



**SALA DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

**Bogotá D.C., veintinueve (29) de noviembre de dos mil
dieciocho (2018)**

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 76001-23-33-000-2017-01517-01 (23940)
Actor: MUEBLES EL PAISA DE TULUÁ S.A.S.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -
DIAN

Temas: Excepción de ineptitud de la demanda. Agotamiento de los recursos obligatorios. Aceptación de hechos en la respuesta al requerimiento especial. Improcedencia para debatir hechos aceptados. Artículo 723 del Estatuto Tributario.

Auto interlocutorio

Decide el Despacho el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra el auto interlocutorio proferido por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca en la audiencia inicial celebrada

el 29 de junio de 2018, mediante el cual declaró no probada la excepción de inepta demanda por no agotar los recursos obligatorios de acuerdo con la ley.

ANTECEDENTES

1. Muebles El Paisa de Tuluá SAS presentó ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN), el 26 de diciembre de 2012, los documentos requeridos por el Decreto 4910 de 2011 para obtener el beneficio de progresividad del impuesto de renta establecido en la Ley 1429 de 2010.

2. La sociedad contribuyente presentó su declaración de renta por el periodo gravable 2012 el 12 de abril de 2013.

3. El Consejo de Estado suspendió provisionalmente el artículo 7 del Decreto 4910 de 2011.

4. La DIAN expidió el Requerimiento Especial 212382015000019 el 18 de junio de 2015, en el cual propuso a la sociedad contribuyente incrementar el valor del impuesto y liquidar la sanción por inexactitud.

5. Muebles El Paisa de Tuluá SAS aceptó los hechos expuestos en el requerimiento especial mediante escrito del 18 de septiembre de 2015. Para esos efectos, el día anterior presentó declaración de corrección del impuesto de renta por el año gravable 2012 con base en el requerimiento especial. Sin embargo, liquidó el valor de la sanción por inexactitud con un monto inferior al propuesto por la DIAN.

6. La autoridad tributaria, mediante oficio del 5 de octubre de 2015, le informó a la sociedad contribuyente que su declaración de corrección no cumple los requisitos legales para gozar del beneficio de disminución de la sanción, previsto en el numeral segundo del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014.

7. Como la sociedad contribuyente no realizó ninguna otra gestión, el 23 de febrero de 2016, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 212412016000009. En ese acto determinó el valor del impuesto de renta por el año gravable 2012 y la sanción por inexactitud con base en el requerimiento especial.

8. La sociedad contribuyente presentó recurso de reconsideración contra la anterior decisión el 25 de abril de 2016. En él únicamente controvertió la determinación de la sanción por inexactitud señalando que tiene derecho a su disminución por aceptar los hechos contenidos en el requerimiento especial.

9. La DIAN confirmó la liquidación oficial mediante la Resolución 000014 del 16 de diciembre de 2016. Esta decisión tuvo fundamento en que es cierto que la sociedad contribuyente aceptó los hechos del requerimiento especial. Sin embargo, no pagó el valor de la sanción prevista en el artículo 709 del Estatuto Tributario para gozar del beneficio, por lo que la sanción por inexactitud no puede ser reducida.

10. Muebles El Paisa de Tuluá SAS presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra la DIAN. En ella pretende la nulidad de los actos administrativos, y a título de restablecimiento del derecho, entre otros, que se deje sin efectos la declaración de corrección presentada el 17 de septiembre de 2015 y se deje en firme la declaración privada inicialmente presentada el 12 de abril de 2013.

11. La DIAN formuló la excepción de inepta demanda porque la sociedad controvierte glosas de la liquidación oficial del impuesto que no fueron objeto de discusión en el recurso de reconsideración. Esto no es procedente porque la contribuyente, al contestar el requerimiento especial, aceptó los hechos propuestos por la autoridad tributaria. Así las cosas, la demanda sólo puede controvertir la determinación de la sanción por inexactitud.

PROVIDENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca declaró no probada la excepción de ineptitud de la demanda por no agotar los recursos obligatorios de acuerdo con la ley.

Sustentó su decisión en que los hechos expuestos en la vía gubernativa coinciden con los planteados en la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho.

Lo que planteó la sociedad demandante fueron mejores argumentos con el fin de obtener la prosperidad de sus pretensiones, lo cual es legítimo.

Según la DIAN, el único aspecto que podría ser analizado en sede judicial es lo relativo al numeral segundo del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 sobre la condición especial para el pago del impuesto de renta, porque fue el único discutido en la vía gubernativa.

Pero en el expediente consta que el recurso de reconsideración también controvertió lo relacionado al beneficio de progresividad, los ingresos de una nueva sociedad, los requisitos para la presentación de certificaciones y lo relativo al pago del mayor valor del impuesto. En consecuencia, no es cierta la afirmación de la DIAN.

RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN señaló, en su recurso de apelación, que la sociedad demandante aceptó de las glosas hechas por la DIAN a su liquidación del impuesto de renta, relacionadas con la adición de cuenta de inventarios por \$91.394.077, la adición de ingresos operacionales por \$10.481.000 y el rechazo de costo de ventas y de prestación de servicios por \$93.830.378.

En efecto, en el recurso de reconsideración, no se presentó ninguna objeción respecto a estos puntos. Incluso, con base en el requerimiento especial, la sociedad aceptó la totalidad de las glosas mediante una carta del 18 de septiembre de 2015, junto a la

cual presentó la declaración de corrección y adjuntó la constancia de su pago del impuesto, intereses y sanción acorde con la liquidación de la DIAN. Así las cosas, no puede controvertir de nuevo estos asuntos, conforme lo dispone el artículo 723 del Estatuto Tributario.

En el recurso de reconsideración sólo fue controvertido el error de interpretación del beneficio previsto en el numeral segundo del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, relacionado con un segundo beneficio que pretendía que le fuera concedido, a lo cual tampoco tenía derecho porque no es concurrente con el previsto en el artículo 709 del Estatuto Tributario.

Adicionalmente, con motivo de la carta de aceptación de los cargos presentada por el contribuyente, la DIAN le informó a la sociedad que no cumplió los requisitos legales de la declaración de corrección. Por este motivo, le recomendó acudir a las instalaciones de la entidad para solucionarlo, lo cual no hizo. En consecuencia, la entidad tuvo que proferir los actos de liquidación oficial acusados.

De esta manera, concluyó que no es procedente reabrir el debate sobre estos hechos cuando fueron cerrados por la voluntad del contribuyente con la aceptación de los hechos del requerimiento especial.

TRASLADO

La parte demandante manifestó que el Oficio 15491 del 27 de mayo de 2015 establece que la corrección de una declaración tributaria no implica la pérdida del beneficio tributario previsto en la Ley 1429 de 2010. Es decir, que el hecho de hacer una corrección no hace que el contribuyente renuncie al beneficio.

De otro lado, el artículo 709 del Estatuto Tributario con relación a la corrección provocada por el requerimiento especial es obligatoria la presentación del oficio donde se renuncia a las glosas planteadas

por la DIAN. En consecuencia, no puede acogerse a la reducción de la sanción sin presentar el desistimiento de esas glosas.

Adicionalmente, está el Concepto Unificado 14116 del 26 de julio de 2017, donde la DIAN declara procedente la acumulación de rebajas sancionatorias. Aquí hay una interpretación errónea de acumulación de beneficios, cuando en realidad es una disminución tributaria.

CONSIDERACIONES

1. Corresponde al Despacho determinar si está probada la excepción de inepta demanda por la formulación de nuevos hechos por la parte demandante.
2. El numeral segundo del artículo 161 del CPACA establece la obligación de ejercer y decidir los recursos que sean obligatorios de acuerdo con la ley, siempre que se pretenda la nulidad de un acto administrativo de carácter particular¹.

Esta Sección señaló que este presupuesto procesal no es cumplido cuando se alegan nuevos hechos o pretensiones ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo².

¹ Artículo 161. Requisitos previos para demandar. La presentación de la demanda se someterá al cumplimiento de requisitos previos en los siguientes casos:

(...)

2. Cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo particular deberán haberse ejercido y decidido los recursos que de acuerdo con la ley fueren obligatorios. El silencio negativo en relación con la primera petición permitirá demandar directamente el acto presunto.

Si las autoridades administrativas no hubieran dado oportunidad de interponer los recursos procedentes, no será exigible el requisito al que se refiere este numeral”.

² Entre otras, véanse las sentencias (i) del 3 de marzo de 2011 proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Radicado número: 25000 23 24 000 2002

Los hechos y pretensiones de la demanda deben coincidir con lo expuesto durante el trámite administrativo, pues de lo contrario la entidad demandada no tendría la oportunidad de corregir sus propios errores y sería desconocido su derecho al debido proceso.

Empero, esta Sección también indicó que pueden proponerse “nuevos y mejores argumentos” a los planteados en el trámite administrativo porque el examen de legalidad de los actos acusados debe basarse en los cargos de nulidad de la demanda, cuyas causales están previamente delimitadas en la ley, y no a los argumentos de los recursos administrativos³.

3. En relación con lo anterior, el artículo 723 del Estatuto Tributario establece que en el recurso de reconsideración no pueden objetarse los hechos que el contribuyente aceptó expresamente en la respuesta al requerimiento especial o en su ampliación⁴.

Lo anterior significa que, cuando el contribuyente acepta los hechos propuestos en el requerimiento especial, no puede plantearlos en etapas posteriores y por en a esos puntos concretos no puede exigirse el cumplimiento del requisito de procedibilidad previsto en el numeral segundo del artículo 161 del CPACA. Y, aun si el contribuyente no cumple con lo anterior, a la DIAN le está prohibido pronunciarse al respecto, lo cual impide también entender que el recurso obligatorio fue agotado.

00194 02 16184. Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia; y (ii) del 31 de enero de 2013 proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Radicado número: 13001 23 31 000 2006 00613 01. Consejera Ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

³ Auto del 14 de mayo de 2014 proferido por la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Radicado número: 13001 23 33 000 2012 00020 01 (19988). Actor: U.C.I. del Caribe S.A. Consejero Ponente: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁴ “Art. 723. Los hechos aceptados no son objeto de recurso. En la etapa de reconsideración, el recurrente no podrá objetar los hechos aceptados por él expresamente en la respuesta al requerimiento especial o en su ampliación”.

Es por esto que esta Sección señaló, en otras ocasiones, que la aceptación expresa de los hechos en la respuesta al requerimiento especial tiene validez tanto en el procedimiento tributario como en el proceso judicial, por lo que en esos casos la demanda no puede controvertir las glosas correspondientes al valor del impuesto⁵.

4. En el expediente está probado que, en el Requerimiento Especial 212382015000019 del 18 de junio de 2015, la DIAN propuso modificar la declaración de renta del año gravable 2012 de la sociedad contribuyente en los siguientes puntos⁶: (i) adicionar \$91.394.077 por concepto de inventarios del renglón con código 56, (ii) adicionar \$10.481.427 por concepto de ingresos operacionales del renglón con código 62, (iii) rechazar \$93.830.378 por concepto de costos de ventas del renglón con código 70, (iv) como consecuencia de lo anterior, determinar que el valor del impuesto de renta por el año gravable 2012 es de \$34.890.000, y (v) determinar que la sanción por inexactitud corresponde a \$51.107.000.

La sociedad contribuyente, mediante escrito del 18 de septiembre de 2015, manifestó que "Acepto totalmente los hechos planteados en el requerimiento No. 212382015000019 y por tanto me acojo a lo establecido en el artículo 709 del Estatuto Tributario, para lo cual presenté la corrección de la declaración de renta y complementarios para la vigencia fiscal 2012 el día 17 de septiembre de año 2015 (**Formulario No. 1103605990419**)"⁷.

Por lo anterior es que Muebles El Paisa de Tuluá SAS, en su declaración de corrección del 17 de septiembre de 2015, determinó que el impuesto de renta por el año gravable 2012 es el mismo propuesto por la DIAN, es decir \$34.890.000. En cuanto al valor de la sanción, declaró que el total era sólo de \$12.777.000 con base

⁵ En este sentido ver la sentencia del 14 de julio de 2015. Radicado: 19001-23-31-000-2002-01060-01 (19393). Actor: Empresa de Telecomunicaciones de Popayan S.A. – EMTEL S.A. E.S.P. Consejero ponente: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁶ Folios 553 a 562 del expediente.

⁷ Folio 565 del expediente

en el beneficio previsto en el numeral segundo del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, cifra inferior a la propuesta en el requerimiento especial⁸.

La DIAN, mediante oficio del 5 de octubre de 2015, informó a la sociedad contribuyente que no puede gozar del beneficio declarado porque no cumple con los requisitos previstos en el numeral segundo del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014. En consecuencia, le “recomienda” acercarse a las instalaciones de la entidad para obtener la información correspondiente⁹.

La autoridad tributaria profirió la Liquidación Oficial de Revisión 212412016000009 del 23 de febrero de 2016, donde determinó el valor del impuesto de renta por el año gravable 2012 de forma idéntica al propuesto en el requerimiento especial que fue aceptado expresamente por la sociedad, es decir \$34.890.000. En cuanto a la sanción, la determinó con base en lo previsto en el requerimiento especial, \$51.107.000, el cual no fue aceptado por la contribuyente en su declaración de corrección. Esta decisión de la DIAN estuvo fundamentada en que la contribuyente no liquidó y pagó el 10% de la sanción, como lo exige el artículo 709 del Estatuto Tributario¹⁰.

Muebles El Paisa de Tuluá SAS presentó recurso de reconsideración contra la anterior decisión el 25 de abril de 2016. En él, la sociedad reiteró que aceptó los hechos propuestos por la DIAN en el requerimiento especial con el fin de obtener el beneficio previsto en la Ley 1739 de 2014. Por este motivo, solicitó que fuera aceptada la declaración de corrección en los siguientes términos¹¹:

“Por todo lo anterior, basado en los principios de la buena fe, justicia y equidad, solicito a usted Dra. Anyela Godoy Bonilla, se acepte mi declaración privada (**Formulario No.**

⁸ Folio 570 del expediente.

⁹ Folio 564 del expediente.

¹⁰ Folios 579 a 599 del expediente.

¹¹ Folios 600 a 607 del expediente.

1103605990419) y los valores realmente cancelados mediante el Recibo oficial de pago Impuestos Nacionales **No. 4907232276319**, los cuales se ajustan a los lineamientos de la Ley 1739 de 2014 y su decreto reglamentario, además de los conceptos de la DIAN N° 0552 del 17 de junio de 2015 y 022968 de agosto 14 de 2015¹².

En este punto, el Despacho resalta que el recurso de reconsideración no controvierte en ningún momento el valor del impuesto determinado por la DIAN en la liquidación oficial porque aceptó todos los hechos propuestos en el requerimiento especial.

Precisamente por lo anterior es que la DIAN, al resolver el recurso mediante la Resolución 000014 del 16 de diciembre de 2016, reitera que la actora aceptó los hechos contenidos en el requerimiento especial. Sin embargo, confirmó la sanción impuesta en la liquidación oficial porque no procede el beneficio al no acreditar el pago de la totalidad de la sanción por inexactitud reducida, en los términos del artículo 709 del Estatuto Tributario.

5. Además de lo ocurrido en el procedimiento tributario, debe destacarse que la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho pretende, entre otros, lo siguiente:

“2.3 TERCERA: Que se declare en restablecimiento del derecho, la nulidad de la **DECLARACIÓN DE CORRECCIÓN** No. 1103605990419 presentada el 17 de septiembre de 2015, adhesivo No. 91000316830532 y por tanto se deje en firme la **DECLARACIÓN DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS** No. 1103601589965 presentada el 12 de abril de 2013, adhesivo No. 91000173266856¹³.

¹² Folio 607 del expediente.

¹³ Folio 4 del expediente.

Adicionalmente, en el concepto de violación planteado en la demanda propuso los siguientes cargos:

- **“5.1 IMPROCEDENCIA DEL BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD EN EL PAGO DEL IMPUESTO DE RENTA DEL AÑO GRAVABLE 2012”**¹⁴. En él planteó que el valor del impuesto debe determinarse con base en el beneficio de progresividad, previsto en la Ley 1429 de 2010.
- **“5.2 NO HUBO PRESENTACIÓN PERSONAL DEL MEMORIAL DE DICIEMBRE 26 DE 2012 RADICADO NO. 006246. FOLIOS 13 Y 14 DEL EXPEDIENTE OP20122013000223”**¹⁵. Aquí señaló que la contribuyente debe gozar del beneficio previsto en la Ley 1429 de 2010, porque no requiere realizarse la presentación personal de los documentos que acreditan el cumplimiento de los requisitos legales.
- **“5.3 NO SE CUMPLEN CON LOS REQUISITOS DEL ARTÍCULO 7° DEL DECRETO 4910 DE 2011”**¹⁶. En este cargo señaló que el Consejo de Estado suspendió provisionalmente esa norma mediante auto del 28 de agosto de 2014. En consecuencia, no era exigible su cumplimiento para acceder a los beneficios de la Ley 1429 de 2010. Lo anterior significa que, de nuevo, se está controvirtiendo el valor del tributo.
- **“5.4 UN PAGO SUPERIOR EN EL IMPUESTO DE RENTA DEL AÑO GRAVABLE 2012 NO ES ÓBICE PARA ACCEDER AL BENEFICIO DE PROGRESIVIDAD DEL IMPUESTO DE RENTA ESTABLECIDO EN EL ART. 4° DE LA LEY 1429 DE 2010”**¹⁷. De nuevo, señala que tiene el impuesto de renta debió calcularse con base en el beneficio de progresividad porque el reconocimiento y pago de un mayor valor al previsto en la ley no supone su renuncia.
- **“5.5 EL HECHO DE QUE EL REPRESENTANTE LEGAL DE LA SOCIEDAD MUEBLES EL PAISA DE TULUA S.A.S. NIT 900.492.994-0 SEA CONYUGE DE LA PROPIETARIA DE LA SOCIEDAD DE AUTOS, LA SEÑORA LUZ MARINA GIRALDO, Y**

¹⁴ Folios 9 a 16 del expediente.

¹⁵ Folios 16 a 22 del expediente.

¹⁶ Folios 22 a 26 del expediente.

¹⁷ Folios 26 a 27 del expediente.

QUE EL MISMO TENGA UN ESTABLECIMIENTO DE COMERCIO DENOMINADO 'ARTESANIAS EL PAISA' DONDE EJERCE SU ACTIVIDAD COMERCIAL DE VENTA DE MUEBLES, NO ES IMPEDIMENTO PARA ACCEDER AL BENEFICIO ESTABLECIDO EN EL ART. 4° DE LA LEY 1429 DE 2010¹⁸. La misma denominación del cargo demuestra que la contribuyente está objetando la determinación del valor del impuesto.

- **"5.6 Error de interpretación de los beneficios establecidos en el artículo 57 de la ley 1739 de 2014"**¹⁹. En este cargo la sociedad contribuyente no objetó el valor del impuesto sino la determinación de la sanción por inexactitud por inexactitud porque considera que cumplió los requisitos del artículo 709 del Estatuto Tributario.
- **"5.7 Falsa motivación por parte de la funcionaria de la DIAN en la resolución recurso de reconsideración confirmando no. 000014 de 2016 por desconocimiento de la declaración de corrección (Formulario No. 1103605990419) presentada el día 17 de septiembre de 2015 como título ejecutivo"**²⁰. En este caso, de nuevo, la sociedad objeta la determinación de la sanción porque considera que la DIAN interpretó erróneamente los eventos en que procedía la reducción de la sanción por inexactitud.
- **"5.8 Error de interpretación por parte de la funcionaria DIAN en la Resolución Recurso de Reconsideración confirmando No. 000014 de Diciembre 16 de 2016, al citar la aplicación del artículo 56 de los beneficios establecidos en la Ley 1739 de 2014 en lugar del artículo 57 de la misma Ley sobre el cual la sociedad de autos sustentó su petición"**²¹. Aquí indicó que la DIAN aplicó la norma errónea cuando estudio la posible reducción de la sanción por inexactitud.

6. Lo expuesto demuestra que, respecto a los hechos relacionados con la determinación del impuesto frente a Muebles El Paisa De Tuluá SAS no puede predicarse el requisito de procedibilidad consistente en agotar los recursos obligatorios de acuerdo con la ley, toda vez que al contestar el requerimiento especial aceptó la totalidad de esos hechos, por lo que el artículo

¹⁸ Folios 28 a 29 del expediente.

¹⁹ Folios 29 a 37 del expediente.

²⁰ Folios 37 a 39 del expediente.

²¹ Folios 39 a 40 del expediente.

723 le impedía objetarlos tanto en el recurso de reconsideración como en la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho.

No obstante lo anterior, está demostrado que en la demanda de la referencia solicitó que se tuviera en firme su declaración inicial del impuesto de renta por el periodo gravable 2012, presentada el 12 de abril de 2013.

Es decir, que con la demanda pretende desconocer su propio acto de aceptación de los hechos e, incluso, solicita que se declare la nulidad de su declaración de corrección porque considera que el valor del impuesto de renta por el año gravable 2012 debe determinarse con base en el beneficio de la Ley 1429 de 2010.

7. Como consecuencia de lo anterior, el Despacho declarará probada la excepción de inepta demanda respecto a los hechos relacionados con la determinación del valor del impuesto de renta por el año gravable 2012, mas no podrá hacer lo mismo frente al valor de la sanción que es, en esencia, lo que genera diferencias entre la DIAN y la contribuyente.

Debe aclararse que la excepción no pone fin al proceso porque el requisito de procedibilidad sí fue cumplido frente a los hechos relacionados con la determinación de la sanción por inexactitud. Esto deberá ser tenido en cuenta por el juez de primera instancia al momento de fijar la *litis*.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, por medio de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sala Unitaria,

RESUELVE

Primero: **Revocar** el auto interlocutorio proferido en la audiencia inicial celebrada el 29 de junio de 2018 por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: **Declarar probada** la excepción de inepta demanda propuesta por la *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN* respecto a los hechos relacionados con la determinación del impuesto de renta a cargo de *Muebles El Paisa De Tuluá S.A.S.* por el año gravable 2012.

Tercero: En firme esta providencia, **devolver** el expediente al tribunal de origen para que continúe el proceso frente a los demás hechos de la demanda.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ