CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Bogotá, D.C., diez (10) de agosto de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 05001 23 31 000 2011 01957 01

Número interno: 20684

Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho

Demandante: Servipos Ltda.

Demandado: UAE DIAN

Tema: Renta 2006

Consejero Ponente (E): STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 9 de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Decisión, que resolvió:

PRIMERO. SE DECLARA PROBADA la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa, en relación con los cargos de falta de aplicación de costos presuntos y de improcedencia de la sanción por inexactitud, propuesta por la entidad accionada, por lo expuesto en las consideraciones precedentes.

SEGUNDO. En consecuencia SE INHIBE para proferir pronunciamiento al respecto.

TERCERO. SE DENIEGAN las demás pretensiones de la demanda, por lo consignado en la parte motiva.

CUARTO. No se condena en costas como lo prevé el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo.

QUINTO. En firme la presente providencia, archívese el expediente dejando las constancias de rigor.

1. ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

- El 20 de abril de 2007, Servipos Ltda. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2006, denuncio que fue corregido oficialmente, a solicitud de la demandante, el 28 de enero de 2008, mediante la Liquidación Oficial de Corrección 90002.

- El 12 de agosto de 2009, mediante Requerimiento Especial 112832009000079, la DIAN propuso modificar la liquidación oficial de corrección antes referida, a efectos de desconocer costos y gastos. El requerimiento fue notificado mediante aviso el 1º de septiembre de 2009.

- El 24 de mayo de 2010, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 112412010000048, la DIAN modificó la liquidación oficial de corrección 90002, en los términos propuestos en el requerimiento especial.

- El 29 de junio de 2011, mediante la Resolución 900110, la DIAN confirmó la liquidación oficial de revisión.

2. ANTECEDENTES DEL PROCESO

2.1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, Servipos Ltda. formuló las siguientes pretensiones:

1. Que se declare nula la operación administrativa mediante la cual la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Medellín (Ant.), por medio de la División de Gestión de Liquidación, modificó la declaración privada del denuncio rentístico presentada por la Sociedad "SERVIPOS LTDA.", correspondiente al año gravable 2006, la cual está integrada por los siguientes actos administrativos:

a. Liquidación oficial de revisión No. 112412010000048 de mayo 24 de 2010, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Medellín, notificada mediante aviso en el periódico "El Tiempo" el 10 de junio de 2010.

b. Resolución No. 900110 de fecha 29 de junio de 2011 por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración que confirma la liquidación oficial de revisión, proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales del Nivel Central y notificada en forma personal el día 13 de junio de 2011.

2. Anulada la operación administrativa, se le restablezca a mi poderdante el derecho a no quedarle debiendo suma alguna a la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Medellín por dicho concepto, esto es, que se declare en firme la liquidación privada presentada por el año gravable 2006.

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

· Constitución Política

: artículo 29

.

· Estatuto Tributario

: artículos 82, 563, 565, 569, 647, 703, 707, 712 y 730.

· Código Contencioso Administrativo: artículo 48.

2.1.2. Concepto de la violación

La demandante dijo que el Requerimiento Especial 11238200900079 del 12 de agosto de 2009 no fue notificado conforme lo exige el artículo 565 del ET, esto es, por correo o de manera personal, sino que fue notificado mediante la publicación de un aviso en un diario de amplia circulación el 1º de septiembre de 2009.

Que, por tanto, la Liquidación Oficial de Revisión 112412010000048 del 24 de mayo de 2010, y la resolución que la confirmó, eran nulas por violar, por falta de aplicación, los artículos 703 y 730 del ET, pues el requerimiento especial, al no ser notificado en debida forma, no producía efectos, conforme con el artículo 48 del CCA

.

Agregó que la DIAN no adelantó las diligencias necesarias para establecer la dirección de la demandante y proceder a realizar la notificación de las actuaciones y actos administrativos a que hubiera lugar, conforme lo exige el artículo 563 del ET.

También dijo que la notificación por aviso del Requerimiento Especial 11238200900079 del 12 de agosto de 2009 violó el derecho al debido proceso porque, al no ser notificado conforme lo establece el artículo 565 del ET, no pudo controvertirlo.

De otra parte, la demandante dijo que los actos administrativos demandados eran nulos por violar, por falta de aplicación, el artículo 82 del ET porque la DIAN no tuvo en cuenta el costo mínino del 75 % previsto en esa norma.

También señaló que los actos administrativos demandados eran nulos porque liquidaron un anticipo de $40.858.000 sin ningún sustento legal, pues el artículo 712 del ET, referido al contenido de las liquidaciones oficiales, no prevé este rubro.

Po último, dijo que los actos administrativos demandados eran nulos por violar el artículo 647 del ET, por aplicación indebida, pues en el caso concreto no estaban dados los presupuestos para imponer la sanción por inexactitud.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda. Para el efecto, propuso la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa y expuso argumentos de fondo, en los términos que a continuación se reseñan.

Dijo que en la demanda, Servipos Ltda. invocó como causales de nulidad la violación de los artículos 82 y 647 del ET, aspectos que no fueron objeto de debate en la vía gubernativa.

Agregó que el debate propuesto en la vía gubernativa se centró en alegar que la liquidación oficial de revisión era nula por la omisión del requerimiento especial y por haber sido notificada por fuera del término previsto.

Sobre el fondo del asunto, la DIAN dijo que el Requerimiento Especial 11238200900079 del 12 de agosto de 2009 y la Liquidación Oficial de Revisión 112412010000048 del 24 de mayo de 2010 fueron enviados por correo a la dirección informada en el RUT de la demandante, que, a su vez, correspondía con la dirección reportada en el registro mercantil, según las comprobaciones realizadas.

Que, a pesar de lo anterior, las comunicaciones enviadas por correo fueron devueltas, de tal manera que la DIAN notificó tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial de revisión mediante publicación de un aviso en un diario de amplia circulación nacional, de conformidad con lo previsto en el artículo 568 del ET, vigente a la ocurrencia de los hechos materia de controversia.

Señaló que, en consecuencia, el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión fueron notificados en debida forma y, que, por tanto, no se configuró la violación de los artículos 703 y 730 del ET alegada por la demandante.

Explicó que, contrario a lo alegado por la demandante en el recurso de reconsideración, cuando las declaraciones privadas son objeto de liquidación oficial de corrección, el término para notificar el requerimiento especial se cuenta desde la notificación de esa liquidación y no desde el vencimiento del término para declarar.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia declaró probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa frente a los alegatos referidos a la falta de aplicación del artículo 82 del ET y a la improcedencia de la sanción por inexactitud, y se inhibió de pronunciarse sobre ese particular. Además, negó las pretensiones de la demanda.

En relación con la excepción que declaró probada, dijo que el recurso de reconsideración interpuesto por la demandante se centró en los presuntos defectos en las notificaciones, sin hacer ninguna referencia a la falta de aplicación del artículo 82 del ET o a la improcedencia de la sanción por inexactitud.

Señaló que en materia de acciones de nulidad y restablecimiento del derecho, ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo es posible exponer nuevos o mejores argumentos, pero no nuevos hechos.

Que, por tanto, la excepción propuesta por la DIAN estaba probada, porque las alusiones a que la administración no aplicó el costo presunto regulado en el artículo 82 del ET y la improcedencia de la sanción inexactitud, eran hechos nuevos y no mejores argumentos.

Sobre el fondo de asunto, dijo que del análisis de las pruebas aportadas al proceso, pudo establecer que tanto el Requerimiento Especial 11238200900079 del 12 de agosto de 2009 como los actos administrativos demandados fueron notificados en debida forma y en los términos establecidos en la ley.

Lo anterior en razón a que el requerimiento especial fue enviado a la dirección informada en el RUT de la demandante, y que, ante la imposibilidad de entregar la comunicación correspondiente, era procedente hacer la notificación mediante aviso en un diario de amplia circulación, conforme lo prevé el artículo 568 del ET, como en efecto lo hizo la DIAN.

Agregó que este procedimiento, esto es, la notificación por aviso, era válido frente a la liquidación oficial de revisión, y que, en todo caso, el acto de determinación oficial del tributo fue notificado dentro del término de los seis meses siguientes al término para responder el requerimiento especial.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia del tribunal.

Dijo que el Tribunal no debió inhibirse para pronunciarse sobre la procedencia del costo presunto de que trata el artículo 82 del ET, ya que esa disposición es de obligatoria aplicación para los efectos de la liquidación del impuesto sobre la renta.

De igual forma, sostuvo que no debió inhibirse para pronunciarse sobre la improcedencia de la sanción por inexactitud, porque las deducciones desconocidas por la DIAN cumplían los presupuestos de la normativa tributaria aplicable al caso, para que fueran reconocidas como expensa deducible.

Insistió en que los actos administrativos demandados eran nulos porque el Requerimiento Especial 11238200900079 del 12 de agosto de 2009 no fue notificado en debida forma, conforme lo explicó en la demanda.

Sobre el particular, dijo que debía aplicarse lo dicho por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en las sentencias dictadas en los procesos 15887 y 15411 de 2006 y 2008, respectivamente.

Por último, reiteró que los actos administrativos demandados eran nulos por violar el artículo 712 del ET, en tanto que liquidaron un anticipo de $40.858.000 sin que fuera procedente, y por violar el derecho al debido proceso.

Con fundamento en lo anterior, la demandante insistió en que los actos administrativos atacados debían ser nulos por violar el debido proceso.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

2.5.1. De la demandante

La demandante no presentó alegatos de conclusión.

2.5.2. De la demandada

La DIAN reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demandante.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide sobre la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 112412010000048 del 24 de mayo de 2010, mediante la cual la DIAN modificó la Liquidación Oficial de Corrección 90002 del 24 de enero de 2008, en la que se determinó el impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de Servipos Ltda. por el año gravable 2006, y de la Resolución 900110 del 29 de junio de 2011, que confirmó la liquidación de revisión.

De manera previa, la Sala debe resolver si está probada la excepción de inepta demanda, por presunto indebido agotamiento de la vía gubernativa. Luego, como asunto de fondo, se decidirá si se configura la causal de nulidad: (i) por falta de competencia temporal; (ii) por falta de aplicación del artículo 82 del ET, (iii) por la modificación del anticipo declarado en el denuncio privado, y, (iv) por haber impuesto la sanción por inexactitud.

3.1. De la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa

En la contestación de la demanda, la DIAN formuló la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa, frente a las causales de nulidad referidas a la violación, por falta de aplicación, del artículo 82 del ET y a la improcedencia de la sanción por inexactitud. Según dijo, y el Tribunal le concedió la razón, estos son hechos que no fueron alegados en la vía gubernativa y, por tanto, no podían ser invocados en el proceso judicial.

De conformidad con el artículo 135

 del CCA

 [1] –que ahora corresponde a lo previsto en el artículo 161

 de la Ley 1437 de 2011

 – para demandar la nulidad de un acto administrativo de carácter particular y concreto ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, es requisito sine qua non, el agotamiento de la vía gubernativa, como presupuesto procesal de la acción.

El agotamiento de los recursos de la actuación administrativa se constituye, pues, en un requisito previo para acudir a la administración de justicia, en procura de resolver una diferencia con la administración.

En materia tributaria, el artículo 720 del ET prevé que contra las liquidaciones oficiales, las resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos en relación con los impuestos, expedidos por la administración, procede el recurso de reconsideración.

De otra parte, la Sala ha sostenido que ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo no pueden plantearse hechos nuevos diferentes a los expuestos en la vía gubernativa, pero sí pueden presentarse mejores argumentos jurídicos[2].

En ese sentido, ha precisado que si bien es cierto que los hechos que se proponen en la vía gubernativa le imponen un marco a la demanda, en la medida en que no se aceptan nuevos hechos en la vía contencioso administrativa, porque ello atenta contra el debido proceso, también lo es, que este criterio no impide que con ocasión de la demanda se expongan nuevas argumentaciones tendientes a reforzar la petición de nulidad de los actos administrativos acusados[3].

El recurso de reconsideración que la demandante interpuso contra la liquidación oficial de revisión, en aras de que se declara su nulidad se sustentó, fundamentalmente, en la extemporaneidad de la notificación de requerimiento especial, lo que habría dado lugar a la nulidad del acto por falta de competencia temporal de la DIAN para modificar la liquidación privada.

En la demanda, por su parte, además de insistir en la nulidad por falta de competencia temporal de la DIAN para modificar la liquidación privada, se alegó la nulidad por la violación, por falta de aplicación, del artículo 82 del ET y, por aplicación indebida del artículo 647 ibídem.

La Sala considera que la excepción de indebido de agotamiento de la vía gubernativa no está probada, porque las causales de nulidad invocadas en la demanda, adicionales a las propuestas en el recurso de reconsideración, no constituyen nuevos hechos sino mejores argumentos dirigidos a sustentar la pretensión de nulidad de los actos administrativos de liquidación oficial del impuesto sobre la renta presentada por el año gravable 2006.

Lo anterior por cuanto, conforme la demandante lo alegó, la determinación del costo, mediante el sistema previsto en el artículo 82 del ET, debía ser la consecuencia del desconocimiento de ese tipo de erogaciones.

De igual forma, porque la imposición de la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647 del ET sería la consecuencia de las modificaciones de las declaraciones que, como la demandante lo alega, no son procedentes en su caso.

Es decir que las anteriores son razones de derecho, que no de hecho, o mejores argumentos, tendientes a sustentar la pretensión de nulidad de los actos administrativos demandados.

De acuerdo con lo anterior, la Sala considera que la excepción propuesta por la DIAN no está probada y, en consecuencia, deberá resolver de fondo los argumentos propuestos en la demanda.

3.2. Del asunto de fondo

La Sala procede a abordar las cuestiones de fondo, esto es: i) si los actos administrativos son nulos por falta de competencia temporal de la DIAN para adoptar la decisión atacada, ii) si era procedente liquidar el costo de conformidad con lo previsto en el artículo 82 del ET, iii) si era procedente liquidar el anticipo del impuesto sobre la renta y iv) si había lugar a la sanción por inexactitud.

3.2.1. Hechos probados

Para resolver el asunto de fondo, se tienen como ciertos los siguientes hechos:

1. El 20 de abril de 2007, Servipos Ltda. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2006, en la que declaró costos de ventas por $133.736.6000, deducciones por $247.247.000 y un impuesto neto de renta de $56.993.000[4].

2. El 1º de agosto de 2007, con fundamento en el artículo 589 ET, la demandante solicitó la corrección de la declaración de renta.

3. Dentro del plazo de los seis (6) meses previstos en el artículo 589 ET (El plazo vencía el 1º de febrero de 2008), esto es, el 28 de enero de 2008, mediante la Liquidación Oficial de Corrección 90002 (notificada el 29 de enero de 2008), la DIAN aceptó, por cumplimiento de requisitos formales, el proyecto de corrección de la declaración antes referida, que incrementó las deducciones a $326.247.000[5] y disminuyó el impuesto neto de renta a $29.343.000[6].

Mediante la liquidación oficial de corrección se modificaron, concretamente los renglones 56 «Gastos operacionales de administración» y 57 «Gastos operacionales de ventas» que pasaron de $177.655.000 y $17.639.000 –registrados en la declaración privada– a $221.655.000 y 52.639.000, respectivamente.

4. A la fecha de expedición de la Liquidación Oficial de Corrección 90002 del 28 de enero de 2008, la demandante registraba como dirección de notificaciones la Carrera 74 Nº 48B - 31 de Medellín. Así consta en el RUT[7], en el registro mercantil[8] y en la propia liquidación oficial de corrección.

5. El 11 de julio de 2008, mediante Auto de Verificación o Cruce 11632008000133, la DIAN comisionó a un funcionario para efectuar comprobaciones relacionadas con el impuesto sobre la renta declarado por Servipos Ltda. por el año gravable 2006. La comunicación, mediante la que se remitió ese documento a la dirección informada por la demandante en el RUT, fue devuelta por la empresa de correos por la causal «destinatario se trasladó»[9].

6. El 18 de agosto de 2008, previa notificación del Auto de Verificación o Cruce 11632008000133 mediante aviso en un diario de circulación nacional, el funcionario delegado de la DIAN se hizo presente en la dirección informada en el RUT de la demandante para adelantar la diligencia de comprobación ordenadas, pero esta no se realizó porque no se ubicó a la demandante[10].

7. El 10 de septiembre de 2008, mediante el Requerimiento Ordinario 116320080000231, la DIAN solicitó a la demandante «relacionar y comprobar» los valores informados como gastos operacionales de administración y de ventas, registrados en los renglones 56 y 57 del denuncio de renta del año gravable 2006. La comunicación mediante la que se remitió este documento a la dirección informada por la demandante en el RUT fue devuelta por la empresa de correos por la causal «destinatario se trasladó»[11].

8. El 30 de septiembre de 2008, el Requerimiento Ordinario 116320080000231 del 10 de agosto de 2008 fue notificado mediante aviso publicado en diario de circulación nacional[12].

9. El 12 de agosto de 2009, mediante el Requerimiento Especial 112832009000079, la DIAN propuso modificar la Liquidación Oficial de Corrección 90002 del 28 de enero de 2008. En síntesis, la DIAN desconoció los gastos operacionales de administración y ventas registrados por valores de $221.655.000 y 52.639.000, respectivamente, en razón a que no pudieron ser objeto de comprobación. Lo anterior dio lugar a que liquidara un impuesto neto de renta de $125.346.000, un anticipo de $40.858.000 y a proponer una sanción por inexactitud de $168.966.000[13].

10. El 18 de agosto de 2009, mediante correo certificado, la DIAN remitió copia del Requerimiento Especial 112832009000079 del 12 de agosto de 2009 a la dirección informada en el RUT de la demandante[14]. La comunicación enviada fue devuelta por la empresa de correos por la causal de devolución «no existe»[15].

11. El 1º de septiembre de 2009, la DIAN notificó el Requerimiento Especial 112832009000079 del 12 de agosto de 2009 mediante publicación de un aviso en un diario de circulación nacional[16].

12. El 24 de mayo de 2010, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 112412010000048, la DIAN modificó la Liquidación Oficial de Corrección 90002 del 28 de enero de 2008, en los términos del requerimiento especial[17].

13. El 10 de agosto de 2010, Servipos Ltda. interpuso recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión 112412010000048 del 24 de mayo de 2010. En síntesis, la demandante señaló que el acto de liquidación era nulo porque el requerimiento especial había sido notificado de manera extemporánea el 1º de septiembre de 2009. Que este debió ser notificado a más tardar el 20 de abril de 2009, fecha en la que se cumplían los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar[18].

14. El 29 de junio de 2011, mediante la Resolución 900110, la DIAN confirmó la liquidación oficial de revisión[19].

3.2.2. De la nulidad de los actos administrativos demandados por falta de competencia

La demandante alega que los actos administrativos son nulos porque la DIAN notificó de manera extemporánea el requerimiento especial, esto es, una vez la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006 estaba en firme. Que, por tanto, la administración no tenía competencia para modificar la declaración.

Según alega, previo a la notificación de requerimiento especial por aviso, la DIAN debió cumplir lo previsto en el artículo 563 de ET y tratar de establecer la dirección de la demandante mediante verificaciones directas.

a) Del término para ejercer las facultades de fiscalización

El artículo 714 del ET[20] establece un término máximo para que la administración pueda ejercer válidamente la facultad de revisar las declaraciones tributarias.

Por regla general, según el artículo 714 ibídem, las declaraciones tributarias adquieren firmeza si dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o de la fecha en que se presentó extemporáneamente, no se ha notificado requerimiento especial al contribuyente o agente retenedor.

La firmeza de la declaración tributaria impide a la administración ejercer la facultad de fiscalización para controvertir la obligación declarada por el contribuyente, después de transcurrido determinado tiempo. En tal sentido, es una garantía a favor del contribuyente por cuanto, una vez transcurrido el término legal, la declaración tributaria no puede ser objeto de modificación o cuestionamiento.

El artículo 589 [21] del ET, vigente a la ocurrencia de los hechos en controversia, establecía un procedimiento para modificar las declaraciones que tuvieran por objeto disminuir el impuesto a cargo o aumentar el saldo a favor. Esta actuación administrativa podía terminar con la sustitución de la declaración de renta por la corrección presentada por el contribuyente si la DIAN no se pronunciaba dentro del plazo legal de seis (6) meses, o terminaba con una liquidación oficial de corrección, expedida por la administración dentro de ese plazo.

Adicionalmente, el artículo 589 ibídem establecía que «la corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contará a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso», es decir que, es desde estas fechas, según sea el caso, se cuenta el término de dos años para que la administración ejerza la facultad de fiscalización.

Como se advirtió, la administración tiene la facultad para modificar las declaraciones tributarias, incluida la de corrección, mediante liquidación oficial de revisión, con observancia del trámite legal, que dispone que, para el efecto, 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, conforme lo prevén los artículos 702 y 703 del ET.

A su turno, el artículo 705 [22] del ET, vigente a la ocurrencia de los hechos en discusión, establecía que la administración debía notificar el requerimiento especial, a más tardar, dentro de los dos 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.

La Sala considera que para calcular el término dentro del que se debe notificar el requerimiento especial de que trata el artículo 705 ibídem, cuando se pretenda modificar liquidaciones oficiales de corrección, debe aplicarse el artículo 589 del ET, esto es, que se cuenta a partir de la expedición del acto o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso, según se acabó de explicar.

Es menester reiterar[23] que el artículo 589 del ET no definió un término para ejercer la facultad de revisión frente a las liquidaciones oficiales de corrección y, por tanto, debe tenerse que es el previsto en el artículo 714 ibídem, esto es, dos años. Transcurrido ese término se entenderá que la liquidación oficial de corrección adquiere firmeza.

El artículo 589 del ET también prevé que «La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contara a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso». Es decir, claramente señala que el término para ejercer la facultad de revisión se cuenta desde la fecha de la corrección, esto es, a partir de la fecha de expedición de la liquidación de corrección.

b) De la notificación del requerimiento especial

Conforme lo dispone el artículo 612 del ET[24], los obligados a declarar, tienen el deber de informar su dirección y actividad económica en las declaraciones tributarias.

Adicionalmente, a partir del año 2003[25], se fomentó la formalización de la información de identificación de los contribuyentes en el RUT, por tanto, este registro se institucionalizó como el mecanismo idóneo y actualizado para identificar, ubicar y clasificar a los obligados y responsables tributarios. Es decir, la información sobre los obligados y responsables tributarios y, en general, toda aquella información que sobre ellos requiera la Administración, es agrupada en el sistema único de información (dirección de notificación, información sobre la actividad económica, etcétera), para facilitar no sólo la gestión de la DIAN, sino de las demás entidades del Estado que la requieran. Tan es así que, a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1111 de 2006, la falta de inscripción, de actualización o de exhibición del RUT, así como el hecho de suministrar información falsa en el RUT, están tipificados como infracción en el artículo 658-3 del ET.

De manera que, cualquier acto que profiera la administración tributaria, de conformidad con el artículo 563 del ET[26], se debe notificar a la última dirección informada por el contribuyente, esto es, a la indicada en la última declaración o en el formato oficial de cambio de dirección, que debe ser, necesariamente, la reportada en el RUT. En los casos en que se cambie la dirección, el artículo citado precisa que la antigua dirección será válida por el término de tres meses, contados a partir de la fecha en que se informe del cambio.

Ahora, cuando la administración ha iniciado un proceso de discusión y determinación del tributo, de conformidad con el artículo 564 del ET[27] , el contribuyente o declarante puede señalar expresamente una dirección de notificación, caso en el cual, la Administración deberá notificar los actos a esa dirección. Y, a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1111 de 2006

, si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, actúa a través de apoderado[28], la notificación se debe surtir a la última dirección que dicho apoderado tenga registrada en el RUT. (Artículo 565, parágrafo 2).

En cuanto a las formas de notificación, el artículo 565 del ET dispone lo siguiente:

ARTÍCULO 565. FORMAS DE NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS.[29] 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.

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 . (Negrita fuera de texto).

Como se puede apreciar, el requerimiento especial se puede notificar de manera electrónica, personalmente, por la red oficial de correos o por cualquier empresa de servicio de mensajería especializada.

Tratándose de la notificación por correo, el acto objeto de notificación debe enviarse a la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el RUT. Esto por cuanto, como se vio, es un deber del contribuyente o declarante registrar la información de ubicación en esa base de datos y mantenerla actualizada, sin perjuicio de los casos en que reporte una dirección para efectos procesales, o haya que notificar los actos a la dirección del apoderado que aparece en el RUT, cuando se actúa a través de este.

Ahora, sólo en aquellos casos en que 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. Y 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 (artículo 565, inciso cuarto, del ET).

Pero puede ocurrir que la administración tributaria cometa el error de enviar la notificación a una dirección errada. En estos casos, el estatuto tributario

 regula dos situaciones, a saber:

Si la notificación se efectúa a una dirección distinta a la informada en el RUT, la administración puede corregir el error dentro del término previsto para la notificación del acto. (Artículos 565, inciso quinto, y 567 del ET).

En estos casos, la notificación se debe remitir a la dirección correcta, caso en el cual, los términos legales sólo comenzarán a correr a partir de la notificación hecha en debida forma. La misma regla se aplicará en lo relativo al envío de citaciones, requerimientos y otros comunicados. (Artículo 567 ET[30]).

Ahora, si la empresa oficial de correos o la empresa de mensajería especializada devuelve el correo por cualquier razón, distinta a la de haber sido enviado el acto a la dirección errada, el artículo 568 [31] del E.T. dispone:

ARTÍCULO 568. Texto modificado por la Ley 1111 de 2006

. Las actuaciones de la administración enviadas por correo, que por cualquier razón sean devueltas, serán notificadas mediante aviso en un periódico de circulación nacional o de circulación regional del lugar que corresponda a la última dirección informada en el RUT; 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 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. (Negrilla fuera de texto).

De la interpretación sistemática de los artículos citados y, especialmente, del artículo 568 del ET se concluye, entonces, que si la administración tributaria envía el acto objeto de notificación por correo a la dirección informada por el contribuyente en el RUT, o a la dirección procesal reportada en la actuación administrativa, o a la del apoderado registrada en el RUT, cuando se actúa a través de este, y la empresa oficial de correos o la empresa de mensajería especializada devuelve el correo por una razón distinta a la de dirección errada, la autoridad tributaria debe proceder a hacer la notificación por aviso, antes en un periódico de circulación nacional, actualmente en el portal web de la DIAN.

En estos casos, 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 o de la corrección de la notificación.

c) El caso concreto

La Sala considera que no se configura la causal de nulidad de falta de competencia temporal de la DIAN, por las razones que se exponen a continuación.

Según se precisó, de conformidad con el artículo 589 del ET, cuando se corrija la declaración mediante liquidación oficial, el plazo de firmeza es de dos años, contados a partir de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso.

En el caso concreto está probado que la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la demandante por el año gravable 2006 fue corregida mediante liquidación oficial proferida el 28 de enero de 2008 (dentro del plazo de los seis (6) meses siguientes a la solicitud de corrección), por lo tanto, la DIAN tenía hasta el 28 de enero de 2010 para notificar el requerimiento especial.

También está probado que el requerimiento especial se envió por correo certificado el 18 de agosto de 2009 a la dirección informada por la demandante en el RUT, en la declaración de renta y en la liquidación oficial de corrección. Que, sin embargo, fue devuelto por la causal “no existe” [la dirección] y, por esa circunstancia, la DIAN tuvo que notificarlo por aviso el 1º de septiembre de 2009. La notificación, según se ve, se surtió dentro del término de firmeza de la declaración.

De conformidad con lo anterior, la Sala concluye que la DIAN cumplió las normas vigentes que regulaban la notificación del requerimiento especial pues, en primer lugar, agotó el trámite propio de notificación por correo y luego, al no poderla efectuar por este medio, acudió al aviso.

La Sala advierte que no es cierto que la administración tuviera la obligación de llevar a cabo verificaciones directas para tratar de establecer la dirección de la demandante, pues esta había informado la dirección de notificaciones tanto en el RUT como en la declaración del impuesto sobre la renta, y fue a la dirección informada en esos documentos a la que la DIAN remitió, por correo, la (sic) comunicaciones correspondientes.

En consecuencia, la Sala considera que la notificación del requerimiento especial, para efectos de los términos de la DIAN, debe entenderse surtida en la fecha de introducción al correo, esto es, el 18 de agosto de 2009, dentro del término legal.

Por lo anterior, el recurso de apelación, en lo que a este particular corresponde, no está llamado a prosperar.

3.2.3. De la nulidad por falta de aplicación del artículo 82

 del Estatuto Tributario

El demandante alegó que los actos administrativos demandados son nulos porque la DIAN no determinó el gasto objeto de desconocimiento, de conformidad con lo estipulado en el artículo 82 del ET. La norma en cuestión establece:

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

Su aplicación y discusión se hará´ dentro del mismo proceso.

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

Conforme con la disposición transcrita, el costo presunto se debe calcular cuando: i) existan indicios de que el costo no es real, ii) no se conoce el costo de venta de los activos enajenados o iii) no hay posibilidad de conocer el costo de ventas de los activos enajenados mediante pruebas directas.

La Sala ha precisado que la presunción del artículo 82 del ET es aplicable en la enajenación de activos y cuando se presenten los supuestos previstos en la norma[32].

También, ha advertido que el costo presunto es el reconocimiento que hace el propio legislador del principio económico según el cual no puede existir en la actividad comercial ingreso que no apareje la realización de costos. Que, generalmente, toda venta de un bien o mercancía, necesariamente lleva implícito, por lo menos, el costo de su adquisición o el de su producción[33].

En el caso concreto, la DIAN no desconoció costos asociados a la enajenación de activos sino gastos operacionales –de administración y de ventas– registrados en los renglones 56 y 57 de la liquidación, conceptos que, de conformidad con la regulación contable, no son equivalentes.

En efecto, de conformidad con el artículo 39 del Decreto 2349 de 1993, «Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia» los costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos.

Mientras que los gastos representan flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un período, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades o excedentes.

De acuerdo con lo anterior, el artículo 82 del ET no era aplicable al caso de la controversia, porque la DIAN no desconoció costos sino gastos, es decir que no está demostrada la falta de aplicación de esa disposición.

El desconocimiento de los gastos operacionales tuvo sustento en el artículo 651 del ET, que establece como sanción el desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso, cuando la administración requiera información sobre estos conceptos y el contribuyente no la suministra.

Según se expuso en el acápite de hechos probados, mediante el Requerimiento Ordinario 116320080000231 del 10 de agosto de 2008, la DIAN solicitó a la demandante «relacionar y comprobar» los valores informados como gastos operacionales de administración y de ventas, registrados en los renglones 56 y 57 del denuncio de renta, información que no fue suministrada.

Por lo anterior, el recurso de apelación, en lo que este particular corresponde, no está llamado a prosperar, pues no está acreditada la falta de aplicación de la norma invocada como violada.

3.2.4. Del anticipo del impuesto sobre la renta – $40.858.000

La demandante alega que los actos administrativos demandados son nulos porque liquidaron un anticipo del impuesto sobre la renta de $40.858.000, que no es procedente calcular en las liquidaciones oficiales de revisión.

La Sala ha señalado que en las liquidaciones oficiales de revisión no es procedente liquidar el anticipo, en razón a que este tipo de actos sólo puede comprender el período gravable objeto de revisión y, por tanto, debe fundarse en los hechos probados para el respectivo período, mientras que el anticipo es un cálculo hipotético sobre hechos económicos futuros[34].

En efecto, el anticipo es una obligación accesoria que las normas tributarias impone a los contribuyentes de tributos de causación periódica y que procura el pago por adelantado del impuesto correspondiente al período gravable siguiente al que se está declarando.

En materia del impuesto sobre la renta, el anticipo se calcula sobre el impuesto neto de renta del respectivo año gravable causado o sobre el promedio de los dos últimos años, a opción del contribuyente, conforme con las reglas del artículo 807 [35] del ET.

De acuerdo con lo anterior, la Sala considera que la liquidación oficial demandada debe modificarse para excluir el anticipo liquidado por la DIAN.

3.2.5. De la sanción por inexactitud

El artículo 647 del ET prevé lo siguiente:

Art. 647. Sanción por inexactitud. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

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

(…)

La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713.

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

Según la norma trascrita, la sanción por inexactitud procede por la configuración de alguna de las siguientes conductas en las declaraciones tributarias: i) omitir ingresos, impuestos generados o bienes y actuaciones gravadas; ii) incluir –sin que existan– costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables o retenciones y anticipos; iii) utilizar –esto es, declarar o suministrar– datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los que se pueda derivar un menor impuesto a cargo o mayor saldo a favor y iv) solicitar la compensación o la devolución de sumas ya compensadas o devueltas.

En todo caso, el contribuyente se puede exonerar de la sanción cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre la autoridad tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

En el caso concreto, las pruebas que reposan en el expediente dan cuenta de que para liquidar el impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2006, la demandante incluyó gastos inexistentes, es decir que está probada la ocurrencia de la conducta sancionable.

La demandante no desplegó ninguna actividad probatoria tendiente a demostrar la realidad de las partidas cuestionadas por la DIAN. No hubo ni siquiera una respuesta del contribuyente a los requerimientos efectuados por la administración. Tampoco lo hizo con ocasión del recurso de reconsideración, ni dentro del proceso.

Sin embargo, la Sala considera que, en este caso, resulta pertinente aplicar el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016[36], que modificó el artículo 640 del ET y previó, en el parágrafo 5, que «El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior».

La norma citada se aplica en concordancia con los artículos 287 de la Ley 1819

, que modificó el artículo 647 del ET, pero mantuvo como inexactitud sancionable la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos, y el artículo 288 de la referida ley, que modificó el artículo 648 del ET y redujo al 100 % la sanción general por inexactitud[37].

Es de anotar que aunque el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016 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, aun 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 Sala y el determinado por el demandante.

3.2.6. Conclusión

De acuerdo con lo expuesto, la Sala considera que es procedente efectuar una nueva liquidación del impuesto sobre la renta a cargo de la demandante por el año gravable 2006 en la que se excluye el anticipo y se liquida la sanción por inexactitud a la tarifa del 100 %.

Concepto

Liquidación oficial de corrección

Liquidación oficial de revisión

Liquidación Consejo de Estado

Total ingreso netos

543.821.000

543.821.000

543.821.000

Total costos

133.736.000

133.736.000

133.736.000

Gastos operacionales de administración

221.655.000

-

-

Gastos operacionales de ventas

52.639.000

-

-

Otras deducciones

51.953.000

51.953.000

51.953.000

Total deducciones

326.247.000

51.953.000

51.953.000

Renta líquida del ejercicio

83.838.000

358.132.000

358.132.000

Renta líquida gravable

83.838.000

358.132.000

358.132.000

Impuesto neto de renta

29.343.000

125.346.000

125.346.000

Sobretasa al impuesto a la renta

2.934.000

12.535.000

12.535.000

Total impuesto a cargo

32.277.000

137.881.000

137.881.000

Anticipo año gravable

1.834.000

1.834.000

1.834.000

Total retenciones

18.826.000

18.826.000

18.826.000

Anticipo año siguiente

-

40.858.000

-

Saldo a pagar por impuesto

11.608.000

158.070.000

117.221.000

Sanciones

-

168.966.000

105.613.000

Total saldo a pagar

11.608.000

327.036.000

222.852.000

La sanción por inexactitud es la siguiente:

Saldo a pagar declarado

11.608.000

Saldo a pagar determinado

117.221.000

Diferencia

105.613.000

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,

F A L L A

PRIMERO. REVÓCASE la sentencia del 9 de agosto de 2013, dictada por el Tribunal Administrativo de Antioquia en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovida por Servipos Ltda. contra la DIAN.

SEGUNDO. En su lugar, DECLÁRASE no probada la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa.

TERCERO. DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 112412010000048 del 24 de mayo de 2010, mediante la que la DIAN modificó la Liquidación Oficial de Corrección 90002 del 28 de enero de 2008, y de la Resolución 900110 del 29 de junio de 2011, que confirmó la liquidación oficial de revisión

CUARTO. A título de restablecimiento del derecho, ESTABLÉCESE como saldo a pagar a cargo de Servipos Ltda. por concepto del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2006 la suma de $222.825.000, de acuerdo con señalado en la parte motiva de esta providencia.

QUINTO. RECONÓCESE personería para actuar en el proceso como apoderada de la DIAN a la abogada Marta Lucía Rincón Benítez, que presento alegatos de conclusión y a la abogada Gladis Oliva Ulloque Berdejo, que la sustituyó.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidente de la Sala

MILTON CHÁVEZ GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

[1] Derogado por el artículo 309 de la Ley 1423.

[2] Sentencias del 16 de mayo de 2013, CP

 Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Exp. 18309; del 16 de septiembre de 2010, CP

 Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Exp. 16802; del 25 de septiembre de 2008, CP

 Héctor J. Romero Díaz, Exp. 16006 y 16126; y del 30 de abril de 2003, CP

 Ligia López Díaz, Exp. 13530.

[3] Ver Auto del 3 de septiembre de 2015, Exp. 20137. MP: Hugo Fernando Bastidas

[4] Folio 143 del CP

.

[5] Mediante la liquidación oficial de corrección se modificaron, concretamente los renglones 56 «Gastos operacionales de administración» y 57 «Gastos operacionales de ventas» que pasaron de $177.655.000 y $17.639.000 –registrados en la declaración privada– a $221.655.000 y 52.639.000, respectivamente.

[6] Folio 137 del CP

.

[7] Folio 136 del CP

[8] Folio 140 del CP

.

[9] Folio 145 del CP

.

[10] Folio 149 del CP

.

[11] Folios 150 y 151 del CP

.

[12] Folio 153 del CP

.

[13] Folio 157 al 162 del CP

.

[14] Folio 184 del CP

.

[15] Ibídem.

[16] Folio 165 del CP

.

[17] Folios 20 al 31 del CP

.

[18] Folios 31 al 42 del CP

.

[19] Folios 43 al 46 del CP

.

[20] Artículo 714. Firmeza de la Liquidación Privada. La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación no se ha notificado requerimiento especial. También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, esta no se notificó.

[21] ARTÍCULO 589. Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando al saldo a favor, se elevará solicitud a la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente, dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración.

La Administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá a la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contara a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso.

Cuando no sea procedente la corrección solicitada, el contribuyente será objeto de una sanción equivalente al 20% del pretendido menor valor a pagar o mayor saldo a favor, la que será aplicada en el mismo acto mediante el cual se produzca el rechazo de la solicitud por improcedente. Esta sanción se disminuirá a la mitad, en el caso de que con ocasión del recurso correspondiente sea aceptada y pagada.

La oportunidad para presentar la solicitud se contará desde la fecha de la presentación, cuando se trate de una declaración de corrección.

PARÁGRAFO. El procedimiento previsto en el presente artículo, se aplicará igualmente a las correcciones que impliquen incrementos en los anticipos del impuesto, para ser aplicados a las declaraciones de los ejercicios siguientes, salvo que la corrección del anticipo se derive de una corrección que incrementa el impuesto por el correspondiente ejercicio.

[22] ARTÍCULO 705. TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO. El requerimiento de que trata el artículo 703, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. 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.

[23] Sobre este particular, ver: Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 15 de septiembre de 2016, MP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Radicación: 250002327000201200524 01 (20194).

[24] ARTÍCULO 612. DEBER DE INFORMAR LA DIRECCIÓN. artículo 50 de la Ley 49

 de 1990. Los obligados a declarar informarán su dirección y actividad económica en las declaraciones tributarias.

Cuando existiere cambio de dirección, el término para informarla será de tres (3) meses contados a partir del mismo, para lo cual se deberán utilizar los formatos especialmente diseñados para tal efecto por la Dirección General de Impuestos Nacionales<1>.

Lo anterior se entiende sin perjuicio de la dirección para notificaciones a que hace referencia el artículo 563.

[25] El artículo 19

 de la Ley 863 de 2003

 dispuso que el Registro Único Tributario, RUT, administrado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio; los responsables del Régimen Común y los pertenecientes al régimen simplificado; los agentes retenedores; los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, y los demás sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respecto de los cuales esta requiera su inscripción

[26] Texto vigente para el año 2011, que se notificó el requerimiento especial:

ARTÍCULO 563. La notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o mediante formato oficial de cambio de dirección; la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres (3) meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección informada.

Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere informado una dirección a la Administración de impuestos, 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 en el inciso anterior, los actos de la Administración le serán notificados por medio de publicación en un diario de amplia circulación.

El texto anterior fue modificado por el artículo 59 del Decreto Ley 19 de 2012.

[27] ARTÍCULO 564. DIRECCIÓN PROCESAL. Si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, la Administración deberá hacerlo a dicha dirección.

[28] Decreto Ley 019 de 2012.

ARTÍCULO 34. ACTUACIÓN EN SEDE ADMINISTRATIVA. Derogado por el literal a), art. 626, Ley 1564 de 2012. Excepto cuando se trate de la interposición de recursos, en ninguna otra actuación o trámite administrativo se requerirá actuar mediante abogado.

ARTÍCULO 68. LA ACTUACIÓN ANTE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS NO REQUIERE DE ABOGADO SALVO PARA LA INTERPOSICIÓN DE RECURSOS.

Las actuaciones ante la administración tributaria pueden cumplirse directamente por las personas naturales o jurídicas, estas últimas a través de su representante legal, sin necesidad de apoderado. Salvo para la interposición de recursos, en cualquier otro trámite, actuación o procedimiento ante las administraciones tributarias, no se requerirá que el apoderado sea abogado.

Artículo 68. LA ACTUACIÓN ANTE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS NO REQUIERE DE ABOGADO SALVO PARA LA INTERPOSICIÓN DE RECURSOS. Las actuaciones ante la administración tributaria pueden cumplirse directamente por las personas naturales o jurídicas, estas últimas a través de su representante legal, sin necesidad de apoderado. Salvo para la interposición de recursos, en cualquier otro trámite, actuación o procedimiento ante las administraciones tributarias, no se requerirá que el apoderado sea abogado.”

[29] Artículo modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006

[30] ARTÍCULO 567. CORRECCIÓN DE ACTUACIONES ENVIADAS A DIRECCIÓN ERRADA. Cuando la liquidación de impuestos se hubiere enviado a una dirección distinta de la registrada o de la posteriormente informada por el contribuyente habrá lugar a corregir el error en cualquier tiempo enviándola a la dirección correcta.

En este último caso, los términos legales sólo comenzarán a correr a partir de la notificación hecha en debida forma. La misma regla se aplicará en lo relativo al envío de citaciones, requerimientos y otros comunicados.

[31] El artículo 58 del Decreto Ley 19 de 2012 lo modificó en el siguiente sentido:

ARTÍCULO 568. Los actos administrativos enviados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, serán notificados mediante aviso, con transcripción de la parte resolutiva 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.

[32] Sentencias del 4 de marzo de 2010 expediente 16531 y del 25 de junio de 2012 expediente 17845 MP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 2 de octubre de 2010 expediente 13485 MP María Inés Ortiz Barbosa, entre otras.

[33] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 14 de octubre de 1994. MP Jaime Abella Zárate. Radicación: 5756.

[34] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 10 de mayo de 2012. CP

 Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Radicación: 250002327000200700256-01 (17450).

[35] Artículo 807. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta están obligados a pagar un setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto de renta, determinado en su liquidación privada, a título de anticipo del impuesto de renta del año siguiente al gravable.

Para determinar la base del anticipo, al impuesto neto de renta y al complementario de patrimonio del año gravable, o al promedio de los dos (2) últimos años a opción del contribuyente, se aplica el porcentaje previsto en el inciso anterior. Del resultado así obtenido se descuenta el valor de la retención en la fuente correspondiente al respectivo ejercicio fiscal, con lo cual se obtiene el anticipo a pagar.

En el caso de contribuyentes que declaran por primera vez, el porcentaje de anticipo de que trata este artículo será del veinticinco por ciento (25%) para el primer año, cincuenta por ciento (50%) para el segundo año y setenta y cinco por ciento (75%) para los años siguientes.

En las respectivas liquidaciones privadas del impuesto sobre la renta y complementarios los contribuyentes agregarán al total liquidado el valor del anticipo. Del resultado anterior deducirán el valor del anticipo consignado de acuerdo con la liquidación del año o período gravable inmediatamente anterior, el valor retenido en la fuente y el saldo a favor del período anterior, cuando fuere del caso. La diferencia se cancelará en la proporción y dentro de los términos señalados para el pago de la liquidación privada.

[36] Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

[37] LEY 1819 DE 2016

, ARTÍCULO 287°. Modifíquese el artículo 647 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTÍCULO 647. INEXACTITUD EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.

2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.

3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.

4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.

5. Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.

6. Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar.

PARÁGRAFO 1. Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos e carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 2. No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

ARTÍCULO 288°. Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así:

ARTÍCULO 648. SANCIÓN POR INEXACTITUD. La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

En los siguientes casos, la cuantía de la sanción de que trata este artículo será:

1. Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.

2. Del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia de que trata el inciso 1° de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647

 del Estatuto Tributario

 o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869

 del Estatuto Tributario

.

3. Del veinte por ciento (20%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5 del artículo 647 del Estatuto Tributario

 o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.

4. Del cincuenta por ciento (50%) de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la Administración Tributaria y el declarado por el contribuyente, en el caso de las declaraciones de monotributo.

PARÁGRAFO 1º. La sanción por inexactitud prevista en el inciso 1º del presente artículo se reducirá en todos los casos siempre que se cumplan los supuestos y condiciones de que tratan los artículos 709 y 713 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 2º. La sanción por inexactitud a que se refiere el numeral 1 de este artículo será aplicable a partir del período gravable 2018.