



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veinte (20) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación:	50001-23-31-000-2009-00285-01 [21033]
Demandante:	JAVIER ORLANDO AGUDELO PERILLA
Demandado:	U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Temas:	Impuesto sobre la renta año gravable 2005. Agotamiento de la vía gubernativa. Inadmisión del recurso de reconsideración. Demanda directa ante la jurisdicción. Asignación de funciones en la DIAN.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 25 de febrero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Meta, que resolvió¹:

«PRIMERO: DECLÁRASE LA INEPTITUD SUSTANTIVA DE LA DEMANDA por FALTA DE AGOTAMIENTO DE LA VÍA GUBERNATIVA, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, **INHIBIRSE** para hacer un pronunciamiento de fondo.

TERCERO: No se **CONDENA** en **COSTAS**».

ANTECEDENTES

El 10 de mayo de 2006, JAVIER ORLANDO AGUDELO PERILLA presentó la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2005, con un saldo a pagar de \$4.001.000².

Prevía inspección tributaria, el 4 de agosto de 2008, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos de Villavicencio, profirió el Requerimiento Especial 220632008000008, por medio del cual propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2005 presentada por el actor³. Dicho acto se notificó por correo el 5 de agosto de 2008⁴.

El 4 de noviembre de 2008, con radicado 00000087, el demandante dio respuesta al requerimiento especial, en la cual controvertió, en esencia, la falta de competencia del funcionario que profirió el requerimiento especial⁵.

El 16 de abril de 2009, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Villavicencio, profirió la Liquidación Oficial de Revisión 222412009000005, en la cual confirmó lo propuesto en el requerimiento especial⁶. Este acto se notificó por correo el 21 de abril de 2009⁷ y fue recurrido en reconsideración el 24 de junio de 2009⁸.

¹ Con aclaración de voto del magistrado Héctor Enrique Rey Moreno.

² Fl. 6 c.a. 1

³ Fls. 13 a 28 c.p.

⁴ Fl. 626 c.a. 2

⁵ Fls. 630 a 639 c.a. 2

⁶ Fls. 38 a 58 c.p.

⁷ Fl. 67 c.p.

El 24 de julio de 2009, por Auto 00772, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, inadmitió por extemporáneo el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación de revisión⁹.

El 20 de agosto de 2009, el actor radicó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho para que se anularan el requerimiento especial y la referida liquidación oficial de revisión¹⁰.

DEMANDA

JAVIER ORLANDO AGUDELO PERILLA, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones¹¹:

«1.- Declarar la nulidad del Requerimiento Especial No. 220632008000008, de 04 de agosto de 2008, expedido por la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Villavicencio, por violación al artículo 29 de la Constitución Política, artículo 688 del Estatuto Tributario, artículo 37 del Decreto 1071 de 1999, y artículos 63, 64 y 65 del Decreto 1072 de 1999.

2.- Que como consecuencia de la anterior declaración, se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 222412009000005 practicada por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Villavicencio el 16 de abril de 2009 y notificada el día 21 de abril del mismo año.

3.- Que como consecuencia de las dos anteriores declaraciones, y a título de restablecimiento del derecho se declare la firmeza de la Declaración de Renta del año gravable 2005 presentada por el Señor JAVIER ORLANDO AGUDELO PERILLA, de acuerdo con el artículo 714 del Estatuto Tributario».

La actora invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política
- Artículos 647, 688 y 703 del Estatuto Tributario
- Artículo 37 del Decreto 1071 de 1999

⁸ Fls. 686 a 692 c.a. 2

⁹ Fls. 696 a 698 c.a. 2

¹⁰ Fl. 11 c.p.

¹¹ Fl. 9 c.p.

- Artículos 63 [e], 64 y 65 del Decreto 1072 de 1999

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Sostuvo que el funcionario que profirió el requerimiento especial actuó sin competencia, toda vez que no reunía los requisitos mínimos para ser jefe de la División de Fiscalización; que en el anexo explicativo del requerimiento, no existe un nombramiento o una delegación, con lo cual se vulneraron los artículos 688 del ET y 37 del Decreto 1071 de 1999.

Señaló que carece de sustento la afirmación de la Administración según la cual basta con ostentar la calidad de funcionario de carrera para ser asignado en una jefatura de división; que aunque el funcionario *José William García Mahecha* se desempeña como funcionario de carrera, no cumple el requisito mínimo para ejercer el cargo de jefatura pues aunque debe estar nombrado en el nivel profesional, mínimo en el grado 18, su cargo es el de técnico en ingresos públicos III.

Consideró que la referida falta de competencia trae como consecuencia la inexistencia del acto preparatorio, la nulidad de la actuación acusada y la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2005. Se refirió a sentencias del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional sobre asignación y delegación de funciones, y a la Circular Externa 100-003 del Departamento Administrativo de la Función Pública, según la cual a un empleado del nivel técnico no se le pueden asignar funciones del nivel profesional.

Estimó que se vulneró el debido proceso en la determinación del impuesto porque se debió tener en cuenta, en relación con el patrimonio y los costos, que (i) los anticipos de los locales no eran una cuenta por cobrar porque son del año 2003, y no del 2005, en el cual solo se dieron anticipos por \$24.000.000; que si se incluyeron en este año, también debieron incluirse en el 2004; (ii) La finca La Gabriela y La Reserva son inversiones que se hicieron en la Empresa Unipersonal y (iii) para el arroz, se debió aceptar el costo presunto y, para el ganado, lo dispuesto en los artículos 93 y 94 ET.

OPOSICIÓN

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-**, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente¹²:

Consideró que no se vulneraron las normas acusadas como violadas, toda vez que el actor contó con plazos y oportunidades para presentar sus inconformidades.

Adujo que el demandante confundió la situación administrativa de designación con la de asignación de funciones; que para la fecha de asignación de funciones de *José William García Mahecha*, ostentaba el cargo de Jefe del Grupo de Gestión y Asistencia al Cliente, Técnico en Ingresos Públicos Nivel III, Nivel 25, Grado 15, según Resolución 12907 del 26 de octubre de 2006.

Sostuvo que el funcionario que profirió el requerimiento especial pertenece al sistema de carrera y reúne los requisitos académicos para desempeñar la jefatura de la División de Fiscalización Tributaria.

Afirmó que el proceso adelantado al actor se ajustó a la normativa tributaria y a las pruebas allegadas al expediente, en el cual se detectaron inconsistencias en los renglones de patrimonio, pasivos, ingresos, costos y deducciones; aludió a lo incluido en cada uno de dichos renglones para concluir que se estableció una diferencia por comparación patrimonial de \$1.391.915.000, lo que llevó a que se modificara la declaración privada y se impusiera sanción por inexactitud.

SENTENCIA APELADA

¹² Fls. 80 a 95 c.p.

El Tribunal Administrativo del Meta declaró probada de oficio la excepción de inepta demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa, y se inhibió para pronunciarse de fondo, con base en las consideraciones que se resumen a continuación¹³:

Señaló que si bien el demandante dio respuesta al requerimiento especial dentro de la oportunidad legal, no lo objetó en debida forma como lo establece el artículo 720 [4] del ET, razón por la cual no podía demandar *per saltum* la liquidación oficial.

Sostuvo que para contestar en debida forma el requerimiento se deben controvertir las pruebas, los hechos y los argumentos jurídicos planteados por la Administración; que el actor se limitó a hacer simples afirmaciones y a aportar un archivo en Excel, que no permitieron establecer la realidad de las operaciones; que debió acompañar soportes y libros contables que reflejaran su situación financiera y que demostraran que la contabilidad se llevaba de manera clara, completa y fidedigna, de acuerdo con el artículo 48 del Código de Comercio.

RECURSO DE APELACIÓN

El **demandante**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente¹⁴:

Señaló que se violó el parágrafo del artículo 720 del ET por indebida aplicación, porque se cumplió el requisito de objetar el requerimiento especial; que dicha objeción, consistió, principalmente, en la incompetencia del funcionario que firmó el requerimiento especial, la cual conlleva a la inexistencia del acto y a la de sus glosas.

Consideró que el Tribunal, al inhibirse para conocer de fondo la demanda vulneró el artículo 29 de la Constitución Política, toda vez que para dar respuesta al requerimiento especial solo se requiere que se manifieste el desacuerdo con la propuesta por la Administración; que como la falta de competencia, impide que el acto nazca a la vida jurídica, no había lugar a debatir las glosas propuestas, las cuales, se controvirtieron de manera sumaria.

¹³ Fls. 132 a 135 c.p. El magistrado Héctor Enrique Rey Moreno aclaró el voto porque, en las consideraciones, no se precisó que lo procedente era que el actor hubiera interpuesto recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión y así haber agotado la vía gubernativa. Fl. 136 c.p.

¹⁴ Fls. 139 a 152 c.p.

Manifestó que para sustentar la excepción de inepta demanda, el Tribunal solo se refirió a los argumentos de tipo contable expuestos en la respuesta al requerimiento especial, sin tener en cuenta el argumento jurídico principal, esto es, la falta de competencia del funcionario que profirió el requerimiento especial; que la sentencia adolece de incongruencia entre la parte motiva y la resolutive, pues, aunque se declaró inhibido, se pronunció sobre el fondo del asunto.

Afirmó que en la respuesta al requerimiento especial, se analizó la normativa vigente y la jurisprudencia sobre funciones administrativas, delegación y asignación y se objetó la determinación del impuesto por comparación patrimonial, por lo cual el Tribunal no podía declararse inhibido para pronunciarse de fondo.

Reiteró los argumentos expuestos en la demanda en relación con la falta de competencia del funcionario que profirió el requerimiento especial, el cual no reunía los requisitos mínimos para ser jefe de la División de Fiscalización, e insistió en que se vulneró el debido proceso.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte **demandante** no intervino en esta procesal.

La parte **demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación¹⁵.

Afirmó que, de acuerdo con los artículos 5, 37 y 39 [a] del Decreto 1071 de 1999, vigentes para la época de los hechos, el Director General de la DIAN, estaba facultado para delegar funciones de fiscalización; que en virtud de dicha delegación, designó a *José William García Mahecha*, con funciones de Jefe de la Administración de Impuestos de Villavicencio, mediante la Resolución 12907 de 1999, el cual tenía la facultad para expedir actos administrativos.

¹⁵ Fls. 161 a 163 c.p.

Precisó que con la asignación de funciones realizada mediante la Resolución 033 de 6 de febrero de 2008, se reiteró la competencia del funcionario para proferir el requerimiento especial.

Agregó que el único acto susceptible de control judicial es la liquidación de revisión, y no el requerimiento especial, por ser un acto de trámite no demandable ante la jurisdicción.

Señaló que las pruebas practicadas en la actuación administrativa y allegadas en vía judicial no se desvirtuaron, y se recaudaron conforme a lo establecido en los artículos 742 y 747 del ET.

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia de primera instancia por las siguientes razones¹⁶:

Estimó que la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa se debió analizar frente a la interposición extemporánea del recurso de reconsideración; que el *a quo*, no analizó que el actor interpuso dicho recurso y se inadmitió por extemporáneo.

Indicó, conforme al artículo 720 del ET, que para demandar directamente los actos acusados se debe prescindir del recurso de reconsideración, lo cual no ocurrió, toda vez que se probó que el actor sí interpuso dicho recurso.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 222412009000005 del 16 de abril de 2009, acto administrativo por medio

¹⁶ Fls. 184-185 c.p.

del cual se determinó el impuesto de renta por el año gravable 2005, a cargo de JAVIER ORLANDO AGUDELO PERILLA.

Aspecto previo

La Sala advierte que el demandante pidió que se declare la nulidad del requerimiento especial, pretensión frente a la cual no se pronunció el *a quo*. Teniendo en cuenta que el requerimiento especial es un acto administrativo de trámite que no es objeto de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, pues no crea, modifica o extingue situación jurídica alguna, la Sala declarará de oficio la excepción de inepta demanda frente a dicho acto.

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala determinar si es procedente o no la excepción de inepta demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa, al no haberse objetado en debida forma el requerimiento especial. En caso de que se establezca la procedencia de acudir a la figura *per saltum* ante la jurisdicción, la Sala procederá a analizar la legalidad del acto administrativo definitivo, dentro del marco de la apelación, que se contrae a la alegada falta de competencia del funcionario que profirió el requerimiento especial.

Agotamiento de la vía gubernativa como presupuesto procesal para acceder a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Reiteración Jurisprudencial¹⁷

El artículo 135 del Código Contencioso Administrativo dispone que para demandar acto particular en nulidad y restablecimiento del derecho, se debe agotar previamente la vía gubernativa mediante acto expreso o presunto por silencio negativo. Dicha norma trae como excepción que las autoridades administrativas no hubieran dado la oportunidad de interponer los recursos procedentes, caso en el cual los interesados pueden demandar directamente los correspondientes actos.

¹⁷ Sentencias del 5 de octubre de 2016, Exp. 20311, C.P. Jorge Octavio Ramírez, Ramírez, Actor: Sociedad Rodríguez Jaramillo, y del 10 de octubre del 2018, Exp. 22461, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, Actor: John Jairo Hernández Cárdenas, entre otras.

Por su parte, el artículo 63 del mismo Código señala que la vía gubernativa se agota cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso (artículo 62 [1] *ibídem*); los recursos interpuestos se hayan decidido (artículo 62 [2] *ibídem*), y cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o queja.

De lo anterior se desprende que para acudir válidamente a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, es necesario el agotamiento previo de la vía gubernativa; se trata, entonces, de un presupuesto procesal de la acción.

En el procedimiento tributario, el artículo 720 del ET dispone que contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos proferidos por la DIAN, procede el recurso de reconsideración, el cual deberá interponerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación del respectivo acto. Término que se empieza a contar el mismo día en el que se surte la notificación del acto administrativo cuestionado y no al día siguiente, porque no se trata de un plazo fijado en días¹⁸.

Por su parte, el artículo 722 ib., señala los requisitos para la procedencia del recurso de reconsideración y, en el literal b), prescribe que debe presentarse dentro del término legal, en los siguientes términos:

«ARTICULO 722. REQUISITOS DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN. *El recurso de reconsideración deberá cumplir los siguientes requisitos:*

- a. Que se formule por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad.*
- b. Que se interponga dentro de la oportunidad legal.*
- c. Que se interponga directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante. Cuando se trate de agente oficioso, la persona por quien obra, ratificará la actuación del agente dentro del término de dos (2) meses, contados a partir de la notificación del auto de admisión del recurso; si no*

¹⁸ Sobre el punto, ver las sentencias del 30 de agosto de 2007, Exp. 15517, C.P. Dra. Ligia López Díaz, del 23 de abril de 2009, Exp. 16536, C.P. Dr. Héctor Romero Díaz, del 25 de marzo de 2010, Exp. 16831, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 15 de julio de 2010, Exp. 16919, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; y del 5 de octubre de 2016, **Exp. 20311**, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

hubiere ratificación se entenderá que el recurso no se presentó en debida forma y se revocará el auto admisorio.

d. Para estos efectos, únicamente los abogados podrán actuar como agentes oficiosos.»

En ese orden, si el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial se interpuso dentro del término establecido por la ley, con el cumplimiento de los demás requisitos previstos en el artículo 722 del E.T., con la decisión del mismo se entiende agotada la vía administrativa, de manera que el contribuyente puede acudir ante la jurisdicción, para debatir su legalidad.

De lo anterior se destaca que la regla general, respecto del recurso de reconsideración, en el caso de la liquidación oficial, es su obligatoriedad para agotar la vía gubernativa, salvo que el contribuyente se acoja a la excepción prevista en el parágrafo del artículo 720 del ET.

De manera que, para debatir la legalidad de la liquidación oficial de revisión en sede jurisdiccional el contribuyente tiene dos opciones: (i) agotar en debida forma la vía gubernativa a través de la interposición del recurso de reconsideración, atendiendo las formalidades y el plazo previsto en la ley [arts. 720 y 722 del ET], o (ii) acudir en forma directa (*per saltum*), siempre que se haya atendido en debida forma el requerimiento especial (parágrafo art. 720 *ib.*) y se presente la demanda contra la liquidación oficial dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su notificación.

Ahora bien, se entiende que el contribuyente se acoge a dicha excepción, en principio, cuando se abstiene de interponer el recurso de reconsideración. Sin embargo, puede ocurrir que el contribuyente interponga el recurso de reconsideración de manera extemporánea, lo que origina su inadmisión y, a su vez, al presentar la demanda, se acoja a lo previsto en el parágrafo del artículo 720 del ET porque atendió en debida forma el requerimiento especial.

Para los casos en los que se presenta esa última situación, la posición actual de la Sala, como se ha dispuesto en los diversos pronunciamientos citados anteriormente, es que cuando se presenta en forma extemporánea el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, se entiende que no se presentó.

Para la Sección, la interposición del recurso de reconsideración en forma extemporánea contra la liquidación oficial de revisión y su consecuente inadmisión abre la posibilidad de que el contribuyente acuda *per saltum* en

demanda del acto administrativo definitivo ante esta jurisdicción, siempre que se cumplan los presupuestos señalados en el parágrafo del artículo 720 del ET, esto es, atender en debida forma el requerimiento especial e interponer la demanda dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión.

En ese sentido, la Corporación ha señalado que *«la extemporaneidad en la interposición del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial surte el mismo efecto que la no presentación. La excepción a la regla general -la interposición obligatoria de los recursos-, prevista en el parágrafo del artículo 720 del ET, tiene su razón de ser en el hecho de que si se atiende en debida forma el requerimiento especial, no es indispensable impugnar el acto administrativo, pues por vía de la respuesta al requerimiento, el contribuyente pudo exponer sus argumentos y la Administración estudiarlos, por lo que es claro, tuvo la oportunidad de revisar su actuación con el fin de modificarla, revocarla o aclararla»*¹⁹.

Caso contrario es el de las demás actuaciones de la Administración, en las que no media la expedición de un requerimiento especial, como en la liquidación de aforo o en los actos administrativos que imponen sanciones, porque al no estar cobijados por la excepción prevista en el parágrafo del artículo 720 del ET, en todos los casos es indispensable que agoten la vía gubernativa como condición *sine qua non* para demandar la actuación.

En este orden de ideas y conforme con el criterio de la Sala que se reitera, el concepto de que es necesario no haber interpuesto el recurso de reconsideración para acudir *per saltum* ante el juez, también cobija el evento del recurso inadmitido por extemporáneo.

Así, la Sala reitera que, en el evento en el que el contribuyente haya interpuesto el recurso de reconsideración en forma extemporánea, medie acto administrativo que así lo declare (auto inadmisorio) y este no sea controvertido por el interesado, no resulta forzoso demandar la nulidad del acto administrativo que inadmitió el recurso de reconsideración por extemporáneo.

En los casos en que se acude *per saltum*, el término de caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho (en vigencia del CCA) se contabilizará a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión, incluso, si la parte actora optó por demandar la actuación por medio de la cual

¹⁹ Sentencia del 5 de octubre de 2016, Exp. 20311, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

se rechazó por extemporáneo el recurso de reconsideración y la actuación de la Administración resulta legal.

Lo anterior, se reitera, porque el término de los cuatro (4) meses a los que se refiere el párrafo del artículo 720 del ET no se puede contabilizar a partir de la notificación del auto inadmisorio del recurso de reconsideración, sino desde la notificación del acto definitivo, esto es, la liquidación oficial de revisión.

Además, como también lo señaló la Sala, *«no es acertado concebir que la interposición del recurso de reconsideración y su posterior inadmisión por extemporáneo constituya una forma de interrumpir el término de los cuatro (4) meses con los que cuenta el contribuyente para demandar per saltum la nulidad de la liquidación oficial»*.

En conclusión, cuando se observe que el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial del revisión en forma extemporánea pero, se evidencie que el administrado atendió en debida forma el requerimiento especial y que la demanda contra la liquidación oficial se presentó dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su notificación, es del caso admitir que la parte actora acude *per saltum* ante esta jurisdicción y, por ende, procede el estudio del fondo del asunto.

Igual tratamiento se debe dar en los eventos en los que a pesar de ser legal la decisión de la Administración al rechazar por extemporáneo el recurso de reconsideración, la parte actora decide atacar esta actuación junto con la liquidación oficial, caso en el cual, el término de caducidad de la acción se contabilizará a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión (párrafo del artículo 720 del ET).

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

- El 10 de mayo de 2006, JAVIER ORLANDO AGUDELO PERILLA, presentó la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2005, con un saldo a pagar de \$4.001.000²⁰.
- Previa inspección tributaria, el 4 de agosto de 2008, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos de

²⁰ Fl. 6 c.a. 1

Villavicencio, profirió el Requerimiento Especial 220632008000008, por medio del cual propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2005 presentada por el actor²¹. Dicho acto se notificó por correo el 5 de agosto de 2008²².

- El 4 de noviembre de 2008, con radicado 00000087, el demandante dio respuesta al requerimiento especial, en la cual controvertió, en esencia, la falta de competencia del funcionario que profirió el requerimiento especial²³.
- El 16 de abril de 2009, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Villavicencio, profirió la Liquidación Oficial de Revisión 222412009000005, en la cual confirmó lo propuesto en el requerimiento especial²⁴. Este acto se notificó por correo el 21 de abril de 2009²⁵ y fue recurrido en reconsideración el 24 de junio de 2009²⁶.
- El 24 de julio de 2009, por Auto 00772, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, inadmitió por extemporáneo el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación de revisión²⁷.
- El 20 de agosto de 2009, el actor radicó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho para que se anularan el requerimiento especial y la referida liquidación oficial de revisión²⁸.

En efecto, como se advierte, la Liquidación Oficial de Revisión **222412009000005** del 16 de abril de 2009, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Villavicencio, por la que se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta presentada por el actor por el año gravable 2005, se **notificó el 21 de abril de 2009**, por lo que, conforme con el artículo 720 del ET, el demandante contaba con el término de dos meses para interponer el recurso de reconsideración, esto es, hasta el 21 de junio del mismo año.

²¹ Fls. 13 a 28 c.p.

²² Fl. 626 c.a. 2

²³ Fls. 630 a 639 c.a. 2

²⁴ Fls. 38 a 58 c.p.

²⁵ Fl. 67 c.p.

²⁶ Fls. 686 a 692 c.a. 2

²⁷ Fls. 696 a 698 c.a. 2

²⁸ Fl. 11 c.p.

No obstante, como el recurso de reconsideración se interpuso el **24 de junio de 2009**, es decir, por fuera del término legal, resultaba procedente su inadmisión por extemporáneo, como en efecto lo dispuso la DIAN en el Auto 00772 del 24 de julio de 2009.

En consideración a lo expuesto anteriormente, debido a que el recurso de reconsideración fue inadmitido por extemporáneo, la demandante quedaba habilitada para acudir *per saltum* ante esta jurisdicción en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, porque el referido recurso se tiene por no presentado y la sociedad atendió en debida forma el requerimiento especial, aspecto que no fue controvertido por la DIAN, **toda vez que conforme a lo dispuesto en el artículo 707 del Estatuto Tributario:**

- Lo respondió el 4 de noviembre de 2008²⁹, esto es, dentro del término de tres meses, contado a partir de su notificación, la cual, como se dijo, se surtió por correo el 5 de agosto de 2008³⁰ y,
- Formuló por escrito, debidamente presentado, sus objeciones, las cuales, como también se indicó, se concretaron en la falta de competencia del funcionario que lo profirió.

Se advierte entonces que, en este caso, la liquidación oficial de revisión se notificó el **21 de abril de 2009**, razón por la cual, los cuatro (4) meses con que contaba el actor para demandarla vencían el **22 de agosto de 2009**, y comoquiera que la demanda se radicó ante el Tribunal Administrativo del Meta el **20 de agosto de 2009**, es claro que su presentación se hizo dentro del término legal, por lo que no operó el fenómeno de la caducidad de la acción.

En ese contexto, como la contribuyente interpuso la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho dentro de los *cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial*, según lo dispone el parágrafo del artículo 720 del ET, la Sala revocará la decisión inhibitoria del Tribunal y procederá a estudiar la pretendida nulidad del acto definitivo, a partir de lo planteado en la apelación, que se contrae a la alegada falta de competencia del funcionario que profirió el requerimiento especial, en tanto se reconoce que el actor actuó en aplicación de la figura *per saltum*.

²⁹ Fls. 630 a 639 c.a. 2

³⁰ Fl. 626 c.a. 2

Falta de competencia del funcionario que profirió el requerimiento especial

El demandante considera que se vulneraron, entre otros, los artículos 688 del ET y 37 del Decreto 1071 de 1999, porque el funcionario que profirió el requerimiento especial actuó sin competencia, al no reunir los requisitos mínimos para ser jefe de la División de Fiscalización. Que en el anexo explicativo del requerimiento, no existe un nombramiento o una delegación.

Sostiene que aunque el funcionario *José William García Mahecha* se desempeña como funcionario de carrera, no cumple el requisito mínimo para ejercer el cargo de jefatura pues, para hacerlo, debe estar nombrado en el nivel profesional (mínimo en el grado 18), y su cargo es el de técnico en ingresos públicos III.

Pues bien, el Requerimiento Especial 220632008000008 del 4 de agosto de 2008 se profirió por *José William García Mahecha*, como Jefe de la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Local de Impuestos de Villavicencio, en ejercicio de las facultades conferidas por los artículos 560³¹, 684³² y 688³³ del ET, 37³⁴ y 39 [a]³⁵ del Decreto 1071 de 1999, 7 del Decreto

³¹ «**ARTICULO 560. COMPETENCIA PARA EL EJERCICIO DE LAS FUNCIONES.** Son competentes para proferir las actuaciones de la administración tributaria los funcionarios y dependencias de la misma, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca en ejercicio de las facultades previstas en el numeral 16 del artículo 189 de la Constitución Política.

Así mismo, los funcionarios competentes del nivel ejecutivo, podrán delegar las funciones que la ley les asigne en los funcionarios del nivel ejecutivo o profesional de las dependencias bajo su responsabilidad, mediante resolución que será aprobada por el superior del mismo. En el caso del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, esta resolución no requerirá tal aprobación».

³² «**ARTICULO 684. FACULTADES DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN.** La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:

a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario (...).

f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación».

³³ «**ARTICULO 688. COMPETENCIA PARA LA ACTUACIÓN FISCALIZADORA.** Corresponde al jefe de la unidad de fiscalización, proferir los requerimientos especiales, los pliegos y traslados de cargos o actas, los emplazamientos para corregir y para declarar y demás actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos, anticipos y retenciones, y todos los demás actos previos a la aplicación de sanciones con respecto a las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones».

³⁴ «**ARTICULO 37.** Sin perjuicio de las competencias, establecidas en normas especiales, son competentes para proferir las actuaciones de la administración tributaria y aduanera los servidores públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales nombrados o designados como jefes de las diferentes dependencias de la entidad».

³⁵ «**ARTICULO 39.** Sin perjuicio de las normas previstas en los artículos anteriores, las dependencias de las Administraciones tendrán las siguientes competencias:

1265 de 1999³⁶ y 53 de la Resolución 1618 de 2006³⁷, normas vigentes para la época de los hechos.

Las normas citadas se refieren, en esencia, a la competencia de la administración tributaria para proferir, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, los actos previos a la determinación de los tributos, como son los requerimientos especiales.

En el caso bajo estudio y en cuanto a la competencia del funcionario *José William García Mahecha* para proferir el requerimiento especial, la Sala advierte que obra prueba en el expediente de la Resolución 033 de 6 de febrero de 2008³⁸ por la cual, la Administradora de Impuestos Nacionales de Villavicencio, efectuó, a partir del 7 de febrero de 2008, una asignación de funciones al referido funcionario, en los siguientes términos:

«RESOLUCION No. 033

(06 de febrero de 2008)

a) La División que ejerza las funciones de fiscalización tributaria y/o aduanera y/o la función de control cambiario:

1. **Adelantar las investigaciones y ejecutar todos los actos previos y preparatorios para la determinación de los Impuestos de competencia de la DIAN**, para el decomiso y declaración de abandono de mercancías, y/o para la aplicación de las sanciones por infracción a los regímenes tributario, aduanero o cambiario en lo de competencia de la Entidad.

2. **Proferir los emplazamientos, requerimientos especiales y pliegos de cargos para garantizar el derecho de defensa**».

³⁶ «Artículo 7. Organización Interna de las Administraciones de Impuestos Nacionales (...).

Las Administraciones Locales de Impuestos de Armenia, Cúcuta, Ibagué, Montería, Neiva, Sincelejo, Palmira, Pasto, Popayán, Tunja, Valledupar y **Villavicencio**, podrán contar con las siguientes dependencias: (...)

3. División Fiscalización Tributaria (...)

³⁷ «Artículo 53. División de Fiscalización Tributaria. Son funciones de la División de Fiscalización Tributaria las siguientes: (...).

6. **Proferir los pliegos de cargos, requerimientos, emplazamientos, autos de inspección y demás actos preparatorios de la determinación de las obligaciones tributarias, así como proponer las sanciones y la determinación oficial de los impuestos y gravámenes conforme al procedimiento legal correspondiente, cuando a ello hubiere lugar y comunicar los actos preparatorios de la determinación de las obligaciones tributarias a los deudores solidarios**».

³⁸ Fl. 96 c.p.

*Por la cual se efectúa una **asignación de funciones***

LA ADMINISTRADORA DE IMPUESTOS NACIONALES DE VILLAVICENCIO

De conformidad con el artículo 65 del Decreto 1072 de 1999 y en uso de las facultades delegadas mediante artículo 39 literal i) de la Resolución No. 0164 del 9 de agosto de 1999

RESUELVE

ARTICULO 1º. *A partir del 7 de febrero de 2008, asignar las funciones de JEFE DE DIVISIÓN de la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Local de Impuestos de Villavicencio de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a **JOSE WILLIAM GARCIA MAHECHA**, identificado con la cédula de ciudadanía No. (...) actual TECNICO EN INGRESOS PUBLICOS III NIVEL 27 GRADO 15; lo anterior sin perjuicio de la designación como Jefe del Grupo Interno de Trabajo Control Gestión y Asistencia al Cliente del Despacho de la Administración (...).* (Se resalta)

El artículo 61 del Decreto 1072 de 1999, vigente para la época de los hechos, señaló las situaciones administrativas, de la siguiente manera:

«Los servidores públicos de la contribución (de carrera) podrán encontrarse en una de las siguientes situaciones administrativas:

- a) En servicio activo;*
- b) En designación de jefatura;*
- c) **En asignación de funciones;***
- d) En comisión;*
- e) En licencia;*
- f) En permiso;*
- g) Suspendido en el ejercicio del cargo;*
- h) En vacaciones;*

i) *En compensatorios;*

j) *En servicio militar» (Se resalta)*

Por su parte, el artículo 65 del referido Decreto 1072 de 1999, dispuso que: *«en los casos de vacancia o ausencia temporal de los servidores de la contribución nombrados o designados en una jefatura, podrán asignarse dichas funciones, a un servidor de la contribución que pertenezca al sistema específico de carrera en la DIAN.*

*El servidor de la contribución con funciones asignadas continuará devengando el sueldo del cargo del cual es titular y **podrá desempeñar las funciones de su cargo y las de la jefatura asignada**».*

Y el artículo 39 [i] de la Resolución 0164 del 9 de agosto de 1999, delegó en los administradores locales y delegados, el ejercicio de las siguientes funciones: *«La asignación de funciones en caso de vacancia temporal o absoluta de algún empleo de su respectiva administración»*

En consecuencia, la Resolución 033 de 6 de febrero de 2008, es una decisión expresa de asignación de funciones administrativas, constitutiva de un acto administrativo en firme, de obligatorio cumplimiento.

Así las cosas, con fundamento en la anterior normativa, la Resolución 033 de 6 de febrero de 2008³⁹, legitima la actuación del funcionario José William García Mahecha, como Jefe de la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Villavicencio, a quien, con fundamento en el artículo 688 del ET, le correspondía proferir el requerimiento especial para determinar correctamente el impuesto de renta por el año gravable 2005 a cargo del actor.

En conclusión, el Requerimiento Especial 220632008000008 del 4 de agosto de 2008 fue expedido por quien estaba debidamente facultado para ello, lo que descarta el cargo de incompetencia. En consecuencia, tampoco hay

³⁹ Fl. 96 c.p.

vulneración de las normas superiores invocadas, ni del debido proceso, que fue garantizado, al punto que el actor respondió el acto de trámite y acudió ante la jurisdicción.

Por lo demás, en cuanto a la determinación del impuesto, así como lo expresó el Tribunal, la Sala advierte que el actor, sin realizar esfuerzo argumentativo ni probatorio que permita llevar al convencimiento que resulte favorable a sus intereses, se limitó a afirmar que (i) los anticipos de los locales no eran una cuenta por cobrar porque son del año 2003, y no del 2005, en el cual solo se dieron anticipos por \$24.000.000; que si se incluyeron en este año, también debieron incluirse en el 2004; (ii) La finca La Gabriela y La Reserva son inversiones que se hicieron en la Empresa Unipersonal y (iii) para el arroz, se debió aceptar el costo presunto y, para el ganado, lo dispuesto en los artículos 93 y 94 ET, esto es, sin entrar a controvertir, ni demostrar, ni menos desvirtuar los argumentos expuestos por la administración para su rechazo.

En consecuencia, los cargos de la apelación no están llamados a prosperar.

Sanción por inexactitud

De acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario, *«Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable».*

La sanción por inexactitud impuesta a la actora es procedente, pues en la declaración de renta del año gravable 2005, se incluyeron datos equivocados

de los cuales se derivó un menor impuesto a cargo, lo que constituye inexactitud sancionable.

Ahora bien, la Sala advierte que en desarrollo del artículo 29 de la Constitución, el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁴⁰, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció en el parágrafo 5 que *«el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior»*.

Al respecto, la Sala observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario⁴¹, fue modificada por la Ley 1819 de 2016⁴², al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

En consideración a lo anterior, se dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en el acto demandado.

Por lo tanto, la Sala revocará la sentencia apelada y declarará la nulidad parcial del acto demandado, en lo referente al valor de la sanción por inexactitud, conforme con lo expuesto en esta providencia.

En consecuencia, se procederá a recalcular la sanción por inexactitud correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2005, a cargo del actor, así:

⁴⁰ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

⁴¹ **Artículo 647. Sanción por inexactitud.** [...]

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

⁴² Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.

CONCEPTO	LIQUIDACION PRIVADA	LIQUIDACION DE REVISION	LIQUIDACION SECCIÓN
Total impuesto a cargo	4.434.000	579.425.000	579.425.000
(-) Anticipo por el año gravable 2005	3.457.000	3.457.000	3.457.000
(+) Anticipo por el año gravable 2006	3.024.000	3.024.000	3.024.000
Saldo a pagar	4.001.000	578.992.000	578.992.000
Base sanción		574.991.000	574.991.000
Porcentaje aplicado para sanción		160%	100%
Total sanción inexactitud		919.986.000	574.991.000

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

FALLA:

1. REVOCAR la sentencia del 25 de febrero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Meta. En su lugar, se dispone:

1. DECLARAR probada de oficio la excepción de inepta demanda respecto del Requerimiento Especial 220632008000008 del 4 de agosto de 2008, proferido por el Jefe de la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Villavicencio.

2. DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión N° 222412009000005 del 16 de abril de 2009, mediante la cual la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Villavicencio modificó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2005 presentada por JAVIER ORLANDO AGUDELO PERILLA, conforme a lo expuesto en esta providencia.

3. A título de restablecimiento del derecho, FIJAR la sanción por inexactitud, de acuerdo con la liquidación contenida en esta providencia.

2. NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

3. Reconocer personería a la abogada Yadira Vargas Roncancio, como apoderada de la entidad demandada, en los términos del poder conferido que obra en el folio 258 c.p.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
BASTO**

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

Presidente de la Sección

MILTON CHAVES GARCIA
RAMÍREZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ