



Tribunal Administrativo de Boyacá

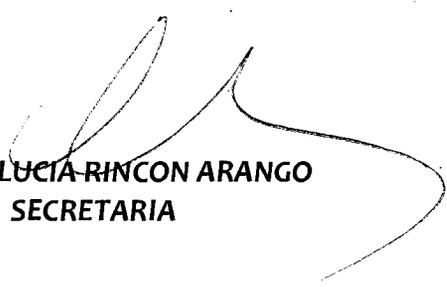
Secretaria

E D I C T O

LA SUSCRITA SECRETARIA DEL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOYACÁ, POR EL PRESENTE NOTIFICA A LAS PARTES LA SENTENCIA DICTADA

CLASE DE ACCIÓN	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
RADICADO	15001-33-31-704-2011-00031-01
DEMANDANTES	HECTOR CASTIBLANCO BUITRAGO
DEMANDADOS	DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES "DIAN"
MG. PONENTE	DR LUÍS ERNESTO ARCINIEGAS TRIANA
FECHA DE DECISIÓN	28 DE NOVIEMBRE DE 2018

PARA NOTIFICAR A LAS PARTES LA ANTERIOR SENTENCIA, SE FIJA EL PRESENTE EDICTO EN LUGAR PUBLICO DE LA SECRETARIA POR EL TERMINO LEGAL DE TRES (3) DÍAS HÁBILES, HOY **04/12/2018 A LAS 8:00 A.M.**


CLAUDIA LUCIA RINCON ARANGO
SECRETARIA

CERTIFICO: Que el presente EDICTO permaneció fijado en lugar público de la Secretaría del TRIBUNAL, por el término en él indicado, y se desfija hoy **06/12/2018 a las 5:00 p.m.**


CLAUDIA LUCIA RINCON ARANGO
SECRETARIA

REPÚBLICA DE COLOMBIA



TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE BOYACÁ

SALA DE DECISIÓN No. 2

Tunja, 28 NOV 2018

Medio de Control: **Nulidad y Restablecimiento del Derecho**
Demandante : **Hector Castiblanco Buitrago**
Demandado: **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN**
Expediente : **15001-33-31-704-2011-00031-01**

Magistrado ponente: **Luis Ernesto Arciniegas Triana**

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 30 de octubre de 2015 proferida por el Juzgado Trece Administrativo de Descongestión de Bogotá, que declaró no probadas las excepciones y negó las pretensiones de la demanda.

I. ANTECEDENTES

1. PRETENSIONES

Se concurre ante esta jurisdicción a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, con el fin de que se concedan las siguientes pretensiones:

- Declarar la Nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 202412011000004 del 17 de Febrero de 2011 por la cual se determina modificar la Declaración privada del Impuesto de Renta y Complementarios correspondiente al período fiscal 2007 identificada con el número de formulario 2107004400649 y número de stiker 07256270027879 del 16 de Junio de 2008.
- Declarar la ilegalidad y nulidad del Auto Inadmisorio del Recurso de Reconsideración No. 2020/2011000003 del 05 de Mayo de 2011, interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión antedicha.

Medio de Control	:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante	:	Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente	:	15001-33-31-704-2011-00031-01

- Declarar la ilegalidad y nulidad del Auto Confirmatorio del Auto Inadmisorio No. 202012011000004 del 08 de Junio de 2011 que confirma el Auto Inadmisorio 2020120110003 del 05 de Mayo de 2011.
 - Como consecuencia de lo anterior declarar agotada la vía gubernativa y a título de restablecimiento del derecho ORDENAR a la demandada, el reconocimiento de la inexistencia de la obligación del pago de la suma de \$21.506.000, determinados como total saldo a pagar en la Liquidación Oficial de Revisión No. 202412011000004 del 17 de Febrero de 2011 por la cual se determina modificar la Declaración privada del Impuesto de Renta y Complementarios correspondiente al período fiscal 2007 identificada con el No. de formulario 2107004400649 y número de stiker 07258270027879 del 16 de Junio de 2008 y la consecuente validez y firmeza de esta declaración y/o en su defecto, proceda a revisar la liquidación oficial teniendo en cuenta los parámetros de inconformidad presentados por el demandante.
2. Se condene a la Entidad demandada al pago de costas procesales y Agencias en Derecho (Art. 171 del C. C. A.)

2. FUNDAMENTOS FÁCTICOS

Como sustento de las pretensiones, la parte demandante describió los siguientes hechos:

1. El demandante presentó su declaración de renta y complementarios por el año gravable 2007 el 16 de Junio de 2008, de acuerdo con el formulario identificado con el número 2107004400649 y número de stiker 07258270027879.
2. El demandante fue seleccionado para la investigación por indicios de inexactitud en la declaración de renta del período fiscal 2007 y se dio apertura al proceso de revisión de la declaración privada mediante auto de apertura No. 202382009001486.
3. La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas de Tunja profirió el Requerimiento Especial No. 202382010000011 el 28 de Mayo de 2010, mediante el cual se propone al demandante la modificación de su declaración privada correspondiente al período fiscal 2007.

Medio de Control : Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante : Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente : 15001-33-31-704-2011-00031-01

307

4. La Oficina de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tunja profiere la Liquidación Oficial de Revisión No. 202412011000004 del 17 de Febrero de 2011, la cual es notificada el 19 de Febrero de 2011 y mediante la cual determina modificar la Declaración Privada del demandante correspondiente al período fiscal 2007 y ya mencionada en los anteriores numerales.
5. Contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 202412011000004 del 17 de Febrero de 2011 el demandante, siendo notificado el 19 de abril de 2011, interpuso el Recurso de Reconsideración haciendo presentación personal del escrito ante el Notario 2° de Facatativá el día 19 de Abril de del mismo año a las 16:22 horas de la tarde.
6. El mismo escrito ya presentado y autenticado ante notario, es entregado en las oficinas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tunja el 25 de Abril de 2011 en forma personal por el demandante, toda vez que desde el 20 de abril a partir de las 4:00 p.m. (martes), se cerró la DIAN, como quiera que los funcionarios de ésta entraban a disfrutar de la semana Santa, entrando en funcionamiento el 25 de abril de 2011.
7. El 05 de Mayo de 2011 se expide el Auto Inadmisorio del recurso de reconsideración por "NO haber sido presentado ante la oficina competente dentro de los dos meses siguientes a la notificación del Acto", circunstancia que no es cierta, si se tiene en cuenta que el término de dos (2) meses, comienza a contarse a partir del día siguiente, para este caso, 20 de abril de 2011, que se reitera, era fecha no hábil, corriéndose por consiguiente el término para el día hábil siguiente, esto es, 25 de abril de 2011.
8. El 01 de Junio de 2011 el demandante interpone recurso de Reposición de manera principal y en subsidio el de Queja contra el Auto Inadmisorio del Recurso de Reconsideración. El recurso de Reposición se resuelve desfavorablemente el día 08 de Junio de 2011 mediante Auto confirmatorio del Auto inadmisorio, el cual es notificado por edicto el 11 de Julio de 2011. El recurso de Queja interpuesto como subsidiario no es concedido ni existe pronunciamiento al respecto, quedando agotada la vía gubernativa.

3. FUNDAMENTOS DE DERECHO

3.1 Normas vulneradas:

La parte demandante afirma que los actos administrativos demandados vulneran las siguientes normas:

- **Constitución Política de Colombia**, artículos 13, 95, 330, y 363.
- **Normas legales:** Decreto 624 de 1989 artículo 683, Ley 29 de 1973 artículo 1, Decreto 2148 de 1983 artículo 34.

3.2. Concepto de la violación

Señala que la Constitución Política de Colombia fue desconocida por la entidad demandada, toda vez que colocó en situación de desventaja al demandante frente a los funcionarios de la DIAN al no consultar la capacidad contributiva del demandante, razón por la cual debe corregirse tal desigualdad existente entre el acto administrativo impugnado, pues con esta acción se pretende el reconocimiento de la firmeza de la declaración privada del actor y la inexistencia de incremento en el impuesto a pagar por el periodo fiscal 2007, así como la inexistencia de sanción de inexactitud.

La entidad demandada vulnera la dignidad humana del demandante y desconoce el preámbulo constitucional, pues incurrió en errores de hecho sometándolo a enfrentarse a una deuda inexistente y al procedimiento de un cobro coactivo muy duradero en el tiempo.

Señala que la forma en que fue efectuada la liquidación de la sanción no consulta los principios de proporcionalidad, eficiencia y progresividad constitucionalmente consagrados, pues no ha sido revisada la condición de vida del demandante ni sus facultades contributivas para con las cargas públicas del estado, equidad (condicionada a la capacidad económica del sujeto), eficiencia (el Estado facilita al contribuyente el trámite y pago de los impuestos) y progresividad (se relacionada con la capacidad de pago).

Aduce que el demandante ha sido cumplido con sus obligaciones formales y en particular con la de declarar y pagar sus impuestos, contribuyendo de esa forma con las cargas públicas del estado y se le está exigiendo más de lo que puede dar, violando los principios de equidad e igualdad jurídicas tributarias.

De otro lado, fue claro el constituyente primario al elevar a canon constitucional el principio de la primacía de la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de las relaciones fiscales, lo que implica que en el sub examine, así la entidad accionada utilice indebidamente el contenido de la norma, por encima de esta irregularidad se encuentra y prevalece el principio de la realidad sobre las formalidades, es decir del cumplimiento real de los requisitos por parte del demandante, para acceder a lo que realmente tiene derecho como lo es el reconocimiento de la firmeza de su declaración privada.

Aduce que la administración tributaria desconoce la actividad notarial como servicio público que es, al no imprimir en el escrito de reconsideración el carácter legal de haber sido presentado ante Notario Público dentro del periodo en que la ley lo otorgaba al demandante la opción de hacer ejercicio de su derecho de defensa y contradicción. No obstante, según se deduce del contenido del artículo 131 de la Constitución, la actividad notarial es un servicio público en razón de que constituye una labor destinada a satisfacer, de manera continua y obligatoria, una necesidad de interés general como es la función fedante, sometida a un régimen jurídico especial, bien ella se preste por el Estado o por los particulares.

En este sentido la fe pública notarial otorga plena autenticidad a las declaraciones emitidas ante el Notario y a lo que éste exprese respecto de los hechos percibidos por él en el ejercicio de sus funciones en los casos y con los requisitos que la ley establece. Por lo anterior, la diligencia de reconocimiento de un documento privado implica que el notario deja constancia de la manifestación del interesado, suscrita por éste, de que el contenido de aquél es cierto.

En este sentido la administración Tributaria ha desconocido la fe pública o notarial depositada por vía legal ante el notario segundo de Facatativá al emitir acto administrativo que afecta los intereses del demandante pues no admite que el escrito

Medio de Control	:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante	:	Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente	:	15001-33-31-704-2011-00031-01

de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión que se impugna, haya sido presentado dentro del término legal en diligencia de reconocimiento de contenido y firma realizado personalmente por el demandante.

Desconoció entonces la demandada el derecho constitucional de defensa y de contradicción al desconocer que el notario segundo de Facatativá, dio reconocimiento de contenido y firma del escrito de recurso de reconsideración presentado personalmente por el demandante dentro de la oportunidad legal ante dicha notaría, y acorde a lo prescrito por el literal b del artículo 722 del estatuto tributario.

El recurso de reconsideración fue entregado por el contribuyente en las oficinas de la DIAN el día 25 de abril de 2011, fecha en que era indiferente que fuera entregado por él o por tercera persona, pues ya se había cumplido el requisito contemplado en el literal b del artículo 722 del Estatuto Tributario. No obstante, el escrito fue presentado en esa fecha por cuanto el contribuyente debió viajar desde Facatativá a realizar su radicación el 20 de abril en horas de la tarde cuanto ya se encontraban cerradas las oficinas de la DIAN por ser ese día miércoles de semana santa, en el cual se otorgó a los funcionarios de la DIAN un horario especial en jornada continua que les permite salir antes de la hora normal y por lo tanto el demandante debió esperar hasta el día hábil siguiente, cual era, el 25 de abril de 2011.

Argumenta entonces que es ilegal la inadmisión del recurso y la violación flagrante al debido proceso, por lo tanto, deben estudiarse de fondo los argumentos no contemplados por la administración en vía gubernativa.

Señala que en el caso bajo estudio se encuentra agotada la vía gubernativa por cuanto el artículo 728 del Estatuto Tributario preceptúa que “Si la providencia confirma el auto que no admite recurso, la vía gubernativa se agotará en el momento de su notificación”, y en consecuencia, al encontrarse agotada la vía gubernativa, debe en sede judicial estudiarse los argumentos dejados de estudiar por la DIAN en el recurso de reconsideración, que se resumen de la siguiente manera:

- Los hechos consignados en la declaración presentada el 16 de junio de 2008 se consideran ciertos al decir del artículo 746 del Estatuto Tributario, máxime cuando en requerimiento especial manifestó el declarante que no había lugar a

la modificación solicitada por cuanto su declaración fue presentada conforme a la verdad de sus movimientos contables y económicos, como efectivamente lo demostró.

- En el momento del requerimiento especial, no le fue posible entregar al demandante copia de las facturas que demuestran los gastos que tuvo en el año 2007, pues su actividad de transportador de carga, obstaculizó el recaudo de la información pero gracias a la labor dispendiosa de su familia recuperó el archivo de sus facturas de gastos y con ocasión a la respuesta al requerimiento especial pudo demostrar que sus gastos son los que efectivamente hizo llegar con ocasión al recurso y que no fueron objeto de estudio por las razones discutidas. La anterior información se presenta en cuadro anexo, donde se evidencia gasto de combustible, rodamiento, mantenimiento y lubricantes del vehículo, los cuales tienen relación de causalidad con su actividad generadora de renta contenida en el renglón con código 24 de su declaración privada número 6042, los cuales ascienden a la suma de \$ 59.100.157. Debe tenerse en cuenta que las estaciones de gasolina no tienen obligación de facturar y en muchas ocasiones no le suministraron la factura, pero son gastos que tuvo el demandante en ese año. No se incluyeron los soportes de los peajes cuyo gasto fue grande porque no tiene el número de la placa de la tractomula que conducía para ese año, por lo tanto el demandante ha decidido no incluirlos en su detrimento.

Manifiesta además que para el año 2007 la actividad de los transportadores fue muy difícil porque los fletes estuvieron muy bajos y hubo un mes y medio de ese año que no hubo trabajo por el cese de actividades en el gremio, lo que originó muchas pérdidas a los transportadores.

Hay muchas facturas que no se lograron recuperar y que no fueron incluidas como gastos. Esta circunstancia no se ajusta al postulado constitucional de la progresividad y la proporcionalidad.

- Respecto de la sanción por no enviar la información del requerimiento ordinario, aduce que no le fue posible enviarla al cliente porque no le fue entregado, toda vez que el mensajero de la empresa Servientrega falsificó la firma del que recibió el escrito, no siéndole a él entregado por lo que no pudo responderlo. En el expediente se demuestra que el papel lo recibió un menor

Medio de Control	:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante	:	Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente	:	15001-33-31-704-2011-00031-01

de edad y que el mensajero falsificó la firma, situación que no fue tomada en cuenta por la DIAN, vulnerando con ello el debido proceso administrativo del demandante.

Finalmente aduce que se evidencia abuso de poder, toda vez que desconoció la facultad del notario de reconocer el contenido y la firma del demandante en su diligencia de reconocimiento de contenido y firma realizado en la notaría segunda de Facatativá el día 19 de abril de 2011.

II. ACTUACIÓN PROCESAL

La demanda fue admitida mediante auto de fecha 23 de noviembre de 2011, en el cual se ordenó la notificación personal a la entidad demandada y al agente del Ministerio Público de conformidad con lo previsto en el artículo 150 del C.C.A. En providencia aditada del 18 de enero de 2012 se decretó desistimiento tácito de la demanda por el no pago de gastos del proceso, auto que fue revocado por el Tribunal Administrativo de Descongestión de Boyacá- Sala de Descongestión No 10 Despacho No 5 el día 21 de noviembre de 2013, ordenando continuar con el trámite del proceso notificado a la demandada.

La demanda es notificada a la DIAN por el Juzgado Primero Administrativo de Descongestión de Tunja, quien fijó en lista el proceso hasta el 25 de julio de 2014, término dentro del cual presentó contestación a la demanda la entidad demandada.

o

1. Contestación de la demanda por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN

Se opone la entidad demandada a la prosperidad de las pretensiones, toda vez que de conformidad con lo establecido en el artículo 720 del Estatuto tributario, el término para interponer el recurso de reconsideración aquí debatido, expiraba dentro de los dos meses siguientes a la notificación del correspondiente acto. No obstante, la interposición del recurso se entiende surtida en el momento en que se produzca el acuse de recibo por parte de la DIAN Tunja, en la que se encuentra inscrito el contribuyente, y para el caso en concreto el recurso no se presentó en término, sin que sea cierto lo afirmado por la parte actora al indicar que el día 20 de abril de 2011 no

fue día hábil en la entidad, pues la misma laboró en horario habitual, aunado a que el actor hubiese podido presentar el escrito vía electrónica o radicándolo en otra oficina del territorio nacional.

Empero, el escrito fue recibido el día 25 de abril d 2011, esto es, de manera extemporánea, aclarando además que una cosa es la presentación personal ante notaría y otra la interposición del recurso en forma oportuna, pues el artículo 722 del estatuto tributario es expreso al indicar que uno de los requisitos del recurso de reconsideración es que sea presentado en término legal para ello, razón por la cual para el presente caso no se encuentra agotada la vía gubernativa.

Ahora bien en cuanto a las pretensiones de la demanda señala que si bien el estatuto tributario establece la presunción de veracidad, la misma opera cuando se ha demostrado el cumplimiento de todos los requisitos que la ley establece, pero en el presente caso, si bien el contribuyente allega documentación, la entidad demandada los analizó y una vez estudiados modifica la liquidación privada aceptando lo efectivamente probado en esa instancia, por lo que profiere la liquidación oficial de revisión No 202412011000004 del 17 de febrero de 2011, consolidándose entonces el principio de veracidad establecido por el profesional del derecho, de acuerdo con los documentos aportados oportunamente y verificados por la DIAN.

Dice que la vía judicial no es la oportunidad procesal para allegar pruebas, pues tal oportunidad está contemplada taxativamente en el estatuto tributario en el artículo 744.

En lo que tiene que ver con el argumento de suplantación de personalidad de quien recibió el requerimiento ordinario, no es asunto que deba dirimir la DIAN, caso en el cual el contribuyente debió haber colocado en conocimiento de las autoridades competentes, aportando oportunamente el documento idóneo con ocasión de la respuesta del requerimiento especial, situación que no se hizo, dejando pasar el momento procesal al que tenía acceso, como se ha demostrado en el transcurso de la presente contestación.

Se opone a la desviación de poder toda vez que los empleados de la DIAN se caracterizan por ser cumplidores de los principios rectores como la justicia, equidad,

Medio de Control	:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante	:	Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente	:	15001-33-31-704-2011-00031-01

razonabilidad y proporcionalidad, sin pretender exigir al contribuyente cargas no señaladas expresamente en la Ley.

Propuso las siguientes excepciones:

1. **INEPTA DEMANDA**, por carencia de los requisitos de la demanda respecto de las normas que se estiman violadas y el concepto de la violación, pues en el texto de la demanda si bien se enuncian normas que se consideran violadas, olvidó el actor explicar el sentido y alcance de la infracción, o sea, el concepto de la violación.

Aduce además que la parte actora pretende desconocer la legalidad y eficacia de la actuación administrativa adelantada, con el objeto de verificar el cumplimiento de una obligación formal, basándose en el desconocimiento del elemento causal que dio origen a la imposición de la sanción, así como en la tasación de la misma. No existe prueba que permita desvirtuar el principio de legalidad y firmeza de los actos demandados, ello en razón a que la resolución que impone la sanción y que resuelve el recurso de reconsideración, se expidió en cumplimiento del procedimiento señalado en la Ley para el efecto, respetando las garantías procesales y constitucionales y en cumplimiento de las normas que regulan la materia, siendo entonces eficaz el proceso.

2. **FALTA DE AGOTAMIENTO DE VÍA GUBERNATIVA**: El no agotamiento de vía gubernativa conculca a la entidad su derecho u oportunidad de pronunciarse sobre las objeciones elevadas a su actuación, lo que impide que pueda entrar la jurisdicción administrativa al examen de la legalidad del acto acusado en este punto. Solicita entonces se nieguen las pretensiones de la demanda.

2. Decreto de Pruebas

En providencia adiada del 17 de septiembre de 2014 el Juzgado Primero Administrativo de Descongestión de Tunja decretó pruebas dentro del proceso. No obstante los Juzgados Administrativos de Descongestión de Tunja se terminan el 31 de diciembre de 2014, por lo que el proceso es asumido en su conocimiento por el

311

Juzgado Cuarto Administrativo de Oralidad de Tunja, quien por tratarse de un asunto Tributario y con base al acuerdo No PSAA14-10251 del 14 de noviembre de 2014 ordenó su remisión al Juzgado 13 Administrativo de Descongestión de Bogotá. Este Juzgado asume conocimiento del proceso y en providencia del 21 de agosto de 2015 da por concluida la etapa probatoria y ordena correr traslado para alegar de conclusión.

3. Alegatos de conclusión:

- a. Parte demandante: (Fls 271-272):** Reitera los argumentos de defensa plasmados en la demanda.
- b. Parte demandada: (Fls 263 a 270):** Reitera los argumentos suscritos en la contestación de la demanda.

III. FALLO RECURRIDO

El Juzgado Trece Administrativo de Descongestión de Bogotá, mediante fallo proferido el 30 de octubre de 2015 (fls. 273 a 285) declaró no probadas las excepciones de ineptitud sustantiva de la demanda e indebido agotamiento de vía gubernativa propuestas por la DIAN y negó las pretensiones de la demanda

Al resolver las excepciones, el a quo concluyó que no está llamada a prosperar la de inepta demanda por ausencia de argumentación en cuanto a los motivos de violación de las normas invocadas, pues el demandante enunció normas de orden legal y explicó brevemente el concepto de violación, siendo ello suficiente para tener por acreditado dicho requisito, pues la exigencia de exponer el motivo de violación de las normas que se consideran infringidas, no requiere que sea extensa, pues es válido que se haga sumariamente, como en efecto ocurrió en el presente caso.

En lo tocante a la excepción de falta de agotamiento de vía gubernativa propuesta por la parte demandada adujo que el contribuyente presentó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión y si bien es cierto, para la DIAN se presentó de forma extemporánea, dicho aspecto está en discusión y corresponde precisamente a uno de los problemas jurídicos a analizar en el fallo, por lo que no es posible prima

Medio de Control	:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante	:	Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente	:	15001-33-31-704-2011-00031-01

facie considerar que no se agotó la vía gubernativa como pretende hacer ver la Administración.

De otra parte el Estatuto Tributario al establecer cuál es el recurso procedente contra el auto que inadmite el recurso de reconsideración, contempla que si una vez presentado el recurso de reposición, “la providencia confirma el auto que no admite el recurso, la vía gubernativa se agotará en el momento de su notificación”. Trae a colación jurisprudencia del Consejo de Estado que en lo tocante al agotamiento de la vía gubernativa respecto de la liquidación oficial de revisión y el auto que inadmite el recurso de reconsideración, precisó:

*“Así, es claro que, de una parte, no puede confundirse el agotamiento de la vía gubernativa respecto de la liquidación oficial de revisión, con la decisión de los recursos interpuestos contra el acto que inadmitió el recurso de reconsideración, pues, de lo contrario, respecto de la liquidación oficial no existiría para la Administración la oportunidad de revisar su propia decisión, que es precisamente la finalidad del agotamiento de la vía gubernativa, como ya se expuso
De otra parte, si bien es posible a la jurisdicción contencioso administrativa cuando el recurso de reconsideración ha sido inadmitido, **sólo procederá el estudio de fondo de la liquidación oficial de revisión, en la medida en que se demuestre la ilegalidad del auto inadmisorio**”*

En tal sentido considera el a quo que teniendo en cuenta que el contribuyente recurrió el auto que inadmitió el recurso de reconsideración, y que en esta instancia se discute precisamente la oportunidad del recurso, se entiende que se agotó en debida forma la vía gubernativa, y es procedente el estudio tanto de la oportunidad del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, como de la legalidad de la misma.

Procedió entonces la juez de primera instancia a analizar las pruebas allegadas al plenario a efectos de determinar si el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión se presentó oportunamente y por ende se vulneró el derecho de defensa y contradicción del demandante, y solo en caso de considerarse que el recurso se negó indebidamente se estudiaría lo tocante al desconocimiento de los costos y deducciones declaradas en la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del demandante para el año 2007 y la legalidad de la sanción impuesta.

Medio de Control	:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante	:	Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente	:	15001-33-31-704-2011-00031-01

Estudió entonces la normatividad relacionada con el término y autoridad ante la cual debía interponerse el recurso de reconsideración – artículo 720 del estatuto tributario - para concluir que contra la liquidación oficial de revisión es procedente únicamente el recurso de reconsideración, el cual debe presentarse ante la oficina de la Administración Tributaria competente dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto que se recurre, es decir, que el término empieza a contarse desde el momento mismo de la notificación de la liquidación oficial de revisión, y no desde el día siguiente, y para tal efecto trae a colación jurisprudencia del Consejo de Estado en la que funda su postura.

Entonces, teniendo en cuenta que para efectos de contabilizar el plazo para interponer el recurso de reconsideración, el conteo de los dos meses, se inicia el mismo día de la notificación, y termina en el mismo día del mes correspondiente, se tiene que toda vez que la liquidación oficial de revisión se notificó el 19 de febrero de 2011, el plazo máximo para presentar el recurso de reconsideración vencía el 19 de abril de 2011 y como fue presentado el 25 de abril de 2011 se colige que fue extemporáneo.

En cuanto a la presentación personal del escrito del recurso, expone que “los escritos del contribuyente deberán presentarse en la administración a la cual se dirijan, personalmente o por interpuesta persona, con exhibición del documento de identidad del signatario y en caso de apoderado especial, de la correspondiente tarjeta profesional” y que contempla la posibilidad que si el contribuyente está en lugar distinto “podrá presentarlo ante cualquier autoridad local quien dejará constancia de su presentación personal”. En todo caso, precisa que “los términos para la administración que sea competente comenzarán a correr a partir del día siguiente a la fecha de su recibo”.

Concluyó el a quo con los siguientes argumentos:

“Así las cosas, resulta diáfano colegir que los recursos de reconsideración deben cumplir con algunos presupuestos normativos, para que se entiendan presentados en debida forma, y así poder dársele trámite por parte de la Administración Tributaria. En efecto, deben presentarse por escrito con indicación de los motivos de inconformidad, dentro de la oportunidad legal, y deben ser presentados por el contribuyente personalmente, ante la Administración de Impuestos, y en caso de estar en lugar distinto puede realizar la nota de presentación personal ante una autoridad local, o ante juez o notario, evento en el cual, los términos para la Administración Tributaria, comenzarán a correr desde el día siguiente a la fecha de su recibo.

Medio de Control	:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante	:	Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente	:	15001-33-31-704-2011-00031-01

De igual manera, en concordancia con lo analizado por el H. Consejo de Estado, para la presentación de recursos de reconsideración, son aplicables las normas relativas a la presentación de la demanda, concretamente, en relación con el momento en el cual se entiende recibido el recurso por parte de la Administración de Impuestos, Así es claro que si la persona no puede presentar e recurso personalmente, puede hacerlo ante juez, notario o autoridad local del lugar donde se encuentra pero en todo caso se entenderá presentado cuando lo reciba efectivamente la DIAN, es decir, que no obstante hacerle la presentación personal y reconocimiento de contenido y firma, debe entregarse a la oficina respectiva dentro de la oportunidad legal, esto es, dos meses, contados desde el mismo día de la notificación del acto, para el sub lite, desde la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión.

Corolario de lo expuesto, es claro que el contribuyente presentó de forma extemporánea el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión pues debía radicarse el escrito a más tardar en las oficinas de la Dirección de Impuestos de Tunja el día 19 de abril de 2011, hecho que sucedió el día 25 de abril del mismo año.

Por otra parte, en cuanto al argumento del demandante que el día 20 de abril de 2011, cuando se acercó al as instalaciones de la Dirección Seccional de Impuestos de Tunja, se encontraban cerradas porque al ser miércoles de semana santa se había trabajado en un horario especial; resulta irrelevante para el Despacho analizar tal situación y la veracidad de tal afirmación, dado que en todo caso, como se expuso, para esa fecha ya habría precluido el término para presentar el recurso de reconsideración, pues el plazo máximo acaecía el día 19 de abril de 2011.

En esas condiciones, teniendo en cuenta que la parte actora no desvirtuó la presunción de legalidad que ampara los actos demandados, por cuanto el auto inadmisorio del recurso de reconsideración se ajustó a derecho, ya que el mismo se presentó de forma extemporánea, el Despacho negará las pretensiones de la demanda por la carencia de vocación de prosperidad de los cargos endilgados.”

IV. SUSTENTACIÓN DE LA APELACIÓN

Los motivos de inconformidad expuestos por la parte demandante (fls 290 a 292), se contraen a los siguientes aspectos:

- Se desconoció en la sentencia de primera instancia el derecho de defensa y contradicción del demandante, toda vez que el recurso de reconsideración fue presentado ante el Notario Segundo de Facatativá el 19 de abril de 2011, fecha en que vencía el plazo para su presentación según lo preceptuado por el artículo 722 del Estatuto Tributario. Habiendo sido entonces presentado el 19 de abril de 2011 ante la Notaría indicada, el mismo podía ser presentado al día siguiente ante las oficinas de la DIAN, situación que se tornó imposible gracias a que dicha entidad cerró la atención al público antes de lo normal como consecuencia de la semana santa.
- En la sentencia de primera instancia no se realizó análisis alguno sobre el horario de atención al público por parte de la DIAN para el día 20 de abril

Medio de Control : Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante : Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente : 15001-33-31-704-2011-00031-01

2/B

de 2011, omitiendo verificar si realmente se vulneró el derecho de defensa del demandante al realizar un cambio de horario sin tener en cuenta que muchos contribuyentes pierden su oportunidad de impugnar las decisiones de la DIAN. En otras palabras, las circunstancias que cercenaron la posibilidad a la parte actora de presentar su recurso de reconsideración son ajenas a su voluntad, pues obedecieron a hechos atribuibles a la entidad demandada, quien cerró sus oficinas el 20 de abril de 2011 antes de lo normal – por trabajar en jornada continua - para otorgar a sus empleados un horario especial por tratarse de miércoles de semana santa. La anterior situación no le fue notificada a los contribuyentes – entre ellos el demandante – y por tanto el demandante debió esperar hasta el día hábil siguiente para la entrega del recurso de reconsideración, esto es, hasta el 25 de abril de 2011.

- De haberse mantenido el mismo horario por parte de la demandada, el demandante hubiese presentado el recurso el mismo 20 de abril de 2011, porque se brindaba la oportunidad de radicar ese día el recurso, habida cuenta que ya se había hecho la presentación personal el 19 del mismo mes y año.
- No puede entonces hablarse de presentación extemporánea, cuando es la DIAN quien cierra sus puertas antes de la hora indicada, por motivos de semana santa, olvidando que no solo los ciudadanos de Tunja son usuarios de esta entidad, también hay ciudadanos que declaran en la DIAN de Tunja, pero que tienen su domicilio en otros municipios y no existe certeza de haber informado esta novedad de cierre antes del horario habitual, cerrando toda posibilidad a aquellos, como el demandante de ejercer sus derechos. Solicita entonces el demandante se revoque la sentencia de primera instancia.

V. TRÁMITE DE LA ACCIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

El *a quo* concedió para ante esta Corporación el recurso de apelación interpuesto (fl. 294), siendo admitido en providencia del 20 de mayo de 2016 (fl. 298).

En auto del 27 de junio de 2016 se corrió traslado para alegar de conclusión (fl. 300), oportunidad en la cual presentó escrito la parte demandada.

Medio de Control	:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante	:	Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente	:	15001-33-31-704-2011-00031-01

- Parte demandanda:

Realiza un recuento de lo dicho en el fallo de primera instancia para indicar que en efecto como allí se plantea, el recurso de reconsideración fue presentado de manera extemporánea, toda vez que el término expiraba el 19 de abril de 2011 y el recurso fue presentado el 25 de abril del mismo año.

De conformidad con el artículo 720 del Estatuto Tributario el recurso de reconsideración debe ser interpuesto dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto administrativo, los cuales expiraban para el caso concreto el 19 de abril de 2011, por lo que al haberse presentado el 25 de abril de 2011 no era posible proceder a su admisión. Ahora bien en lo tocante al argumento aducido por el demandante según el cual se intentó radicar el recurso de reconsideración el 20 de abril de 2011, pero la DIAN había cerrado las instalaciones de la entidad en horas hábiles por ser miércoles santo, no es aceptable por cuanto para ese momento ya se había configurado la extemporaneidad. Solicita entonces se confirme la sentencia de primera instancia.

VI. CONSIDERACIONES

1. Competencia

De acuerdo con lo establecido en el numeral 1° del artículo 133 del C. C. A., esta corporación es competente para conocer en segunda instancia de las apelaciones de sentencias dictadas por los jueces administrativos.

2. Problema jurídico

De la confrontación del fallo de primera instancia y del recurso de apelación, surge como problema jurídico el de establecer si le asiste razón a la parte demandante quien afirma que debe considerarse que el recurso de reconsideración elevado en contra de la liquidación oficial No 202412011000004 del 17 de febrero de 2011 fue presentado en término para ello, toda vez que debe tenerse en cuenta la fecha en que el declarante la presentó de manera personal ante la Notaría Segunda del Círculo de Facatativá y no la fecha en que fue efectivamente recibido en las oficinas de la DIAN Tunja, máxime cuando el día 20 de abril de 2011 la entidad no atendió en su horario habitual,

214

Medio de Control	:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante	:	Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente	:	15001-33-31-704-2011-00031-01

cercenando con ello el debido proceso y derecho de defensa del demandante, o si por el contrario debe confirmarse la sentencia de primera instancia.

Procederá entonces la Sala a estudiar si el recurso de reconsideración fue presentado de manera extemporánea y en tal evento se confirmará la sentencia de primera instancia. En caso contrario se procederá a estudiar las pretensiones de la demanda referentes a tener en cuenta los costos y deducibles del año 2007 del demandante y la legalidad de la sanción impuesta.

3. Del recurso de reconsideración

El Estatuto Tributario – Decreto 624 de 1989 – en lo que respecta al recurso de reconsideración preceptúa:

ARTICULO 720. RECURSOS CONTRA LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. *Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este Estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos Nacionales **procede el Recurso de Reconsideración.***

*El recurso de reconsideración, salvo norma expresa en contrario, deberá interponerse ante la oficina competente, para conocer los recursos tributarios, de la Administración de Impuestos que hubiere practicado el acto respectivo, **dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo.***

Cuando el acto haya sido proferido por el Administrador de Impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario que lo profirió.

PARÁGRAFO *Cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.*

(...)

ARTICULO 722. REQUISITOS DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN Y REPOSICIÓN. *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

Medio de Control	:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante	:	Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente	:	15001-33-31-704-2011-00031-01

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

En lo tocante a la forma y medios para la interposición del recurso, el Estatuto Tributario estableció:

ARTICULO 559. PRESENTACIÓN DE ESCRITOS Y RECURSOS. *Las peticiones, recursos y demás escritos que deban presentarse ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, podrán realizarse personalmente o en forma electrónica.*

1. Presentación personal

Los escritos del contribuyente deberán presentarse en la administración a la cual se dirijan, personalmente o por interpuesta persona, con exhibición del documento de identidad del signatario y en caso de apoderado especial, de la correspondiente tarjeta profesional.

El signatario que esté en lugar distinto podrá presentarlos ante cualquier autoridad local quien dejará constancia de su presentación personal.

Los términos para la administración que sea competente comenzarán a correr a partir del día siguiente a la fecha de su recibo. (Negrilla y subraya fuera de texto).

(...)

ARTICULO 726. INADMISIÓN DEL RECURSO. *En el caso de no cumplirse los requisitos previstos en el artículo 722, deberá dictarse auto de inadmisión dentro del mes siguiente a la interposición del recurso. Dicho auto se notificará personalmente o por edicto si pasados diez días el interesado no se presentare a notificarse personalmente, y contra el mismo procederá únicamente el recurso de reposición ante el mismo funcionario, el cual podrá interponerse dentro de los diez días siguientes y deberá resolverse dentro de los cinco días siguientes a su interposición. Si transcurridos los quince días hábiles siguientes a la interposición del recurso no se ha proferido auto de inadmisión, se entenderá admitido el recurso y se procederá al fallo de fondo.*

ARTICULO 728. RECURSO CONTRA EL AUTO INADMISORIO. *Contra el auto que no admite el recurso, podrá interponerse únicamente recurso de reposición dentro de los cinco (5) días siguientes a su notificación.*

La omisión de los requisitos de que tratan los literales a) y c) del artículo 722, podrán sanearse dentro del término de interposición. La omisión del requisito señalado en el literal d) del mismo artículo, se entenderá saneada, si dentro de los veinte (20) días siguientes a la notificación del auto inadmisorio, se acredita el pago o acuerdo de pago. La interposición extemporánea no es saneable.

El recurso de reposición deberá resolverse dentro de los diez (10) días siguientes a su interposición, salvo el caso en el cual la omisión que originó la inadmisión, sea el acreditar el pago de la liquidación privada. La providencia respectiva se notificará personalmente o por edicto.

Si la providencia confirma el auto que no admite el recurso, la vía gubernativa se agotará en el momento de su notificación.

315

Medio de Control	:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante	:	Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente	:	15001-33-31-704-2011-00031-01

El artículo 720 del Estatuto Tributario establece que el recurso de reconsideración es el medio de impugnación para agotar la vía gubernativa **frente a los actos que imponen sanciones**, y deberá interponerse ante la oficina competente dentro de los dos meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión.

Se puede prescindir del recurso de reconsideración y demandar directamente cuando el contribuyente ha atendido en debida forma el requerimiento especial

De conformidad con el artículo 726 del Estatuto Tributario el incumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 722 de la misma norma, entre ellos el de la oportunidad para su interposición, genera la inadmisión del recurso, auto contra el cual procede el recurso de reposición que al ser resuelto y notificado da por agotada la vía gubernativa respecto de la decisión de inadmisión del recurso, pues las razones de fondo de la impugnación no fueron estudiadas por la Administración. Así lo ha señalado el Consejo de Estado:

“Cabe anotar que el agotamiento de la vía gubernativa de que trata el parágrafo del artículo 728 del Estatuto Tributario, se refiere sólo a los motivos de inadmisión del recurso de reconsideración, pues los aspectos de fondo de la impugnación no fueron estudiados por la Administración. Así, “queda abierta la vía jurisdiccional, en la cual el demandante deberá comenzar por demostrar la ilegalidad de la inadmisión del recurso; si no lo logra, el asunto queda clausurado en su contra”¹.

Si, por el contrario, el contribuyente prueba que la Administración debió admitir el recurso, o lo que es lo mismo, la ilegalidad del auto inadmisorio, el juez puede anular la decisión y estudiar el fondo de las pretensiones de la demanda; o, declarar resuelto el recurso a favor del administrado en virtud del silencio administrativo positivo, si ha transcurrido más de un año desde la interposición de la reconsideración (artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario)².

No sobra advertir que para que el juez administrativo se pronuncie sobre la legalidad del auto que inadmitió el recurso de reconsideración, y posteriormente pueda estudiar el fondo de las pretensiones de la parte actora, o declarar la ocurrencia del silencio positivo, se deben demandar tanto el acto definitivo como el auto inadmisorio del recurso. En caso de que dicho auto no se acuse, continúa haciendo parte del ordenamiento jurídico y resulta de obligatorio cumplimiento para la Administración y el contribuyente.”

¹ Jaime Abella Zárate. *Procedimiento Constitucional y Contencioso Administrativo en materia tributaria*. Bogotá. Editorial Legis. 2007 p. 269.

² Ibidem.

Medio de Control	:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante	:	Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente	:	15001-33-31-704-2011-00031-01

Corresponde entonces al demandante demostrar la ilegalidad de la inadmisión del recurso de reconsideración para que se anule tal decisión y se estudie el fondo de las pretensiones del actor o se declare que ocurrió el silencio administrativo positivo, si pasó más de un año desde la interposición del recurso de reconsideración. Además, deben demandarse tanto el acto definitivo como los autos que inadmiten el recurso.

Ahora bien, tendrá en cuenta la Sala que si el contribuyente decide presentar el recurso de manera personal, ello lo habilita a que si está en lugar distinto, podrá presentarlo ante cualquier autoridad local quien dejará constancia de su presentación personal, pero los términos para resolver, correrán para la entidad a partir del día siguiente a la fecha de su recibo.

Al respecto, el Consejo de Estado se ha pronunciado de la siguiente manera:

“Ahora bien, de conformidad con el artículo 559 del E.T.³, si el recurso de reconsideración se presenta de manera personal, como en este caso, debe presentarse ante la administración competente de la DIAN y si el recurrente está en un lugar distinto al de dicha administración, puede presentar el escrito ante cualquier autoridad local, quien debe dejar constancia de su presentación personal. La norma también prevé que para la Administración competente los términos empiezan a correr a partir del día siguiente a la fecha de recibo del escrito.

Debe entenderse, entonces, como lo señaló la Sección⁴ al estudiar un caso con similitud fáctica y jurídica, entre las mismas partes, que:

*[...] para el administrado la fecha de interposición del recurso o de presentación del escrito es la de **la presentación ante la autoridad local**, aunque no sea la competente para resolver la solicitud. Lo anterior, porque dicha autoridad debe dar fe de la presentación personal del escrito.*

Se insiste en que la presentación personal ante la autoridad distinta a la competente no afecta el término que tiene la administración competente para resolver, pues el plazo que tiene para ello es a partir del día siguiente a la fecha de recibo del escrito, o lo que es lo mismo, a la fecha en que tiene la solicitud en su poder, debidamente presentada por el interesado.

*La previsión del artículo 559 del Estatuto Tributario en el sentido de permitir la **presentación personal** de un escrito o recurso ante cualquier autoridad local si el signatario se encuentra en lugar distinto al de la administración competente para*

³ «ARTÍCULO 559. Modificado por el artículo 43 de la Ley 1111 de 2006. PRESENTACIÓN DE ESCRITOS Y RECURSOS. Las peticiones, recursos y demás escritos que deban presentarse ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, podrán realizarse personalmente o en forma electrónica.

1. Presentación personal

Los escritos del contribuyente deberán presentarse en la administración a la cual se dirijan, personalmente o por interpuesta persona, con exhibición del documento de identidad del signatario y en caso de apoderado especial, de la correspondiente tarjeta profesional⁵.

El signatario que esté en lugar distinto podrá presentarlos ante cualquier autoridad local quien dejará constancia de su presentación personal.

Los términos para la administración que sea competente comenzarán a correr a partir del día siguiente a la fecha de su recibo.

[...]»

⁴ Sentencia de 9 de marzo de 2017, Exp. 21511, C.P. (E) Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Actor: TAHAMI & CULTIFLORES S.A. C.I.

Medio de Control : Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante : Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente : 15001-33-31-704-2011-00031-01

conocer del asunto, tiene como propósito dar certeza sobre la fecha, el autor del documento y el contenido de este.

Además, garantiza al administrado la presentación oportuna de los escritos que dirige a la administración tributaria, por lo que también se garantizan los principios de economía y eficacia de la actuación administrativa, pues, de una parte, las normas de procedimiento, como el artículo 559 del E.T, deben utilizarse para agilizar las decisiones y, de otra, los procedimientos deben lograr su finalidad, que, en casos como este, es la decisión del recurso (artículo 3 del C.C.A).

Por ello, la expresión en “lugar distinto” no debe entenderse en el sentido de que el signatario deba estar en otra ciudad, por ejemplo. Basta con que el administrado no esté en el lugar donde funciona la administración, pues si no lo está, se halla en lugar distinto. Un entendimiento contrario de la norma implicaría, en casos como el presente, una denegación de justicia por un exceso de formalismo, en contravía de los artículos 228⁵ y 229⁶ de la Constitución Política.

Asimismo, la interpretación literal del artículo 559 del E.T. significa imponer al administrado una carga procesal desproporcionada, por cuanto la presencia o no de este en la sede de la administración a la cual se dirige el recurso no debe tener incidencia frente a la posibilidad que tiene de presentar personalmente el escrito ante cualquier notario o ante cualquier dependencia de la DIAN. Ello, por cuanto, como se precisó, la presentación personal del documento demuestra la autoría de este, la certeza de su contenido y le da fecha cierta, que es precisamente la finalidad de la referida norma.”

Nótese entonces que el Consejo de Estado al estudiar casos en los que el contribuyente ha hecho uso del artículo 559 del Estatuto Tributario, ha aceptado que el respectivo escrito sea presentado ante autoridad local –Notaria por ejemplo –y será esta fecha la que dé cuenta de la oportunidad en la presentación del mismo, independientemente de que el término para resolver le cuente a la entidad desde el día en que tuvo en su poder el documento, pues dicha norma *tiene como propósito dar certeza sobre la fecha, el autor del documento y el contenido de este.*

De otra parte, no puede dejarse de lado que el párrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario señala que el hecho de haber dado respuesta en debida forma al requerimiento especial, faculta al contribuyente para prescindir del recurso de reconsideración y demandar directamente la liquidación oficial, lo que permite concluir que si el recurso de reconsideración es inadmitido, verbi gracia por extemporáneo, pero el contribuyente ha dado respuesta en debida forma al requerimiento especial puede demandar directamente. Así lo ha señalado el Consejo de Estado⁷ en providencia proferida por la Sección Cuarta, Consejero Ponente Dr

⁵ Constitución Política, artículo 228. La Administración de Justicia es función pública. Sus decisiones son independientes. Las actuaciones serán públicas y permanentes con las excepciones que establezca la ley y en ellas prevalecerá el derecho sustancial. Los términos procesales se observarán con diligencia y su incumplimiento será sancionado. Su funcionamiento será desconcentrado y autónomo.

⁶ Constitución Política, artículo 229. Se garantiza el derecho de toda persona para acceder a la administración de justicia. La ley indicará en qué casos podrá hacerlo sin la representación de abogado.

⁷ “Es por eso que en este caso debe entenderse que el auto inadmisorio expedido por la Administración constituye un acto de rechazo del recurso, en tanto lo declaró improcedente para continuar con el procedimiento de discusión del tributo, dada su presentación extemporánea. En todo caso, se precisa que el hecho de que la Administración hubiere expedido un auto de inadmisión y no de rechazo, no afectó la

Medio de Control	:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante	:	Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente	:	15001-33-31-704-2011-00031-01

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ, del 20 de septiembre de 2017, No radicado 15001-23-33-000-2012-00218-01(21372), actor JHON JAIRO HERNÁNDEZ CÁRDENAS contra la DIAN.

De conformidad con lo estudiado procederá la Sala a estudiar el caso concreto.

4. –Solución al caso concreto

4.1. Sobre la supuesta extemporaneidad del recurso de reconsideración.

El recurso de apelación impetrado se justifica en que la sentencia de primera instancia debe ser revocada y en consecuencia el auto inadmisorio del recurso de reconsideración No 20201201100003 debe ser declarado nulo y estudiarse el fondo de las pretensiones, porque la DIAN omitió el hecho de que el recurso fue presentado de manera personal ante la Notaría Segunda de Facatativá el día 19 de abril de 2011, situación que de conformidad con los artículos 722 y 559 del Estatuto Tributario era válida, pues dicha Notaría dio reconocimiento de contenido y firma al escrito.

No obstante, el haber presentado el recurso de reconsideración ante la Notaría Segunda del Círculo de Facatativá el 19 de abril de 2011 (fecha en que vencían los dos meses para el efecto), lo habilitaba para radicarlo ante la DIAN el día siguiente, esto es el 20 de abril de 2011, fecha para la cual fue imposible ante cambio de horario de la entidad por ser miércoles de semana santa, por lo que finalmente fue radicado el 25 de abril de 2011.

Al respecto se encuentra el siguiente material probatorio dentro del expediente:

- Copia auto de apertura No 202382009001486 proferido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN el día 4 de noviembre de 2009, mediante el la cual se ordena iniciar investigación a solicitud de la ADMINISTRACIÓN, al señor Héctor Buitrago Castiblanco “por el programa INDICIOS DE INEXACTITUD.” (F1 16)

actuación del contribuyente que proseguía a la declaratoria de extemporaneidad del recurso, y que se concretaba en acudir a la jurisdicción contenciosa para demandar el acto de determinación del tributo.”

- Copia de los documentos que dan cuenta del análisis formal de la declaración suscrita por el demandante, la cual fue hecha por la DIAN y en la que evidenciaron inexactitud en la declaración (Fls 17 - 23).
- Copia del requerimiento ordinario No 20238200900238, por medio de la cual la DIAN le informa al señor Héctor Castiblanco que ha sido seleccionado para adelantar investigación dentro del programa de INDICIOS DE INEXACTITUD por presentar diferencias entre los ingresos declarados frente a los reportados por terceros en la información exógena, por lo que le solicita allegar en el término de 15 días: i). Relación total de los ingresos, indicando la clase de ingreso u operación que los origina, nombre y apellido o Razón Social Nit, de cada una de las personas a las cuales les efectuó la venta o se les prestó el servicio y valor, ii). Discriminación total del renglón 43 otros costos y deducciones, III). Depuración y base para determinar la renta presuntiva, iv). Relación detallada de las retenciones en la fuente practicadas. (fls 24-26)
- Copia de la guía No 1021915509 en la que consta que la entrega fue realizada a Julián David Casas Castiblanco en la dirección Carrera 12 No 29 – 67 barrio Gaitán Tunja. (Fl 27).
- Ingresos de Héctor Buitrago Castiblanco según información exógena de la DIAN, en la que consta que la declaración privada presentada tiene como ingresos declarados la suma de \$ 81.960.000 y según reporte de información exógena se evidencia que sus ingresos ascendieron a la suma de \$ 128.474.906 (Fl 28).
- Informe de la acción fiscalizadora suscrito por la DIAN el 19 de mayo de 2010 en la que se refieren como hallazgos: *“Se encuentra que el contribuyente omitió ingresos por concepto de servicios de transporte de carga, de acuerdo a la información exógena reportada. Dentro del mismo informe se indicó: “Del análisis de la información exógena y la declaración se pudo establecer, que en la declaración inicial solo incluyó impuestos por valor de \$ 81.960.00, cuando en la información exógena aparece reportado con ingresos por concepto de transporte de carga por valor de \$ 128.474.906 ”.* Indicó en el mismo documento que el contribuyente no dio repuesta al requerimiento ordinario a fin de desvirtuar la omisión de ingresos. (Fls 30-31)

Procede entonces la DIAN a proferir REQUERIMIENTO ESPECIAL al señor Héctor Buitrago Castiblanco en el que se presenta modificación a la liquidación

Medio de Control	:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante	:	Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente	:	15001-33-31-704-2011-00031-01

privada No 725827002787 de fecha 16 de junio de 2008: En dicho documento la DIAN adujo que de la información exógena allegada a la entidad, se encontró que la EMPRESA R.C CARGA S.A reportó un pago hecho al demandante por \$ 54.786.000, los cuales no fueron declarados por el demandante, razón por la cual modifica los ingresos y por ende la renta líquida gravable a un total de \$ 128.475.000. Al estudiar la DIAN los costos y deducciones los equipara a \$ 0 por cuanto el contribuyente no dio respuesta al requerimiento ordinario No 202382009000238 del 9 de noviembre de 2009, en el que se le pedía justificar los ingresos y costos, habiendo guardado silencio. No obstante a la renta líquida gravable, la DIAN indicó que como impuesto debía el contribuyente la suma de \$ 30.971.000, a la que descontó un valor de \$ 1.285.000 por concepto de retención en la fuente dando un total a pagar por \$ 29.686.000. A lo anterior sumó la sanción impuesta por inexactitud equivalente a \$ 18.894.400, y la sanción por no envío de información equivalente a \$ 6.951.250, para un total a pagar de \$ 55.532.000 (Fls 32-39).

- Copia de la respuesta dada por parte del contribuyente al requerimiento especial - (Fls 45-48) - en el que aporta copias de los documentos radicados ante la DIAN por la empresa R.C CARGA S.A que certifican que la información exógena allegada a la DIAN contenía un error de digitación y que en realidad el señor HECTOR BUITRAGO CASTIBLANCO obtuvo ingresos de esa empresa por valor de \$ 1.844.540 y no por \$ 54.786.000. (fls 50-57).
- Liquidación oficial de renta No 202412011000004 del 17 de febrero de 2011, por medio de la cual la DIAN modificó al liquidación privada de renta presentada por el demandante y para tal efecto aceptó el yerro cometido por R.C. CARGA S.A, por lo que tuvo en cuenta los ingresos declarados por el contribuyente **por valor de \$ 81.960.000 y dejó sin efecto la sanción por inexactitud**. No obstante se mantuvo en su postura de no tener en cuenta costos y deducciones por cuanto el declarante no dio respuesta al requerimiento ordinario y dejó intacta la sanción por no enviar información por valor de \$ 6.951.000, arrojando una suma total a pagar de \$ 21.529.000. (fls 58 a 70)
- Copia de la notificación de la liquidación oficial de renta mencionada anteriormente, realizada el 19 de febrero de 2011 al demandante (Fl 71).
- Copia del recurso de reconsideración presentado de manera personal ante la Notaría Segunda de Facatativá el día 19 de abril de 2011 por el señor Héctor

Castiblanco Buitrago, en contra de la liquidación oficial de revisión No 202412011000004 del 17 de febrero de 2011, notificado al contribuyente el 19 de febrero de 2011. El anterior escrito fue radicado ante la DIAN el día 25 de abril de 2011 tal y como obra en constancia del mismo escrito. Obra cuadro anexo en el que el contribuyente manifiesta que se relacionan los gastos en que incurrió en el año 2007 (F1 72-74)

- Copia de facturas del contribuyente del año 2007 anexas al recurso de reconsideración. (fls 83 a 134)
- Auto inadmisorio del recurso de reconsideración fechado del 5 de mayo de 2011 por no haber sido presentado dentro de los dos meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión. (fls 136-137).
- Recurso de reposición interpuesto en contra del auto inadmisorio del recurso de reconsideración, radicado ante la DIAN el 1 de junio de 2011.(Fls 142-143)
- Auto confirmatorio del auto inadmisorio. (Fls 146 - 154).

De conformidad con lo anterior, la Liquidación oficial de renta No 202412011000004 fue notificada al contribuyente el día 19 de febrero de 2011 por lo que el término para interponer el recurso de reconsideración vencía el 19 de abril de 2011. En efecto, como lo aduce la parte actora, el escrito del recurso de reconsideración fue presentado en su contenido y firma de manera personal ante la Notaría Segunda del Círculo de Facatativá el 19 de abril de dicho año y radicado ante la DIAN el 25 de abril de 2011.

La DIAN, inadmite el recurso de reconsideración por extemporaneidad, por haber sido radicado ante la entidad el 25 de abril de 2011, circunstancia que fue tenida en cuenta por el a quo para negar las pretensiones por considerar que no se desvirtuó la ilegalidad de la inadmisión del recurso de reconsideración, toda vez que aun cuando el Estatuto Tributario permita realizar presentación personal del escrito ante juez o notario del lugar donde se encuentre, ello no lo exime de entregar en la oficina respectiva de la DIAN dentro de la oportunidad legal – dos meses – el respectivo recurso.

Considera la Sala al respecto, que tanto la entidad demandada como el a quo dejaron de lado el efecto útil del artículo 559 del Estatuto Tributario que permite que cuanto el contribuyente se encuentre en lugar diferente a la sede de la oficina de la DIAN ante la

Medio de Control	:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante	:	Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente	:	1500I-33-31-704-2011-00031-01

cual debe radicar el respectivo escrito, puede presentarlo ante autoridad local sin que ello afecte el término que tiene la entidad competente para resolver, pues el mismo correrá a partir del día siguiente a la fecha del recibo del escrito. En efecto, la presentación personal del recurso o de cualquier escrito ante autoridad local permite establecer la fecha, autor del documento y su contenido, garantizando al contribuyente la presentación oportuna de sus escritos ante la autoridad tributaria.

Y es que perdería toda razón de ser de la norma si se indica que pese a que se ha certificado que el documento fue suscrito en la fecha y por el autor respectivo, para posteriormente decir que fue extemporáneo, máxime cuando a la entidad en nada afecta dicha situación, ya que los términos para resolverlo le corren a partir de que el documento se encuentre en su poder.

En lo referente a la interpretación del artículo 559 del Estatuto Tributario, el Consejo de Estado ha dicho:

*“El artículo 720 del Estatuto Tributario establece que el recurso de reconsideración debe interponerse ante la oficina competente para conocer los recursos tributarios de la Administración de Impuestos que hubiere practicado el acto respectivo, dentro de los dos meses siguientes a la notificación de este. Por su parte, el artículo 559 del E.T. dispone (...) De acuerdo con la norma anterior, si el recurso de reconsideración se presenta de manera personal, como en este caso, debe presentarse ante la administración competente de la DIAN y si el recurrente está en un lugar distinto al de dicha administración, puede presentar el escrito ante cualquier autoridad local, quien debe dejar constancia de su presentación personal. **La norma también prevé que para la administración competente los términos empiezan a correr a partir del día siguiente a la fecha de recibo del escrito. Debe entenderse, entonces, que para el administrado la fecha de interposición del recurso o de presentación del escrito es la de la presentación ante la autoridad local, aunque no sea la competente para resolver la solicitud. Lo anterior, porque dicha autoridad debe dar fe de la presentación personal del escrito.** Se insiste en que la presentación personal ante la autoridad distinta a la competente no afecta el término que tiene la administración competente para resolver, pues el plazo que tiene para ello es a partir del día siguiente a la fecha de recibo del escrito, o lo que es lo mismo, a la fecha en que tiene la solicitud en su poder, debidamente presentada por el interesado. La previsión del artículo 559 del Estatuto Tributario en el sentido de permitir la presentación personal de un escrito o recurso ante cualquier autoridad local si el signatario se encuentra en lugar distinto al de la administración competente para conocer del asunto, tiene como propósito dar certeza sobre la fecha, el autor del documento y el contenido de este. Además, garantiza al administrado la presentación oportuna de los escritos que dirige a la administración tributaria, por lo que también se garantizan los principios de economía y eficacia de la actuación administrativa, pues, de una parte, las normas de procedimiento, como el artículo 559 del E.T, deben utilizarse para agilizar las decisiones y, de otra, los procedimientos deben lograr su finalidad, que, en casos como este, es la decisión del recurso (artículo 3 del C.C.A). Por ello, la expresión en “lugar distinto” no debe entenderse en el sentido de que el signatario deba estar en*

2/17

Medio de Control	:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante	:	Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente	:	15001-33-31-704-2011-00031-01

otra ciudad, por ejemplo. Basta con que el administrado no esté en el lugar donde funciona la administración, pues si no lo está, se halla en lugar distinto. Un entendimiento contrario de la norma implicaría, en contravía de los artículos 228 y 229 de la Constitución Política. Asimismo, la interpretación literal del artículo 559 del E.T. significa imponer al administrado una carga procesal desproporcionada, por cuanto la presencia o no de este en la sede de la administración a la cual se dirige el recurso no debe tener incidencia frente a la posibilidad que tiene de presentar personalmente el escrito ante cualquier notario o ante cualquier dependencia de la DIAN. Ello, por cuanto, como se precisó, la presentación personal del documento demuestra la autoría de este, la certeza de su contenido y le da fecha cierta, que es precisamente la finalidad de la referida norma.”

Sin más consideraciones la Sala revocará la sentencia de primera instancia que consideró ajustado a derecho el acto administrativo por medio del cual la DIAN inadmitió por extemporáneo el recurso de reconsideración presentado por la parte actora el 19 de abril de 2011 ante la Notaría Segunda del Círculo de Facativá, pues se concluye de conformidad con lo estipulado anteriormente, que fue presentado oportunamente, y en consecuencia se procederá a estudiar el fondo de las pretensiones de la demanda.

Se declarará entonces en esta providencia la nulidad del auto inadmisorio No 202012011000003, por medio del cual la DIAN consideró que el recurso de reconsideración impetrado por el actor fue extemporáneo y en su lugar se estudiará si debe quedar en firme la declaración privada de renta presentada por el contribuyente Héctor Castiblanco Buitrago o si por el contrario se encuentra ajustada a derecho la liquidación oficial de renta No 202412011000004 realizada por la DIAN.

4.2. Cargos de la demanda:

Verificada la demanda, encuentra la Sala que son dos los argumentos con los cuales se pretende atacar en nulidad la liquidación oficial de renta No 202412011000004 realizada por la DIAN.

Primer cargo: en cuanto a los costos no tenidos en cuenta para la liquidación.

Señala la parte actora que para el momento en que dio respuesta al requerimiento especial no le fue factible entregar la copia de las facturas que demuestran los gastos que tuvo en el año 2007 pues su actividad es la de transportador de carga, actividad

Medio de Control	:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante	:	Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente	:	15001-33-31-704-2011-00031-01

que realiza por todo el país, por lo que no le fue fácil recaudar la información. No obstante, con la presentación del recurso de reconsideración, se relacionan los gastos en cuadros anexos y se allegan soportes de costos y gastos de conformidad con los requisitos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario. Los gastos relacionados son de combustible, rodamiento, mantenimiento y lubricantes del vehículo que facilitan el sustento para la supervivencia del demandante y tienen relación de causalidad con su actividad generadora de renta contenida en el renglón con código 24 de su declaración privada número 6042, y que ascienden a la suma de \$ 59.100.157. Aclara además que las estaciones de gasolina no tienen la obligación de facturar y en muchas ocasiones no le suministraron la factura, pero hacen parte de los gastos que tuvo el demandante para el año declarado; tampoco se allegan los soportes de los peajes porque no tienen el número de la placa de la tractomula que conducía. Aclara además que hay muchas facturas que no se lograron recuperar y que no se incluyeron porque fueron perdidas y además debe tenerse en cuenta que para el año 2007 la actividad de transportador fue muy difícil porque los fletes estuvieron bajos y un mes y medio de ese año no hubo trabajo por cese de actividades de los transportadores, lo que originó muchas pérdidas.

Por lo anterior, y toda vez que de conformidad con el artículo 746 del Estatuto Tributario, la declaración de renta presentada por la parte actora goza de presunción de veracidad, así como los hechos corregidos y consignados en el recurso de reconsideración no tenido en cuenta por la demandada, por lo que debe tenerse en cuenta dicha presunción y tener en cuenta los costos allegados con dicho recurso.

Segundo cargo: en cuanto a la sanción por no enviar información.

Aduce que no le fue posible enviar la información solicitada en el requerimiento ordinario porque no le fue entregado, toda vez que el mensajero de la empresa de correos servientrega falsificó la firma de quien recibió el escrito, razón por la cual, él no conoció el documento y por ende no estaba obligado a darle respuesta. No obstante, en el expediente se prueba que la entrega la recibió un menor de edad a quien el mensajero le falsificó la firma. Lo anterior vulnera el debido proceso administrativo.

Procederá entonces la Sala a estudiar cada uno de los cargos de la siguiente manera:

4.3. Análisis de los cargos

- **De la decisión de la DIAN de no tener en cuenta los costos para la declaración de renta**

Lo primero que ha de indicar la Sala, es que se comprende que la DIAN para realizar la liquidación oficial de renta No 202412011000004 no tuvo en cuenta los costos en aplicación de la sanción contenida en el literal b del artículo 651 del Estatuto Tributario, la cual impone al contribuyente que no dé respuesta al requerimiento ordinario el no tenerle en cuenta los costos declarados.

Pese a lo anterior, toda vez que se desvirtuó la legalidad del auto inadmisorio del recurso de reconsideración y que la Sala estudiará el fondo de las pretensiones, verificará la posibilidad de tener en cuenta en sede judicial las pruebas allegadas con el recurso de reconsideración a efectos de modificar la liquidación oficial de renta No 202412011000004 realizada por la DIAN. o por el contrario, en el evento de no ser posible tener en cuenta tales pruebas dejar en firme la decisión de la DIAN.

- **De las pruebas allegadas con el recurso de reconsideración:**

El artículo 744 del Estatuto Tributario preceptúa:

Artículo 744. OPORTUNIDAD PARA ALLEGAR PRUEBAS AL EXPEDIENTE.
Para estimar el mérito de las pruebas, éstas deben obrar en el expediente, por alguna de las siguientes circunstancias:

1. *Formar parte de la declaración.*
2. *Haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación, o en cumplimiento del deber de información conforme a las normas legales.*
3. *Haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o a su ampliación.*
4. *Haberse acompañado al memorial de recurso o pedido en éste, y*
5. *Haberse practicado de oficio.*

Medio de Control	:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante	:	Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente	:	15001-33-31-704-2011-00031-01

La norma en cita da cuenta de que el recurso de reconsideración es una oportunidad de las contempladas por el Estatuto Tributario para allegar pruebas al expediente dentro del que se investiga la inexactitud, lo cual habilita a la Sala para tenerlas en cuenta, toda vez que como la DIAN inadmitió el recurso de reconsideración por extemporáneo no las valoró, pero como esta instancia demostró la ilegalidad de tal decisión, puede valorar dicho material a efectos de decidir las pretensiones de la demanda.

Aunado a lo anterior, el Consejo de Estado⁸ ha dicho que aún en la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, el contribuyente está habilitado para allegar pruebas diferentes a las allegadas en vía administrativa. Así lo ha dicho la Corporación:

“Valga la pena recordar lo concerniente a la oportunidad para allegar pruebas al expediente, para lo cual es importante hacer mención a lo estipulado en el artículo 744 del Estatuto Tributario, que dispone que las pruebas deben obrar en el expediente por formar parte de la declaración; haber sido allegadas en desarrollo de las facultades de fiscalización e investigación de la Administración; haber sido solicitadas en la respuesta al requerimiento especial; haberse acompañado al memorial de recurso; o porque se practicaron de oficio, entre otras circunstancias. Lo anterior no obsta para que el contribuyente con la demanda presente nuevas pruebas o mejore las aportadas en vía administrativa, toda vez que en el proceso contencioso se otorga a las partes libertad probatoria en la fase respectiva y la ley les da el derecho a demostrar los hechos que constituyen la base de sus afirmaciones. Es así como los numerales 5° del artículo 137 y 4° del artículo 144 del Código Contencioso Administrativo facultan a las partes para que en la demanda o en su contestación soliciten las pruebas que pretendan hacer valer en el proceso. Otra cosa es la valoración que el fallador haga en la sentencia de las pruebas que se aporten oportunamente al proceso. Para que la prueba cumpla los objetivos de llevar la certeza al juzgador sobre la existencia o no de los hechos, es apenas obvio que deba otorgárseles, tanto a las partes como al juez, la libertad de obtenerla, siempre y cuando se respete el debido proceso y no esté prohibida por la ley.”

De otra parte, las pruebas allegadas con la demanda, que fueron las mismas allegadas con el recurso de reconsideración por la parte demandante no fueron tachadas de falsas por la DIAN, lo que lleva a este Tribunal a tenerlas en cuenta para estudiar el acto administrativo demandado. Para resolver el asunto, se cuenta con el siguiente material probatorio:

⁸ CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCION CUARTA Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO sentencia fechada del veintitrés (23) de septiembre de dos mil diez (2010) Radicación número: 25000-23-27-000-2005-01654-01(17425) Actor: ELECTROMECHANICA DE COLOMBIA LTDA EN LIQUIDACION Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Medio de Control : Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante : Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente : 15001-33-31-704-2011-00031-01

- Formulario de Registro Único Tributario del señor Héctor Buitrago Castiblanco identificado con cédula de ciudadanía No 6762353 (FL 12).
- Copia de la declaración de renta y complementarios personas naturales y asimiladas no obligadas a llevar contabilidad, presentada por el señor Héctor Buitrago Castiblanco el día 16 de junio de 2008 ante el Banco de Colombia No 07498657, por el año gravable 2007.
- Copia del REQUERIMIENTO ESPECIAL al señor Héctor Buitrago Castiblanco en el que se presenta modificación a la liquidación privada No 725827002787 de fecha 16 de junio de 2008: En dicho documento la DIAN adujo que de la información exógena allegada a la entidad, se encontró que la EMPRESA R.C CARGA S.A reportó un pago hecho al demandante por \$ 54.786.000, los cuales no fueron declarados por el demandante, razón por la cual modifica los ingresos y por ende la renta líquida gravable a un total de \$ 128.475.000. Al estudiar la DIAN los costos y deducciones los equipara a \$ 0 por cuanto el contribuyente no dio respuesta al requerimiento ordinario No 202382009000238 del 9 de noviembre de 2009, en el que se le pedía justificar los ingresos y costos, habiendo guardado silencio. No obstante a la renta líquida gravable la DIAN indicó que como impuesto a la renta debía el contribuyente la suma de \$ 30.971.000, a la que descontó un valor de \$ 1.285.000 por concepto de retención en la fuente dando un total a pagar por \$ 29.686.000. A lo anterior sumó la sanción impuesta por inexactitud equivalente a \$ 18.894.400, y la sanción por no envío de información equivalente a \$ 6.951.250, para un total a pagar de \$ 55.532.000
- Con la respuesta al requerimiento especial, el contribuyente allegó a la DIAN copia de los documentos radicados ante dicha entidad por la empresa R.C CARGA S.A que certifican que la información exógena allegada a la DIAN **contenía un error de digitación y que en realidad el señor HECTOR BUITRAGO CASTIBLANCO obtuvo ingresos de esa empresa por valor de \$ 1.844.540 y no por \$ 54.786.000.** (fls 50-57).
- Liquidación oficial de renta No 202412011000004 del 17 de febrero de 2011, por medio de la cual la DIAN modificó al liquidación privada de renta presentada por el demandante y para tal efecto aceptó el yerro cometido por R.C. CARGA S.A, por lo que tuvo en cuenta los ingresos declarados por el contribuyente por valor de \$ 81.960.000 y dejó sin efecto la sanción por

Medio de Control : Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante : Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente : 15001-33-31-704-2011-00031-01

inexactitud. *No obstante se mantuvo en su postura de no tener en cuenta costos y deducciones por cuanto el declarante no dio respuesta al requerimiento ordinario y dejó intacta la sanción por no enviar información por valor de \$ 6.951.000, arrojando una suma total a pagar de \$ 21.529.000. (fls 58 a 70)*

- Copia de la notificación de la liquidación oficial de renta mencionada anteriormente, realizada el 19 de febrero de 2011 al demandante.

De la Liquidación oficial de renta No 202412011000004 del 17 de febrero de 2011 se deduce que el pago impuesto al contribuyente se desprende de dos razones a saber:

i). La DIAN no le tuvo en cuenta costos y deducciones a los ingresos por cuanto el contribuyente no dio respuesta al requerimiento ordinario en el que se le solicitó allegar las pruebas de sus ingresos y costos, por lo que la entidad para obtener el impuesto de renta del declarante tomó como renta líquida gravable los ingresos netos sin tener en cuenta costos y deducciones aplicando la sanción del literal b del artículo 651 del Estatuto Tributario, que señala que constituye sanción por no enviar información requerida por la entidad “*El desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso, cuando la información requerida se refiera a estos conceptos y de acuerdo con las normas vigentes, deba conservarse y mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos*” ... “*En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el literal b). Una vez notificada la liquidación sólo serán aceptados los factores citados en el literal b), que sean probados plenamente*”.

Lo anterior reitera que con posterioridad a la notificación de la liquidación es factible allegar pruebas de los costos, ello con el recurso de reconsideración.

Con base en lo anterior los costos allegados como pruebas por la parte actora con el recurso de reconsideración obrantes a folios 83 a 134 hacen parte de los recursos, suministros y servicios usados para la prestación del servicio del transporte de carga, de donde se colige que hacen parte de los deducibles para su declaración de renta. Aunado a lo anterior, tales pruebas no fueron tachadas ni objetadas por la DIAN razón

254

de más para aplicarles la presunción de veracidad y tenerlas como costos en la declaración de renta.

Entonces, al cotejar el valor de las facturas con el cuadro anexo allegado a folios 75 a 79 se evidencia que los costos reportados ascienden a la suma \$ 59.100.157, esto es, superan incluso los costos declarados inicialmente por el contribuyente en su declaración de renta presentada para el año gravable 2007, en donde se apreciaban por un valor de \$ 54.661.000.

En consecuencia, se evidencia que los costos declarados son menores a los efectivamente probados dentro del proceso, situación que conlleva a dejar en firme la declaración de renta privada presentada por el contribuyente, toda vez que no corresponde a esta instancia variar la declaración por aumento de costos – si a ello hubiese lugar – por cuanto ello no fue pretendido por la demanda y por cuanto lo que se aplica en esta sentencia es la presunción de veracidad de los costos declarados por el contribuyente.

Sea esta la oportunidad para indicar que si bien es cierto la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN – dentro de los actos administrativos insistió en que los costos los equiparaba a cero (\$0) por ser esta una sanción impuesta por el Estatuto Tributario, más no porque ésta fuera la situación real del contribuyente, también es evidente que el no estudio de las pruebas allegadas por señor Héctor Castiblanco Buitrago obedeció a que se consideró de manera errónea la presentación extemporánea del recurso de reconsideración, lo que hizo que la entidad no tuviese la oportunidad de valorar tales pruebas, mismas que no fueron controvertidas dentro del proceso judicial y que llevan a esta Sala a tenerlas en cuenta y a declarar la firmeza de la declaración privada de renta presentada por el señor Castiblanco Buitrago.

Aunado a lo anterior, no puede pasar por alto la Sala que se trata de una persona natural frente a la cual la realidad indica que es desmesurado aplicar de manera exegética la sanción de equiparar los costos a \$ 0, pues es evidente que a una persona natural cuyo sostenimiento pende de su trabajo, no puede presumírsele la ausencia de gastos y aplicar el impuesto bajo los ingresos netos, máxime cuando no se requiere mucho esfuerzo para entender que el sostenimiento de un vehículo de transporte de

Medio de Control	:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante	:	Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente	:	15001-33-31-704-2011-00031-01

carga es costoso por cuanto los recursos y suministros para esa actividad requiere inversión dineraria.

Sin más consideraciones la Sala accederá a la pretensión de declarar la firmeza de la declaración privada del impuesto de renta y complementarios correspondiente al periodo fiscal 2007 identificada con el número de formulario 2107004400649 del 16 de junio de 2008.

- **En cuanto a la sanción por no enviar información:**

El artículo 651 del Estatuto Tributario preceptúa:

Art. 651. Sanción por no enviar información. *Las personas y Entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:*

1. Una multa que no supere quince mil (15.000) UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

a) El cinco por ciento (5%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida.

(...)

2. El desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso, cuando la información requerida se refiera a estos conceptos y de acuerdo con las normas vigentes, deba conservarse y mantenerse a disposición de la Administración Tributaria.

Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

La sanción a que se refiere el presente artículo se reducirá al cincuenta por ciento (50%) de la suma determinada según lo previsto en el numeral 1), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al setenta por ciento (70%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el numeral 2). Una vez notificada la liquidación sólo serán aceptados los factores citados en el numeral 2) que sean probados plenamente.

PARÁGRAFO. *El obligado a informar podrá subsanar de manera voluntaria las faltas de que trata el presente artículo, antes de que la Administración Tributaria profiera pliego de cargos, en cuyo caso deberá liquidar y pagar la sanción*

Medio de Control : Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante : Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente : 15001-33-31-704-2011-00031-01

335

correspondiente de que trata el numeral 1) del presente artículo reducida al veinte por ciento (20%).

Las correcciones que se realicen a la información tributaria antes del vencimiento del plazo para su presentación no serán objeto de sanción.

(...)

De conformidad con la norma en cita, para el caso en concreto, el presupuesto para imponer la sanción es que la persona natural a la que se le haya solicitado información no la haya suministrado, o lo haya hecho de manera extemporánea o que no corresponda a lo solicitado.

Para tal efecto entonces se deben verificar la concurrencia de los siguientes requisitos:

- a. Que se haya hecho el requerimiento respectivo
- b. Que haya sido notificado
- c. Que la persona no haya dado respuesta.

Al respecto evidencia la Sala que todos los presupuestos para la imposición de la sanción por no envío de información se encuentran presentes, toda vez que el requerimiento ordinario fue realizado, se notificó en debida forma y el contribuyente no dio respuesta al mismo.

Ha de aclararse que el demandante afirma que no fue notificado en debida forma dicho requerimiento por cuanto la firma del menor de edad quien recibió la correspondencia fue falsificada por el personal del correo de la empresa servientrega. Sin embargo, esta Sala no tiene en cuenta tal afirmación, por cuanto si bien está acreditado que quien aparece como firmante de la entrega es un menor de edad, no es menos cierto que tal situación no anula la notificación y por su parte la falsedad en la firma no fue demostrada dentro del plenario, razones de más para no aceptar tal argumento.

Empero, no puede pasar por alto este Tribunal las siguientes circunstancias previas que motivaron el requerimiento ordinario, y que dieron pie a que la DIAN ante la ausencia de respuesta del contribuyente aplicara la sanción por no envío de información equivalente a \$ 6.951.000:

- El requerimiento ordinario realizado por la DIAN al señor Héctor Castiblanco Buitrago fue consecuencia del programa “Indicios de inexactitud”, en el que la DIAN, evidenció de la información exógena presentada por R.C. CARGA S.A

Medio de Control	:	Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante	:	Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente	:	15001-33-31-704-2011-00031-01

que el señor Héctor Castiblanco le había prestado un servicio por valor de \$ 54.786.000, los cuales no fueron incluidos como ingresos en la declaración privada presentada por el año 2007. Solicitó entonces al contribuyente documentara los ingresos, costos y deducciones, depuración y base para determinar renta presuntiva y retención en la fuente, información que no fue allegada dentro del término otorgado para tal fin.

- Por lo anterior la DIAN profiere el requerimiento especial, proponiendo la liquidación oficial de renta en la que al incluir los ingresos no reportados, equiparar los costos a \$ 0 por el no envío de información y aplicar las sanciones, daba un saldo a pagar por el contribuyente de \$ 55.532.000.
- Ante este requerimiento especial, el contribuyente presentó escrito en el que probó que la información exógena presentada por R.C. CARGA S.A, era errónea, pues el servicio prestado a dicha empresa era por valor de \$ 1.844.540 y no \$ 54.786.000.
- Tal error llevó a que la DIAN profiriera la liquidación oficial de revisión teniendo en cuenta los ingresos declarados por el contribuyente, eliminando la sanción por inexactitud, pero dejando las sanciones por no envío de información y la referente a equiparar los costos a \$0.

Tal situación fáctica, aunada a la declaratoria de nulidad del auto que inadmitió el recurso de reconsideración y al hecho de tenerse en cuenta los costos probados por el contribuyente, impone a la Sala el deber de trasladarse a la causa que dio origen a lo aquí discutido.

En tal sentido, se tiene que lo que motivó a la DIAN a realizar el requerimiento ordinario frente al que no hubo pronunciamiento, fue un error no atribuible al demandante consistente en la información exógena allegada por R.C. CARGA S.A, que dio indicio de inexactitud a la DIAN frente a lo declarado por el señor Héctor Castiblanco Buitrago, error que la misma entidad tuvo en cuenta al proferir la liquidación oficial de revisión pero que no fue suficiente para exonerar de la sanción por el no envío de información.

En este sentido, esta Sala, acudiendo a su deber de impartir justicia y al criterio de equidad que debe caracterizar las decisiones judiciales, dejará sin efecto la sanción por no envío de información, pues no se compadece con los criterios invocados el hecho de que se deje en firme la declaración privada presentada por el contribuyente para el año gravable 2007 al encontrar que no existió irregularidad alguna en su

presentación, pero sancionarle por no enviar información ante un indicio de inexactitud en su contra que resultó ser erróneo.

En tal virtud y toda vez que la causa de todo el proceso administrativo y judicial que ha tenido que soportar el demandante fue un error a él no atribuible, esta Sala deja sin efecto dicha sanción e insta a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, a valorar la situación específica de cada contribuyente, pues en este caso, él se ha visto enfrentado a una sucesión de errores que confluyen en contra de su economía, tales como el error de digitación de R.C. CARGA S.A para el momento de rendir la información exógena, la inadmisión de su recurso de reconsideración por extemporáneo ante pronunciamientos jurisprudenciales que avalaban la presentación de su recurso y la no valoración de los costos en que incurrió en el año 2007, y que no se compadecen con el principio de la primacía de lo sustancial sobre lo procesal y con los principios de equidad y progresividad.

Las consideraciones expuestas en este providencia, llevan a esta Sala a revocar la sentencia proferida por el Juzgado Trece Administrativo de Descongestión de Bogotá – Sección Cuarta - proferida el 30 de octubre de 2015 y en su lugar declarar la nulidad del auto inadmisorio del recurso de reconsideración, el auto que confirmó tal decisión y en consecuencia dejar en firme la declaración privada de renta presentada por el señor Héctor Castiblanco Buitrago para el año 2007.

7. -Costas y agencias en derecho

En el asunto *sub examine* no hay lugar a condenar en costas y agencias en derecho a la parte demandante, pues tal como lo ha indicado el Consejo de Estado⁹ en sentencia de 16 de abril de 2015, éstas deben estar acreditadas, y una vez revisado el cuaderno en segunda instancia da cuenta la Sala que no aparece probada su causación.

Al respecto no puede perderse de vista que de conformidad con lo consagrado en el numeral 8º del artículo 365 del C.G.P., “*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.*”, condición que como ya se dijo no se cumple en este caso.

⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Consejero Ponente: GUILLERMO VARGAS AYALA. Bogotá, D.C., dieciséis (16) de abril de dos mil quince (2015). Radicación número: 25000-23-24-000-2012-00446-01. Actor: C.I. CITITEX DE COLOMBIA S.A. HOY CITITEX UAP S.A. Demandado: DIAN.

Medio de Control : Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante : Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente : 15001-33-31-704-2011-00031-01

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Boyacá, en Sala de Decisión No. 2, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

PRIMERO. REVOCAR la sentencia proferida por el Juzgado Trece Administrativo de Descongestión de Bogotá – Sección Cuarta, que negó las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en esta providencia.

SEGUNDO. DECLARAR LA NULIDAD del auto inadmisorio fechado del 5 de mayo de 2011 por medio del cual, la DIAN consideró extemporánea la presentación del recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial No 202412011000004 del 17 de febrero de 2011, por lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO. DECLARAR LA NULIDAD del auto confirmatorio fechado del 8 de junio de 2011 por medio del cual la DIAN confirmó la decisión contenida en el auto inadmisorio del recurso de reconsideración.

CUARTO. DECLARAR LA NULIDAD de la liquidación oficial de revisión No 202412011000004 del 17 de febrero de 2011, por medio de la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN – modificó la declaración privada del impuesto de renta y complementarios correspondiente al periodo fiscal 2007 presentada por el señor Héctor Castiblanco Buitrago.

QUINTO. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, declarar la firmeza de la declaración privada de renta presentada por el señor Héctor Castiblanco Buitrago el día 16 de junio de 2008 por el año gravable 2007, identificada en el formulario No 2107004400649, de conformidad con las consideraciones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEXTO: Sin condena en costas en esta instancia.

SÉPTIMO: En firme esta providencia, devuélvase el expediente al despacho de origen, dejando las anotaciones y constancias de rigor.

Medio de Control : Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Demandante : Héctor Castiblanco Buitrago
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN
Expediente : 15001-33-31-704-2011-00031-01

351

Esta providencia fue estudiada y aprobada en Sala de decisión No 2 de la fecha

Notifíquese y cúmplase



LUÍS ERNESTO ARCINIEGAS TRIANA
Magistrado



CLARA ELISA CIFUENTES ORTÍZ

Magistrado



JOSÉ ASCENCIÓN FERNÁNDEZ OSORIO
Magistrado