



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Bogotá D.C., trece (13) de octubre dos mil dieciséis (2016)

Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Radicación: 250002337000201200206-01 (20585)
Actor: GUSTAVO ADOLFO RODRIGUEZ PUERTAS
Demandado: UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE
IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN

Referencia: Impuesto sobre la renta y complementarios, Notificación,
Adición Patrimonial, Pasivos.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por las partes, contra la sentencia de 31 de julio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección A, que dispuso:

“1. **ANÚLASE PARCIALMENTE** la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000227 de 25 de abril de 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, mediante la cual se modifica la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2008, presentada por el señor GUSTAVO ADOLFO RODRÍGUEZ PUERTAS.

2. **MODIFÍCASE** el acto administrativo señalado en el numeral anterior, de acuerdo con la liquidación que obra en la parte motiva de esta providencia.
...”

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

1.1. El 4 de agosto de 2009, el señor Gustavo Adolfo Rodríguez Puertas presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, por el año gravable 2008.¹

¹ Fl. 29 c.a.1

1.2. La División de Gestión de Fiscalización para Personas Naturales y Asimiladas de la Dirección Seccional Impuestos de Bogotá previó requerimiento ordinario, profirió el Requerimiento Especial No. 322392011000177 de 5 de agosto de 2011, mediante el cual propuso modificar la liquidación privada.²

1.3. El 8 de noviembre de 2011, el hoy demandante dio respuesta al requerimiento especial, y presentó corrección a la declaración de renta y complementarios del año gravable 2008, liquidando un impuesto a cargo de \$26.876.000 y una sanción de \$3.803.000.³

1.4. El 25 de abril de 2012, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000227, mediante la cual modificó la declaración de corrección del impuesto sobre la renta por el año gravable 2008.⁴

Para su notificación la Administración envió la resolución de determinación por correo a la carrera 32 No. 13-99 la que fue devuelta por la causal “No hay quien reciba”, y el 14 de mayo de 2012, la notificó en el Portal Web de la DIAN.⁵

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

² Fls. 596-606, c.a. 3

³ Fls. 613-617 y 645, c.a. 4

⁴ Fls. 648-666, c.a.4

⁵ Fls. 686-688, c.a. 4

1. *Declarar la nulidad de la liquidación oficial renta naturales revisión No. 322412012000227, proferida el de 25 de Abril de 2012, por medio de la cual se modifica la Declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2008*
...”.

3. Normas violadas y concepto de la violación

La parte demandante citó como normas violadas los artículos 6 y 29 de la Constitución Política; 568, 714 y 720 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se resume de la siguiente forma:

3.1. Firmeza de la declaración de renta del 2008

3.1.1. La declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2008, la presentó el 4 de agosto de 2009, fecha en la que se le vencía el plazo para declarar.

El 5 de agosto de 2011, la Administración le profirió requerimiento especial, al que dio respuesta el 8 de noviembre del mismo año, contando la DIAN hasta el 8 de mayo de 2012, para proferir la liquidación oficial de revisión.

La Administración profirió la liquidación oficial de revisión el 25 de abril de 2012, y para su notificación escogió el servicio de mensajería especializada Servientrega S.A., empresa que no estaba autorizada para prestar el servicio de correo.

La empresa de mensajería recibió el acto el 28 de abril de esa anualidad, y lo devolvió el 30 de ese mes y año, por la causal “No encontró a nadie en el

sitio de notificación”, por lo que la DIAN decidió notificarlo de acuerdo con el artículo 568 del Estatuto Tributario – notificaciones devueltas por correo-, es decir, por aviso en la web.

Esa notificación es improcedente porque este mecanismo es para aquellas devueltas por el correo, realizando una mezcla de instrumentos que no es permitido legalmente.

La liquidación oficial de revisión fue notificada por conducta concluyente, el 6 de septiembre de 2012, estando por fuera del plazo para notificar el acto, lo que originó la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2008.

3.1.2. Sobre la cuestión de fondo, expresa que la Administración violó su derecho de defensa y al debido proceso, toda vez que no se pronunció frente a las pruebas que había solicitado, para examinar los medios magnéticos de la sociedad Procesos de PVC correspondiente al año 2008, para que se constatará que el negocio con Displanet Ltda. (hoy Caypro S.A.S.), si se efectuó.

La prueba era fundamental para establecer que los dineros producto del contrato, no eran propios del demandante sino de un tercero, y demostraba como ingresaron a la misma, y que los pasivos están soportados y tienen fecha cierta.

3.2. Frente al Patrimonio

La sociedad Procesos de PVC S.A. tenía como representante legal al hoy demandante, quien estaba autorizado por parte de la Junta Directiva para

negociar algunos de sus activos fijos. En virtud de esa autorización realizó negociaciones con Caypro S.A.S. llegando a un acuerdo inicial de venta de activos fijos por la mencionada suma, entregando cheques posfechados por ese valor, que se hicieron efectivos por parte de PVC.

Los cheques fueron contabilizados por la sociedad PVC, en el 2008 por \$350.000.000 y en el 2009 por \$50.000.000. El valor final estuvo en discusión hasta que después se negoció en un 26% de lo acordado, y el dinero recibido en exceso fue devuelto.

La DIAN le adicionó el patrimonio en la suma de \$750.000.000, debido a que Caypro S.A.S. por error lo reportó como un préstamo personal, pero esto obedeció a un negocio diferente.

Frente a los Pasivos: La Administración rechazó la suma de \$158.893.000, porque los documentos no tienen fecha cierta, situación que no es real, ya que los documentos (pagarés) que aportaron, están autenticados ante notario público, cuentan con fecha cierta, lo que es concordante con lo exigido en el artículo 767 del Estatuto Tributario.

4. Oposición

4.1.- La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda.

4.2. En cuanto a la firmeza de la declaración, expone que la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000227 fue proferida el 25 de abril de

2012. Para su notificación la envió a la dirección que informó el contribuyente y fue devuelta por correo por la causal “no hay quien reciba”.

Por lo tanto, procedió el 14 de mayo de 2012 a notificar el acto mediante la publicación en la página web, procedimiento que se realizó de conformidad con lo establecido en el artículo 568 del Estatuto Tributario y en la sentencia C-012 de 23 de enero de 2013.

Lo anterior desvirtúa el argumento que la notificación se surtió el 6 de septiembre de 2012, circunstancia que no es cierta, como quiera que la notificación se realizó en debida forma.

De acuerdo con el artículo 710 ídem, las liquidaciones oficiales deberán ser notificadas dentro del término de los 6 meses siguientes a la fecha del vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial, como el Requerimiento Especial No. 322392011000177 de 5 de agosto de 2011, fue notificado en la misma fecha, el demandante dio respuesta el 8 de noviembre de 2011, teniendo plazo para presentarla hasta el 5 de ese mes y año.

El artículo 568 ib, además de regular la notificación por publicación en la página web, establece que los términos se contabilizan para la Administración a partir de la primera fecha de introducción al correo, que para este caso es el 30 de abril de 2012 y, para el contribuyente, a partir del día hábil siguiente a la publicación del aviso en el portal de la página web, lo que indica que la liquidación oficial de revisión se notificó dentro del término de los 6 meses.

En cuanto a la notificación realizada por Servientrega, el artículo 565 del ordenamiento tributario establece la posibilidad de realizar las notificaciones por correo a través de mensajería especializada, como se presentó en este caso, luego no es procedente la nulidad por este concepto.

4.3. Frente al Patrimonio, manifiesta que en el Acta No. 14 de la Junta Directiva de Procesos de PVC de 12 de febrero de 2008, se autorizó al señor Gustavo A. Rodríguez, para que vendiera a título personal, algunos activos fijos de la sociedad, documento que no fue registrado en el libro de actas de Procesos de PVC, por lo cual no es procedente darle valor probatorio, toda vez que no es oponible frente a terceros.

En cuanto al contrato suscrito con la sociedad DISPLANET hoy CAYPRO, advierte que el mismo está suscrito a nombre propio por el señor Gustavo A. Rodríguez como vendedor y la sociedad DISPLANET como comprador, por valor de \$750.000.000.

En la cláusula Tercera del contrato se acordó que el Comprador pagará al Vendedor –hoy demandante-, el valor indicado en la cláusula dos, con unos cheques que se relacionan uno a uno, todos girados por DISPLANET; y en la cláusula quinta, respecto de las obligaciones del comprador, se expresa que una de ellas es pagar al vendedor el valor en los términos y condiciones establecidas, sin hacer mención ni referencia alguna a que deba pagarse algún valor a la sociedad Procesos de PVC.

El contrato no da certeza de la fecha de suscripción, solo la fecha de autenticación. Además, en el expediente obra certificación expedida por el Revisor Fiscal de la sociedad DISPLANET hoy CAYPRO, en la que se certifica que se encuentra registrada en la contabilidad, la cuenta por pagar al

señor Gustavo Adolfo Rodríguez Puerta, quien a 31 de diciembre de 2008, registra un saldo de \$750.000.000, es decir, que se encuentra debidamente soportada la adición al patrimonio.

4.4. Frente al rechazo de los pasivos, en cuantía de \$158.893.000, anota que en los antecedentes administrativos obran los pagarés firmados por el demandante y aportados en fotocopias, los cuales cuentan al respaldo con un sello ilegible en el cual no aparece la fecha, por lo que de conformidad con el artículo 767 del Estatuto Tributario, no es procedente dar pleno valor, como quiera que adolecen de fecha cierta.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia de 31 de julio de 2013, declaró la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión, y modificó el acto administrativo, por las siguientes razones:

Respecto a si operó la firmeza de la declaración privada por indebida notificación de la liquidación oficial de revisión, expresa que el procedimiento de notificación efectuado por la Administración se ajustó a derecho, toda vez que intentó realizar la notificación por correo y, al no ser esta posible aplicó la notificación por aviso en la página web, al tenor de lo dispuesto en el artículo 568 del Estatuto Tributario.

El requerimiento especial se le notificó el 5 de agosto de 2011, teniendo hasta el 5 de noviembre de 2011 para dar respuesta, pero lo hizo hasta el 8 de ese mes y año, toda vez que el 5 de noviembre era día inhábil, lo que indica, que la Administración debía notificar la liquidación oficial de revisión a

más tardar el 8 de mayo de 2012, y como la practicó el 27 de abril de 2012, fue notificada en tiempo, razón por la cual no operó la firmeza de la declaración privada.

En relación con el argumento que la única empresa autorizada desde el 2006, para prestar el servicio de correo, es Servicio Postales Nacionales, el A quo advierte que el artículo 565 ibídem, autoriza a la Administración de Impuestos, a notificar sus actuaciones por medio de cualquier servicio de mensajería especializada, como Servientrega S.A.

Respecto a la adición del patrimonio bruto por \$750.000.000, manifiesta que los hechos económicos que el accionante afirma, carecen de soporte, no obran pruebas que demuestren lo alegado, es decir, no se evidencia la disminución del valor de los activos fijos vendidos, o la existencia de un otro sí al contrato de compraventa, ni mucho menos la restitución o devolución a CAYPRO S.A.S., de las sumas que pagó inicialmente.

Además la certificación del Revisor Fiscal de CAYPRO S.A.S., en la que informa que tenía registrada una cuenta por cobrar a nombre del señor Gustavo Adolfo Rodríguez, por el valor pactado en el contrato, no se refiere a los hechos económicos indicados por el actor, relativos al precio de los activos vendidos, o la devolución de las sumas que esa sociedad hubiese pagado por este concepto.

Si bien es cierto que lo consignado en las declaraciones tributarias tiene presunción de veracidad; en relación con los hechos que aparejan un aumento en el patrimonio, se requiere una comprobación especial por parte del contribuyente, en virtud de la inversión de la carga de la prueba, por lo tanto, era procedente la adición al patrimonio bruto.

Frente a los pasivos desconocidos por la Administración por \$158.893.000, porque no eran legibles, el *a quo* observa que en los antecedentes obran 2 pagares, por valor de \$58.893.000 y \$100.000.000 y figura como deudor del hoy accionante la señora María Isabel Marroquín Bermeo.

Los citados documentos tienen sello de presentación personal ante Notario, pero solo en uno de ellos consta la obligación por la suma de \$100.000.000, y se distingue la fecha de presentación, que corresponde al 26 de marzo de 2008, razón por la cual reconoce el pasivo, toda vez que en este se distingue la fecha de presentación, cumpliendo la previsión contenida en el artículo 770 del Estatuto Tributario. Y procede a modificar la liquidación oficial de revisión.

RECURSO DE APELACIÓN

EI ACCIONANTE apeló la sentencia de primera instancia. Como fundamentos del recurso expone:

1. Que si bien el *A quo* reconoce la diferencia entre la notificación por correo y la mensajería especializada, erróneamente, al final concluye que es lo mismo, situación en que se fundamenta la litis, porque las dos son distintas, y si la DIAN decide notificar por mensajería especializada, mal puede aplicar como supletoria la forma de notificación consagrada para las devoluciones por correo, que es la contemplada en el artículo 568 del Estatuto Tributario.

Si la norma señala que las devoluciones del correo se notifican supletoriamente con publicación en la página web, ¿por qué la DIAN

pretende aplicar esta disposición a una notificación que no fue devuelta por correo, sino por la mensajería especializada?

2. Violación al debido proceso, toda vez que se solicitaron pruebas en la vía gubernativa y la DIAN no se pronunció ni el *A quo*. Estas pruebas se orientaban a demostrar con la contabilidad de la sociedad Procesos de PVC, la existencia de la negociación.

3. Frente a los documentos que demuestran los pasivos, el Tribunal reconoce uno de los pagarés, pero el otro no, porque no se nota la fecha, situación que no puede ser atribuida al accionante, en razón a que el documento que se tenía era una copia, ya que el original lo tenía el acreedor, y para la fecha del requerimiento por la DIAN, el mismo había sido destruido, por cuanto ya se había pagado, y lo que quedó fue una copia, pero en la misma se ve el sello de la Notaría, y se alcanza a observar el sello de la fecha, lo que demuestra la existencia y fecha cierta del mismo, y debía reconocerse el 100% de los pasivos.

4. En relación con la adición al patrimonio, no está de acuerdo con la posición del Tribunal, ya que las pruebas aportadas demuestran la realidad de la operación, y la misma si existió.

En lo que corresponde al registro del libro de Actas de Junta Directiva, recuerda que no es requisito de validez estar registrados ante la cámara de comercio, ya que los que se registran son los de Junta de las Asambleas de Accionistas, y de otra parte los contratos no requerían fecha cierta, por lo que no debieron desconocerse.

Reitera que el accionante actuaba en calidad de mandatario de la sociedad Procesos de PVC S.A. y las pruebas aportadas demuestran tal situación como son: El Acta de Junta Directiva, el pago, los soportes contables de la operación con la sociedad que recibió los cheques, y las facturas, de manera que fue probado en debida forma y debe ser reconocido. Reitera los argumentos expuestos en la demanda.

LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES apeló la sentencia de primera instancia, y solicitó se revoque en lo desfavorable a la entidad demandada y mantener en su totalidad los actos administrativos demandados.

No comparte la decisión del Tribunal respecto al reconocimiento del valor de \$100.000.000 como pasivo, porque no se puede determinar la fecha de presentación del pagaré.

En el pagaré que reposa en los antecedentes, se observa un sello ilegible donde si bien se evidencia que corresponde a la Notaría 39, el nombre de quien autentica la firma, no se nota en forma clara y precisa la fecha de presentación del documento. No lleva al pleno convencimiento de la operación durante el año gravable 2008, además que en su encabezado aparece el 26 de marzo de 2009 y al final del mismo hace referencia al 2008, por lo que debe mantenerse el desconocimiento de ese pasivo.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

El accionante allegó escrito de conclusión, reiterando los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La demandada presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

De acuerdo con los argumentos expuestos por las partes, y en particular, con los motivos de inconformidad señalados en los recursos de apelación y el ámbito de competencia del *ad quem*, el problema jurídico consiste en determinar: 1) Si se notificó indebidamente la liquidación oficial de revisión; 2) Si se violó el debido proceso y derecho de defensa al accionante, al no pronunciarse la Administración frente a las pruebas solicitadas; 3) Si era procedente la adición del patrimonio bruto a la declaración del impuesto sobre la renta del accionante por el año gravable 2008 y 4) Si se encuentran probados los pasivos.

2. Sobre la notificación de la liquidación oficial de revisión

2.1. La discusión se centra en determinar si es válida la notificación de la liquidación oficial hecha por aviso en la página web de la DIAN.

2.2. Según el demandante, dicha notificación no se aplica para el caso en estudio, por cuanto la notificación por correo es una y la notificación por mensajería especializada es otra, por tanto, si notificó el acto de liquidación por mensajería especializada, mal podía aplicar como supletoria la forma de notificación cuando son devueltas por correo.

2.3. 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.

(...)

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.
... (Negrilla fuera de texto).

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 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*

⁶ Fue derogado por el artículo 50 de la Ley 1369 de 2009, pero ilustra sobre el concepto de red oficial.

*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.

2.5. Aclarado lo anterior corresponde establecer el procedimiento cuando las notificaciones son devueltas por correo, el artículo 568 Estatuto Tributario⁷, dispone que las actuaciones de la administración enviadas por correo, que por cualquier razón sean devueltas, se notificarán mediante aviso en el portal Web de la DIAN y en un lugar de acceso al público de la misma entidad, notificación excepcional. Y se entiende surtida para efectos de los términos de la Administración, en la primera fecha de introducción al correo, y para el contribuyente desde el día hábil siguiente, a la publicación del aviso.

⁷ Cf. artículo 568 del Estatuto Tributario

2.6. En el presente caso se observa que para la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000227 de 25 de abril de 2012, la Administración la envió por correo: Para RODRIGUEZ PUERTAS GUSTAVO ADOL; Dirección Carrera 32 No. 13- 99, fecha de envío **27 de abril de 2012**, según Guía No. 1057649785 de Servientrega, y en folio aparte obra sello de Servientrega S.A. Devoluciones DIAN y una (X) en la columna izquierda NO HAY QUIEN RECIBA Fecha: DIA 30 MES 4 AÑO 12⁸.

En el folio 688 del cuaderno de antecedentes obra constancia de Notificaciones Portal WEB de la DIAN en la que se lee:

Número de identificación:	79381782			
Nombre o Razón Social:	Rodríguez Puertas Gustavo Adolfo			
Nombre del Acto Administrativo:	227			
Número de Consecutivo:	25-04-2012			
Seccional:	DIRECCION	SECCIONAL	IMPUESTOS	DE
	BOGOTÁ			
Código Seccional:	32			
Dependencia que profiere el acto:	DIVISIÓN DE GESTIÓN DE LIQUIDACIÓN			
Código Dependencia:	241			
Ver documento:	2012-32241501000227			

Fecha de Notificación: 14/05/2012

2.7. Del anterior recuento se establece que la actuación de la Administración se ajustó a los preceptos legales aplicables al caso concreto, toda vez que agotó el procedimiento de notificación por correo de la liquidación oficial, en los términos del artículo 565 del Estatuto Tributario, esto es, la envió a la dirección que el contribuyente informó en el RUT⁹. Así mismo, ante la devolución del correo, procedió a notificar el acto por aviso, en el portal de la Web de la DIAN.

⁸ Fls. 686 y 687 c.a. 4

⁹ Fl. 70, c.a. 1

2.8. Respecto a si la declaración adquirió firmeza, se tiene que, el Requerimiento Especial No. 322392011000177 de 5 de agosto de 2011, referido al impuesto de Renta por el año 2008, le fue notificado el 5 de agosto de ese año¹⁰.

Por lo tanto, el término para contestarlo finalizaba el 5 de noviembre del mismo año; esto es, tres meses después de su notificación, como lo ordena el artículo 707 del E.T.¹¹. Sin embargo, se observa que para esa fecha era día inhábil, por lo que la fecha para dar respuesta se amplió hasta el 8 de ese mes y año, como en efecto lo hizo el demandante¹². A partir de ese momento, la Administración contaba con seis meses para notificar la liquidación oficial de revisión, esto es, **8 de mayo de 2012**.

De conformidad con el artículo 568 ib, la notificación se entiende surtida para efectos de los términos de la Administración, en la primera fecha de introducción al correo, que en el presente caso lo fue el **27 de abril de 2012**; es decir, que se realizó dentro del término establecido en el artículo 710 ibídem, sin que operara la firmeza de la declaración privada.

Por todo lo anterior, no prospera el cargo.

3. Violación del debido proceso y derecho de defensa por no pronunciarse frente a una prueba solicitada

¹⁰ Fl. 607, c.a. 3

¹¹ Artículo 707. RESPUESTA AL REQUERIMIENTO ESPECIAL. Dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual, estas deben ser atendidas.

¹² Fls. 613 a 617 c.a. 3

3.1. El demandante alega que solicitó en vía gubernativa una prueba, sin que la DIAN se pronunciara al respecto, violando el debido proceso y derecho de defensa.

3.2. En el Requerimiento Especial No. 322392011000177 de 5 de agosto de 2011, la Administración propuso entre otros, adicionar el patrimonio bruto de la declaración de renta y complementarios del año gravable 2008 del contribuyente en la suma de \$750.000.000.

El demandante, en la respuesta al requerimiento especial, alega que la realidad económica es otra, que él en calidad de representante legal de PROCESOS DE PVC S.A. y por autorización de la Junta Directiva, realizó una venta de activos a DISPLANET LTDA, hoy CAYPRO S.A.S. que terminó negociándose por \$200.000.000, y que, por error, esta última sociedad reportó a la DIAN como préstamo personal, y por ello solicitó:

“1. Se verifiquen los medios magnéticos de la sociedad PROCESOS DE PVC S.A. correspondientes al año 2008, para que puedan constatar que efectivamente el negocio con DISPLANET LTDA, hoy CAYPRO S.A.S. se dio y lo que dije en mi respuesta es fiel a la verdad allí registrada.” (Fl. 617, c.a.4)

3.3. El artículo 742 del Estatuto Tributario establece que: *“Las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados. La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el código de procedimiento civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquéllos”.*

3.4. La Sala observa que, en el acto administrativo demandado, la Administración, para adicionar el patrimonio bruto de la declaración de renta y complementarios del año gravable 2008, tuvo en cuenta las siguientes pruebas: i) Acta No. 14 de 12 de febrero de 2008 de la Junta Directiva de la sociedad Procesos de PVC S.A.; ii) Contrato de Compraventa suscrito entre Gustavo A Rodríguez y Distribuidora de Plásticos Netos de Colombia Ltda. DISPLANET del 15 de julio de 2008; iii) Facturas Cambiarias de Compraventa; iv) Cheques girados por la sociedad al accionante y v) Certificación expedida por DISPLANET.

Si bien la Administración no se pronunció frente a la solicitud de la prueba antes relacionada, ello no tiene la virtualidad, en este evento, de generar la ilegalidad del acto administrativo, toda vez que los hechos que fundamentaron la glosa en discusión están debidamente probados para la DIAN.

Además, la información contenida en los medios magnéticos de la sociedad solicitada por el contribuyente puede ser un indicio, pero, por sí sola, no puede considerarse suficiente para reconocer la supuesta realidad del negocio adelantado entre DISPLANET y el accionante.

Si el contribuyente consideraba necesaria dicha prueba debió interponer los recursos o acciones necesarias para su práctica, o en su defecto solicitarla en la vía judicial, ya que el administrado puede desvirtuar la presunción de legalidad del acto demandado con nuevas o mejores pruebas que las aportadas en sede administrativa, pues, legalmente no existe ningún impedimento para que no se puedan apreciar pruebas diferentes a las valoradas por la Administración. No obstante, en vía judicial, el demandante no solicitó prueba alguna al respecto.

De manera que no se advierte la violación al debido proceso y derecho de defensa.

A la Sala le correspondería analizar el problema jurídico 3 y 4. Sin embargo, este análisis resulta innecesario, si se tiene en cuenta que las modificaciones que propuso la Administración tuvieron como propósito liquidar el impuesto de renta por el año gravable de 2008 del demandante, por el Sistema de Comparación Patrimonial como se verá.

**4. Impuesto de renta por el sistema de comparación patrimonial
formulado en la liquidación oficial de revisión demandada.
Reiteración jurisprudencial**

4.1. La renta por comparación patrimonial está prevista en el artículo 236 del Estatuto Tributario en los siguientes términos:

“Cuando la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, dicha diferencia se considera renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas.”

4.2. El artículo 237 ibídem, establece cómo se efectúa el cálculo y señala que en lo concerniente al patrimonio se harán previamente los ajustes por valorizaciones y desvalorizaciones nominales.

4.3. Por su parte el artículo 91 del Decreto Reglamentario 187 de 1975 dispone lo siguiente:

“D.R. 187 de 1975. Artículo 91. Para efectos de la determinación de la renta por comparación de patrimonios, a la renta gravable se adicionara el valor de la ganancia ocasional neta, las rentas cedidas por el contribuyente y las rentas exentas. De esta suma se sustrae el valor de la renta de goce, los impuestos de renta y complementarios, recargos y sanciones pagados durante el año gravable incluyendo retención y anticipo efectivamente pagado y, en su caso la renta recibida del cónyuge.

Si este resultado es inferior a la diferencia entre los patrimonios líquidos declarados en el año gravable y en el ejercicio inmediatamente anterior, previos los ajustes por valorizaciones y desvalorizaciones nominales, incluyendo los reavalúos autorizados en los artículos 51 y 52 del Decreto 2247 de 1974 dicha diferencia se tomara como renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre las causas justificativas del incremento patrimonial. (se ha subrayado).

4.4. El sistema de determinación de la renta por comparación patrimonial, desde su implementación como método de fiscalización para gravar el excedente no justificado de la diferencia de los patrimonios líquidos de los dos últimos años en relación con las rentas obtenidas en el último período gravable, debe entenderse como la posibilidad por parte de la Administración Tributaria de efectuar los cálculos señalados en el artículo 236 del Estatuto Tributario y en el inciso 1 del artículo 91 del Decreto 187 de 1975 sobre los patrimonios líquidos declarados por el contribuyente.

4.5. La Sección¹³ ha establecido que *si un contribuyente incrementó su patrimonio, en cuantía superior a las rentas y ganancias ocasionales declaradas, se presume que omitió denunciar la diferencia, salvo que justifique el mayor valor patrimonial. Como presunción legal a favor de la Administración, la exonera de acreditar hechos distintos a la diferencia patrimonial, lo que implica un traslado de la carga de la prueba al declarante. Es una carga del contribuyente demostrar la causal que justifique el*

¹³ Sentencia del 6 de marzo de 2003, Exp. 13238, M.P. Dra. Ligia López Díaz

incremento patrimonial y que la diferencia no se originó por la omisión de rentas capitalizables.

4.6. Respecto al cálculo de la renta por comparación patrimonial, la Sala se pronunció en sentencia de 14 de abril de 2016, Expediente 19138, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, en los siguientes términos:

“(…)

De las normas transcritas claramente se advierte que para calcular la renta por comparación patrimonial se debe comparar el patrimonio líquido del último período gravable con el del patrimonio líquido del período inmediatamente anterior.

El apoderado de la DIAN alega que sí es pertinente comparar el patrimonio líquido del último período gravable modificado oficialmente por la DIAN con el del patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, pues así se deduce del artículo 116 del Decreto 187 de 1976. Esa norma dispone lo siguiente:

“ARTICULO 116. No habrá lugar a determinar la renta por el sistema de comparación de patrimonios cuando el pasivo solicitado en la declaración de renta y patrimonio no reúna los requisitos exigidos por el artículo 124 del Decreto 2053 de 1974, siempre que el contribuyente demuestre la existencia del mismo.”

Según la DIAN, cuando se cuestionen los pasivos, sí se podría calcular la renta por el método de comparación patrimonial y, en tal caso, la comparación se debe hacer entre los patrimonios líquidos determinados por la administración. De ahí que, a su juicio, esta norma prevalece sobre el artículo 91 del mismo Decreto 187 de 1975.

*La Sala considera que no tiene razón la DIAN, pues el artículo 91 regula la forma en que se debe calcular la renta por el sistema de comparación patrimonial cuando el contribuyente, a propósito, **incrementa** el activo sin justificación alguna. En cambio, el artículo 116 regula la situación del contribuyente que declara los activos que efectivamente posee, pero incluye pasivos que, pese a que existen materialmente, no cumplen los requisitos para declararlos como tales, es decir, son improcedentes jurídicamente. En este caso, la norma dispone que no se debe calcular la renta por el sistema de comparación patrimonial.*

*En caso de que los pasivos sean material y jurídicamente inexistentes, su rechazo incide en la liquidación del patrimonio líquido, pero no por ello se debe calcular la renta por comparación patrimonial a partir de esa liquidación oficial, por cuanto eso implica gravar como ingreso el patrimonio. No debe perderse de vista que, en palabras de la Sala: “El fundamento jurídico de dicho sistema [el de comparación patrimonial] es evitar la evasión del tributo **derivada de la omisión de ingresos percibidos y no declarados** por el contribuyente. (...)”*

Así las cosas, la renta por comparación patrimonial se determina comparando el patrimonio declarado en el periodo inmediatamente anterior con el del último periodo gravable, lo que excluye calcular la renta por ese sistema a partir de las liquidaciones oficiales que modifican el patrimonio, porque eso implicaría gravar como ingreso el patrimonio.

5. Análisis del caso concreto

5.1. El señor Gustavo Adolfo Rodríguez el 4 de agosto de 2009 presentó declaración de renta por el año gravable 2008.

5.1.1. El 5 de agosto de 2011 la División de Gestión de Fiscalización para Personas Naturales y Asimiladas de la Dirección Seccional Impuestos de Bogotá, profirió el Requerimiento Especial No. 322392011000177 mediante el cual propuso modificar la liquidación privada.

Las modificaciones propuestas por la Administración fueron: 1) Adicionar el Patrimonio Bruto por valor de \$761.661.000 y ii) Desconocer Pasivos por \$158.893.000, y propuso liquidar el impuesto por el sistema de comparación patrimonial para así determinar un impuesto a cargo de \$324.840.000 y sanción por inexactitud de \$488.809.000. Indicó que en caso de que el contribuyente en respuesta al requerimiento especial llegase a desvirtuar la

renta propuesta por comparación patrimonial y está llegase a ser inferior a la determinada por el sistema ordinario, calculó el tributo por el sistema ordinario así: Impuesto a cargo de \$160.862.000 y sanción por inexactitud de \$226.445.000

5.1.2. El demandante, el 8 de noviembre de 2011, dio respuesta al requerimiento especial, y presentó corrección a la declaración de renta y complementarios del año gravable 2008, liquidando un impuesto a cargo de \$26.876.000 y una sanción de \$3.803.000.

5.1.3. El 25 de abril de 2012, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000227, mediante la cual determinó modificar la declaración de corrección del impuesto sobre la renta por el año gravable 2008, mediante la depuración de la renta por el sistema de comparación patrimonial.

Adicionó al patrimonio bruto de la declaración la suma de \$750.000.000 no aceptado por el contribuyente y mantuvo el desconocimiento de pasivos por \$158.893.000. Determinó un impuesto a cargo de \$324.840.000 y sanción por inexactitud de \$483.433.000.

5.2. Como se precisó, en principio correspondería analizar si era procedente la adición del patrimonio bruto y el desconocimiento de pasivos. No obstante, su examen es innecesario dado que las modificaciones propuestas por la Administración de Impuestos tuvieron como fin liquidar el impuesto sobre la renta por el año gravable 2008, mediante la depuración de la renta por el sistema de comparación patrimonial, sistema que como quedó visto, para

calcularlo se debe comparar el patrimonio líquido del periodo gravable con el patrimonio líquido del periodo inmediatamente anterior.

5.3. En el caso que nos ocupa está probado que la DIAN tuvo en cuenta la liquidación oficial y no la liquidación privada del último periodo gravable, quedando demostrada la violación de los artículos 236 y 237 del Estatuto Tributario y 91 del Decreto 187 de 1975.

Como consecuencia de lo expuesto, la Sala revocará la sentencia de primera instancia, anulará los actos demandados y declarará en firme la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2008, presentada por el demandante.

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

FALLA

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia de 31 de julio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección A.

SEGUNDO: DECLÁRASE LA NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000227 de 25 de abril de 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, mediante la cual se modifica la declaración del impuesto de renta

y complementarios del año gravable 2008, presentada por el señor **GUSTAVO ADOLFO RODRÍGUEZ PUERTAS**.

TERCERO: A título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración de corrección del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2008, presentada por el señor **GUSTAVO ADOLFO RODRÍGUEZ PUERTAS**, el 8 de noviembre de 2011.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ