

DETERMINACION OFICIAL DEL IMPUESTO - La actuación inicia con la presentación de la declaración tributaria, por lo que los hechos económicos no declarados por el contribuyente son ajenos a ese trámite / **DECLARACION TRIBUTARIA** - Constituye el marco de la actuación de revisión de la DIAN, razón por la cual en la liquidación de revisión la entidad no se puede pronunciar sobre hechos no declarados / **CONTROL DE LEGALIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO** - Se limita al contenido del acto mismo y no a decisiones relacionadas con él

[...] se advierte que la actora alegó la nulidad de la liquidación oficial de revisión con base en argumentos totalmente ajenos al contenido del acto definitivo demandado, lo cual contraría el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, pues el control de legalidad de los actos administrativos se limita al acto mismo y no a decisiones que no tienen relación con éste. En efecto, en el caso en estudio, la demandante declaró renta por el año gravable 2005 y determinó **un beneficio neto o excedente exento** de \$1.941.802.000 y un impuesto a cargo de \$32.005.000. Con base en los artículos 702 y 711 del Estatuto Tributario, la DIAN modificó la declaración privada para **rechazar parte del beneficio neto exento** y aumentar el impuesto a cargo. Y, aun cuando, como se advirtió, la actora podía demandar *per saltum* la liquidación oficial de revisión, debió controvertir la legalidad de este acto con argumentos y pruebas tendientes a desvirtuar el rechazo parcial del beneficio neto y el consiguiente aumento del impuesto a cargo, como lo hizo al contestar el requerimiento especial. No obstante, en clara violación del artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, cuestionó la legalidad de la liquidación oficial de revisión alegando que en su declaración privada, que se presume veraz, registró erróneamente un beneficio neto en lugar de la pérdida que había obtenido durante el año gravable 2005, lo que constituye un argumento sorpresivo y totalmente ajeno a la discusión entre la Administración y la actora. Lo anterior, porque, como lo ha dicho la Sala, el procedimiento de determinación oficial del impuesto inicia con la presentación de la declaración, por lo cual **los hechos económicos no declarados por el contribuyente son ajenos a dicho trámite**. Por tanto, en la liquidación oficial de revisión la DIAN no puede pronunciarse sobre hechos no declarados, motivo por el cual el acto demandado se ajusta a la legalidad al no haberse referido a la supuesta pérdida fiscal que tenía la demandante en el período en discusión. Lo anterior sería motivo suficiente para negar las pretensiones de la demanda. No obstante, la Sala precisa que si la Fundación incurrió en error al declarar un beneficio neto en lugar de una pérdida fiscal, debió corregir voluntariamente la declaración de renta con base en el procedimiento del artículo 589 del Estatuto Tributario, porque implicaba la disminución del impuesto a cargo

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTICULO 84

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: La Fundación Leonor Goelkel de Chegwin demandó los actos administrativos por los que la DIAN modificó la declaración de renta que presentó por el año gravable 2005, en el sentido de rechazar parcialmente el beneficio neto o excedente que liquidó y determinar un mayor impuesto a cargo. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en cuanto negó las pretensiones de la demanda, al considerar que ésta se fundó en argumentos ajenos al contenido del acto acusado, toda vez que la actora cuestionó su legalidad aduciendo que en el denuncia privado registró erróneamente un beneficio neto exento en lugar de una pérdida fiscal, materia que no fue objeto de debate en la vía gubernativa. En consecuencia, la Sala estimó que la liquidación oficial de revisión se ajustó a la

legalidad, máxime cuando la contribuyente tuvo la oportunidad de corregir voluntariamente su declaración de renta y no lo hizo.

NOTA DE RELATORIA: Sobre el tema de la declaración tributaria como marco del procedimiento de determinación oficial del impuesto se reitera la sentencia de la Sección Cuarta de 15 de junio de 2001, Exp. 11877, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

VIA GUBERNATIVA - Agotamiento. Es presupuesto procesal de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho / AGOTAMIENTO DE LA VIA GUBERNATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA - Requiere la interposición del recurso de reconsideración, salvo en los casos en que se atiende en debida forma el requerimiento especial / REQUERIMIENTO ESPECIAL - Requisitos para que se pueda considerar atendido en debida forma

Según el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo, el agotamiento de la vía gubernativa es presupuesto procesal de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. En términos generales, el agotamiento de la vía gubernativa consiste en ejercitar los recursos legales obligatorios para impugnar los actos administrativos y otorgar a la Administración la oportunidad de confirmarlos, revocarlos o modificarlos. En concreto, el artículo 63 ibídem establece que el agotamiento se produce cuando el acto queda en firme porque (i) no proceden recursos en su contra; (ii) **los recursos procedentes ya se decidieron** o (iii) no se interpusieron los recursos de reposición o queja. De acuerdo con el inciso primero del artículo 720 del Estatuto Tributario, contra las liquidaciones oficiales **procede el recurso de reconsideración** y, por ende, **la vía gubernativa se agota con el acto que decida dicho recurso**. No obstante, el párrafo del artículo en comentario permite a los contribuyentes **prescindir del recurso de reconsideración y demandar directamente la liquidación oficial de revisión**, siempre que se haya atendido en debida forma el requerimiento especial y la demanda se presente dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación de revisión. En reiterada jurisprudencia, esta Sección ha dicho que el requerimiento especial se atiende en debida forma si la respuesta (i) se presenta dentro de los 3 meses siguientes a la notificación del requerimiento especial; (ii) se hace por escrito y como indica el artículo 559 del Estatuto Tributario; (iii) la suscribe el contribuyente o quien tenga la capacidad legal para hacerlo y (iv) contiene las objeciones al requerimiento. En ese orden de ideas, el contribuyente puede prescindir del recurso de reconsideración y demandar directamente la liquidación oficial de revisión, si cumple los requisitos del artículo 720 [párrafo] del Estatuto Tributario.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO -ARTICULO 63 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTICULO 135 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 559 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 720

NOTA DE RELATORIA: Sobre el agotamiento de la vía gubernativa en materia tributaria se reiteran sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 9 de septiembre de 2004, Exp. 13860, C.P. Ligia López Díaz; 28 de octubre de 2004, Exp. 13816, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 4 de noviembre de 2004, Exp. 13818, C.P. Héctor J. Romero Díaz; 6 de octubre de 2005, Exp. 14581, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; 25 de marzo de 2010, Exp. 16831, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y 12 de mayo de 2010, Exp. 16448, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., tres (3) de julio de dos mil trece (2013)

Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00064-01(18933)

Actor: FUNDACION LEONOR GOELKEL DE CHEGWIN

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 25 de mayo de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual se dispuso:

***“PRIMERO. DECLÁRASE** probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa planteada por el apoderado judicial de la parte demandada, conforme a lo establecido en la parte motiva de esta providencia.*

***SEGUNDO.** Declárase inhibida para fallar respecto de la petición de que se “acepte la pérdida fiscal determinada legalmente”, conforme a lo establecido en la parte motiva de esta providencia.*

***TERCERO. NIÉGANSE** las demás pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia”.*

ANTECEDENTES

El 7 de abril de 2006, la FUNDACIÓN LEONOR GOELKEL DE CHEGWIN presentó la declaración de renta por el año gravable 2005, en la que liquidó beneficio neto exento por \$1.941.802.000 y un impuesto a cargo de cero (0)¹.

El 22 de noviembre de 2007, la sociedad corrigió la declaración inicial para liquidar un impuesto a cargo de \$32.005.000, pero mantuvo el beneficio neto².

El 13 de marzo de 2008, la DIAN notificó el Requerimiento Especial 300632008000019 de 7 de marzo de 2008, en el que propuso modificar la declaración privada³. El contribuyente respondió el requerimiento⁴.

¹ Fl. 772 c.a. 4.

² Fl. 773 c.a. 4.

El 9 de diciembre de 2008, la demandada notificó la Liquidación Oficial de Revisión 322412008000008 de 5 de diciembre de 2008, en la que efectuó las siguientes modificaciones: (i) adicionó ingresos gravables por \$949.617.000 como consecuencia del rechazo parcial de la exención del beneficio neto, y (ii) determinó el impuesto de renta a cargo en \$449.836.000⁵.

Por haber atendido en debida forma el requerimiento especial, la actora presentó demanda *per-saltum* contra la liquidación de revisión.

DEMANDA

La FUNDACIÓN LEONOR GOELKEL DE CHEGWIN, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del C.C.A., solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión. A título de restablecimiento del derecho, pidió que (i) se declaren procedentes todos los egresos e inversiones realizadas en el año 2005 para la determinación del beneficio neto o excedente y que, en consecuencia, se acepte la pérdida fiscal que generan, (ii) en su defecto, se declare en firme la liquidación privada, y (iii) se condene en costas a la demandada.

Citó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29, 83 y 95 num. 9 de la Constitución Política.
- Artículos 1, 357, 683, 684, 772 y 777 del Estatuto Tributario.
- Artículo 4 del Decreto 4400 de 2004, modificado por el artículo 3 del Decreto 640 de 2005.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Determinación del beneficio neto o excedente

La DIAN reconoció como renta exenta del año 2005 los valores utilizados para la adquisición de equipos médicos (\$992.185.000), pero no le dio tal calidad a los pagos efectuados para amortizar el crédito (\$949.617.000), porque los recursos del crédito se invirtieron en ese mismo año. Bajo ese parámetro, todas las

³ Fls. 757 a 768 c.a. 4.

⁴ Fls. 728 a 744 c.a. 4.

⁵ Fls, 859 a 880 c.a. 4.

inversiones del año 2005 debieron tenerse en cuenta como egreso procedente para la liquidación del impuesto y no podían considerarse como reinversión en el periodo siguiente, para efectos de la exención del beneficio neto.

Los ingresos netos y los costos declarados fueron tomados del estado de resultados a 31 de diciembre de 2005. La renta líquida gravable calculada en la declaración de corrección corresponde a egresos que iban a ser rechazados por la Administración en la etapa de fiscalización, por lo que la actora corrigió voluntariamente la declaración.

Los egresos declarados (\$10.902.224.224) no comprenden los activos fijos adquiridos y las inversiones efectuadas durante el año 2005 por \$5.095.390.062, según consta en el certificado de revisor fiscal, los libros auxiliares y los documentos soporte presentados en la vía gubernativa, que la DIAN no valoró y de los cuales debía advertir que en lugar de beneficio neto se generó pérdida fiscal.

Aunque no hayan sido incluidas en la declaración y ésta se encuentre en firme, las inversiones y adquisiciones de activos fijos realizadas en el año 2005 por \$5.095.390.062 deben tratarse como egresos procedentes, pues, constituyen derechos esenciales para las entidades del régimen tributario especial. A su vez, se debe reconocer la pérdida fiscal que estos egresos generan por \$2.034.165.773.

Además, teniendo en cuenta que la Fundación liquidó el impuesto con fundamento en las cifras contables sin conciliar, en aplicación del artículo 4 del Decreto 4400 de 2004, modificado por el artículo 3 del Decreto 640 de 2005, de los egresos declarados se deben descontar la depreciación sobre maquinaria, planta y equipo (\$225.926.307), la amortización sobre inversiones en mejoras de propiedades ajenas (\$63.064.153) y la inversión en dotación de unidades renales (\$684.958.004).

La DIAN parte de la base de que la declaración de renta arrojó beneficio neto o excedente y que éste no fue reinvertido, pero si se reconoce que los egresos procedentes fueron mayores a los declarados, se generaría una pérdida fiscal que invalidaría la motivación de la liquidación de revisión.

2. Principios de equidad, justicia y buena fe en materia tributaria

Dentro de los egresos declarados, la Fundación no incluyó el valor total de las inversiones y de los activos fijos que adquirió en el año 2005. Este error llevó a que la carga fiscal asumida fuera superior a la que legalmente correspondía.

Aunque la declaración haya quedado en firme, en aplicación de los principios de equidad y justicia tributaria, se debe permitir al contribuyente demostrar y declarar el valor real del impuesto a su cargo en instancia judicial. Adicionalmente, la obligación de tributar surge por la realización del hecho generador, no por la presentación de la declaración.

La obligación tributaria sustancial prevalece sobre los errores que de buena fe cometen los contribuyentes en la elaboración de la declaración. La Administración no puede aprovecharse de esos errores, pues el Estado se enriquecería sin causa legal y la verdad formal se antepondría a la verdad material.

3. Violación al debido proceso y condena en costas

La actuación de la DIAN obligó a la Fundación a contratar expertos para que defendieran sus intereses en sede administrativa y en instancia judicial, de modo que procede la condena en costas a la demandada, en los términos del artículo 393 del Código de Procedimiento Civil.

Finalmente, la Administración desconoció el debido proceso de la actora, en la medida en que se apartó del ordenamiento legal para recaudar un impuesto no causado.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó no acceder a las pretensiones de la demanda con los argumentos que se resumen a continuación:

La decisión de no interponer recurso de reconsideración limita las objeciones que el contribuyente puede presentar en la demanda, ya que deben contraerse a las planteadas en la respuesta al requerimiento especial. Las tesis adicionales no pueden tenerse en cuenta, porque no agotaron la vía gubernativa.

Los argumentos planteados en la demanda para justificar la pretensión de modificar la declaración privada en el sentido de reconocer la pérdida fiscal difieren de aquellos propuestos en la etapa de fiscalización y, por ello, la Administración no tuvo la oportunidad de pronunciarse al respecto.

Pretender que se avale el cambio de las cifras reportadas en la liquidación privada para pasar de impuesto a cargo a pérdida fiscal, implica desconocer las normas y principios que regulan las actuaciones judiciales y administrativas.

Para modificar una declaración, la DIAN parte de los datos declarados por el contribuyente, para así constatar su situación contable y fiscal. Luego de la notificación del requerimiento especial, la declaración adquiere firmeza ante la Administración y el contribuyente solo puede modificarla para corregir los renglones glosados. Los cambios adicionales invalidan la corrección.

La pretensión de la actora de modificar la liquidación privada para incluir egresos superiores a los declarados y así determinar una pérdida fiscal, es incompatible con la naturaleza de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, que fue instituida para controvertir la legalidad de los actos con los que la Administración determina la correcta carga fiscal del contribuyente.

En la declaración de renta del año 2005, la demandante liquidó beneficio neto o excedente exento por \$1.941.802.000. La DIAN solicitó la comprobación de la reinversión de ese beneficio en el año 2006, ante lo cual, en la respuesta al requerimiento la actora informó que el beneficio se utilizó para desarrollar el objeto social; específicamente, se aumentó el capital en \$2.300.000.000 y se amortizó el crédito adquirido con Bancafé en \$2.500.000.000.

Luego de analizar las explicaciones de la Fundación, la DIAN concluyó que la reinversión de \$949.617.000 no fue justificada. Toda vez que el artículo 358 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 8 del Decreto 4400 de 2005, exigen la reinversión para que el beneficio neto o excedente tenga el carácter de exento, la suma en discusión se trató como ingreso gravado.

Por último, la diferencia contable a que alude la demandante, que justificaría mayores egresos procedentes, solo se menciona en el certificado de revisor fiscal, pero no se advierte en las demás pruebas contables que la Administración valoró.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal se declaró inhibido para fallar respecto de la petición de aceptar la pérdida fiscal y negó las demás pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

Si bien es posible que en la demanda se invoquen nuevos argumentos, es necesario que exista identidad entre el asunto discutido en vía gubernativa y en instancia judicial, ya que cuando el contribuyente se acoge al parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario, la demanda se encuentra limitada por las objeciones propuestas en la respuesta al requerimiento especial y las glosas formuladas en la liquidación de revisión.

En la demanda, la Fundación solicitó el reconocimiento de la pérdida fiscal que, en su criterio, se generó en el año 2005, aspecto que no fue debatido dentro del proceso de determinación. Por tal razón, la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa aparece probada y no hay lugar a emitir pronunciamiento de fondo frente a dicha pretensión.

Las pruebas que existen en el proceso demuestran que el beneficio neto o excedente del año 2005 no se reinvertió en el año 2006, pues, las inversiones tuvieron lugar en el año 2005 y así lo reconoció la demandante en la respuesta al requerimiento especial. A lo anterior se añade que, para efectos de la exención, la amortización del crédito no constituye "inversión", debido a que aquella simplemente es una erogación periódica realizada para extinguir la obligación adquirida.

De otra parte, la actuación de la DIAN estaba circunscrita a la declaración privada y, por tanto, la liquidación oficial no podía apartarse de los hechos económicos reportados por el contribuyente en la declaración. Con todo, en la etapa de determinación oficial, el contribuyente tuvo la oportunidad de replantear la situación fiscal y exponerla a la Administración.

En aplicación del principio *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*, la demandante no podía invocar a su favor el error en la liquidación del impuesto para pedir al juez que determine la “pérdida” y posteriormente anule los actos oficiales, teniendo en cuenta que ese mismo error fue el que llevó a que la Administración liquidara el impuesto a su cargo.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló el fallo por las siguientes razones:

1. Agotamiento de la vía gubernativa

La sentencia impugnada desconoció los artículos 304 y 305 del Código de Procedimiento Civil, porque los fundamentos invocados no son congruentes con la decisión de declarar probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa.

En la sentencia de 20 de septiembre de 2007, mencionada en el fallo, se reconoce la posibilidad de presentar en la demanda nuevos o mejores argumentos y causales de nulidad no expuestas en la vía gubernativa, siempre que se mantenga la petición inicial, ya que se busca garantizar el derecho de acceso a la justicia y al debido proceso de los administrados. No obstante, el fallo impugnado se aparta de la tesis descrita para exigir identidad entre lo solicitado en vía gubernativa y en instancia judicial.

Si se hubiera seguido el criterio plasmado en la sentencia descrita, no se habría declarado probada la excepción, teniendo en cuenta que tanto en la respuesta al requerimiento especial como en la demanda, la Fundación solicitó la revocatoria de la liquidación de revisión. Como restablecimiento del derecho, la actora solicitó el reconocimiento de la pérdida fiscal, sin que con ello haya modificado la petición formulada en la respuesta al requerimiento especial.

El párrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario permite a los contribuyentes demandar directamente la liquidación de revisión, sin agotar la vía gubernativa. Por tanto, quien se acoja a esta opción no está sometido a las condiciones que se exigen a quienes deben cumplir con esa carga procesal.

Aun si fuera necesario agotar la vía gubernativa, la jurisprudencia ha reconocido que es posible que ante la jurisdicción se presenten nuevos argumentos, siempre que estén relacionados con los hechos en discusión.

La solicitud de aplicar las normas sustanciales para determinar el beneficio neto o excedente fiscal tiene como propósito que se establezca la situación fiscal real de la Fundación para el año 2005 y, con tal fin, en la etapa de fiscalización se aportaron las pruebas que indicaban que por el monto de las inversiones efectuadas, la demandante obtuvo pérdida fiscal en el año 2005. En consecuencia, el fundamento de la pérdida fiscal que se invocó en la demanda fue un hecho conocido por la DIAN.

El Tribunal no analizó los cargos presentados en la demanda y se limitó a estudiar si la amortización del crédito se considera reinversión del beneficio neto o excedente, pese a que ello no fue discutido. Por el contrario, en la demanda, la Fundación reconoció que los recursos del crédito se invirtieron en el año 2005, motivo por el cual no existía beneficio neto exento.

La DIAN no valoró la contabilidad de la demandante para acreditar la existencia de la pérdida fiscal. Se limitó a constatar la reinversión del beneficio neto o excedente, aspecto que no fue discutido en la demanda.

2. Pérdida fiscal

En los actos demandados, la DIAN cuestionó la exención del beneficio neto o excedente, porque los recursos del crédito para la adquisición de equipos se invirtieron en el año 2005 y no en el 2006.

De acuerdo con lo anterior, todas las inversiones realizadas durante el año 2005 debieron tenerse en cuenta como egreso procedente para la determinación del impuesto, tal y como ordenan los artículos 357 del Estatuto Tributario y 4 del Decreto 4400 de 2004 que fue modificado por el artículo 3 del Decreto 640 de 2005. Así, la Fundación tenía derecho a solicitar en su declaración todos los egresos procedentes.

Las cifras utilizadas para elaborar la declaración de renta fueron extraídas de los estados financieros a 31 de diciembre de 2005, que se aportaron con la demanda. Los únicos valores que difieren, corresponden a las deducciones que la DIAN propuso rechazar y que la demandante corrigió en su oportunidad.

El resultado contable coincide con el valor declarado; entonces, la Fundación no incluyó dentro de los egresos procedentes el valor total de los activos fijos adquiridos y de las inversiones efectuadas en el año 2005, que fueron verificadas por la DIAN en la etapa de fiscalización. Por tanto, no son hechos nuevos.

En el certificado de revisor fiscal y en los libros auxiliares consta el valor de los egresos no incluidos en la declaración. El Tribunal no valoró estos documentos y, por ello, desconoció los artículos 304 y 305 del Código de Procedimiento Civil.

En aplicación de los principios que rigen las actuaciones administrativas se debe liquidar el impuesto a cargo de la Fundación bajo los parámetros del artículo 357 del Estatuto Tributario y reconocer la pérdida fiscal que genera. Con lo anterior, la motivación de la liquidación de revisión pierde validez, pues, si no se genera beneficio neto o excedente, no procede el desconocimiento de la exención.

Aunque en la declaración se consignaron valores que se consideraban veraces, era función de la DIAN verificar la correcta determinación del impuesto, más aún si tuvo a su disposición la contabilidad y los documentos soporte que presentó la Fundación.

Entender que los errores cometidos por los contribuyentes no pueden ser corregidos por las autoridades judiciales implica desconocer el espíritu de justicia y el derecho de defensa.

3. Principios de equidad, justicia y buena fe

El error en que incurrió la Fundación llevó a que la carga fiscal asumida fuera superior a la que legalmente corresponde, pero no por ello se debe desconocer que, de acuerdo con el artículo 95 de la Constitución Política, los ciudadanos deben contribuir dentro de los principios de justicia y equidad.

Además, dicho error no implica la realización del hecho generador del tributo, y la jurisprudencia ha dado validez al impuesto demostrado por el contribuyente, aun cuando la declaración privada se encuentre en firme.

Aunque el contribuyente cometa errores al elaborar la declaración tributaria, la obligación tributaria sustancial prevalece. La DIAN no puede valerse de dichos errores para exigir el pago de un mayor impuesto, porque en tal escenario, prevalecería la verdad formal o aparente sobre la verdad real y el Estado se enriquecería sin justa causa.

La Fundación suministró la información solicitada por la entidad dentro del proceso de fiscalización y corrigió la declaración para descontar los gastos rechazados por la DIAN. Lo anterior demuestra que no tuvo la intención de defraudar al Estado.

Las pruebas aportadas confirman que aun cuando en la declaración privada se liquidó saldo a pagar, en el año 2005 el resultado de las operaciones de la Fundación fue negativo y no debió generar impuesto a cargo.

4. Condena en costas

El recurrente repitió los argumentos de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **actora** reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

La **demandada** insistió en los argumentos de la contestación y precisó que la sentencia impugnada no desconoció los artículos 304 y 305 del Código de Procedimiento Civil, debido a que si bien declaró probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa, también analizó los cargos presentados en la demanda y concluyó que las pretensiones no eran procedentes.

El **Ministerio Público** estimó que el fallo de primera instancia debe confirmarse, por los siguientes motivos:

La jurisprudencia ha admitido que se presenten en la demanda hechos y argumentos nuevos, sin que exista indebido agotamiento de la vía gubernativa.

En el caso, la actora aplicó el párrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario y demandó directamente la liquidación de revisión, sin interponer recurso de reconsideración, ya que la norma solo exige que se responda el requerimiento especial y que exista liquidación de revisión. De modo que el Tribunal no debió declarar probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa.

Por otra parte, como la Fundación no demostró la reinversión del beneficio neto o excedente, la DIAN debía rechazar la exención y gravar el beneficio con el impuesto de renta, de conformidad con el artículo 358 del Estatuto Tributario.

El reconocimiento de la pérdida fiscal solicitado en la demanda no es procedente, debido a que la jurisdicción contenciosa solo revisa el contenido material del acto, para lo cual examina la legalidad de los actos administrativos frente a las normas que se invocan como violadas y, por ello, no podría practicarse una nueva liquidación privada.

La liquidación de revisión está circunscrita a las glosas propuestas en el requerimiento especial y a la respuesta del contribuyente. Si la Administración cuestionó algunos conceptos, no podría desconocer la totalidad de la declaración.

La corrección de las liquidaciones privadas no es función de la DIAN o de las autoridades judiciales sino de los contribuyentes, de acuerdo con los artículos 588 y 702 y siguientes del Estatuto Tributario.

Finalmente, aunque el Tribunal declaró probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa, también analizó los demás argumentos presentados en la demanda.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide si son nulos los actos por los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto de renta que la FUNDACIÓN LEONOR GOELKEL DE CHEGWIN presentó por el año gravable 2005.

Según el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo, el agotamiento de la vía gubernativa es presupuesto procesal de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho⁶.

En términos generales, el agotamiento de la vía gubernativa consiste en ejercitar los recursos legales obligatorios para impugnar los actos administrativos y otorgar a la Administración la oportunidad de confirmarlos, revocarlos o modificarlos⁷. En concreto, el artículo 63 ibídem establece que el agotamiento se produce cuando el acto queda en firme porque (i) no proceden recursos en su contra; (ii) **los recursos procedentes ya se decidieron** o (iii) no se interpusieron los recursos de reposición o queja⁸.

De acuerdo con el inciso primero del artículo 720 del Estatuto Tributario, contra las liquidaciones oficiales **procede el recurso de reconsideración**⁹ y, por ende, **la vía gubernativa se agota con el acto que decida dicho recurso**.

No obstante, el párrafo del artículo en comentario¹⁰ permite a los contribuyentes **prescindir del recurso de reconsideración y demandar directamente la liquidación oficial de revisión**, siempre que se haya atendido en debida forma el requerimiento especial y la demanda se presente dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación de revisión.

En reiterada jurisprudencia, esta Sección ha dicho que el requerimiento especial se atiende en debida forma si la respuesta (i) se presenta dentro de los 3 meses

⁶ CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. **“Artículo 135. Posibilidad de demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo contra actos particulares.** La demanda para que se declare la nulidad de un acto particular, que ponga término a un proceso administrativo, y se restablezca el derecho del actor, debe agotar previamente la vía gubernativa mediante acto expreso o presunto por silencio negativo.

El silencio negativo, en relación con la primera petición también agota la vía gubernativa.

Sin embargo, si las autoridades administrativas no hubieran dado oportunidad de interponer los recursos procedentes, los interesados podrán demandar directamente los correspondientes actos”.

⁷ Sentencia del 25 de marzo de 2010, exp. 16831.

⁸ Ibídem. **“Artículo 63. Agotamiento de la vía gubernativa.** El agotamiento de la vía gubernativa acontecerá en los casos previstos en los numerales 1 y 2 del artículo anterior, y cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o de queja.

⁹ ESTATUTO TRIBUTARIO. **“Artículo 720. Recursos contra los actos de la Administración Tributaria. Inciso 1°.** 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”.

¹⁰ Ibídem. **“Artículo 720. Párrafo.** 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”.

siguientes a la notificación del requerimiento especial; (ii) se hace por escrito y como indica el artículo 559 del Estatuto Tributario¹¹; (iii) la suscribe el contribuyente o quien tenga la capacidad legal para hacerlo y (iv) contiene las objeciones al requerimiento¹².

En ese orden de ideas, el contribuyente puede prescindir del recurso de reconsideración y demandar directamente la liquidación oficial de revisión, si cumple los requisitos del artículo 720 [parágrafo] del Estatuto Tributario.

En el presente caso, la Fundación podía demandar directamente la liquidación oficial de revisión, dado que atendió en debida forma el requerimiento especial. En efecto, la respuesta al requerimiento (i) fue radicada el 12 de junio de 2008, esto es, dentro de los tres (3) meses siguientes a la notificación (13 de marzo de 2008); (ii) consta por escrito debidamente presentado; (iii) se encuentra suscrita por el representante legal de la Fundación y (iv) contiene las objeciones al requerimiento¹³. Además, presentó la demanda dentro de los cuatro meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial de revisión.

En este orden de ideas, la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa propuesta por la DIAN no se encuentra probada, por lo cual se revocarán los numerales primero y segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada.

No obstante, se advierte que la actora alegó la nulidad de la liquidación oficial de revisión con base en argumentos totalmente ajenos al contenido del acto definitivo

¹¹ *Ibídem*. “**Artículo 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.

2. *Presentación electrónica.* Para todos los efectos legales la presentación se entenderá surtida en el momento en que se produzca el acuse de recibo en la dirección o sitio electrónico asignado por la DIAN. Dicho acuse consiste en el registro electrónico de la fecha y hora en que tenga lugar la recepción en la dirección electrónica. La hora de la notificación electrónica será la correspondiente a la oficial colombiana. Para efectos de la actuación de la Administración, los términos se computarán a partir del día hábil siguiente a su recibo. (...).”

¹² Entre otras sentencias, ver las de 9 de septiembre de 2004, exp. 13860, C. P. Ligia López Díaz; 28 de octubre de 2004, exp. 13816, C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 4 de noviembre de 2004, exp. 13818, C. P. Héctor J. Romero Díaz y 6 de octubre de 2005, exp. 14581, C. P. María Inés Ortiz Barbosa; y del 12 de mayo de 2010, exp. 16448, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹³ Fls. 607 a 623 c.a. 4.

demandado, lo cual contraría el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo¹⁴, pues el control de legalidad de los actos administrativos se limita al acto mismo y no a decisiones que no tienen relación con éste.

En efecto, en el caso en estudio, la demandante declaró renta por el año gravable 2005 y determinó **un beneficio neto o excedente exento** de \$1.941.802.000 y un impuesto a cargo de \$32.005.000.¹⁵ Con base en los artículos 702¹⁶ y 711¹⁷ del Estatuto Tributario, la DIAN modificó la declaración privada para **rechazar parte del beneficio neto exento** y aumentar el impuesto a cargo¹⁸.

Y, aun cuando, como se advirtió, la actora podía demandar *per saltum* la liquidación oficial de revisión, debió controvertir la legalidad de este acto con argumentos y pruebas tendientes a desvirtuar el rechazo parcial del beneficio neto y el consiguiente aumento del impuesto a cargo, como lo hizo al contestar el requerimiento especial¹⁹.

No obstante, en clara violación del artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, cuestionó la legalidad de la liquidación oficial de revisión alegando que en su declaración privada, que se presume veraz²⁰, registró erróneamente un beneficio neto en lugar de la pérdida que había obtenido durante el año gravable 2005, lo que constituye un argumento sorpresivo y totalmente ajeno a la discusión entre la Administración y la actora.

¹⁴ **ARTICULO 84. ACCIÓN DE NULIDAD.** <Código derogado por el artículo 309 de la Ley 1437 de 2011. Rige a partir del dos (2) de julio del año 2012. El texto vigente hasta esta fecha es el siguiente:> <Ver Notas del Editor> <Artículo CONDICIONALMENTE EXEQUIBLE. Subrogado por el artículo 14 del Decreto 2304 de 1989. El nuevo texto es el siguiente:> Toda persona podrá solicitar por sí o por medio de representante, que se declare la nulidad de los actos administrativos. Procederá no sólo cuando los actos administrativos infrinjan las normas en que deberían fundarse, sino también cuando hayan sido expedidos por funcionarios u organismos incompetentes, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencias y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias del funcionario o corporación que los profirió.

También puede pedirse que se declare la nulidad de las circulares de servicio y de los actos de certificación y registro. (Subraya la Sala)

¹⁵ Folio 772 c.a 4

¹⁶ **Artículo 702. Facultad de modificar la liquidación privada.** La administración de impuestos podrá modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores mediante liquidación de revisión.

¹⁷**Artículo 711. Correspondencia entre la declaración, el requerimiento y la liquidación de revisión.** La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere".

¹⁸ Folios 859 y 880 c.a. 4.

¹⁹ Fls. 728 a 744 c.a. 4.

²⁰ Artículo 746 del Estatuto Tributario

Lo anterior, porque, como lo ha dicho la Sala²¹, el procedimiento de determinación oficial del impuesto inicia con la presentación de la declaración, por lo cual **los hechos económicos no declarados por el contribuyente son ajenos a dicho trámite**. Por tanto, en la liquidación oficial de revisión la DIAN no puede pronunciarse sobre hechos no declarados, motivo por el cual el acto demandado se ajusta a la legalidad al no haberse referido a la supuesta pérdida fiscal que tenía la demandante en el período en discusión.

Lo anterior sería motivo suficiente para negar las pretensiones de la demanda. No obstante, la Sala precisa que si la Fundación incurrió en error al declarar un beneficio neto en lugar de una pérdida fiscal, debió corregir voluntariamente la declaración de renta con base en el procedimiento del artículo 589 del Estatuto Tributario²², porque implicaba la disminución del impuesto a cargo.

Además, si la demandante consideraba que tenía derecho a deducir la totalidad de las inversiones que realizó en el periodo gravable y no corrigió voluntariamente el error en la oportunidad prevista en la ley, no puede ahora alegar la vulneración de la presunción de buena fe y de los principios de justicia y equidad tributaria para que la Administración le desconozca su propia declaración, pues, es principio universal de derecho que *“nadie puede alegar en su favor su propia torpeza o culpa”*²³.

De otra parte, la aplicación del principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal (artículo 228 de la Constitución Política), no puede llevar a que se vulneren las normas de procedimiento tributario, entre ellas, las que regulan el

²¹ Sentencia del 15 de junio de 2001, exp. 11877, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, entre otras.

²² Ibídem. Artículo 589. **“Correcciones que disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a favor.** Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando al saldo a favor, se elevará solicitud a la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente, dentro de los dos* años siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración.

La Administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá a la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contara a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso.

Cuando no sea procedente la corrección solicitada, el contribuyente será objeto de una sanción equivalente al 20% del pretendido menor valor a pagar o mayor saldo a favor, la que será aplicada en el mismo acto mediante el cual se produzca el rechazo de la solicitud por improcedente. Esta sanción se disminuirá a la mitad, en el caso de que con ocasión del recurso correspondiente sea aceptada y pagada.

La oportunidad para presentar la solicitud se contará desde la fecha de la presentación, cuando se trate de una declaración de corrección.

PARÁGRAFO. El procedimiento previsto en el presente artículo, se aplicará igualmente a las correcciones que impliquen incrementos en los anticipos del impuesto, para ser aplicados a las declaraciones de los ejercicios siguientes, salvo que la corrección del anticipo se derive de una corrección que incrementa el impuesto por el correspondiente ejercicio”.

²³ <Nemo auditur propiam turpitudinem allegans>, Ver sentencia T- 332 de 1994

trámite para la corrección de las declaraciones privadas, por ser de orden público y de obligatorio cumplimiento.

Sobre el particular, la Sala sostuvo que²⁴:

"[...] para aplicar el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, que proclama el artículo 228 Constitucional, no se pueden dejar de lado las reglas fundamentales que enmarcan el procedimiento tributario, ya que todas las actuaciones deben surtirse en la oportunidad procesal indicada por la ley. Así las cosas, la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, que pide la demandante, no pueden llevar al extremo de modificar todo el ordenamiento procedimental tributario, con el fin de adecuar una actuación administrativa a situaciones particulares de un contribuyente, pues de hacerlo se vulnerarían postulados constitucionales superiores, como el debido proceso y el derecho de defensa, además de desconocer la naturaleza jurídica de las normas procesales, que son de orden público y de estricto cumplimiento [...]"

Por lo demás, el solo hecho de que la actora hubiera exhibido la contabilidad, no obligaba a que la DIAN determinara la pérdida fiscal. Debido a la presunción de veracidad de la declaración, para verificar su exactitud, la Administración debía partir de los datos consignados en ésta. En consecuencia, si la demandante registró un beneficio neto exento, la demandada carecía de motivos para cuestionar la supuesta existencia de una pérdida, más aún si se tiene en cuenta que en la respuesta al requerimiento especial, la actora se limitó a demostrar que cumplió los requisitos legales para que el beneficio neto declarado fuera exento.

En consecuencia, el reconocimiento de la pérdida fiscal solicitado por la demandante no es procedente.

La Sala precisa que no accederá a la pretensión subsidiaria de declarar en firme la liquidación privada, debido a que la actora no expuso argumentos tendientes a demostrar que el beneficio neto o excedente cumplió los requisitos para la exención.

Por el contrario, tanto en la demanda como en el recurso de apelación, insistió en que no obtuvo beneficio neto sino pérdida, por lo cual no tenía razón de ser la liquidación de revisión, y reconoció que la reinversión del beneficio solo fue alegada en vía gubernativa, no en instancia judicial.

²⁴ Sentencia del 19 de mayo de 2011, exp. 17266, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Al efecto en el recurso afirmó:

*“(...) Por lo anterior, el Tribunal se abstiene de analizar los cargos de nulidad planteados en la demanda y se limita someramente a analizar si la amortización durante el año 2006 del crédito otorgado por Bancafé a la Fundación en el año 2005 puede considerarse, para efectos del régimen tributario especial, una reinversión del beneficio neto o excedente que tenga la calidad de exento según el artículo 357 del E.T., pese a que tal “argumento” no fue elevado como cargo de nulidad contra el acto administrativo demandado. **El memorial de demanda (...) hace un recuento de lo “argumentado” en vía gubernativa con el objeto de ofrecer un entendimiento completo de la situación debatida, pero en ningún momento la amortización del crédito otorgado por Bancafé es invocado como cargo de nulidad como erradamente lo entiende el Tribunal. [...]***

No obstante, tanto el Requerimiento Especial como la Liquidación Oficial de Revisión consideraron irrelevante examinar y valorar la contabilidad de la Fundación, concentrándose específicamente en indagar sobre la reinversión del beneficio neto o excedente durante el año gravable 2006, situación que la Fundación refutó solamente en la etapa de fiscalización y determinación administrativa, bajo el “argumento” de que la amortización de tal crédito era suficiente para obtener la exención”.(Destaca la Sala)

Por último, la Sala tampoco accederá a la petición de condenar en costas a la demandada, debido a que la actora no desvirtuó la legalidad de los actos acusados.

En conclusión, se revocarán los numerales primero y segundo de la parte resolutive del fallo apelado para declarar no probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa y se confirmará el numeral tercero, que negó las pretensiones de la demanda.

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

F A L L A

1. REVÓCANSE los numerales primero y segundo de la sentencia apelada. En su lugar, **DECLÁRASE NO PROBADA** la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa propuesta por la demandada.

2. **CONFÍRMASE** el numeral tercero de la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva.

RECONÓCESE a MARCO ORLANDO OSORIO RODRÍGUEZ como apoderado del demandado en los términos y para los efectos del poder conferido (fl. 273 c.p.).

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

