

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

Consejero Ponente: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

Bogotá, D.C., trece (13) de septiembre de dos mil siete (2007)

**Ref.:**  
**Número Interno 15269**  
**CONTELREDES LTDA., contra LA DIAN**  
**FALLO**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 27 de octubre de 2004, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que accedió a las súplicas de la demanda, en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos mediante los cuales la DIAN modificó a la actora la declaración de renta de 1997.

**ANTECEDENTES**

El 20 de mayo de 1998, CONTELREDES LTDA. presentó declaración de renta de 1997.

El 16 de mayo de 2000, la DIAN profirió emplazamiento para corregir la declaración de 1997. El acto se notificó por correo el 17 de mayo y fue devuelto

el 18 del mismo mes, por la causal “no reside”. El 29 de mayo de 2000 la DIAN envió copia del emplazamiento para corregir a la dirección informada en la última declaración de renta, esto es, en la de 1999.

Previo requerimiento especial notificado el 21 de junio de 2000, la Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión 300642001000022 de 29 de enero de 2001, en la cual adicionó ingresos, provenientes de un contrato suscrito con la Federación Nacional de Cafeteros por \$206.846.000 y desconoció costos y deducciones porque no estaban debidamente probados.

La DIAN confirmó en reconsideración la liquidación oficial, mediante Resolución 30066200200002 de 31 de enero de 2002.

## **LA DEMANDA**

CONTELREDES LTDA., solicitó la nulidad de los actos que modificaron la declaración de renta de 1997 y que se le restablezca el derecho.

La actora invocó como normas vulneradas los artículos 29 de Constitución Política; 563,565,568,705,706,714,730,772,773,774 y 778 del Estatuto Tributario, cuyo concepto de violación desarrolló así:

Según el Decreto 3049 de 1997 el término que tenía la actora para declarar renta de 1997, vencía el 21 de mayo de 1998. En consecuencia, el plazo para notificar el requerimiento especial vencía el 21 de mayo de 2000, es decir, dos años después del vencimiento del plazo para declarar.

La Administración notificó el emplazamiento para corregir el 17 de mayo de 2000 a la dirección registrada en el RUT y en la declaración de renta de 1998, pero como fue devuelta por el correo bajo la causal “no reside”, lo envió el 29 de mayo de 2000 a la dirección registrada en la declaración de renta de 1999, presentada el 6 de abril de 2000. En consecuencia, intentó subsanar el error aplicando el artículo 563 del Estatuto Tributario, sin acatar el artículo 565 ibídem, que ordena que en caso de que el correo sea devuelto, debe notificarse por aviso.

El emplazamiento no se notificó el 17 de mayo de 2000, pues la causal de devolución fue imputable a la Administración; además, el término para responderlo se cuenta desde la publicación del aviso o de la corrección de la notificación.

La suspensión del plazo para notificar el requerimiento especial sólo opera durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir. Como ésta se surtió en debida forma el 29 de mayo de 2000, a pesar de que el término máximo vencía el 21 de mayo, no hubo suspensión del término. En consecuencia, dado que la Administración sólo tenía hasta el 21 de mayo de 2000 para notificar el requerimiento especial y éste se notificó el 23 de junio, la declaración privada quedó en firme.

La validez de la dirección por el término de tres meses es sin perjuicio de la nueva dirección, dado que si la Administración a la fecha de envío del emplazamiento conoce la última dirección informada, así no hayan pasado los tres meses, ésta tiene plena validez, pues, no tiene sentido enviarla a una dirección anterior, más cuando la norma dispone que las actuaciones administrativas deben enviarse a la última dirección informada en la declaración de renta.

La Administración gravó la totalidad de los ingresos recibidos en desarrollo del contrato de construcción de redes telefónicas, sin tener en cuenta la prueba contable allegada con ocasión de la respuesta al requerimiento especial y al recurso de reconsideración, la cual demostraba los costos y gastos en los cuales se incurrió en desarrollo del contrato.

CONTELREDES LTDA., celebró con la Federación Nacional de Cafeteros de Colombia, contrato civil de obra que consistía en la construcción de redes telefónicas rurales. De acuerdo con la naturaleza del contrato, la utilidad del contratista, los ingresos, costos y gastos, fueron registrados como ingresos o gastos por cuenta de terceros, soportados en comprobantes.

Como en la declaración de renta se registraron valores inferiores a los recibidos con el contrato, se modificó la declaración, para incluir todos los ingresos, costos y gastos y se excluyó dentro del valor de los ingresos, el IVA (\$1.370.861) y la utilidad (\$44.126.555). Para demostrarlo, se aportó certificado del contador público, en el que se relacionaron los costos y gastos del contrato.

El recurso de reconsideración no tuvo en cuenta la prueba contable aportada ni la solicitud de costos presuntos que consagra el artículo 82 del Estatuto Tributario.

Los ingresos se declararon cuando se causaron, es decir, en el año 1997, y no, como lo consideró la Administración, pues con el recurso de reconsideración se demostró que el registro de ingresos por cuenta del contrato con la Federación por \$204.247.000, está conformado por tres consignaciones de \$103.500.000, \$89.550.727 y \$11.195.365, según los

soportes que se allegaron, razón por la que ninguno de estos pagos se declaró en 1996.

Contrario a lo sostenido por la Administración, el contrato celebrado con la Federación Nacional de Cafeteros es de administración delegada, dado que en él se puede verificar que el objeto es la construcción de redes telefónicas y la identificación de los costos y la utilidad del contratista. Así, los ingresos y gastos fueron incluidos en la corrección de la declaración de renta y fueron soportados. La verdad económica es que al tratarse de un contrato de construcción, los pagos por parte de la Federación de Cafeteros, que cubrían los costos, fueron discriminados en cada factura, los cuales fueron reembolsos de gastos.

La Federación practicó la retención del 1% de acuerdo con la ley, por ser un contrato de construcción de bien inmueble, pero no la hizo sobre la utilidad, luego no puede concluir por este error que el total recibido es ingreso sin tener en cuenta los costos y gastos o los costos presuntos.

La DIAN impuso sanción por inexactitud, a pesar de encontrarse demostrados los costos y gastos, con el certificado del contador público; además, en la vía gubernativa no se discutió que fueran datos falsos o equivocados, y, si la Administración consideró que el certificado del contador no reunía los requisitos para demostrarlos, debió aplicar la norma de los costos presuntos.

El desconocimiento de los costos y gastos se debió a que no se aportaron los soportes de los mismos, y la DIAN, por tal razón, consideró que se incluyeron datos falsos, equivocados e incompletos.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones así:

Los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, establecen que la Administración cuenta con el término de dos años para revisar la declaración tributaria, a partir del vencimiento para declarar o de la presentación extemporánea de la misma.

En el caso concreto, el término para notificar el requerimiento especial vencía el 22 de mayo de 2000 y el emplazamiento para corregir se notificó el 17 de mayo, a la dirección vigente para esa fecha, informada en la declaración de renta de 1998, tal como lo disponen los artículos 563 y 565 del Estatuto Tributario, pues, es a partir de la primera fecha de introducción al correo, que empiezan a correr los términos para la Administración, pero para el contribuyente se cuentan a partir de la publicación del aviso.

Como la notificación fue devuelta por el correo por la causal “no reside”, se notificó nuevamente a la dirección informada en la declaración de renta de 1999, en cumplimiento de lo establecido en los artículos 565 y 566 del Estatuto Tributario.

El emplazamiento para corregir, notificado el 17 de mayo de 2000, se entiende comunicado, mediante envío de la copia a la dirección informada en la declaración de renta de 1998, y, aunque se cambió la dirección en la declaración, de 1999, presentada el 6 de abril de 2000, ésta surte efectos sólo tres meses después.

De otra parte, la Administración al momento de desconocer los costos y los gastos, lo hizo con fundamento en los artículos 27 y 28 del Estatuto Tributario, que establecen que un ingreso se entiende realizado cuando efectivamente se recibe el dinero, y que el mismo equivalga a un pago, excepto en los casos en que se lleva contabilidad por causación, los provenientes de dividendos o participaciones, o enajenación de inmueble, en cuyo caso el ingreso se entiende realizado en la fecha de la escritura; luego, los actos se encuentran ajustados a derecho.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal accedió a las súplicas de la demanda por las siguientes razones:

El plazo para presentar la declaración de renta de la actora por el año 1997, vencía el 21 de mayo de 1998, por lo cual el término para notificar el requerimiento especial vencía el 21 de mayo de 2000.

Como el emplazamiento para corregir se notificó el 17 de mayo de 2000, y el correo fue devuelto por la causal “no reside”, la DIAN envió de nuevo el emplazamiento a la dirección informada por el contribuyente en la declaración de renta de 1999.

Así, el 29 de mayo de 2000, cuando se notificó el emplazamiento para corregir, ya estaba vencido el plazo para notificar el requerimiento especial, el cual fue notificado el 22 de junio de 2000.

En consecuencia, la liquidación oficial de revisión se practicó cuando estaba en firme la declaración, motivo por el cual la DIAN vulneró el debido proceso y los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

La entidad demandada apeló la sentencia por las siguientes razones:

El requerimiento especial fue notificado el 21 de junio de 2000, esto es, oportunamente, pues el emplazamiento para corregir fue notificado el 17 de mayo de 2000, por lo que el término que vencía el 21 de mayo, se suspendió por un mes, tal como lo dispone el artículo 706 del Estatuto Tributario.

La DIAN corrigió el error en la notificación del emplazamiento, con fundamento en el artículo 567 del Estatuto Tributario. En consecuencia, el emplazamiento para corregir fue notificado el 17 de mayo de 2000 y no el 29 del mismo mes, pues, en esta fecha lo que hizo la Administración fue enviarlo a la dirección correcta. En este caso, hubo restitución de términos, pues el acto administrativo que se pretendió corregir fue notificado dentro de la oportunidad legal.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La demandante insistió en los argumentos de la demanda y señaló que tanto la doctrina de la DIAN como la jurisprudencia han precisado que la posibilidad que tiene la Administración de corregir “en cualquier tiempo” las notificaciones, no implica que pueda extenderse el término de firmeza de la declaración privada (sentencia de 6 de marzo de 2003, exp. 13185).

La DIAN reiteró lo expuesto en el recurso y el Ministerio Público no emitió concepto.

### **CONSIDERACIONES**

En los términos de la apelación, la Sala precisa si se ajustaron a derecho los actos por los cuales la DIAN modificó la declaración de renta de 1997 e impuso sanción por inexactitud. En concreto, determina si se notificó en tiempo el requerimiento especial y sólo en caso afirmativo, analizará si procedía la modificación de la declaración de renta de la actora.

El artículo 705 del Estatuto Tributario prevé que el requerimiento especial debe notificarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y si la declaración fue extemporánea, los dos años se cuentan desde la fecha de presentación de la misma. También señala que cuando la declaración presenta un saldo a favor, el requerimiento debe notificarse a más tardar, dos años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución.

A su vez, el artículo 706 del Estatuto Tributario dispone que el término para notificar el requerimiento especial se suspende, entre otros eventos, durante el mes siguiente contado a partir de la notificación del emplazamiento para corregir.

Conforme al artículo 685 del Estatuto Tributario, el emplazamiento para corregir procede cuando la Administración tiene "indicios" sobre la inexactitud de la declaración del contribuyente responsable o agente retenedor, con el fin de que dentro del mes siguiente a su notificación, la

persona emplazada corrija la declaración, si lo considera pertinente. Dicho acto administrativo no es vinculante para el contribuyente, pues el mismo artículo señala que “la no respuesta a este emplazamiento no ocasiona sanción alguna”.

En el caso en estudio, el plazo que tenía la actora para declarar renta de 1997 vencía el **21 de mayo de 1998**, según el artículo 10 del Decreto 3049 de 1997.

El 16 de mayo de 2000, la Administración profirió emplazamiento para corregir, el cual fue notificado a la actora mediante correo el **17 de mayo de 2000**, enviado a la dirección registrada en el RUT (Calle 19 N0. 6-68). El correo fue devuelto el 18 del mismo mes por la causal “no reside”.

Como la DIAN no notificó el emplazamiento para corregir a la dirección informada en la última declaración de renta, según lo ordena el artículo 563 del Estatuto Tributario, para enmendar el error, el **29 de mayo de 2000**, envió copia del emplazamiento para corregir a la dirección registrada en la declaración de renta de 1999.

Si bien el artículo 567 del Estatuto Tributario permite a la Administración corregir “en cualquier tiempo” la notificación enviada a dirección errada, ha sido jurisprudencia reiterada de la Sala que tal facultad no implica que pueda extenderse el término de firmeza de la declaración privada. También ha señalado que la actuación en virtud de la cual se comete el error, debe cumplirse dentro del término legal que tiene la DIAN para modificar la declaración privada, pues, de no hacerlo así, no sólo se estarían modificando los términos legales, sino que se aceptaría como válida la notificación efectuada a la dirección errada, a pesar de que dicha

notificación sólo produce efectos si se realiza en debida forma, pues sólo a partir de la debida notificación empiezan a correr los términos<sup>1</sup>.

Dado que según el artículo 705 del Estatuto Tributario la DIAN tenía dos años para notificar el requerimiento especial, contados a partir del 21 de mayo de 1998, y que la notificación del emplazamiento para corregir se surtió en debida forma el 29 de mayo de 2000, esto es, por fuera del plazo legal, dicha notificación no tuvo la virtualidad de suspender, por un mes, el término para notificar el requerimiento especial, como lo permite el artículo 706 del Estatuto Tributario.

Como quiera que el requerimiento especial debía ser notificado el **21 de mayo de 2000**, y dicha diligencia se cumplió el **21 de junio**, fue extemporánea, motivo por el cual la declaración de renta ya estaba en firme, conforme al artículo 714 del Estatuto Tributario.

No existen, entonces, razones para modificar la decisión del *a quo*, por lo que habrá de confirmarse la sentencia apelada.

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

**F A L L A**

---

<sup>1</sup> Sentencia de 6 de marzo de 2003, M.P. doctor Juan Ángel Palacio Hincapié, exp. 13185

**CONFIRMASE** la sentencia de 27 de octubre de 2004 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de CONTELREDES LTDA. contra la DIAN.

**RECONÓCESE** personería a la abogada Amparo Merizalde de Martínez, como apoderada de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

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

**JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ**  
Presidente

**LIGIA LÓPEZ DÍAZ**

**MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA**

**HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**