



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., seis (6) de noviembre de dos mil catorce (2014)

Radicación: 66001-23-31-000-2012-00244-01 (20356)

Actor: ÁLVARO ARBOLEDA (NIT. 10111723-1)

Demandado: DIAN

Impuesto de renta – año gravable 2007

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 9 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, mediante cual negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 16 de junio de 2008, el señor ALVARO ARBOLEDA presentó la declaración de renta por el año gravable 2007, con un saldo a pagar de \$653.000¹.

El 30 de noviembre de 2009, la División de Fiscalización de la DIAN de Pereira notificó por aviso el oficio 003188, mediante el cual emplazó al contribuyente para corregir la declaración de renta y complementarios del año gravable 2007, toda vez que existían indicios de inexactitud en los ingresos declarados².

El 26 de abril de 2010, la Administración notificó el Requerimiento Especial 162382010000022, en el que propuso adicionar ingresos en la suma de \$263.276.000, para un mayor impuesto a pagar de \$87.700.000 y liquidó sanción por inexactitud por valor de \$139.275.000, para un total a cargo de \$226.975.000³. El contribuyente no presentó respuesta al requerimiento⁴.

El 25 de enero de 2011, la Administración notificó la Liquidación Oficial de Revisión 162412011000003, en la que se estableció un mayor valor por ingresos de \$245.976.000, un mayor impuesto de renta por \$81.165.000 y una sanción por inexactitud de \$129.864.000, para un valor total a pagar de \$211.029.000⁵.

Previo interposición del recurso de reconsideración contra el acto de liquidación⁶, la Administración expidió la Resolución 900.022 del 18 de enero de 2012⁷, en la que confirmó el acto recurrido.

DEMANDA

¹ Fl. 116

² Fls. 101 vto. a 114

³ Fls. 108 vto. a 115

⁴ Fl. 17

⁵ Fls. 14 a 25

⁶ Fls. 126 a 128

⁷ Fls. 138 a 144

El señor ÁLVARO ARBOLEDA, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó la nulidad del requerimiento especial, de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que decidió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho, pidió confirmar la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2007.

El demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 84 del Código Contencioso Administrativo
- Artículos 82, 683, 688, 714, 730 numeral 1º del Estatuto Tributario

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

Señaló que la DIAN vulneró los artículos 688 y 730 numeral 1º del Estatuto Tributario, porque el requerimiento especial fue practicado por funcionario incompetente. Indicó que el Gestor III del Grupo de Trabajo de Auditoría Interna de la División de Gestión de Fiscalización asumió la competencia que por ley le correspondía a la Jefe de la Unidad, funcionaria que había firmado el oficio persuasivo para corregir la declaración.

Expuso que el requerimiento especial es un auténtico acto administrativo de fondo, sujeto a contradicción y que el artículo 688 del Estatuto Tributario lo deslinda de las visitas, investigaciones, verificaciones, cruces, requerimientos ordinarios, actuaciones que pueden ser adelantadas por funcionarios de la Unidad de Fiscalización, previa autorización del Jefe de Fiscalización; sin embargo, el requerimiento especial siempre debe proferirlo el Jefe de Fiscalización y no otro funcionario. Agregó que el artículo 730 del Estatuto Tributario consagra la nulidad de los actos de liquidación de impuestos, cuando se practiquen por funcionario incompetente.

Indicó que los funcionarios de impuestos de la Unidad de Fiscalización propiciaron la creación de un acto administrativo de liquidación de impuestos, como es el requerimiento especial, suscrito por el señor Germán Trujillo Vélez – Gestor III de esa Unidad, responsabilidad funcional que solo correspondía a la jefa de la Unidad Dora Ligia Molina Barrientos.

Sostuvo que la nulidad del requerimiento especial afecta las actuaciones administrativas posteriores de determinación de impuestos y sanciones derivadas de ese requerimiento, en especial, la liquidación de revisión y la resolución que decidió el recurso de reconsideración, toda vez que los términos para la firmeza siguieron corriendo, sin que hasta la fecha de la demanda se hubieren practicado en legal forma el requerimiento especial y la liquidación oficial de impuestos.

Manifestó que, como consecuencia de lo anterior, la DIAN violó el artículo 714 incisos 1º y 3º del Estatuto Tributario, toda vez que el requerimiento especial está viciado de nulidad absoluta, por consiguiente, no se suspendieron los términos para la firmeza de la liquidación privada, la cual ocurrió el 25 de junio de 2010, dos años después del vencimiento del plazo para presentar la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2007, fecha en la cual aún no se había practicado la liquidación oficial de revisión, porque la notificación de la liquidación oficial de revisión se realizó el 21 de enero de 2011, esto es, siete meses y cuatro días después de que la declaración privada adquirió firmeza.

Alegó que todo el proceso de determinación del impuesto y de la sanción por inexactitud, a partir de la liquidación oficial de revisión, está viciado por falsa motivación, porque en el anexo explicativo de la liquidación oficial de revisión se anotó que el código de la actividad económica 4552 corresponde a “Trabajos de mantenimiento de muros y pisos”; no obstante, de acuerdo con

la Resolución 11351 del 28 de noviembre de 2005 de la DIAN, dicho código corresponde a “Trabajos de pintura y terminación de muros y pisos”.

Alegó que a pesar de que la anterior precisión fue hecha en el recurso de reconsideración, el funcionario de Gestión Jurídica no pudo explicar con claridad, por qué la División de Liquidación cambió la actividad económica del actor, al pasarlo de la esfera de las “obras civiles” a la esfera del “mantenimiento”, *«[e]s decir, lo sacó del mundo contable de “costos” y lo pasó a la órbita contable de “Gastos y expensas necesarias”»*⁸.

Dijo que la falsa motivación afectó todo el proceso de determinación y discusión y se aplicó con la única finalidad de no conceder los costos administrativos presuntos del 75% que consagra el artículo 82 del Estatuto Tributario, invocado legítimamente por el contribuyente.

Finalmente, como petición subsidiaria y en caso de no prosperar los argumentos anteriores, solicitó que se declare la nulidad de los actos demandados por violación de los artículos 82 (costos presuntos y estimados) y 683 del Estatuto Tributario (espíritu de Justicia). Indicó que al cambiar la actividad económica del contribuyente, la Administración se alejó de la posibilidad de determinar la renta por el método de costos presuntos, ya que la actividad 4552 se refiere a “Trabajos de pintura y terminación de muros y pisos” que presume la ocurrencia de costos. En cambio, el “mantenimiento”, como lo presentó el funcionario liquidador, es una actividad de servicios, pero la “terminación”, que es la actividad real del actor, es esencialmente una obra civil sujeta a costos.

OPOSICIÓN

⁸ Fl. 40

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se resumen así:

En relación con el cargo de falta de competencia afirmó que, en la administración tributaria, las normas no determinan una competencia personal o subjetiva sino funcional, al determinar las actividades que le corresponden a cada una de las divisiones o dependencias.

Explicó que el Decreto 4048 de 2008 modificó la estructura de la Unidad Administrativa Especial DIAN, donde cabe resaltar los artículos 50 (Grupos Internos de Trabajo) y 51 (Distribución de Funciones). Indicó que con fundamento en el mencionado Decreto, el Director General de la DIAN, mediante la Resolución 011 del 4 de noviembre de 2008, creó los Grupos Internos de Trabajo de Auditoría Tributaria I, en las Divisiones de Gestión de Fiscalización de las Direcciones Seccionales de Impuestos de diferentes ciudades, entre estas, Pereira, a las que les asignó, entre otras funciones, la de proferir requerimientos especiales y asignó funciones en la Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Precisó que, como consecuencia de lo anterior, el funcionario Germán Trujillo Vélez, posesionado el 17 de marzo de 2009, como Jefe de Grupo Interno de Trabajo de Auditoría Tributaria I de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira, profirió el requerimiento especial. Tanto el requerimiento especial del 14 de julio de 2010 como la liquidación de revisión del 21 de enero de 2011 son actos que se profirieron legalmente por funcionario competente y dentro del término legal, no generándose nulidad alguna, como lo afirma el actor.

Solicitó que no se analice el cargo de incompetencia, toda vez que viola el derecho de defensa del artículo 29 de la Constitución Política, ya que en ninguna de las etapas en la vía gubernativa, se hizo referencia a este punto,

por tanto, la Administración no tuvo la oportunidad de defenderse y entrar a probar lo afirmado.

En cuanto a la posible firmeza de la liquidación privada, el artículo 705 del Estatuto Tributario señala un término de dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar para notificar el requerimiento especial y, según el Decreto 4818 de 2007, el demandante tenía plazo para presentar su declaración el 24 de junio de 2008, venciéndose el término para notificar el requerimiento el 24 de junio de 2010. Indicó que el requerimiento fue notificado debidamente el 27 de abril de 2010, es decir, dentro del término señalado en la norma, por consiguiente, la liquidación privada no quedó en firme.

Expuso que al notificarse el requerimiento especial, se conceden al contribuyente tres meses para dar respuesta a dicho requerimiento, de conformidad con el artículo 707 del Estatuto Tributario, término que no utilizó el contribuyente, puesto que guardó silencio. Agregó que, una vez vencido el plazo para responder el requerimiento, la Administración tiene seis meses para proferir la liquidación oficial de revisión, la cual se profirió el 21 de enero de 2011, notificada el 25 de ese mes y año.

Sostuvo que la falsa motivación de los actos implica que los motivos alegados por el funcionario que expidió el acto, en realidad no hayan existido o no tengan el carácter jurídico que el autor les ha dado, es decir que los hechos y consideraciones del acto, desde el punto de vista material o jurídico no existan, o no tengan correspondencia con la materia reglada.

Afirmó que la Resolución 11351 del 28 de noviembre de 2005, vigente para la época de los hechos, señaló en el código 4552 “Trabajos de pintura y terminación de muros y pisos”, actividad que fue registrada por el contribuyente en el RUT como actividad principal y en la declaración de renta

por el año gravable 2007, la cual se enmarca dentro de la prestación de servicios, de manera que en ningún momento la DIAN cambió la actividad económica del actor.

Explicó que en sede administrativa se establecieron ingresos adicionales por \$245.976.000, suma que se determinó a partir de información exógena cuyos conceptos fueron puestos en conocimiento del actor, quien no aportó prueba alguna para demostrar que los ingresos adicionados no correspondían a servicios si no a la enajenación de bienes y como quiera que los términos “mantenimiento” y “terminación” no cambian la naturaleza del servicio, no procede el cálculo de costos presuntos.

Resaltó que el hecho de que no procedan los costos presuntos del artículo 82 del Estatuto Tributario, en este caso, el demandante, como profesional independiente, aplicó costos hasta por el cincuenta por ciento (50%), los cuales ya fueron reconocidos en la declaración aceptada por la Administración. Indicó que comparado el renglón “Total ingresos recibidos” declarado por la suma de \$278.730.000 y el determinado por valor de \$524.706.000, con el “Total costos y deducciones” por la suma de \$233.850.000, éstos últimos superan el límite legal, por lo cual no se pueden reconocer costos adicionales.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Risaralda se declaró inhibido para pronunciarse de mérito respecto del requerimiento especial y negó las demás pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

Estimó el *a quo* que, con fundamento en los artículos 50 y 51 del Decreto 4048 de 2008, el Director de la DIAN expidió la Resolución 11 de 2008 por la cual se crearon Grupos Internos de Trabajo, dentro de estos el de Auditoría Tributaria I de la División de Gestión de Fiscalización de la Seccional Pereira

de la DIAN, al que le fue asignada la función de expedir los requerimientos especiales. Indicó que, en este caso, el señor Germán Trujillo Vélez, en su condición de Jefe del mencionado Grupo Interno, expidió el requerimiento especial, en consecuencia, no le asiste razón a la parte demandante.

En cuanto a la firmeza de la declaración, el Tribunal señaló que la fecha para que el actor presentara la declaración de renta del año gravable 2007, era el 24 de junio de 2008, entonces, la Administración tenía hasta el 24 de junio de 2010 para notificar el requerimiento especial, el cual fue expedido el 22 de abril de 2010, como lo demuestra el sello que indica que la decisión fue notificada por correo el 27 de abril de 2010. Así las cosas, tanto el requerimiento como su notificación, se realizaron dentro del término legal concedido para dicho fin, es decir, dentro de los dos años contados desde la fecha en que debió presentarse la declaración.

En relación con la nulidad de la liquidación oficial de revisión, por haberse notificado cuando la declaración privada estaba en firme, concluyó el *a quo* que el acto demandado fue notificado dentro del término previsto en el artículo 710 del Estatuto Tributario, es decir, dentro de los seis meses siguientes a la fecha del vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial.

Explicó que no le asiste razón al actor sobre la falsa motivación que reclama el actor, pues no es cierto que la demandada haya cambiado la actividad económica del demandante en la liquidación oficial de revisión, ya que tanto en el RUT como en la declaración de renta presentada por el actor, se anota como actividad el Código 4552 que corresponde, según la Resolución 11351 del 28 de noviembre de 2005, a “Trabajos de pintura y terminación de muros y pisos”. Agregó que revisado el anexo sobre los “Fundamentos de derechos y consideraciones del despacho” de la liquidación oficial de revisión, la Administración hizo referencia a la mencionada actividad económica.

Sobre la aplicación de los costos estimados y presuntos del artículo 82 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que la actividad del demandante era la 4552 “*Trabajos de pintura y terminación de muros y pisos*” y no de compra y venta de activos, indicó el *a quo* que no resulta aplicable la presunción invocada. En este punto transcribió apartes de la sentencia del 4 de marzo de 2010, Exp. 16531, M.P. Dr. Hugo F. Bastidas Bárcenas, en la que se precisó que el artículo 82 del Estatuto Tributario sólo es aplicable en la compra y venta de activos.

Finalmente precisó que el requerimiento especial es un acto de trámite no demandable, pues es previo a la liquidación oficial de revisión y, por tanto, no procedía pronunciamiento de mérito.

APELACIÓN

El **demandante**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación en los siguientes términos.

Manifestó que aceptaba la decisión del *a quo* de inhibirse de pronunciamiento respecto del requerimiento especial, pero insistió en que este acto carece de fuerza vinculante por haber sido suscrito por funcionario sin competencia funcional. Agregó que no puede aceptarse el argumento de la demandada en cuanto a que este aspecto no se planteó en sede administrativa, pues las nulidades pueden plantearse en cualquier tiempo y en cualquier etapa del proceso.

Solicitó que se declare la firmeza de la declaración privada, toda vez que el término de dos años, contados a partir de la fecha de presentación de la declaración de renta por el año 2007, se produjo el 25 de junio de 2010, como consecuencia de la ausencia de fuerza vinculante del requerimiento

especial, pues hasta esa fecha la administración tenía plazo para practicar en legal forma el requerimiento especial, entonces, al no darse ese presupuesto legal, la liquidación de revisión queda por fuera de todo escenario legal, con la consecuente violación de los artículos 730 y 688 del Estatuto Tributario.

Reiteró que se configuró la violación del artículo 714 del Estatuto Tributario, porque ante la ausencia de fuerza vinculante del requerimiento especial, no se suspendieron los términos para la ocurrencia de la firmeza de la liquidación privada.

Reiteró los argumentos expuestos en la demanda, en relación con la falsa motivación del proceso de determinación por el cambio de actividad económica que se hizo en los actos demandados. Agregó que el Tribunal de Risaralda, en la sentencia apelada, acepta que sí hubo cambio de actividad económica, pero que esa situación no da mérito para predicar una falsa motivación, concepto del cual se disiente.

Concluyó que la falsa motivación invocada desde el recurso y no desvirtuada por la DIAN, genera nulidad de todo lo actuado desde que se profirió la liquidación de revisión, lo que conduce a la confirmación de la liquidación privada inicial, por agotamiento de todos los términos de ley para rehacer la liquidación oficial de revisión.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** afirmó que el análisis efectuado por el *a quo* es acertado, pues con la normativa sobre delegación de funciones al interior de la entidad, llega a la conclusión de que quien suscribe el acto de trámite contaba con la competencia necesaria para tal efecto, de allí que no se considere acertado el argumento del «*elemento adjetivo de la fuerza vinculante por haber sido*

suscrito por funcionario incompetente», en la medida en que ni fue suscrito por funcionario incompetente ni fue expedido por fuera del término, como lo afirma el recurrente.

En cuanto a la falsa motivación basada en la supuesta modificación de la actividad económica por la DIAN, con la finalidad de rechazar costos, insistió en que no se configura, toda vez que tal como lo dice el Tribunal, está demostrado que la actividad económica que se menciona en los actos demandados es la misma que registró en su oportunidad la actora en el RUT y en la declaración de renta de 2007, es decir la actividad 4552 que, conforme con la Resolución 11351 de 2005, corresponde a “Trabajos de pintura y terminación de muros y pisos” que incluye trabajos de pintura y actividades anexas.

Precisó que esta discusión cobra interés en la medida en que la actora solicita la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario, para que se le reconozcan costos presuntos del 75% sobre la actividad que realiza como profesional independiente, norma que no es aplicable al caso, porque la normativa contempla un tratamiento diferente, en tanto se trata de un sector de difícil control para el cual el legislador consideró pertinente limitar los costos a un máximo del 50%, el cual fue aceptado por la Administración, en virtud de lo establecido en el artículo 87 del Estatuto Tributario.

La **demandante** y el **Ministerio Público** guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde decidir sobre la legalidad de la actuación administrativa, mediante la cual la Administración modificó la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2007, presentada por el contribuyente Álvaro Arboleda.

La controversia se contrae a determinar lo siguiente: i) la competencia del funcionario que expidió el requerimiento especial, ii) si la liquidación oficial de revisión se notificó oportunamente y iii) si la Administración incurrió en falsa motivación al expedir la liquidación oficial de revisión.

Competencia para expedir el requerimiento especial

Previo al estudio de fondo de este cargo, la Sala advierte que la demandada, en su escrito de contestación, se opuso al análisis de esta causal de nulidad planteada por la demandante, por cuanto no había sido discutida en sede administrativa, aspecto que no fue analizado por el Tribunal.

Pues bien, en cuanto a la posibilidad de plantear nuevos hechos de inconformidad por vía de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, se observa que este es un tema que la jurisprudencia ha precisado por vía de interpretación y, en esta forma, se estructuró la tesis, según la cual, *«[l]os hechos que se presentan en la vía gubernativa imponen el marco de la demanda ante la jurisdicción no siendo viable aceptar nuevos hechos, aunque si mejores argumentos de derecho»*⁹.

Para explicar esta tesis, en la sentencia del 17 de marzo de 2005, Exp. 14113, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa¹⁰, la Sala indicó lo siguiente:

*«... no existe ninguna limitación para que ante la jurisdicción puedan aducirse nuevos y mejores argumentos a los expuestos en vía gubernativa como causal de nulidad de los actos administrativos cuya legalidad se impugna. En efecto, (...) las **causales de nulidad son las***

⁹ Sentencias de 24 de julio de 2003, Exp. 13677, M.P. Dra. Ligia López Díaz y de 26 de septiembre de 2007, Exp. 14847, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié y del 28 de noviembre de 2013, Exp. 18694, M.P. Dr. Hugo F. Bastidas Bárcenas, entre otras.

¹⁰ En esta oportunidad, el demandante alegó como causal de nulidad no discutida en sede administrativa, la prescripción de la facultad sancionatoria. En similar sentido, sentencias del 23 de marzo de 2000, Exp. 5658, M.P. Dr. Juan Alberto Polo Figueroa, del 20 de octubre de 2000, Exp. 10665 M.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán y del 23 de febrero de 1996, Exp. 7262 M.P. Dr. Delio Gómez Leyva, entre otras.

consagradas en el artículo 84 del C.C.A., para todos los actos administrativos, y su invocación no está condicionada a que se hubieren alegado en la vía gubernativa. De donde se deduce la posibilidad de alegar causales nuevas no planteadas inicialmente, pues el examen de legalidad del acto acusado debe concretarse en los fundamentos de derecho expuestos en la demanda, los que a su turno deben corresponder a cualquiera de las causales de nulidad contempladas en el segundo inciso del artículo 84...». (Negrillas fuera de texto)

En el caso concreto, el demandante plantea en la demanda la supuesta falta de competencia del funcionario que expidió el requerimiento especial, aspecto que no hizo parte de la discusión en sede administrativa; sin embargo, la Sala advierte, con base en la jurisprudencia transcrita, que este fundamento constituye un «*argumento nuevo*» en la medida en que está encaminado a reforzar la petición de nulidad de los actos acusados y que no varía los hechos discutidos en la actuación administrativa. Además, se advierte que la falta de competencia del funcionario es una causal de nulidad prevista en el artículo 84 C.C.A.¹¹

En esas condiciones, no prospera la excepción planteada por la demandada.

Precisado lo anterior, se advierte que el artículo 688 del Estatuto Tributario, en cuanto a la competencia para la actuación fiscalizadora, prevé lo siguiente:

Art. 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*

¹¹ En similar sentido se pronunció la Sala en la sentencia del 21 de julio de 2011, Exp. 17406, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. En esta oportunidad, el demandante con ocasión de la demanda, incluyó como causal de nulidad la falta de competencia del funcionario que impuso la sanción por infracción administrativa aduanera y fue analizada por la Sección. Entre otras, ver sentencia del 5 de junio de 2014, Exp. 19789, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

retenciones.

*Corresponde a los funcionarios de esta Unidad, previa autorización o comisión del jefe de Fiscalización, adelantar las visitas, investigaciones, verificaciones, cruces, requerimientos ordinarios y en general, las actuaciones preparatorias a los actos de competencia del jefe de dicha unidad.*¹²

De acuerdo con la norma transcrita le corresponde al Jefe de la Unidad de Fiscalización, entre otros actos, proferir los requerimientos especiales.

Sin embargo, como lo señaló la demandada en su escrito de contestación y lo aceptó el *a quo* en la sentencia apelada, el Gobierno Nacional, con fundamento en el artículo 54 de la Ley 489 de 1998¹³, expidió el Decreto 4048 de 2008 mediante el cual se modificó la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

Los artículos 50 y 51 del Decreto 4048 de 2008 dispusieron lo siguiente:

Artículo 50. Grupos Internos de Trabajo. El Director General podrá crear, suprimir y fusionar los grupos internos de trabajo necesarios para garantizar la adecuada gestión tributaria, aduanera y cambiaria. El Director General definirá las normas técnicas que se requieran para la conformación y organización interna de los Grupos.

Las áreas del Nivel Central, los Despachos de las Direcciones Seccionales y Divisiones del Nivel Local, se organizarán con Grupos Internos de Trabajo, que contarán con sus respectivos jefes y desempeñarán las funciones que se les asigne en el acto de creación.

(...)

Artículo 51. Distribución de Funciones. El Director General, mediante resolución interna, distribuirá las funciones de las Oficinas,

¹² El artículo 688 del Estatuto Tributario fue declarado exequible por la Corte Constitucional mediante sentencia C-506 del 3 de julio de 2002 M.P. Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra. Esta norma corresponde al artículo 145 del Decreto 2503 de 1987 y compilada en el citado artículo 688 del Estatuto Tributario al expedirse en el año 1989.

¹³ "Por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones.." determinó la estructura y definió los principios y reglas básicas de la organización y funcionamiento de la Administración Pública (artículo 1º), normativa aplicable a los organismos y entidades de la rama ejecutiva y de la administración pública (artículo 2º).

Subdirecciones y Direcciones Seccionales entre las Divisiones de Gestión y los Grupos Internos de Trabajo del Nivel Central, Local y Delegado. (Negritas fuera de texto)

Según lo dispuesto en las normas transcritas, el Director General de la DIAN quedó facultado para crear, suprimir o modificar «**Grupos Internos de Trabajo**» necesarios para la adecuada gestión de las labores de índole tributaria, aduanera y cambiaria. Además, se dispuso que el Nivel Central y las Direcciones Seccionales se organizarían en *Grupos Internos de Trabajo* que contarían con los respectivos jefes cuyas funciones serían asignadas en los actos de creación.

Pues bien, en desarrollo de tales facultades, el Director General de la DIAN expidió la **Resolución 011 del 4 de noviembre de 2008**¹⁴, mediante la cual además de regular otros asuntos, creó los «**Grupos Internos de Trabajo de Auditoría Tributaria I**», en varias de las Seccionales, entre estas la de Pereira y en las funciones asignadas a los mencionados Grupos, el numeral 7º previó lo siguiente:

*7. Proferir emplazamientos para declarar, emplazamientos para corregir, requerimientos ordinarios de información, autos de verificación o cruce, autos de apertura, autos declarativos, autos de traslado de pruebas, autos inclusorios, autos exclusorios, autos aclaratorios, autos de inspección tributaria, autos de inspección contable, autos de archivo, pliegos de cargos, **requerimientos especiales** y demás actos preparatorios de la determinación de las obligaciones tributarias, en relación con las investigaciones que estén a su cargo y de las funciones propias de la División;*
(Negritas fuera de texto)

¹⁴ Artículo 63. Crear los Grupos Interno de Trabajo de Auditoría Tributaria I en la División de Gestión de Fiscalización de las Direcciones Seccionales de Impuestos de Barranquilla, Cali, Cartagena, Cúcuta y Medellín y las Direcciones Seccionales de Impuestos y Aduanas de Arauca, Armenia, Bucaramanga, Buenaventura, Ibagué, Manizales, Montería, Neiva, Leticia, **Pereira**, Santa Marta, Sincelejo, Sogamoso, Tunja, Valledupar y Villavicencio para el cumplimiento de las siguientes funciones además de las dispuestas en el artículo 113º de la presente resolución: (...)

De lo anterior se concluye que a partir del año 2008, el Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, en virtud de la reestructuración de la entidad prevista en el Decreto 4048 de ese mismo año, creó Grupos Internos de Trabajo de Auditoría Tributaria, a los cuales les asignó, entre otras funciones, la de expedir requerimientos especiales y demás actos preparatorios en la etapa de determinación oficial de los impuestos, con lo cual la labor de expedirlos que estaba radicada en los «Jefes de Fiscalización» (art. 688 ET) fue asignada a los «Jefes de Grupos Internos de Trabajo de Auditoría Tributaria I».

Vale la pena resaltar, como complemento de lo anterior, que el artículo 46 del Decreto 4048 de 2008 señala que las dependencias de las Direcciones Seccionales tendrán entre otras las funciones y competencia para «...1.2 *Proferir los emplazamientos, requerimientos especiales y pliegos de cargos para garantizar el derecho de defensa...*». Y el artículo 47 *ibídem* dispone que «...son competentes para proferir las actuaciones de la Administración tributaria y aduanera los empleados públicos de la DIAN nombrados o designados como jefes de las diferentes dependencias de la Entidad...».

En el caso concreto, revisado el requerimiento especial, se observa que el acto fue expedido por el funcionario Germán Trujillo Vélez, en su condición de Jefe del Grupo Interno de Trabajo de Auditoría I de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira. Además, se advierte que en la parte inicial del requerimiento, el funcionario invocó como normas para el ejercicio de sus facultades, las siguientes: «*artículos 560, 684, 688 y 703 del Estatuto Tributario, 46 y 47 del Decreto 4048/08, 4º numeral 1º al 4 de la resolución 009 de 2008 y 63 de la Resolución 01 del mismo año*»¹⁵.

¹⁵ Fls. 2 y 13

En consecuencia, el requerimiento especial proferido al demandante respecto de la declaración de renta presentada por el año gravable 2007, por parte del Jefe del Grupo Interno de Trabajo de Auditoría I de la Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira, fue expedido por funcionario competente, de acuerdo con las normas vigentes para la época de los hechos.

Adicional a lo anterior, la Sala precisa que aún antes de la expedición del Decreto 4048 de 2008, esta Sección había señalado que la expedición de los requerimientos especiales podía ser delegado en Grupos Internos de Trabajo. Al respecto se indicó lo siguiente:

“Como lo señaló la Sala en sentencia de fecha 26 de agosto de 2004 dictada dentro del expediente No. 13868 con Ponencia de la Dra. Ligia López Díaz, en la que se discutieron aspectos similares a los del presente proceso y entre las mismas partes: “De acuerdo con estas disposiciones, si bien la competencia funcional para proferir requerimientos especiales, entre otras actuaciones, corresponde al Jefe de la Unidad de Fiscalización, estas funciones pueden ser delegadas en los coordinadores o jefes de grupo de trabajo...”¹⁶

En esas condiciones, advertida la competencia del funcionario que expidió el requerimiento especial, queda sin sustento el argumento expuesto por el demandante relacionado con la falta de «fuerza vinculante» del requerimiento.

Firmeza de la liquidación privada

Si bien este cargo derivaba de la aducida inexistencia del requerimiento especial por haberse expedido por funcionario incompetente, aspecto que ya fue dilucidado, la Sección lo estudiará como un cargo independiente, para agotar todos los aspectos discutidos por el actor.

¹⁶ Jurisprudencia reiterada en la sentencia del 27 de noviembre de 2005 expediente 14806 M.P. Juan Angel Palacio Hincapié

De conformidad con los artículos 703 y 705 del Estatuto Tributario, la Administración debe enviar al contribuyente un requerimiento especial que contenga los puntos que se proponga modificar de la liquidación privada, con explicación de la razones en que se sustenta, acto que debe ser notificado dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar, pues transcurrido dicho plazo, sin que se haya notificado el requerimiento especial, la liquidación privada del contribuyente quedará en firme¹⁷.

El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, dispone de tres meses contados a partir de la notificación del requerimiento especial para responderlo¹⁸, y la Administración deberá notificar la liquidación oficial de revisión dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial¹⁹.

En el *sub examine*, el actor presentó la liquidación privada el 16 de junio de 2008²⁰, pero tenía como plazo máximo para presentar la declaración de renta por el año gravable 2007, hasta el **24 de junio de 2008**, según el artículo 15 del Decreto 4818 de 2007, por ende, el término para que la Administración notificara el requerimiento especial vencía el **24 de junio de 2010**.

Con fundamento en los antecedentes administrativos, la Sala observa que el requerimiento especial fue expedido el 22 de abril de 2010 y notificado el **26 de abril del 2010**²¹, es decir, dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para presentar la declaración de renta.

¹⁷ Art. 714 E.T.

¹⁸ Art. 707 E.T.

¹⁹ Art. 710 E.T.

²⁰ Fl. 116

²¹ Fl. 115

Por consiguiente, contrario a lo señalado por el recurrente, la firmeza de la declaración fue impedida por la notificación del requerimiento especial. Además, como lo precisó el *a quo*, los tres meses para dar respuesta al requerimiento especial vencían el 27 de julio de 2010 y el plazo de los seis meses para notificar la liquidación oficial de revisión se cumplían el **27 de enero de 2011**, lo que significa que la liquidación oficial de revisión notificada el **24 de enero de 2011**²², fue oportuna de conformidad con el artículo 710 del Estatuto Tributario.

En consecuencia la presunta violación del artículo 714 del Estatuto Tributario, por haber operado la firmeza de la liquidación privada, no se presentó, en el presente caso, ya que la notificación del requerimiento especial y de la liquidación de revisión, se produjeron dentro de los términos previstos en la normativa tributaria.

Falsa motivación de la liquidación oficial de revisión

El apelante afirma que la Administración, al expedir la liquidación oficial de revisión, incurrió en la causal de falsa motivación, *«al pasarlo de la esfera de las “obras civiles” a la esfera del mantenimiento” es decir sacarlo de la actividad que le generaba costos para llevarlo a una donde operan los gastos y expensas necesarias»*.

El artículo 84 CCA²³ consagra como una de las causales de nulidad, la falsa motivación y la Sala ha señalado como presupuestos para su configuración, los siguientes²⁴:

²² Fl. 119

²³ **ARTICULO 84. Acción de nulidad.** Toda persona podrá solicitar por sí, o por medio de representante, que se declare la nulidad de los actos administrativos. Procederá no sólo cuando los actos administrativos infrinjan las normas en que deberían fundarse, sino también cuando hayan sido expedidos por funcionarios u organismos incompetentes, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencias y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias del funcionario o corporación que los profirió...

²⁴ Sentencia del 13 de septiembre de 2012 expediente 18063 M.P. Hugo Fernando bastidas Bárcenas

“...Tratándose de la causal de nulidad por falsa motivación, la Sala reitera que ésta se relaciona directamente con el principio de legalidad de los actos y con el control de los hechos determinantes de la decisión administrativa. Para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa o, b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente. Ahora bien, los hechos que fundamentan la decisión administrativa deben ser reales, y la realidad, por supuesto, siempre será una sola. Por ende, cuando los hechos que tuvo en cuenta la Administración para adoptar la decisión no existieron o fueron apreciados en una dimensión equivocada, se incurre en falsa motivación, porque la realidad no concuerda con el escenario fáctico que la Administración supuso que existía al tomar la decisión. Todo lo anterior implica que quien acude a la jurisdicción para alegar la falsa motivación, debe, como mínimo, señalar cuál es el hecho o hechos que el funcionario tuvo en cuenta para tomar la decisión y que en realidad no existieron, o, en qué consiste la errada interpretación de esos hechos....”

En el caso concreto se advierte que el demandante ha sostenido que la DIAN modificó la actividad económica 4552 «Trabajos de mantenimiento de muros y pisos» informada en el RUT y que fue anotada en la declaración de renta presentada el 16 de junio de 2008.

Pues bien, tal como lo afirma el recurrente, en el RUT del señor ÁLVARO ARBOLEDA²⁵ aparece como código de actividad económica principal el 4552 al igual que en la declaración de renta por el año gravable 2007 presentada por dicho contribuyente²⁶.

Según la Resolución 11351 del 28 de noviembre de 2005 expedida por el Director General de la Unidad Administrativa Especial – Dirección de

²⁵ Fl. 118

²⁶ Fl. 116

Impuestos y Aduanas Nacionales²⁷, el código 4552 «Trabajos de pintura y terminación de muros y pisos» muestra la siguiente explicación:²⁸

Esta clase incluye:

Trabajos de pintura y actividades conexas, en el interior y en el exterior de edificaciones, y trabajos de pintura en obras de ingeniería civil.

Todas las actividades relacionadas con la terminación de muros y pisos, como son: el revoque, trabajos de enyesado y estucado interior y exterior, empapelado de paredes, revestimiento de pisos (con baldosas, azulejos, parqué, alfombra, etc), el pulimento de pisos, etc.

En ese contexto, la Sala observa que el demandante no demuestra la existencia de alguno de los supuestos de la falsa motivación, es decir que la decisión de la DIAN de adicionar ingresos totales por \$245.976.000 en la declaración de renta por el año gravable 2007, estuvo fundamentada en hechos que no fueron debidamente probados o que estando probados la decisión no fue coherente con la situación fáctica encontrada.

Ahora bien, si se dejara de lado la alegada falsa motivación y se analizara el cargo únicamente en cuanto a que la demandada no aceptó la aplicación del costo presunto de que trata el artículo 82 del Estatuto Tributario, la Sala advierte que la norma prevé lo siguiente:

ARTICULO 82. DETERMINACIÓN DE COSTOS ESTIMADOS Y PRESUNTOS. *Cuando existan indicios de que el costo informado por el contribuyente no es real o cuando no se conozca el **costo de los activos enajenados** ni sea posible su determinación mediante pruebas directas, tales como las declaraciones de renta del contribuyente o de terceros, la contabilidad o los comprobantes internos o externos, el funcionario que esté adelantando el proceso de fiscalización respectivo, puede fijar un costo acorde con los incurridos durante el año o período gravable por otras personas que hayan desarrollado la misma actividad del contribuyente, o hayan hecho operaciones similares de **enajenación de activos**, atendiendo a los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, por*

²⁷ Por medio de la cual se establece la nueva clasificación de Actividades Económicas

²⁸ Fls. 74 y 75

el Banco de la República, por la Superintendencia de Industria y Comercio, por la Superintendencia de Sociedades u otras entidades cuyas estadísticas fueren aplicables.

Su aplicación y discusión se hará dentro del mismo proceso.

Si lo dispuesto en este artículo no resultare posible, se estimará el costo en el setenta y cinco por ciento (75%) del valor de la respectiva enajenación, sin perjuicio de las sanciones que se impongan por inexactitud de la declaración de renta o por no llevar debidamente los libros de contabilidad.

De la norma transcrita se observa que le asiste razón a la Administración al negar la aplicación de los costos presuntos solicitados por el actor, toda vez que según el texto de dicha norma, la presunción allí establecida se utiliza en la **enajenación de bienes**, la cual no corresponde a la actividad económica del código 4552, según la descripción antes transcrita.

Como lo ha sostenido la Sala²⁹, la presunción del artículo 82 del Estatuto Tributario es aplicable únicamente a la enajenación de activos y cuando se presenten los supuestos previstos en la norma. En todo caso se advierte que en el recurso de reconsideración, la Administración explicó que por tratarse en este caso de una actividad desarrollada por un profesional independiente, le fueron reconocidos costos hasta del 50%, según lo previsto en el artículo 87 del Estatuto Tributario, aspecto no discutido por el actor.

En consecuencia, como no prosperan los argumentos invocados en la apelación, la Sala confirmará la sentencia apelada que negó las pretensiones de la demanda.

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.

²⁹ Sentencias del 4 de marzo de 2010 expediente 16531 y del 25 de junio de 2012 expediente 17845 M.P. Dr. Hugo Fernando bastidas Bárcenas y del 2 de octubre de 2010 expediente 13485 M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, entre otras.

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia del 9 de mayo de 2013 proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Hechos: El actor presentó declaración de renta del año gravable 2007 y la administración le adicionó ingresos por \$245.976.000 como consecuencia de la información exógena reportada por terceros. El demandante afirma que el requerimiento especial fue expedido por funcionario incompetente al haber sido expedido por el Jefe de Grupo Interno de Trabajo de la DIAN Seccional Pereira y no por el Jefe de la Unidad de Fiscalización como lo dispone el art. 688 ET, y en consecuencia, ocurrió la firmeza de la liquidación privada del año 2007. Alegó falsa motivación porque la DIAN modificó su actividad productora de renta y no le aceptó costos presuntos del art. 82 ET.

La DIAN consideró que no hubo incompetencia del funcionario en virtud de lo previsto en el Decreto 4048/08 y por tanto tampoco ocurrió la firmeza de la liquidación de revisión. No aceptó la aplicación del costo presunto (E.T. artículo 82) ya que la actividad del contribuyente era de servicios y no de venta de bienes.

Tribunal: NEGÓ las pretensiones. El Dcto 4048/08 faculta a los Jefes de Grupo de Fiscalización para expedir los requerimientos especiales. Ante la validez del requerimiento, la liquidación de revisión fue oportuna y no se presentó firmeza de la liquidación privada. No procede el costo presunto del artículo 82 ET al estar referido a venta de bienes y el contribuyente es prestador de servicios.

Proyecto: CONFIRMA la sentencia apelada por las siguientes razones:

- Con fundamento en el Decreto 4048 de 2008, los Jefes de Grupo Interno de Trabajo creados por el Director General de la DIAN pueden expedir, entre otros actos preparatorios, los requerimientos especiales.
- De acuerdo con los términos del Estatuto Tributario, la liquidación oficial de revisión, fue expedida y notificada dentro del término señalado en el artículo 710 del E.T.
- No se presentó falsa motivación al expedir la liquidación de revisión, pues no aparece demostrado por el contribuyente, que la decisión de la administración no tuvo en cuenta los hechos probados.
- El artículo 82 ET se aplica a la enajenación de bienes y la actividad del demandante corresponde a los trabajos de pintura y terminación de muros y la DIAN le reconoció los costos aplicables a los profesionales independientes. (art. 87 E.T.)

Tribunal Administrativo de Risaralda
M. P. Dra. Liliana Marcela Becerra Gámez

Apoderados:
Demandante: Adriana Guarín Hernández
Demandada: Sandra Patricia Moreno Serrano

CUANTÍA: \$211.029.00