contribuyente. En apoyo de dicho argumento, invocó el artículo 6 del Decreto 229 de 1995, que dice:

"Artículo 6°. Servicios de mensajería especializada. Se entiende por servicio de mensajería especializada, la clase de servicio postal prestado con independencia de las redes postales oficiales del correo nacional e internacional, que exige la aplicación y adopción de características especiales, para la recepción, recolección y entrega personalizada de envíos de correspondencia y demás objetos postales, transportados vía superficie y/o aérea, en el ámbito nacional y en conexión con el exterior.

Parágrafo. Las características especiales que deben cumplir los servicios de mensajería especializada son:

- a. Registro individual de cada envío. Todo envío de mensajería especializada debe tener un número de identificación individual;*
- b. Recolección a domicilio. Si el cliente lo solicita, el servicio de mensajería debe efectuar la recolección en el domicilio del usuario o cliente solicitante;*
- c. Admisión. El servicio de mensajería debe expedir un recibo de admisión o guía, por cada envío, en el cual debe constar:*
 - Número de identificación del envío.*
 - Fecha y hora de admisión.*

¹³ Ver auto de 11 de febrero de 2014, radicado 08001-23-31-000-2012-00249-01(19868), Consejo de Estado, Sección Cuarta. C. P. Dr. HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS.

- Peso del envío en gramos.
- Valor del servicio.
- Nombre y dirección completa del remitente y destinatario.
- Fecha y hora de entrega;

d. Curso del envío. Todo envío de mensajería debe cursar, con una copia del recibo de admisión o guía, adherido al envío;

e. Tiempo de entrega. Los envíos de mensajería especializada se caracterizan por la rapidez en la entrega. El servicio de mensajería debe prestarse en condiciones normales con unos tiempos de entrega no superiores a:

Veinticuatro (24) horas en servicio urbano.

Cuarenta y ocho (48) horas en servicio nacional a cualquier lugar del país.

Noventa y seis (96) horas en servicio internacional;

f. Prueba de entrega. El cliente usuario del servicio de mensajería especializada, puede exigir la prueba de entrega del envío, donde consta fecha y hora de entrega y firma e identificación de quien recibe”.

De la norma que se acaba de transcribir, deduce la demandante que el servicio de mensajería especializada implica la entrega personalizada y, por ende, la entrega directa a la contribuyente.

La Sala, por el contrario, considera que las normas vigentes no tienen el alcance pretendido por la demandante.

El Decreto 229 de 1995 reglamentaba el servicio postal¹⁴. El artículo 6 que se acaba de transcribir describe una de las modalidades, que se conoce como mensajería especializada. Según la demandante, la mensajería especializada implica que se haga la entrega personalizada del envío postal y dicha entrega personalizada consistiría en que fuera la contribuyente quien recibiera el envío.

Pues bien, lo primero que debe determinarse es si es cierta la afirmación hecha por la demandante, según la cual la notificación del requerimiento ordinario debe hacerse mediante la entrega directa del envío postal al contribuyente.

El artículo 565 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

"ART. 565. FORMAS DE NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS. (Modificado. art. 45, L. 1111/06). 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.

Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación. En este evento también procede la notificación electrónica.

¹⁴ El Decreto 229 de 1995 fue derogado por la Ley 1369 de 2009.

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.

Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere informado una dirección a la administración tributaria, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria. Cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por ninguno de los medios señalados, los actos de la administración le serán notificados por medio de publicación en un periódico de circulación nacional.

Cuando 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.

PARÁGRAFO 2o. Cuando durante los procesos que se adelanten ante la administración tributaria, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, actúe a través de apoderado, la notificación se surtirá a la última dirección que dicho apoderado tenga registrada en el Registro Único Tributario, RUT.

PARÁGRAFO 3o. Las actuaciones y notificaciones que se realicen a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como certificadora digital cerrada serán gratuitos, en los términos de la Ley 527 de 1999 y sus disposiciones reglamentarias”.

De la norma se deduce que los requerimientos, al igual que otras actuaciones de la Administración Tributaria, pueden notificarse de las siguientes formas:

- *Mediante notificación electrónica, esto es, mediante el envío de un mensaje de datos a la dirección o sitio electrónico en el que el contribuyente haya aceptado previamente recibir notificaciones (art. 46 de la Ley 1111 de 2006).*
- *Personalmente, es decir, mediante la entrega de copia del acto que se va a notificar, directamente al interesado. Normalmente, para este tipo de notificación se envía al interesado un aviso de citación mediante el cual se le conmina a que acuda a la dependencia respectiva y una vez se hace presente se procede a notificarle la actuación pertinente.*
- *A través de la red oficial de correos.*
- *Mediante el uso de cualquier servicio de mensajería especializada.*

Las últimas dos modalidades, aunque son similares, tienen características diferentes. El Decreto 229 de 1995 define la red oficial de correos de la siguiente manera:

"Artículo 3° Red oficial. *La red oficial de correos se encuentra constituida por todos los recursos utilizados para la admisión, clasificación, y entrega de los envíos de correspondencia y otros objetos postales, que autorice el Ministerio de Comunicaciones para la prestación de los servicios de correos nacionales e internacionales mediante contrato de concesión. Toda concesión para la prestación de servicios de correos deberá incluir la aprobación de una red oficial que garantice la universalidad del servicio”.*

Po su parte, el artículo 6 del mismo decreto, al definir el servicio de mensajería especializada, expresamente lo diferencia de los servicios propios de la red oficial, al decir que "Se entiende por servicio de mensajería especializada, la clase de servicio postal prestado con independencia de las redes postales oficiales del correo nacional e internacional".

De la lectura del artículo 6 del Decreto 229 de 1995 se deduce que los servicios de mensajería especializada estaban regulados con unas características especiales que se pueden resumir así:

- Registro individual de cada envío mediante la asignación de un número único para cada uno de ellos.
- Mecanismos de identificación de algunas de las características de cada envío (fecha, hora y lugar de remisión y de entrega, peso y valor del envío, nombre del remitente y del destinatario).
- Tiempos de entrega cortos.
- Prueba de entrega, que consiste en la posibilidad que tiene el remitente de exigir que se le entregue constancia sobre la fecha y hora de la entrega con firma e identificación de quien recibió el envío.

Como se puede apreciar, en ninguna parte de la norma se contempla como característica de la mensajería especializada que el envío deba ser entregado personalmente al destinatario. Lo que sí se exige es que quede una prueba de que fue entregado y de quién lo recibió. Esa regulación propia de la mensajería especializada tiene una explicación lógica. Los servicios postales tradicionales no tienen muchas de las características propias de la mensajería especializada. En el correo normal, una vez se introduce la carta al buzón, no queda constancia alguna diferente a lo escrito en el sobre respectivo, sobre quién es el remitente, ni sobre la fecha, hora y lugar en que se envía. Después, una vez entregado el correo, tampoco queda constancia de la entrega ni de quién fue la persona que recibió el envío. **Pero, como ya se dijo, la norma no contemplaba el requisito de la entrega directa y personal al destinatario**¹⁵

2.2.3. Caso concreto.

Abordando el *sub examine* la parte demandante sustenta la nulidad de la liquidación oficial de revisión No. 2324120150003 de agosto 10 de 2015 expedida por la DIAN Seccional Sincelejo, en virtud de la violación al debido proceso por indebida notificación del auto de inspección tributaria No. 24238201400004 de agosto 28 de 2014 que acarrea la inexistencia del requerimiento especial No. 232382014000005 de noviembre 25 de 2014, y por consiguiente, la firmeza de la liquidación privada del impuesto de renta para el año gravable 2011, presentada el 6 de septiembre de 2012.

Para ello, aduce el actor que la Dian Seccional Sincelejo notificó dicha actuación el 1º de septiembre de 2014 en la dirección o nomenclatura donde

¹⁵ CONSEJO DE ESTADO SECCIÓN CUARTA, Radicación: 66001-23-33-000-2012-00041-01 [20088]. Sentencia del 18 de junio de 2014. C. p. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

fue remitida, esto es, Cl 6 Cr. 1-163 Corregimiento Bremen – Morroa – Sucre, lugar donde reside el contribuyente y demandante ALBERTO LIZARDO GÓMEZ REVOLLO, puesto que, esa determinación fue entregada por la empresa de correo en un sitio distinto al que efectivamente reside el actor y a una persona diferente que no tiene ningún tipo de relación con aquél, de suerte al no haberse notificado en debida forma, la liquidación oficial de revisión No. 2324120150003 de agosto 10 de 2015 quedó en firme el 6 de septiembre de 2014, esto es, dos años posteriores a su presentación. Esto trae como consecuencia la invalidez el requerimiento especial 232382014000005 de noviembre 25 de 2014, en razón a que no hubo suspensión del término para la notificación de esta actuación tributaria.

Frente a lo anterior, el Tribunal considera que no le asiste razón al demandante, por las siguientes razones fácticas acreditadas:

Se encuentra demostrado que la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo – dependencia de Gestión de Fiscalización, mediante Auto de Apertura No. 23238214000098 de abril 10 de 2014, dio inicio a la investigación tributaria con ocasión a la liquidación privada del impuesto de Renta – año gravable 2011, la cual fue presentada por el señor ALBERTO LIZARDO GÓMEZ REVOLLO, el 6 de septiembre de 2012 a través del formulario 110 No. 1102603742186.¹⁶

De acuerdo con lo razonado en el acápite que antecede, la liquidación privada 110 No. 1102603742186 debía adquirir firmeza el 6 de septiembre de 2014, siempre y cuando no se notifique dentro de ese interregno requerimiento especial, asunto que no acontece en esta ocasión, como se verá en las siguientes líneas, es decir, no adquirió firmeza.

A folios 509 del expediente reposa Auto de Inspección Tributaria No. 232382014000004 de agosto 28 de 2014, proferido por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo – dependencia de Gestión de Fiscalización -, en el marco de la investigación tributaria.

Aparece en el expediente prueba documental que indica la notificación de aquel auto mediante por correo certificado conforme las directrices del parágrafo 1º del artículo 565 del E. T., enviado a la dirección Cl 6 Cr. 1-163

¹⁶ Ver folios 183 y 187.

Corregimiento Bremen, siendo recibido en esa nomenclatura el 1º de septiembre de 2014¹⁷.

Valorando lo anterior, se percata el Tribunal que la administración tributaria, en cumplimiento de la preceptiva anotada en el párrafo anterior, envió el auto de inspección tributaria a la dirección registrada en el R.U.T., el cual se puede observar a folio 184, además de eso, se tiene que el envío contenía el acto en cuestión, pues, la copia de guía de envío de la empresa de correo Servientrega muestra el acápite "dice contener" a lo que informa "acto". Y por demás tiene firma de recibo con nombre de TREISI ROMERO.

Precisamente esto último es lo que controvierte el demandante como indebida notificación, pues, la señora que se acusa como la que recibe el correo, no reside en la dirección Cl 6 Cr. 1-163 Corregimiento Bremen, sino que es vecina del sitio donde se ubica aquella nomenclatura. Según el dicho del actor, la señora TREISI ROMERO recibió el correo porque en la dirección en comento no se encontraba nadie que lo recibiera, y en vista que ella lo conoce, se tomó la molestia de recibir el envío en el lugar donde ella reside y no en el lugar donde fue enviado por la Dian, esto es, la Cl 6 Cr. 1-163 Corregimiento Bremen.

En aras de acreditar tal hecho, a solicitud de la parte demandante, compareció a esta Colegiatura, como testigo, la señora TREISI ROMERO LASCARRO, quien rindió declaración sobre los hechos relacionados con el recibo del correo en mención, prueba que será valorada por la Sala con miras a determinar la veracidad y certeza de la entrega del correo como método de notificación del auto de inspección tributaria.

Para tal efecto, se transcriben los apartes más relevantes de la declaración de la testigo:

*(...) mi marido se llama Adalberto Flórez Ortega. Preguntado: usted conoce Alberto Lizardo Gómez Revollo, por qué lo conoce, de donde lo conoce, y si tiene algún tipo de relación o parentesco con él. CONTESTO. **Yo a él no lo conozco ni tengo ninguna relación con él. (...) yo recibí el documento en mi casa porque yo pensé que era de mi marido, porque mi marido tiene el nombre casi igual que él,** entonces cuando en la tarde él (marido) llegó, yo le entregue el papel a mi marido, **entonces me dijo que no era de él y yo lo guardé. Pero en ningún***

¹⁷ Ver folio 511.

momento sabía que era de ese señor (Alberto Gómez Revollo) yo a él no lo conozco. PREGUNTADO. Que día recibió esa correspondencia. CONTESTO. Sinceramente ahorita no me acuerdo. PREGUNTADO. Cuando recibió la correspondencia nos puede decir que hizo con ella. CONTESTO. **Yo la cogí y la guardé hasta que llegara mi marido, en la tardecita se la entregue, y como me dijo que no era de él, yo seguí guardando esos papeles hasta el año pasado.** PREGUNTADO. Tiene conocimiento si el señor Alberto Gómez Revollo tiene alguna empresa en el corregimiento de Bremen. CONTESTO. No tengo conocimiento de alguna empresa o que. PREGUNTADO. Diga si el señor de la mensajería le entregó el documento en su residencia o en otro lugar. CONTESTO. **En mi residencia.**

PREGUNTADO. Anteriormente dio una declaración juramentada ante la DIAN, dentro del proceso administrativo de determinación de tributo, y usted ahí dijo "no lo conozco pero todos los vecinos sabemos que cerca de mi casa vive un señor que se llama así y del cual muchos vecinos sabemos quién es, pero no es amigo mío", entonces nos precise sí sabe quién es el señor, aun cuando no sea "amigo mío" porque usted está aquí diciendo que no lo conoce ni sabe quién es el señor. CONTESTO. **Yo vivo en Bremen, los vecinos saben que ahí vive un señor, pero que yo sepa el nombre como se llamaba el señor no, yo no conozco el señor que usted me está mencionado.** PREGUNTADO. Diga al despacho exactamente donde queda su casa, a que distancia queda de la casa del señor ALBERTO GÓMEZ REVOLLO, y si ese espacio entre su casa y la de él, existen otras viviendas, si existen lotes. CONTESTO. Existen unas casas, ósea la familia de mi marido, ósea, no están lejos que digamos no.

PREGUNTADO. **Por qué no entregó, una vez su marido le dijo que no era para él, al señor ALBERTO GÓMEZ REVOLLO si usted supuestamente lo recibió.** CONTESTO. **Yo no sabía que ese documento era importante por eso lo dejé ahí en la casa.**

Examinada la declaración de la señora TREISI ROMERO LASCARRO, el Tribunal denota las inconsistencias y contradicciones que recae la testigo, por cuanto, en primer lugar aduce que ella recibió el correo porque pensó que era de su marido ya que "mi marido tiene el nombre casi igual que él", posteriormente manifestó "Yo vivo en Bremen, los vecinos saben que ahí vive un señor, **pero que yo sepa el nombre como se llamaba el señor no, yo no conozco el señor que usted me está mencionado**". En tal sentido, se advierte la discrepancia de su declaración, pues, bajo las reglas de la sana crítica y de la experiencia, no entiende la Sala como dice que recibe el correo pensando que era de su marido ya que se llaman casi igual, quiere decir, que para la fecha de entrega del correo la declarante si sabía del nombre y

existencia del señor ALBERTO LIZARDO GÓMEZ REVOLLO, al punto que le produjo confusión con respecto del nombre de su compañero sentimental.

Siendo así, la declarante se rehúsa en decir que conoce al señor ALBERTO GÓMEZ REVOLLO, contradiciendo de esta manera el dicho de aquel esgrimido tanto en el procedimiento administrativo tributario como en el libelo demanda, referido a que ella recibió el correo porque lo conocía.

Se resalta que las imprecisiones de la deponente se reafirman con lo manifestado por la misma en el marco de la investigación tributaria adelantada por la Dian¹⁸, en razón a que en esa oportunidad aduce que *"no conozco a ese señor, pero todos los vecinos sabemos que ahí cerca de mi casa vive un señor que se llama así (Alberto Gómez Revollo), y del cual mucho vecinos sabemos quién es..."* además informa que *"creyendo que era de mi marido lo recibí, porque decía que era para Alberto mi marido..."*¹⁹, circunstancias que hacen inferir que sí conocía al señor ALBERTO GÓMEZ REVOLLO, al punto de reconocerlo como vecino del sector donde reside.

Así las cosas, basta la contradicción e imprecisiones, señaladas para restar credibilidad y certeza a la declaración de la señora TREISI ROMERO LASCARRO, por lo que este Tribunal, circunstancias que le resta eficacia y convicción al dicho de la testigo, afectando con ello la confiabilidad de la prueba.

Si bien es cierto que la declarante TREISI ROMERO LASCARRO afirma que recibió la correspondencia en comento en su residencia, dicha premisa - que por sí está afectada de veracidad dadas las circunstancias anotadas - contrastada con la prueba documental visible a folio 511, no tiene suficiente asidero y peso para refutar o desvirtuar lo consignado en la guía de envío de la empresa de correo Servientrega No. 1103247613, donde se predica la entrega del auto de inspección en la dirección señalada en el RUT.

Por tal motivo, se concluye que no tiene apoyo probatorio la postura del actor con que pretende sustentar la indebida notificación del auto de inspección tributaria, por el contrario, se advierte que la Dirección Seccional de

¹⁸ Debe decirse que la administración tributaria aceptó recepcionar el testimonio de la señora TREISI ROMERO LASCARRO por solicitud del contribuyente en la contestación al requerimiento especial No. 232382014000005 de noviembre 25 de 2014, teniendo por objeto acreditar la misma causa aducida en esta instancia judicial (indebida notificación el auto de inspección tributaria).

¹⁹ Ver folio 656.

Impuestos y Aduanas de Sincelejo, cumplió con el objeto de notificar al contribuyente de acuerdo con lo preceptuado en el parágrafo 1º del artículo 565 del E.T., esto es, que la actuación tributaria fue debidamente recibida en el domicilio reportado en el RUT del contribuyente, teniendo como prueba pertinente y útil que acredita este hecho la guía de envío de la empresa de correo Servientrega No. 1103247613, recibido el 1º de septiembre de 2014.

También se advierte que esa circunstancia de entrega en el domicilio o dirección señalada, es corroborada por el señor OMAR ENRIQUE MADERA CÁRDENAS, persona que para esa época laboraba con la empresa de mensajería Servientrega, y quien entregó el correo de notificación del auto de inspección en comento, donde ratifica que el sitio de entrega del mismo fue en la dirección reportada en la guía de envío, sitio que dice ser conocido por él y la empresa de envíos en la medida que constantemente se entregan correos, y que también distingue por su nombre como "ALGORE" y a su propietario ALBERTO GÓMEZ REVOLLO, además que en caso de no identificar la dirección o no encontrarse nadie en ese sitio, es deber devolver el envío a la empresa de correo²⁰.

Por tal motivo, la circunstancia fáctica en el cual fundamente la parte actora su pretensión de nulidad del acto administrativo demandado, esto es la indebida notificación **se tiene probado que sí hubo notificación del Auto de Inspección Tributaria No. 232382014000004 de agosto 28 de 2014**, proferido por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo – dependencia de Gestión de Fiscalización -, en el marco de la investigación tributaria, carece de respaldo probatorio.

Teniendo claro lo anterior, revisadas las pruebas documentales que reposan en el acervo, se estima que el auto de inspección tributaria No. 232382014000004 de agosto 28 de 2014, al ser al notificado el 1º de septiembre de 2012, suspendió por el término de tres meses el plazo para que la administración tributaria notificara requerimiento especial, como quiera que la liquidación privada del impuesto de renta para el año gravable

²⁰ Ver folios 578-579. Huelga decir que esta declaración puede ser objeto de valoración en el asunto de la referencia ya que se practicó en un procedimiento donde estaba interviniendo las partes aquí se aducen como demandante y demandado, por ello, la práctica de esta declaración se efectuó con clara intervención de los extremos procesales, sin que implique desconocimiento al derecho de contradicción o defensa por alguno de éstos.

2011, visualizada en el formulario 110 No. 1102603742186, quedaba en firme el 6 de septiembre de 2012.

Así entonces, que en el presente asunto la suspensión operó de manera efectiva habida consideración que la administración tributaria practicó distintas diligencias de inspección, encontrándose en el expediente las visitas realizadas: i) el 5 de septiembre de 2014²¹ en donde las inspectoras se trasladaron a la dirección CI 6 Cr. 1-163 Corregimiento Bremen, sin embargo no se pudo desarrollar la diligencia ya que no se encontraba nadie en ese sitio, por lo que se levantó la respectiva acta; y ii) el 22 de septiembre de la misma anualidad²², las mismas inspectoras encargadas se trasladaron nuevamente a la dirección CI 6 Cr. 1-163 Corregimiento Bremen, quienes fueron recibidas por una persona autorizada por el señor ALBERTO GÓMEZ REVOLLO, diligencia en que solicitaron sendos documentos los cuales no fueron aportados o exhibidos alegando la indebida notificación del auto de inspección tributaria.

En consecuencia, no le asiste razón a la parte demandante al afirmar que la inspección mencionada no cumplió su cometido, dado que como se advirtió en líneas anteriores, la medida de inspección tributaria fue eficaz pues la Administración buscaba de manera directa, la verificación de hechos que le interesaban en el proceso de fiscalización tributaria, al punto que solicitó la exhibición de documentos, los cuales fueron negados. Por lo tanto, se tiene aquella actuación tributaria efectivamente suspendió los términos para notificar requerimiento especial, desvirtuando el argumento del actor.

Recapitulando, se tiene que al operar la suspensión del término para notificar requerimiento especial, por el término de tres meses contados a partir de la notificación el auto de inspección tributaria, la administración tributaria tenía plazo hasta el 1º de diciembre para notificar tal requerimiento. En efecto, en el acervo se observa que la DIAN expidió requerimiento especial No. 232382014000005 fechado el 25 de noviembre de 2014²³, notificada el 28 de noviembre de 2014²⁴, deduciéndose sin mayor ambages que la administración tributaria realizó la notificación de aquella actuación especial

²¹ Folio 512.

²² Folio 513 – 514.

²³ Folios 562-572.

²⁴ Folio 576. La guía de envío No. 230000403052 de la empresa de envío INTER RAPIDISIMO anuncia que el envío contiene "acto".

antes de vencer los tres meses, luego entonces, se admite que el proceso de fiscalización y revisión adelantado por la DIAN estuvo sujeto a los parámetros previstos en el estatuto tributario, actuación que culminó con la expedición de la liquidación oficial de revisión No. 2324120150000003 de agosto 10 de 2015, notificada el 12 de agosto de 2014 como consta la guía original No. 2300000754459 de la empresa INTER RAPIDISIMO que reposa a folio 863.

Por consiguiente, conforme con los razonamientos probatorios y jurídicos, esta Corporación considera que frente al tópico de indebida notificación del auto de inspección tributaria, no existe vulneración al debido proceso del actor, como quiera que la notificación del auto de inspección tributaria, al producirse bajo los lineamientos del párrafo 1º del artículo 565 del E.T., esto es, en la dirección anunciada en RUT, sin que la parte actora demostrara lo contrario, suspendió el término para notificar el requerimiento especial, el cual fue debidamente notificado en la oportunidad legal, lo que sin duda evidencia dos aspectos: **i)** que la actuación tributaria estuvo acorde a las reglas del Estatuto Tributario, con audiencia e intervención del señor ALBERTO LIZARDO GÓMEZ REVOLLO, quien atendió debidamente el requerimiento especial presentando contestación a la misma y solicitando prácticas de pruebas, y **ii)** que la liquidación privada por concepto de impuesto de renta para el año gravable 2011, no quedó en firme el 6 de septiembre de 2014.

Así las cosas, dando respuesta al planteamiento jurídico, se tiene que no se observa causal de nulidad que invalide la liquidación oficial de revisión No. 2324122015000003 de agosto 10 de 2015 proferida por la DIAN mediante la cual modificó la declaración de renta privada realizada por el demandante para el año gravable 2011, en consideración a que no existió violación al debido proceso por indebida notificación del auto de inspección tributaria No. 2323822014000004 de fecha 28 de agosto de 2014.

Sin perjuicio de lo concluido, el actor también alega irregularidad en la notificación de la liquidación oficial de revisión No. 2324122015000003 de agosto 10 de 2015, sin embargo, esta parte procesal no realizó esfuerzo probatorio para desvirtuar la firma que obra en la guía original No. 2300000754459 de la empresa INTER RAPIDISIMO que reposa a folio 863, por la cual se notificó aquella decisión oficial de revisión, en tal sentido, no

hay elemento de juicio que avizore que la firma estampada en la guía no corresponde a quien se anuncia como firmante. Se advierte, que conforme la regla pautada en el artículo 167 del CGP, incumbe a la parte actora demostrar este supuesto de hecho, lo cual no efectuó.

Por último, afirma el accionante que no hay congruencia entre el requerimiento especial No. 232382014000005 fechado el 25 de noviembre de 2014 y la liquidación oficial de revisión No. 2324122015000003 de agosto 10 de 2015, en la medida que al estar en firme la liquidación privada de renta presentada el 6 de septiembre de 2012, es inexistente tal requerimiento como acto preparatorio, lo que de suyo significa que la liquidación oficial de revisión como acto principal también es inexistente. Al respecto, atendiendo estrictamente ese marco de argumentación, se advierte que la liquidación privada aludida no quedó en firme tal como se concluyó en líneas anteriores, y en tal sentido, el requerimiento especial al ser notificado oportunamente y establecerse en el mismo las razones que dan lugar a la modificación de la liquidación privada, la administración tributaria se sujetó a las bases sentadas en aquella actuación para proferir la liquidación oficial de revisión, luego entonces, carece de asidero fáctico la postura del actor, por ende, no está llamada a prosperar.

Por todas las consideraciones anotadas, este Tribunal niega las pretensiones invocadas por el actor.

CONDENA EN COSTAS. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 365 y 366 del C. G. del P., se condena en costas al demandante, al no haberle prosperado sus pretensiones, y a favor de la parte demandada. En firme la presente providencia, realícese por secretaría la liquidación correspondiente, conforme lo regulado en las normas ya citadas.

3. DECISIÓN:

En mérito de lo expuesto, **EL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE SUCRE, SALA TERCERA DE DECISIÓN, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY,**

FALLA:

PRIMERO: NIÉGUENSE las pretensiones de la demanda conforme lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDA: CONDÉNESE en costas a la parte demandante y a favor de la demandada. En firme la presente providencia, por secretaría, **REALÍCESE** la liquidación correspondiente.

TERCERO: En firme esta providencia archívese el expediente, previa anotación en el programa informático "*Justicia Siglo XXI*".

El proyecto de esta providencia fue discutido y aprobado por la Sala en sesión de la fecha, según Acta No. 102.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Los Magistrados,

CÉSAR ENRIQUE GÓMEZ CÁRDENAS.

RUFO ARTURO CARVAJAL ARGOTY

SILVIA ROSA ESCUDERO BARBOZA