

ACTUALIZACION DEL PATRIMONIO – Inclusión en la declaración de renta del año 2002 de pasivos poseídos en el exterior. Requisitos. Término especial de firmeza / PASIVOS INEXISTENTES – Debían estar registrados en la contabilidad o en la declaración del año 2001

La ley 788 de 2002, que en el artículo 80, consagra la actualización del patrimonio, permitió que los contribuyentes incluyeran en la declaración de renta correspondiente al año gravable de 2002 activos de comprobado origen lícito poseídos en el exterior a 31 de diciembre del año 2001 y no declarados, y excluyeran pasivos inexistentes, o disminuyeran las pérdidas acumuladas a la misma fecha. Conforme con las normas transcritas, la actualización del patrimonio, por la exclusión de obligaciones inexistentes debía estar registrada en la contabilidad o en la declaración del contribuyente en el año 2001, para poder ser actualizada en el año 2002. La sociedad demandante no demostró que los pasivos inexistentes fueron declarados en el año gravable 2001; por el contrario, alegó que no era requisito que el contribuyente hubiera declarado pasivos inexistentes a dicha vigencia, razón por la cual no efectuó la actualización del patrimonio en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley 788 de 2002, y su Decreto Reglamentario 415 de 2003. Toda vez que el contribuyente no actualizó el patrimonio conforme con los requisitos señalados en la normativa, no se encontraba amparado con el término especial de firmeza de la declaración previsto en el artículo 80 de la Ley 788 de 2002 y en el artículo 2 del Decreto 415 de 2003.

FUENTE FORMAL: LEY 788 DE 2002 – ARTICULO 80

BENEFICIO DE AUDITORIA – No opera cuando se notifica el emplazamiento para corregir antes de los 12 meses a la presentación de la declaración

Observa la Sala que no operó dicho beneficio toda vez que la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2002 fue presentada el 3 de abril de 2003 y el emplazamiento para corregir No. 160762004000006 fue notificado antes de los 2 meses establecidos por la norma, esto es, el 20 de febrero de 2004, dentro del término legalmente establecidos.

FUENTE FORMAL: LEY 633 DE 2000 – ARTICULO 17

SERVICIOS POSTALES NACIONALES ADPOSTAL – Se constituyo en el año 2006. Sociedad anónima. Funciones / ACTOS DE NOTIFICACION – Para desvirtuar su legalidad deben reputarse falsos. Tacha de falsedad / NOTIFICACION – Finalidad / NOTIFICACION PERSONAL O POR CORREO – Actos que deben notificarse / PLANILLA DE CORREO CERTIFICADO – Son documentos públicos. Tacha de falsedad

Se debe tener en cuenta que la sociedad Servicios Postales Nacionales S.A. se constituyó en virtud del Decreto 2854 del 25 de agosto de 2006, como una sociedad anónima con capital público encargada de la prestación de los servicios postales, como consecuencia de la supresión y liquidación de la Administración Postal Nacional (ADPOSTAL) ordenada mediante el Decreto 2853 del 25 de agosto de 2006. La Sala precisa que en virtud de la notificación de los actos administrativos de carácter particular, el administrado conoce las decisiones que lo afectan, y puede oponerse a las mismas, como desarrollo del derecho fundamental al debido proceso y defensa. Tal declaración no es suficiente para desvirtuar la presunción de legalidad de los actos de notificación, toda vez que, para el efecto, se requiere que los documentos se reputen falsos a través de la

tacha de falsedad, para demostrar que el documento no fue suscrito por quien, para la fecha, era la encargada de su recepción. La Sala precisa que en virtud de la notificación de los actos administrativos de carácter particular, el administrado conoce las decisiones que lo afectan, y puede oponerse a las mismas, como desarrollo del derecho fundamental al debido proceso y de defensa. Así, mientras esos actos no se notifiquen, no producen efecto ni son oponibles a los destinatarios. Conforme con el artículo 565 del Estatuto Tributario, entre los actos de la Administración que deben notificarse por correo o personalmente se encuentran los requerimientos. Y según el artículo 566, en concordancia con el 563 ibídem, (vigentes para la fecha de notificación del requerimiento especial) la notificación por correo se practica mediante entrega de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente a la Administración en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o a través del formato oficial de cambio de dirección. Dicho correo fue enviado mediante los servicios de ADPOSTAL, entidad encargada, para la fecha, de administrar el correo certificado como servicio diseñado para el manejo de toda clase de correspondencia con tratamiento especial, seguimiento y control en todos sus procesos, asegurando la certeza del envío y la entrega respectiva. Las planillas del correo certificado son documentos públicos (C. P. C. art. 262, 2), en cuanto las emite la autoridad o empresa con la que se contrata la prestación del servicio y, al tenor del artículo 264 del Código de Procedimiento Civil, dan fe de su otorgamiento, de la fecha y de las declaraciones que en ellos hace el funcionario que las autoriza. Para controvertir este tipo de documentos debe agotarse el trámite de tacha de falsedad previsto en los artículos 289 y 290 ibídem. La sociedad demandante no desvirtuó la presunción de legalidad de los actos de notificación mediante la tacha de falsedad prevista en los artículos 289 y 290 del Código de Procedimiento Civil, y, las pruebas aportadas no logran desvirtuar la notificación efectuada conforme con el artículo 566 del Estatuto Tributario.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 262 NUMERAL 2 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 289 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 290

ACCION DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO – No es la acción para promover la declaratoria del silencio administrativo positivo / SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO – La administración es la competente para declararlo de oficio o a petición de parte / ACTO QUE NIEGA LA DECLARATORIA DE SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO – Acto demandable ante la jurisdicción contencioso administrativo

A pesar de que no operó el alegado silencio administrativo positivo teniendo en cuenta la oportunidad de la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la Sala ha precisado que la acción de nulidad y restablecimiento del derecho no es el mecanismo idóneo para promover (directamente) la declaratoria del silencio administrativo positivo. Lo anterior por cuanto, así como la ley establece expresamente la presunción de que el silencio de la administración, durante determinado periodo de tiempo, se asimila a declaración de voluntad dirigida a crear una situación jurídica que consiste o niega el reconocimiento del interés reclamado, así mismo prevé las condiciones en que debe entenderse negado o consentido el interés legal. Por eso, en materia tributaria, el artículo 734 del Estatuto Tributario regula el silencio administrativo positivo ante el incumplimiento del plazo previsto en el artículo 732 ib., y para el efecto, dispuso que la administración lo debe declarar, de oficio o a petición de parte. En esa medida, cuando se cumplen los presupuestos del artículo 732 ib., si la Administración no toma la iniciativa de declarar el silencio administrativo, le asiste

al interesado el derecho de solicitarlo. De tal manera que, la decisión que niegue ese derecho es la que se puede controvertir ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 734 / ESTATUTO TRIBUTARIO – 732

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá D.C., veintiséis (26) de julio de dos mil doce (2012)

Radicación número: 66001-23-31-000-2007-00147-01(18170)

Actor: FUNERARIA CAMINOS DE PAZ LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 22 de octubre de 2009 del Tribunal Administrativo de Risaralda, denegatoria de las súplicas de la demanda instaurada en contra de los actos administrativos por medio de los cuales se modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de la sociedad actora, correspondiente al año gravable 2002.

I) ANTECEDENTES

La Sociedad Funeraria Caminos de Paz Ltda. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios el 3 de abril de 2003, radicada bajo el No. 0524001053237-7.

La sociedad actora, en esa declaración, manifestó que se acogía a la actualización del patrimonio (artículo 80 de la Ley 788 de 2002 y Decreto Reglamentario 415 de febrero 21 de 2003). También se acogió al beneficio de auditoría contemplado en el artículo 17 de la Ley 633 de 2000.

El 8 de abril de 2003, la sociedad demandante pagó la suma de \$114.526.000 correspondiente al 5% de \$2.290.000.000, valor enunciado en la casilla 14 de la declaración de renta del año gravable 2002 como valor de actualización del patrimonio.

El 20 de febrero de 2004 la Administración de Impuestos Nacionales de Pereira profirió el emplazamiento para corregir No. 160762004000006.

El 21 de junio de 2005, la División de Fiscalización Tributaria profirió el Requerimiento Especial No. 160762005000041, en el que propuso modificar la declaración privada de renta y complementarios del año gravable 2002 en el sentido de rechazar el valor declarado en el renglón 31 "ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional" por \$2.290.433.000, por cuanto este valor es igual a la diferencia de ingresos declarados, cifra que según la DIAN corresponde al valor de la actualización, y que el contribuyente pretende declarar como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

El 28 de febrero de 2006, la Administración profirió la Liquidación Oficial No. 16064200600004, mediante la cual determinó el impuesto sobre la renta en la forma propuesta en el requerimiento especial. El 8 de mayo de 2006 la sociedad actora presentó el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial cuestionada.

Mediante la Resolución No. 16077200700005 del 14 de febrero de 2007, la División Jurídica de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira resolvió el recurso interpuesto, que confirmó el acto recurrido.

El representante legal de la sociedad demandante, ante la falta de notificación del acto administrativo que resolviera el recurso de reconsideración, el 18 de mayo de 2007 solicitó a la Administración la declaratoria del silencio administrativo positivo. Mediante Resolución No. 16-77001399 del 31 de mayo de 2007, la Administración negó la petición presentada.

II) DEMANDA

Ante el Tribunal Administrativo de Risaralda, la Sociedad Funeraria Caminos de Paz Ltda. solicitó:

“PRIMERO: Que se declare que el Requerimiento Especial No. 160762005000041 calendado a fecha junio 20 de 2005 de que trata el art. 703 del E.T. se notificó por fuera de los términos de que trata el art. 705 del E.T. en concordancia con el art. 706 ídem.

SEGUNDO: Que se declare la nulidad del acto administrativo No. 1600772007000005 de fecha 2007/02/14 por medio del cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto por la FUNERARIA CAMINOS DE PAZ LTDA y con el cual se confirma la liquidación oficial de revisión 160642006000004 de Febrero 28 de 2006.

TERCERO: Que se declare la nulidad del acto administrativo determinado como la Liquidación Oficial 160642006000004 de febrero 28 de 2006 por medio de la cual la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS DE PEREIRA modifica la Liquidación Privada de la Funeraria caminos de Paz Ltda. para el año gravable 2002.

CUARTO: Que se le restablezca el derecho a mi representada FUNERARIA CAMINOS DE PAZ LTDA, y se declare la firmeza de la Declaración de Renta y Complementarios por el año gravable 2002, presentada el día 3 de abril del año 2003 en BanCafé, Oficina Barrio Cuba de Pereira (Ofc. 240) con el Sticker 0524001053237-7.

QUINTO: Subsidiariamente que se declare el acaecimiento del SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO sobre el recurso de reconsideración interpuesto por mi representada FUNERARIA CAMINOS DE PAZ LTDA. por RENTA periodo gravable 2002 dentro del expediente DT 2002 2003 001041 de curso en la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DE PEREIRA”.

Invocó como normas violadas las siguientes: artículos 2º y 29 de la Constitución Política; 689-1, 705, 730, 732, 734, 742 y 745 del Estatuto Tributario; 174 del Código de Procedimiento Civil y 80 de la Ley 788 de 2002. El concepto de violación se resume así:

Inadecuada interpretación del artículo 80 de la Ley 788 de 2002 e imprecisa interpretación contable.

Alegó la demandante que para el caso de la “exclusión de pasivos inexistentes”, no es requisito la preexistencia de los pasivos a 31 de diciembre de 2001.

Que es errónea la interpretación que hace la Administración al señalar que como no se encuentra en la norma ninguna fecha diferente a la del 31 de diciembre de 2001, para acceder al beneficio fiscal pretendido, en consecuencia se debe tener para todos los efectos ésta, porque de la lectura de la norma se observa que “existen dos fechas que es la del 31 de diciembre de 2001 para los activos poseídos en el exterior que se incluyan en el patrimonio declarado a 31 de

diciembre de 2002, y de los pasivos o pérdidas acumuladas que se excluyan del mismo. (Es decir el patrimonio declarado al 31 de diciembre de 2002)".

Afirmó que, teniendo en cuenta que la declaración de renta del año gravable 2002 se presenta en el año siguiente, contrario a lo señalado por la Administración, el contribuyente sí conoce el monto de los pasivos que se refieren al año 2002 al momento de acogerse al beneficio de la actualización de patrimonio, en la fecha de la presentación de la declaración de renta, que no es el 9 de abril de 2003 como erróneamente lo afirma la DIAN, sino el 3 de abril de 2003, como lo exige el Decreto 3258 de 2002.

La Administración quiere hacer notar que tampoco era posible conocer la renta por comparación patrimonial, argumentando que el contribuyente no podía establecer su patrimonio líquido del año 2002, sin tener en cuenta que se conocía al cierre fiscal, es decir, antes de la presentación de la declaración de renta del año gravable 2002, momento en el que se acoge al beneficio de actualización patrimonial establecido en el artículo 80 de la Ley 788 de 2002.

Desconocimiento de la declaratoria de firmeza de la declaración de renta del año gravable 2002 a los cuatro meses de su presentación.

El Requerimiento Especial No. 160762005000041 se profirió el 20 de junio de 2005, fecha que sobrepasa los cuatro meses contados a partir de la fecha de presentación de la declaración de renta (3 de abril de 2003), previstos en el artículo 81 de la Ley 788 de 2002. Por lo tanto, la declaración de renta y complementarios del año gravable 2002 quedó en firme el 3 de agosto de 2005.

La sociedad demandante cumplió con los requisitos establecidos en el numeral 1º del artículo 80 de la Ley 788 de 2002, el párrafo primero del artículo 1º del Decreto Reglamentario 415 de 2003 y el literal a) del artículo 3º de ese Decreto, así:

1.- El valor del 5% que pagó la actora (8 de abril de 2003) por los pasivos inexistentes es de \$114.526.000.00, suma que no fue compensada con el saldo a favor de la declaración de renta, y que además excede al valor determinado por la ley y por el decreto reglamentario.

2.- Se marcó con una equis (x) la casilla 14 del formulario de la declaración de renta de ingresos y patrimonio para personas jurídicas del año gravable 2002, registro que significó que se acogía a la actualización del patrimonio, según el artículo 80 de la ley 788 de 2002.

Ahora, si la Administración reconoce intrínsecamente que la declaración de renta se encuentra en firme y que su requerimiento se centra en la modificación al renglón 31, Otros ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, también debe desestimarse porque: "...se hacía necesario contablemente registrar la misma partida como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional y ser consecuente con el fin del artículo 80 de la Ley 788 de 2002, consistente en el de no gravar los valores de la actualización patrimonial, teniendo en cuenta que en ningún momento mi representada incluyó ingresos por bienes".

Violación de los artículos 2º y 29 de la Constitución Política; 705 y 730 del Estatuto Tributario. Nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642006000004 del 28 de febrero de 2006.

Es nula la liquidación oficial de revisión cuando el requerimiento especial de que trata el artículo 703 del Estatuto Tributario no se ha notificado dentro del término previsto en el artículo 705 ib, por infracción a los artículos 2º y 29 de la Constitución Política y 705 del Estatuto Tributario.

Señaló la sociedad demandante: "...para el caso en comento el requerimiento especial Renta Sociedades No. 160762005000041 fue proferido el 21 de junio de 2005 y notificado con posterioridad a la fecha del 3 de julio de 2005, habida cuenta de que la Sociedad por mí representada se notificó el día 23 de septiembre de 2005, por conducta concluyente al tenor de lo dispuesto en el art. 330 del C.P.C., modificado por el D.E. 2282/89 art. 1º numeral 154, modificado L. 794/2003 Art. 33. Es decir que el requerimiento de que trata el Art. 703 del E.T. se notificó por fuera de los términos del art. 705 del E.T. en concordancia con el art. 706 idem, lo que lleva a la Administración a la imperiosa necesidad de declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642006000004, expedida en fecha 28 de febrero de 2006". (sic)

La Administración alega que ese requerimiento especial fue notificado el 23 de junio de 2005, de acuerdo con el número de acuse 41818, conforme al reporte

escrito suministrado por Jhon Jairo Cortés, de correo urbano de ADPOSTAL, a la Jefe de la División de Documentación.

Violación de los artículos 29 de la Constitución Política; 730, 742 y 745 del Estatuto Tributario y 174 del Código de Procedimiento Civil.

La sociedad demandante alegó que la Administración incurrió en error al omitir el decreto de la prueba solicitada con el recurso de reconsideración (citación de la señora Alba Rocío Valencia) y se abstuvo de fundamentar siquiera sumariamente su consideración en relación con esta omisión.

Violación de los artículos 564, 569, 732 y 734 del Estatuto Tributario.

La Administración no practicó inspección tributaria a petición de parte ni de oficio, por lo que el término para resolver no fue suspendido. En consecuencia, si transcurrido el término señalado en el artículo 732 del Estatuto Tributario el recurso no se ha resuelto, se entiende fallado a favor del recurrente. (art. 734 E.T.)

Teniendo en cuenta que la sociedad actora interpuso en debida forma el recurso de reconsideración el 8 de mayo de 2006, la Administración debió haber resuelto “es decir notificado en debida y legal forma” la resolución del recurso de reconsideración a más tardar el 8 de mayo de 2007, a fin de que no operara la figura jurídica del silencio administrativo positivo, situación que no cumplió la DIAN.

La demandante estableció como dirección de notificaciones la Cra. 16 No. 77 – 114 de Dosquebradas – Risaralda, tanto para el apoderado como para la empresa.

El artículo 564 del Estatuto Tributario (dirección procesal) por regular de forma especial el tema de notificaciones, por regla de interpretación jurídica, deja sin efecto la norma genérica de notificación a la dirección establecida en el registro único tributario.

No existe en el expediente constancia que determine la efectiva entrega de la citación para notificar al apoderado especial de la sociedad actora, luego se

presume que la citación no fue entregada o fue devuelta, y en ambos eventos, es procedente que se declare el silencio administrativo positivo.

III. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por intermedio de apoderado judicial, presentó escrito de contestación a la demanda, en el que se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la sociedad actora.

Los fundamentos de oposición se resumen así:

No hubo violación por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria de los artículos 29 de la Constitución Política; 80 de la Ley 788 de 2002; 689-1 del E.T., modificado por el artículo 17 de la Ley 633 de 2000; y 705 del Estatuto Tributario.

La sociedad demandante, mediante representante legal, presentó la declaración de renta y complementarios del año gravable 2002 el 3 de abril de 2003. En las casillas 11 y 14 manifestó acogerse al beneficio de auditoría del artículo 17 de la Ley 633 de 2000, a la actualización del patrimonio del artículo 80 de la Ley 788 de 2002, y determinó un saldo a favor de \$38.083.000.

El 2 de septiembre de 2003 presentó una nueva declaración tributaria, con número autoadhesivo 530208057340, en la que se acogió al beneficio de auditoría y a la actualización del patrimonio. Igualmente declaró como valor de actualización de patrimonio – código VA, \$2.290.000.000, y como otros ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional – código LV, la cantidad de \$2.290.433.000.

Previo auto de apertura No. 1041 del 6 de junio de 2003, por el cual se ordenó iniciar investigación tributaria al contribuyente de autos, por concepto de renta y complementarios, año gravable 2002, por el programa “denuncia de terceros”, el funcionario competente de la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera dictó el Auto No. 0222 del 10 de octubre de 2003, con el que ordenó la práctica de una inspección tributaria.

En el acta de inspección tributaria se dejó constancia de que uno de los conceptos por los cuales la sociedad demandante efectuó la actualización del patrimonio en

la declaración de renta y complementarios del año gravable 2002 por valor de \$2.290.000.000, fue la no inclusión de ciertas obligaciones que se reflejaron contablemente en el año gravable 2002. Se verificó el libro auxiliar de la cuenta 2195 – cuentas por pagar socios o accionistas código 21952000 con movimiento de naturaleza crédito, así:

ORDOÑEZ VILLALOBOS JAIME	\$2.144.226.771.23
ORDOÑEZ CASTELLANOS CHESSMAN	116.206.323.00
SUFINANCIAMIENTO S.A.	30.000.000.00

Estos pasivos no daban lugar a la actualización del patrimonio, toda vez que para que tuvieran la connotación de pasivos inexistentes, que daban lugar a su exclusión, debían corresponder a pasivos contabilizados y declarados en el periodo fiscal 2001. Por lo tanto, de conformidad con los movimientos de los pasivos actualizados, que se registraron, según el caso del señor ORDOÑEZ VILLALOBOS, entre el 28 de febrero de 2002 y el 31 de diciembre de 2002, y para el señor ORDOÑEZ CASTELLANOS, entre el 22 de mayo de 2002 y el 31 de diciembre de 2002, y al no figurar dichos pasivos en la declaración tributaria del año gravable 2001, ni ser contabilizados en dicha vigencia fiscal, se entiende que corresponden a ingresos capitalizados en el año gravable 2002, según el aumento presentado en las cuentas del activo del contribuyente.

El actor, al no cumplir con los requisitos legales para actualizar el patrimonio, no solamente perdió la oportunidad de que se declarara en firme la declaración privada del año gravable 2002, dentro de los 4 meses siguientes a la fecha de su presentación, sino con la adición de nuevos ingresos, de acuerdo con el acervo probatorio recaudado durante la inspección tributaria, dio origen a la determinación de la renta por el sistema ordinario.

El contribuyente tomó el valor del pasivo inexistente por \$2.290.443.000 como un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, y así lo registró en la declaración de renta del año gravable 2002, buscando disminuir los ingresos gravables.

Conforme a las diligencias adelantadas por la Administración, se encontró que el contribuyente pretendió excluir de los activos la suma de \$2.290.433.000, que corresponde a pasivos inexistentes. De acuerdo con el certificado del revisor fiscal,

el total de ingresos por concepto de ventas registradas por cada una de las diferentes agencias que tiene la sociedad fue de \$8.834.988.000, y de dicho valor pretendió excluir el contribuyente, como ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, la suma de \$2.290.433.000, sin estar contemplados como tales en la ley tributaria, (artículos 36 a 57 del Estatuto Tributario).

No se configuró la firmeza de la declaración privada. Beneficio de auditoría artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

El contribuyente, al no declarar un pasivo preexistente a diciembre 31 de 2001, no tenía derecho al beneficio de actualización de patrimonio; de una parte, el término de firmeza de la liquidación privada del año gravable 2002, consagrado en el artículo 80 de la Ley 788 de 2002, operaba solo para “la posible renta por comparación patrimonial, con la adición de ingresos correspondientes a tales bienes y a los ingresos que les dieron origen”. Conforme con los planteamientos formulados por la Administración Tributaria mediante los diferentes actos administrativos proferidos, el contribuyente trató fiscalmente el pasivo de \$2.290.443.000 como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

El contribuyente no efectuó la actualización del patrimonio con el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 2º del Decreto 415 de 2003, razón por la cual no podía acceder al beneficio de auditoría.

No existe violación de los artículos 2º y 29 de la Constitución Política; 705 y 730 del Estatuto Tributario.

Al perder los beneficios tributarios, y existiendo pruebas para modificar, mediante liquidación oficial de revisión, la declaración presentada, la Administración le notificó a la sociedad actora el Requerimiento Especial No. 041 del 21 de junio de 2005, en la oportunidad señalada en el artículo 705 del Estatuto Tributario.

El argumento planteado por la demandante, según el cual el requerimiento especial se notificó por conducta concluyente el 23 de septiembre de 2005, por fuera del término señalado en el artículo 705 del Estatuto Tributario, no es aceptable porque dicho acto oficial se notificó por correo al contribuyente, en acatamiento a lo señalado en el inciso primero del artículo 565 ib.

De acuerdo con la planilla No. 233 de entrega de notificación correo certificado – contrato 023 del 2004 – correo urbano, el acto administrativo número 41 del 21/06/05, correspondiente al requerimiento especial renta sociedades, y expedido por la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera a nombre de la sociedad demandante, le fue entregado a ADPOSTAL para que lo notificara a la siguiente dirección: Carrera 16 número 77 – 114 Barrio la Romelia de Dosquebradas, Risaralda, el día 21 de junio de 2005, y fue notificado el 23 de junio de 2005, de acuerdo con el acuse de recibo número 41818, según el reporte escrito suministrado por Jhon Jairo Cortés, empleado de correo urbano de ADPOSTAL, a la Jefe de la División de Documentación.

Se cumplió con el principio de publicidad del acto administrativo, si se tiene en cuenta que el actor, mediante representante legal, dio respuesta al requerimiento especial con oficio radicado con el número 018065 el 23 de septiembre de 2005, en la División de Documentación, es decir, que presentó el escrito de respuesta contemplado en el artículo 707 del Estatuto Tributario, en el término legalmente establecido.

No hubo violación de los artículos 564, 569, 732 y 734 del Estatuto Tributario

El oficio citatorio de la Jefe de la División de Documentación, para que el apoderado de la demandante se presentara y notificara personalmente de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión demandada, se envió a la dirección registrada en el RUT por el apoderado, en acatamiento del artículo 45, parágrafo 2º de la Ley 1111 de 2006.

Al no comparecer el apoderado a notificarse dentro del término de 10 días hábiles, contados a partir del día siguiente a la introducción al correo de la comunicación, se procedió a notificar por edicto la resolución mencionada, el 20 de marzo de 2007, de conformidad con el inciso segundo del artículo 565 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006.

Inoperancia del silencio administrativo positivo

El contribuyente mediante apoderado presentó, el 8 de mayo de 2006, el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642006000004 del 28 de febrero de 2006. Según el artículo 732 del Estatuto Tributario, la Administración tenía plazo para resolver y notificar la resolución del recurso hasta el 8 de mayo de 2007 inclusive, lo que se hizo por edicto el 20 de marzo de 2007, esto es, dentro del término legalmente establecido.

Sanción por inexactitud

Pese a que el actor no demanda la determinación oficial de imponer, mediante liquidación oficial de revisión, la sanción por inexactitud, es importante señalar que al presentar en la declaración de renta datos falsos, equivocados, desfigurados o incompletos, que derivaron en un menor impuesto al rebajar o disminuir los ingresos gravables en cuantía de \$2.290.443.000, se cumplieron los presupuestos del artículo 647 del Estatuto Tributario.

IV. SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Risaralda, mediante sentencia del 22 de octubre de 2009, denegó las súplicas de la demanda. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

La Administración obró correctamente al no aceptar la actualización del patrimonio, ya que la contribuyente no cumplió con los requisitos de existencia y contabilización de los pasivos a 31 de diciembre de 2001 y, en consecuencia, se debió desestimar la pretensión de la actora de acogerse al beneficio de auditoría por actualización del patrimonio.

No resulta, entonces, admisible la inclusión de supuestos pasivos inexistentes, que no fueron reportados en la contabilidad o en la declaración de renta a 31 de diciembre de 2001, para acceder al beneficio de firmeza de la declaración de renta en el término especial de 4 meses previsto en el artículo 80 de la Ley 788 de 2002; como no se cumplían los presupuestos para acceder a este beneficio, bien podía la DIAN notificar el requerimiento especial dentro del término ordinario de dos años.

Adicionalmente, la parte actora no logró demostrar que las actuaciones se hayan notificado por fuera del término de ley o en indebida forma, y prueba de ello es la planilla No. 233, correspondiente al certificado No. 41818 de entrega por correo certificado en la dirección aportada por el contribuyente, expedida por ADPOSTAL, cumpliéndose así con la publicidad del acto administrativo, por lo que no es de recibo la argumentación dada en cuanto a la notificación por conducta concluyente, ya que la notificación se surtió en los términos señalados por la ley.

Conforme con el artículo 565 del Estatuto Tributario, la Administración envió la notificación a la dirección aportada en el RUT, esto es, carrera 16 No. 77-114 Barrio la Romelia Dosquebradas, tal como consta en el acuse de recibo de certificados de ADPOSTAL, obrante en el folio 39 del cuaderno No.1. Adicionalmente, el contribuyente dio contestación oportuna al requerimiento especial. De esta forma se evidencia que no se vulneró el derecho de defensa.

V. RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** fundamentó el recurso de apelación así:

Beneficio de Auditoría

La empresa Funeraria Caminos de Paz Ltda., en la declaración de renta y complementarios del año gravable 2002, en la casilla 14, manifestó que excluye pasivos inexistentes de sus registros contables por la suma de \$2.290.000.000.

El artículo 80 de la Ley 788 de 2002 ordenaba que se debe liquidar y pagar en un recibo oficial en bancos un valor equivalente al 5% del valor patrimonial bruto de los activos representados en moneda extranjera, poseídos en el exterior a 31 de diciembre de 2001, que se incluyan en el patrimonio declarado a 31 de diciembre de 2002, y de los pasivos o pérdidas acumuladas que se excluyan del mismo.

La sociedad actora el 8 de abril de 2003, pagó la suma de \$114.506.000 correspondiente al 5% de \$2.290.000.000, valor enunciado en la casilla 14 del formulario oficial.

Para el 3 de agosto de 2003, la Administración no había notificado al contribuyente ningún requerimiento especial en relación con ingresos diferentes a los originados por la comparación patrimonial de que trata el artículo 80 de la Ley 788 de 2002, toda vez que el único requerimiento especial que profirió la DIAN con relación a la declaración de renta del año gravable 2002, fue del 20 de junio de 2005, fecha para la cual ya había quedado en firme la declaración de renta del año gravable 2002, conforme con el artículo 80 de la Ley 788 de 2002.

Además, el contribuyente también puede acogerse al beneficio de auditoría contemplado en el artículo 17 de la Ley 633 de 2000 y el artículo 81 de la Ley 788 de 2002.

Notificación por conducta concluyente del Requerimiento Especial No. 160762005000041 del 21 de junio de 2005.

Mediante el oficio No. PJ 02-08, el Asesor Jurídico de la Regional Eje Cafetero de SERVICIOS POSTALES NACIONALES certificó que quien supuestamente era el cartero que entregó el requerimiento especial, nunca trabajó para la Administración Postal, en consecuencia, el acuse de recibo 41818, por medio del cual la demandada afirma haber notificado el requerimiento especial, es falso.

Adicionalmente, en audiencia pública del 11 de junio de 2008, la señora Alba Rocío Valencia depuso que el acuse de recibo no fue suscrito por ella, razón por la cual no puede tener validez una planilla que relaciona el certificado que contiene la supuesta entrega, cuando claramente se ha demostrado que la entrega no se realizó, y que el certificado de entrega es falso.

Alegó que la Administración no podía definir el recurso de reconsideración sin haber evacuado la totalidad de las pruebas solicitadas; pero la DIAN decidió el recurso interpuesto, violando el debido proceso.

Indebida notificación del acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración.

Teniendo en cuenta que la empresa Funeraria Caminos de Paz Ltda., el día 8 de mayo del 2006 interpuso en debida forma el recurso de reconsideración, la Administración de impuestos debía haber resuelto, “es decir notificado en debida y legal forma” la resolución del recurso de reconsideración a más tardar el día 8 de

mayo de 2007, a fin de que no operara la figura jurídica del silencio administrativo positivo.

Durante el proceso de discusión del tributo, la demandante informó como dirección de notificaciones la Cra. 16 No 77 – 114 de Dosquebradas – Risaralda, para el apoderado especial Dr. Ramiro Arias Ramírez, y para la empresa actora.

Toda vez que la Administración no notificó la resolución que resolvía el recurso de reconsideración a la dirección procesal informada, en cumplimiento del artículo 42 del Código Contencioso Administrativo protocolizó una copia del recurso de reconsideración, junto con la declaración jurada de no haber sido notificada la decisión respectiva en el término legalmente establecido. El 18 de mayo de 2007, la sociedad actora procedió a presentar solicitud de declaratoria del silencio administrativo positivo. Mediante Resolución No. 16-77 001399 del 31 de mayo de 2007, la Administración negó la solicitud de declaratoria del alegado silencio administrativo positivo.

La DIAN no notificó en debida forma la resolución del recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad actora en el término legal, razón por la cual operó el silencio administrativo positivo a favor de la actora, con respecto al recurso de reconsideración interpuesto.

VI. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación a la demanda.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirme la sentencia apelada, por las siguientes razones:

El artículo 80 de la Ley 788 de 2002 estableció expresamente que la inclusión de activos era a 31 de diciembre de 2001 y que esta misma fecha, también era la que servía de referencia para la exclusión de pasivos inexistentes.

Interpretar la norma de la manera como lo hace la actora, implicaría que en la declaración del año 2002 se incluyeran pasivos inexistentes surgidos en ese mismo año, lo cual no corresponde al contenido del mencionado precepto ni a la finalidad del saneamiento, buscada con el beneficio fiscal mencionado.

Por consiguiente, la interpretación de la actora no cumple con los parámetros del artículo 80 de la Ley 788 de 2002, lo cual le impide tener derecho a la firmeza de la declaración privada de renta del año gravable 2002, en el término especial de cuatro meses allí previsto.

En consecuencia, la Administración de Impuestos contaba con dos años para notificar el requerimiento especial, que es el término general previsto por el artículo 705 del Estatuto Tributario para efectos de la labor de fiscalización.

En cuanto a la alegada firmeza de la declaración privada, señaló que en el caso concreto el término de dos años, previsto para notificar el requerimiento especial vencía el 3 de julio de 2005, teniendo en cuenta que la declaración fue presentada el 3 de abril de 2003, y que se suspendió por tres meses debido a la práctica de la inspección tributaria, aspecto que no fue objetado por el apelante.

Según los documentos allegados como prueba, consta que el requerimiento especial No. 00041 del 21 de junio de 2005, con código interno 04 01, fue notificado el 23 de junio de 2005, de acuerdo con el sello de documentación impuesto en el mismo por la Administración de Impuestos de Pereira.

Igualmente, se observa que la planilla 233 del 21 de junio de 2005, con la que la DIAN entregó los correos certificados a la oficina del correo urbano, al igual que la planilla con la que el destinatario lo recibió el 23 de junio de 2005, se refieren al acuse de recibo certificado 41818, en el cual, a su vez, consta el código '401', y el número '41', que también figuran en la planilla, los cuales corresponden al requerimiento especial mencionado, y del que certificó su entrega la oficina de correos en esa fecha.

Así mismo, consta que la dirección a la cual fue enviado y recibido, corresponde a la carrera 16 número 77 – 114 Barrio la Romelia de Dosquebradas (Risaralda), que fue la misma en la que se llevó a cabo la visita de inspección tributaria, según

el acta respectiva del 10 de octubre de 2003, y la informada por la sociedad actora en el formulario del RUT del 18 de enero de 2005.

Adicionalmente, la respuesta al requerimiento especial tuvo lugar al vencimiento de los tres meses siguientes a su notificación, esto es, el 23 de septiembre de 2005, contados desde el 23 de junio de 2005, en que fue notificado. Según lo anterior, la notificación de dicho acto se efectuó en la última dirección informada por la contribuyente, acorde con el artículo 566 del Estatuto Tributario y dentro de los dos años previstos para ello por el artículo 705 ibídem, contados desde el 3 de abril de 2003, en que vencía el plazo para declarar, fecha admitida por la actora en el hecho primero de la demanda, los cuales corrían hasta el 3 de julio de 2005, por la suspensión de tres meses derivada de la práctica de la inspección tributaria.

El hecho alegado como falsedad por el apelante, no fue demostrado a través del mecanismo de la tacha de falsedad, pero, además, la notificación del requerimiento no dependía solamente del acuse de recibo, al cual la actora le endilga falsedad porque la persona que aparece entregando el correo certificado no estaba vinculada a la oficina de correo, sino de todos los demás documentos y actuaciones de la actora, conforme quedó anotado, los cuales se deben apreciar en conjunto de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

Respecto de la notificación del acto que decidió el recurso de reconsideración señaló que el recurso se presentó el 8 de mayo de 2006, y la Administración lo decidió mediante la Resolución No. 00005 del 14 de febrero de 2007.

Para efectuar la notificación de dicho acto, la DIAN envió aviso de citación a la carrera 9 No. 8E – 34 de Pereira, dirección que correspondía a la que figuraba en el RUT del apoderado de la sociedad actora, explicando que obraba de conformidad con el artículo 45 parágrafo 2º de la Ley 1111 de 2006, de cumplimiento inmediato, por ser una norma de procedimiento.

Ese actuar de la Administración se encuentra amparado por dicha norma que, en efecto, modificó el artículo 565 del Estatuto Tributario en el sentido anotado, el cual establece el 'procedimiento' para notificar los actos de la Administración que deciden recursos, sin que la demandante desvirtuara tal proceder.

Además, dicho aviso de citación no fue devuelto por el correo, puesto que la planilla de envío al correo por parte de la DIAN y de recibo en la dirección anotada, respaldadas por la certificación de la División de Documentación, permiten afirmar que la notificación realizada mediante edicto del 6 de marzo de 2007, fue oportuna y surtió efectos legales, razón por la cual carece de sustento legal la inconformidad del apelante.

VII. CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la sociedad demandante contra la sentencia del 22 de octubre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda.

Se resolverá el asunto en el orden propuesto por el apelante así:

Beneficio de Auditoría

Según la sociedad apelante, para el 3 de agosto de 2003 la Administración no había notificado al contribuyente ningún requerimiento especial en relación con ingresos diferentes a los originados por comparación patrimonial de que trata el artículo 80 de la Ley 788 de 2002, toda vez que el único requerimiento especial que profirió la DIAN con relación a la declaración de renta del año gravable 2002, es de fecha 20 de junio de 2005, para la cual ya había quedado en firme la declaración, conforme con el artículo 80 ibídem.

La Ley 788 de 2002, que en el artículo 80 , consagra la actualización del patrimonio, permitió que los contribuyentes incluyeran en la declaración de renta correspondiente al año gravable de 2002 activos de comprobado origen lícito poseídos en el exterior a 31 de diciembre del año 2001 y no declarados, y excluyeran pasivos inexistentes, o disminuyeran las pérdidas acumuladas a la misma fecha.

El artículo 80 de la Ley 788 de 2002 dispuso:

Artículo 80. Actualización de patrimonio. Las liquidaciones privadas de los años gravables 2002 y anteriores de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que incluyan en su declaración correspondiente al año gravable 2002, activos de comprobado origen lícito poseídos en el exterior a **31 de diciembre del año 2001** y no declarados, **excluyan**

pasivos inexistentes o disminuyan pérdidas acumuladas a la misma fecha, quedarán en firme dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la fecha de presentación de la declaración del año 2002, en relación con la posible renta por diferencia patrimonial, con la adición de ingresos correspondientes a tales bienes y a los ingresos que les dieron origen, siempre y cuando no se haya notificado requerimiento especial en relación con ingresos diferentes de los originados por comparación patrimonial y se cumpla con las siguientes condiciones:

1. Presentar la declaración de renta del año 2002 y cancelar o acordar el pago de la totalidad de los valores a cargo, dentro de los plazos especiales que se señalen para el efecto, los cuales vencerán a más tardar el 9 de abril del año 2003.

2. Liquidar y pagar en un recibo oficial de pago en bancos, un valor equivalente al cinco por ciento (5%) del valor patrimonial bruto de los activos representados en moneda extranjera, poseídos en el exterior a 31 de diciembre de 2001, que se incluyan en el patrimonio declarado a 31 de diciembre del año 2002 y de los pasivos o pérdidas acumuladas que se excluyan del mismo. Este valor no podrá ser afectado por ningún concepto.

3. En el caso de contribuyentes que pretendan acogerse al beneficio y no hayan declarado por los años gravables 2001 y anteriores, presentar en debida forma estas declaraciones y cancelar o acordar el pago de los valores a cargo que correspondan por concepto de impuestos, sanciones, intereses y actualización, a más tardar el 9 de abril del año 2003.

Del porcentaje mencionado en el numeral segundo de este artículo, tres (3) puntos serán cancelados a título de impuesto sobre la renta y dos (2) puntos como sanción por la omisión de activos de que trata el artículo 649 del Estatuto Tributario.

La preexistencia a 31 de diciembre de 2001, de los bienes poseídos en el exterior, se entenderá demostrada con su simple inclusión en la declaración de renta del año 2002.

Cumplidos los supuestos señalados en el presente artículo y en firme las liquidaciones privadas en relación con los conceptos señalados en el inciso primero de este artículo, el contribuyente no podrá ser objeto de investigaciones ni sanciones cambiarias, por infracciones derivadas de divisas que estuvieren en el exterior antes del primero de agosto del año 2002, siempre y cuando a la fecha de entrada en vigencia esta ley, no se hubiere notificado pliego de cargos respecto de tales infracciones.

Mediante el Decreto 415 de 2003 se reglamentó el artículo 80 de la Ley 788 de 2002 así:

(...)

ARTICULO 2. Firmeza de la declaración. El término de firmeza de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2002 que cumplan con los requisitos legales y reglamentarios para la actualización de patrimonio, es de cuatro (4) meses contados a partir de la fecha de su presentación, respecto de la posible renta por comparación patrimonial que pueda resultar por la inclusión de los activos poseídos en el exterior y no declarados en años anteriores, por la disminución de pasivos inexistentes o de pérdidas acumuladas, así como en relación con la adición de ingresos correspondientes a tales bienes y a los que les dieron origen.

ARTICULO 3. Requisitos para tener derecho a la actualización de patrimonio. Para la procedencia de la actualización de patrimonio prevista en el artículo 80 de la Ley 788 de 2002, el contribuyente deberá cumplir a más tardar el nueve (9) de abril de 2003, la totalidad de los siguientes requisitos:

a. Presentar la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2002 y cancelar o acordar el pago o compensación del valor que resulte a pagar.

b. Liquidar y pagar en recibo oficial de pago en bancos a más tardar el 9 de abril de 2003, el valor equivalente al cinco por ciento (5%) del valor patrimonial bruto de los activos representados en moneda extranjera, poseídos en el exterior a 31 de diciembre de 2001 e incluidos en la declaración de renta y complementarios del año gravable 2002 y de los pasivos o pérdidas acumuladas que se excluyan de la misma. Este valor no podrá ser afectado por ningún concepto, tales como saldos a favor, retenciones en la fuente y/o anticipos, ni podrá ser incluido en la declaración de renta del año gravable 2002.

Del porcentaje mencionado en este literal, tres puntos corresponderán al impuesto sobre la renta, y dos puntos equivaldrán a la sanción por omisión de activos de que trata el artículo 649 del Estatuto Tributario.

c. En el caso de contribuyentes obligados a presentar declaración de renta y complementarios por los años gravables 2001 y anteriores, que no hayan cumplido con dicha obligación, deben presentar estas declaraciones y cancelar o acordar el pago o compensación, de los valores a cargo correspondientes a impuestos, sanciones, intereses y actualización.

Parágrafo 1. El contribuyente deberá marcar en la casilla correspondiente del formulario de declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2002, si se acoge a la actualización patrimonial, e indicar el valor patrimonial bruto de los activos, de los pasivos o pérdidas acumuladas objeto de dicha actualización.

Parágrafo 2. Los contribuyentes que además de la actualización patrimonial a que se refiere el artículo 80 de la Ley 788 de 2002, deseen acogerse al beneficio de auditoría de que trata el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, adicionalmente al cumplimiento de los requisitos establecidos en este artículo, deberán sujetarse a los plazos señalados en el artículo 1º de este decreto para la presentación y pago de la correspondiente declaración.

Parágrafo 3. Cumplidos los requisitos señalados en el presente artículo, y una vez en firme la liquidación privada en relación con los conceptos señalados en el inciso primero del artículo 80 de la Ley 788 de 2002, el contribuyente no podrá ser objeto de investigaciones ni sanciones cambiarias, por infracciones derivadas de divisas que estuvieren en el exterior antes del 1º de agosto del año 2002, siempre y cuando a la fecha de entrada en vigencia de dicha Ley no se hubiere notificado pliego de cargos respecto de tales infracciones.

Conforme con las normas transcritas, la actualización del patrimonio, por la exclusión de obligaciones inexistentes debía estar registrada en la contabilidad o en la declaración del contribuyente en el año 2001, para poder ser actualizada en el año 2002, tal como se desprende del artículo 80 de la Ley 788 de 2002 cuando señaló que quedarán en firme a los 4 meses de su presentación, las liquidaciones privadas de los contribuyentes que excluyan pasivos acumulados "a la misma fecha", (se refiere al 31 de diciembre de 2001), toda vez que según el artículo 236 del Estatuto Tributario, la comparación patrimonial se efectúa frente al periodo inmediatamente anterior.

En la Inspección Tributaria practicada (folios 1234 al 1242 exp), la Administración demostró que estos pasivos no daban lugar a la actualización del patrimonio, toda vez que tuvieron origen y fueron contabilizados en el año gravable 2002, así:

“Verificado en esta misma visita el movimiento correspondiente al mes de diciembre primer cierre del 2002 de la cuenta 2195000, se observó un movimiento consolidado durante el año en las cuentas por pagar al socio ORDOÑEZ VILLALOBOS JAIME un valor acumulado de \$2.144.226.771.23, así mismo para el socio ORDOÑEZ CASTELLANOS CHESSMAN por valor de \$116.206.323 y se encontró un registro por valor de \$30.000.000 a nombre de SUFINANCIAMIENTO S.A. La sumatoria de estos valores asciende a la suma de \$2.290.433.049.

“Según los datos tomados de la declaración de renta del contribuyente del año gravable 2002, así como de las pruebas allegadas a la investigación tributaria se pudo establecer que por el año gravable 2002 la FUNERARIA CAMINOS DE PAZ LTDA (antes FUNERARIA INVERSIONES Y PLANES DE LA PAZ LTDA) NIT 816.003.215 presentó actualización de patrimonio en aplicación del artículo 80 de la Ley 788 de 2002, por valor de \$2.290.000.000.

Obran igualmente dentro de la presente investigación tributaria tanto los registros del libro mayor y balances del año gravable 2002 y auxiliares a través de los cuales se pudo constatar que la sociedad durante el año gravable 2002 registró pasivos con los socios ORDOÑEZ VILLALOBOS JAIME, ORDOÑEZ CASTELLANOS CHESSMAN Y SUFINANCIAMIENTO S.A. por valor de \$2.290.433.000, los cuales corresponden a la actualización presentada por el contribuyente investigado.

Verificado el libro auxiliar de la cuenta 2195 relacionada con los pasivos a particulares, se constató que las obligaciones no tenidas en cuenta fiscalmente para el año gravable 2002 y llevados como actualización de patrimonio en el citado año tuvieron su origen y contabilización dentro del mismo año gravable 2002, por lo que la calificación de inexistencia no se ajusta a las prescripciones del artículo 80 de la Ley 788 de 2002. Pues para que los mismos adquirieran la connotación de pasivos inexistentes que daban origen a su exclusión, a través de la citada actualización, estos debían corresponder a pasivos contabilizados y declarados en el año gravable 2001.

Según el citado libro auxiliar estos pasivos se presentaron de la siguiente manera:

Cuentas por pagar socios o accionistas Código 21952000 con movimiento de naturaleza crédito:

ORDOÑEZ VILLALOBOS JAIME	\$2.144.226.771.23
ORDOÑEZ CASTELLANOS CHESSMAN	116.206.323.00
SUFINANCIAMIENTO S.A.	30.000.000.00
TOTAL MOVIMIENTO	\$2.290.433.094.00

Los movimientos relacionados anteriormente se presentan para el señor Ordoñez Villalobos Jaime entre las fechas 28 de febrero de 2002 y 31 de diciembre de 2002. Y para el señor Ordoñez Castellanos Chessman entre el 22 de mayo de 2002 y el 31 de diciembre de 2002.

La cuenta por pagar SUFINANCIAMIENTO S.A. se reflejó contablemente en este auxiliar el día 31 de diciembre del año 2002”

La sociedad demandante no demostró que los pasivos inexistentes fueron declarados en el año gravable 2001; por el contrario, alegó que no era requisito que el contribuyente hubiera declarado pasivos inexistentes a dicha vigencia, razón por la cual no efectuó la actualización del patrimonio en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley 788 de 2002, y su Decreto Reglamentario 415 de 2003.

Toda vez que el contribuyente no actualizó el patrimonio conforme con los requisitos señalados en la normativa, no se encontraba amparado con el término especial de firmeza de la declaración previsto en el artículo 80 de la Ley 788 de 2002 y en el artículo 2º del Decreto 415 de 2003. No prospera el cargo.

El beneficio de auditoría fue establecido en el artículo 17 de la Ley 633 de 2000, que modificó el artículo 689-1 del Estatuto Tributario así: “Artículo 689-1. Beneficio de Auditoría. Para los períodos gravables 2000 a 2003, la liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje equivalente a dos (2) veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedará en firme si

dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional”.

Observa la Sala que no operó dicho beneficio toda vez que la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2002 fue presentada el 3 de abril de 2003 y el emplazamiento para corregir No. 160762004000006 fue notificado antes de los 2 meses establecidos en la norma, esto es, el 20 de febrero de 2004, dentro del término legalmente establecido. No prospera el cargo.

Notificación por conducta concluyente del Requerimiento Especial No. 160762005000041 del 21 de junio de 2005.

Según la sociedad apelante, mediante oficio No. PJ 02-08, el asesor jurídico de la Regional Eje Cafetero de SERVICIOS POSTALES NACIONALES certificó que quien supuestamente era el cartero que entregó el requerimiento especial No.160762005000041 del 21 de junio de 2005 nunca trabajó para la Administración Postal, en consecuencia, el acuse de recibo 41818 que se aportó como prueba de la notificación del requerimiento especial es falso.

Adicionalmente, en la diligencia de testimonio practicada el 11 de junio de 2008, la señora Alba Rocío Valencia depuso que el acuse de recibo no fue suscrito por ella. Que, por esa razón, no era válida la planilla que relaciona el certificado de la supuesta entrega, cuando claramente se ha demostrado que la entrega no se realizó y que el certificado de entrega es falso.

Observa la Sala que mediante auto del 18 de febrero de 2008, el Tribunal Administrativo de Risaralda decretó las siguientes pruebas:

“Por secretaría, ofíciase a la Administración Postal Nacional (ADPOSTAL) con el fin de que certifique y haga llegar al expediente constancia de que:

- El señor Gustavo Girón es o fue funcionario de la entidad.
- El período en que ha estado o estuvo vinculado y en qué cargo se ha desempeñado.
- La última dirección reportada por el señor Gustavo Girón”

Adicionalmente, el a quo decretó la práctica de un examen grafológico de caligrafía al señor Gustavo Girón, funcionario de la empresa ADPOSTAL, para efectos de determinar si existe coincidencia entre sus rasgos grafológicos y las firmas que figuran en la planilla oficial que obra como prueba documental en el folio 127 del cuaderno de antecedentes.

Además, se ordenó la recepción del testimonio de la señora Alba Rocío Valencia, persona que laboraba para la fecha de la notificación del requerimiento especial al servicio de la empresa demandante.

En respuesta a las pruebas solicitadas en el folio 6 del cuaderno de antecedentes No. 2, aparece un oficio suscrito por el señor José Alejandro Vargas Franco, en calidad de Profesional Jurídico (en misión) de la Regional Eje Cafetero de SERVICIOS POSTALES NACIONALES S.A. en la que se indica:

“Sobre la documentación solicitada, me permito comunicarle que el señor Gustavo Girón nunca ha sido trabajador de la sociedad SERVICIOS POSTALES NACIONALES S.A.

Para su información, le informo que SERVICIOS POSTALES NACIONALES S.A. es una sociedad filial de la Empresa Industrial y Comercial del Estado, vinculada al Ministerio de Comunicaciones, autorizada su creación mediante Decreto No. 4310 del 25 de noviembre de 2005, que inició actividades el 26 de agosto del año 2006”.

Observa la Sala que la prueba aportada no es demostrativa de lo que se pretende probar, toda vez que, según la planilla de entrega visible en el folio 726 del cuaderno de antecedentes, el requerimiento especial fue entregado a su destinatario el 21 de junio de 2005 y según la certificación allegada, la empresa Servicios Postales Nacionales S.A. inició actividades el 26 de agosto de 2006, razón por la cual dicha empresa no podía materialmente haber efectuado la entrega discutida, ni constatar la vinculación del señor Gustavo Girón para el año 2005.

Se debe tener en cuenta que la sociedad Servicios Postales Nacionales S.A. se constituyó en virtud del Decreto 2854 del 25 de agosto de 2006, como una

sociedad anónima con capital público encargada de la prestación de los servicios postales, como consecuencia de la supresión y liquidación de la Administración Postal Nacional (ADPOSTAL) ordenada mediante el Decreto 2853 del 25 de agosto de 2006.

Adicionalmente, el a quo, mediante auto del 8 de septiembre de 2008, desestimó la práctica del dictamen grafológico solicitado por la actora, por inactividad de la demandante así : “Teniendo en cuenta que la parte demandante interesada en el recaudo de la prueba documental necesaria para la práctica del dictamen grafológico, no hizo manifestación alguna del escrito de 28 de mayo de 2008 allegado por el profesional jurídico (en misión) de la Regional Eje Cafetero de Servicios Postales Nacionales, deberá continuarse con el trámite del proceso”.

En el folio 7 del cuaderno No. 2 de antecedentes aparece el acta de audiencia pública celebrada el 11 de junio de 2008, en la que se registró el testimonio de la señora Alba Rocío Valencia quien manifestó que laboró en la empresa Funeraria Caminos de Paz desde mayo de 2005 hasta diciembre del mismo año como recepcionista y a quien se le preguntó: “Dígale al Despacho si usted firmó el recibo de Adpostal certificado No. 41818 que obra a folio 39 del cuaderno 1, a lo que contestó: “no señor, nunca he recibido eso, esa no es mi firma, ese es mi número de cédula y ese es mi nombre pero esa no es mi firma yo no la hago así no se porque esta ahí ese certificado no fue recibido por mi”.

Adicionalmente, a la pregunta: “Dígale al Despacho si reconoce la planilla de Adpostal de fecha 23 de junio en el cual se manifiesta que usted recibió el certificado 41818 se le pone de presente la planilla que obra a folio 118 contestó: “esa no es mi firma y los números yo no los hago así tampoco, ni así tan grandes, yo doy fe de que yo no he recibido nada de eso, ni he recibido nada de ADPOSTAL”.

Tal declaración no es suficiente para desvirtuar la presunción de legalidad de los actos de notificación, toda vez que, para el efecto, se requiere que los documentos se reputen falsos a través de la tacha de falsedad, para demostrar que el documento no fue suscrito por quien, para la fecha, era la encargada de su recepción.

La Sala precisa que en virtud de la notificación de los actos administrativos de carácter particular, el administrado conoce las decisiones que lo afectan, y puede oponerse a las mismas, como desarrollo del derecho fundamental al debido proceso y de defensa. Así, mientras esos actos no se notifiquen, no producen efecto ni son oponibles a los destinatarios.

Conforme con el artículo 565 del Estatuto Tributario, entre los actos de la Administración que deben notificarse por correo o personalmente se encuentran los requerimientos. Y según el artículo 566, en concordancia con el 563 ibídem, (vigentes para la fecha de notificación del requerimiento especial) la notificación por correo se practica mediante entrega de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente a la Administración en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o a través del formato oficial de cambio de dirección.

A su vez, el artículo 568 ib señala que los actos administrativos notificados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, se notificarán mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional, y que el término para que el contribuyente responda o impugne se cuenta desde la publicación del aviso o de la corrección de la notificación.

En el caso concreto, se observa que el requerimiento especial fue notificado por correo a la dirección informada por el contribuyente en su declaración de renta correspondiente al año gravable 2002 (folio 580 exp), y dicho envío no fue devuelto por la oficina de correos.

Conforme con lo señalado por el a quo, el requerimiento especial del 21 de junio de 2005 fue notificado el 23 de junio de 2005, fecha en la cual fue recibida la copia del acto en la dirección informada por el contribuyente, quien, conforme con el artículo 707 del Estatuto Tributario presentó respuesta oportuna el 23 de septiembre de 2005, con escrito radicado con el No. 018065 (folio 1274 exp.).

Dicho correo fue enviado mediante los servicios de ADPOSTAL, entidad encargada, para la fecha, de administrar el correo certificado como servicio diseñado para el manejo de toda clase de correspondencia con tratamiento especial, seguimiento y control en todos sus procesos, asegurando la certeza del envío y la entrega respectiva. Las planillas del correo certificado son documentos

públicos (C. P. C. art. 262, 2), en cuanto las emite la autoridad o empresa con la que se contrata la prestación del servicio y, al tenor del artículo 264 del Código de Procedimiento Civil, dan fe de su otorgamiento, de la fecha y de las declaraciones que en ellos hace el funcionario que las autoriza. Para controvertir este tipo de documentos debe agotarse el trámite de tacha de falsedad previsto en los artículos 289 y 290 ibídem .

En el folio 726 del expediente obra la planilla de entrega de notificación por correo certificado (contrato 023 del 2004 correo urbano) No. 233 de fecha 21 de junio de 2005, en la que consta la siguiente entrega:

Código del acto	Número del acto	Nombre del destinatario	Dirección	Ciudad
401	41	FUNERARIA CAMINOS DE PAZ LTDA.	CR 16 77 114 BRR LA ROMELIA	DOSQUEBRADAS 41818

En el folio 525 del cuaderno No. 1-2 de antecedentes figura copia del acuse de recibo 41818 en el que aparecen los siguientes datos:

Certificado: No. 41818

Planilla: 233

Remite: 16 - DIAN PEREIRA

Clase del acto: 401

Número del acto: 41

Destinatario: Funeraria Caminos de Paz Ltda.

Dirección: CR 16 77 114 BRR LA ROMELIA DOSQUEBRADAS

NOMBRE, FIRMA Y C.C. DE QUIEN RECIBE: Alba Rocío Valencia 29.362.858

NOMBRE, FIRMA Y C.C. DEL CARTERO: Gustavo Girón

Adicionalmente, en el folio 727 del cuaderno 1-2 de antecedentes aparece constancia de la Oficina de Adpostal de Pereira del 27 de junio de 2005 en la que se informa, al Jefe de Documentación de la DIAN Pereira que: "De acuerdo a lo dispuesto en el Decreto 1350 de junio 27 de 2002 certifico la entrega de los actos administrativos, notificados en las fechas que a continuación relaciono:

“ Junio 23 Nros: 41818”

La sociedad demandante no desvirtuó la presunción de legalidad de los actos de notificación mediante la tacha de falsedad prevista en los artículos 289 y 290 del Código de Procedimiento Civil, y, las pruebas aportadas no logran desvirtuar la notificación efectuada conforme con el artículo 566 del Estatuto Tributario. No prospera el cargo.

Indebida notificación del acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración.

La sociedad apelante alegó que, teniendo en cuenta que la empresa Funeraria Caminos de Paz Ltda., el día 8 de mayo del 2006 interpuso en debida forma el recurso de reconsideración, la Administración de impuestos debió haber resuelto “es decir notificado en debida y legal forma” la resolución de fallo correspondiente a más tardar el día 8 de mayo de 2007, a fin de que no operara la figura jurídica del silencio administrativo positivo.

Durante el proceso de discusión del tributo, la demandante informó como dirección de notificaciones para el apoderado especial Dr. Ramiro Arias Ramírez, y para la empresa actora la Cra. 16 No 77 – 114 de Dosquebradas – Risaralda.

Toda vez que, a juicio del actor, la Administración no notificó oportunamente la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, en cumplimiento del artículo 42 del Código Contencioso Administrativo protocolizó una copia del recurso de reconsideración junto con la declaración jurada de no haber sido notificado de la decisión respectiva dentro del término legalmente establecido. El 18 de mayo de 2007, la sociedad actora presentó ante la Administración solicitud de declaratoria del silencio administrativo positivo.

Mediante Resolución No. 16-77 001399 del 31 de mayo de 2007, la Administración negó la solicitud de declaratoria del alegado silencio administrativo positivo, acto contra el cual se interpusieron los recursos de reposición y apelación. Por medio de la Resolución No. 0012791 del 5 de julio de 2007, la División Jurídica de la Administración de Impuestos y Aduanas de Pereira resolvió el recurso de reposición que confirmó la declaratoria de no ocurrencia del silencio administrativo.

Observa la Sala que la sociedad actora interpuso el recurso de reconsideración el 8 de mayo de 2006 (folios 1293 a 1317 exp) y la Administración lo resolvió mediante la Resolución No. 160772007000005 del 14 de febrero de 2007.

Para efectos de notificar dicho acto oficial, envió por correo aviso de citación a la dirección informada por el apoderado de la sociedad (Ramiro Arias Ramírez) en el RUT (folio 174), informó que de no comparecer dentro de los 10 días hábiles siguientes, contados a partir del día siguiente de la introducción al correo, la notificación se surtiría por edicto, de conformidad con el artículo 565 inciso 2º del Estatuto Tributario. Dicha citación no fue devuelta por la oficina de correo (folios 619 – 622 exp).

La Administración efectuó la citación en debida forma, toda vez que conforme con el parágrafo 2º del artículo 45 de la Ley 1111 de 2006 : “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”.

Dicha citación se entiende legalmente efectuada, toda vez que se envió a una dirección válida y no existe prueba de la devolución por parte de la oficina de correo.

Transcurrido el término de ley sin efectuar la notificación personal, la DIAN procedió legalmente a notificar por edicto que se desfijó el 20 de marzo de 2007 (folio 232 cuaderno de antecedentes 1-1) en el término establecido en el artículo 732 del Estatuto Tributario.

A pesar de que no operó el alegado silencio administrativo positivo teniendo en cuenta la oportunidad de la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la Sala ha precisado que la acción de nulidad y restablecimiento del derecho no es el mecanismo idóneo para promover (directamente) la declaratoria del silencio administrativo positivo.

Lo anterior por cuanto, así como la ley establece expresamente la presunción de que el silencio de la administración, durante determinado periodo de tiempo, se asimila a declaración de voluntad dirigida a crear una situación jurídica que

consiste o niega el reconocimiento del interés reclamado, así mismo prevé las condiciones en que debe entenderse negado o consentido el interés legal.

Por eso, en materia tributaria, el artículo 734 del Estatuto Tributario regula el silencio administrativo positivo ante el incumplimiento del plazo previsto en el artículo 732 ib., y para el efecto, dispuso que la administración lo debe declarar, de oficio o a petición de parte.

En esa medida, cuando se cumplen los presupuestos del artículo 732 ib., si la Administración no toma la iniciativa de declarar el silencio administrativo, le asiste al interesado el derecho de solicitarlo. De tal manera que, la decisión que niegue ese derecho es la que se puede controvertir ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

En el caso concreto la demanda no se dirigió contra los actos administrativos por medio de los cuales la Administración negó la declaratoria del silencio administrativo positivo reclamada por la sociedad demandante.

En consecuencia dichos actos (Resolución No. 16-77 001399 del 31 de mayo de 2007 y Resolución Nos. 0012791 del 5 de julio de 2007) no son objeto de análisis en el presente proceso. No prospera el cargo.

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

CONFÍRMASE la sentencia de 22 de octubre de 2009, dictada por el Tribunal Administrativo de Risaralda en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de la sociedad FUNERARIA CAMINOS DE PAZ LTDA. contra la DIAN.

RECONÓCESE personería a la abogada Myriam Eliana Martínez Pineda como apoderada de la DIAN, conforme al poder que obra a folio 74 del expediente.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO