

CORRECCION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS Y LIQUIDACIONES OFICIALES
- **Procede en cualquier tiempo frente a errores aritméticos o de transcripción que no afecten sustancialmente el contenido del acto corregido / ACTO ADMINISTRATIVO DE CORRECCION** - **Conforma una unidad con el acto administrativo corregido / CORRECCION DE ERROR SUSTANCIAL EN ACTO ADMINISTRATIVO** - **No procede en cualquier tiempo, sino mediante revocatoria directa / CORRECCION DE ERROR ARITMETICO O DE TRANSCRIPCION** - **El error debe ser evidente e intrascendente y su apreciación no debe requerir de valoraciones jurídicas**

La norma [art. 866 del E.T.) consagra la facultad de la Administración de **corregir en cualquier tiempo**, de oficio o a petición de parte, los errores aritméticos o de **transcripción** que hayan cometido los funcionarios que expidieron los actos administrativos, mientras no se hayan demandado ante la jurisdicción contencioso administrativa. Como los errores de transcripción, que son los que interesan en este asunto, **no son sustanciales sino de forma**, la ley permite que la autoridad tributaria corrija tales yerros, aun de oficio y **en cualquier momento**, obviamente antes de que se acuda a esta jurisdicción, pues, se reitera, no afectan sustancialmente el contenido del acto que se corrige [...] A su vez, cuando la Administración Tributaria pretende corregir los errores en que ha incurrido y **que afectan en forma sustancial el contenido del acto administrativo particular corregido**, no puede expedir actos de corrección en cualquier tiempo, con fundamento en el artículo 866 del Estatuto Tributario. Debe acudir a la revocatoria directa de la decisión administrativa, para lo cual requiere el consentimiento expreso y escrito del particular, como lo prevé el artículo 73 del Código Contencioso Administrativo, siempre que el contribuyente no hubiera interpuesto los recursos en la vía gubernativa (artículo 736 del Estatuto Tributario) [...] Así pues, para que la Administración pueda ejercer la facultad de corregir los errores aritméticos o de transcripción, como lo prevé el artículo 866 del Estatuto Tributario, **es necesario que el error sea evidente**, esto es, que no modifique la “*eficacia sustancial del acto en que existe*” o, como lo ha dicho la Sala, que no afecte el contenido sustancial del acto administrativo que se corrige. Asimismo, **la apreciación del error descarta una “operación de calificación jurídica”**, como lo precisó la doctrina, y la corrección de éste no puede alterar fundamentalmente el sentido del acto corregido [...] teniendo en cuenta que los errores de transcripción pueden corregirse en cualquier tiempo, porque no afectan el contenido sustancial del acto corregido, no puede decirse que el error que corrigió la DIAN era intrascendente, comoquiera que convertir una liquidación de revisión en una ampliación al requerimiento especial es cambiar el contenido del acto. Y la ampliación al requerimiento que pretendió realizar está sujeta al término del artículo 708 del Estatuto Tributario. Dicho de otra manera: si el error hubiera sido de simple transcripción, en cualquier momento del trámite administrativo la DIAN hubiera podido rectificarlo sin consecuencia jurídica de ninguna clase, lo que evidentemente en este caso no sucedería. En consecuencia, por tratarse de un error que afectaba el contenido sustancial del acto corregido, la DIAN no podía rectificarlo con fundamento en el artículo 866 del Estatuto Tributario. Por el contrario, si lo que quería la Administración era aclarar que el acto que quiso expedir fue una ampliación al requerimiento especial, el trámite pertinente era revocar la Liquidación Oficial de Revisión 200642005000006 de 15 de marzo de 2005 y, en su lugar, expedir correctamente, y sin que existiera ninguna duda, la ampliación al requerimiento especial, obviamente, dentro del término legal, para lo cual requería el consentimiento expreso y escrito de la actora, como lo exige el artículo 73 del Código Contencioso Administrativo, aplicable a este asunto por remisión del artículo 1º *ibídem*.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 866 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTICULO 73

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: María Candelaria Torres Barrera solicitó la nulidad de los actos por los que la DIAN le modificó la declaración de renta del año 1999 y la sancionó por inexactitud. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Boyacá que anuló dichos actos y declaró en firme la liquidación privada del gravamen. Lo anterior, porque concluyó que la DIAN aplicó indebidamente el artículo 866 del E.T., que si bien la faculta para corregir errores aritméticos o de transcripción existentes en sus actos administrativos, no permite cambiar el contenido sustancial de los mismos, como ocurrió en el caso, en el que la entidad, so pretexto de corregir yerros de ese tipo en la liquidación oficial que dictó para modificar el denunciado rentístico en mención, cambió sustancialmente el contenido de ese acto, al punto de que lo convirtió en una ampliación del requerimiento especial y varió los recursos procedentes. La Sala precisó que para corregir errores que afecten en forma sustancial el contenido del acto administrativo particular corregido procede la revocatoria directa, en los términos del artículo 73 del C.C.A., y no el procedimiento previsto en el artículo 866 del E.T.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la corrección de errores aritméticos o de transcripción en las liquidaciones oficiales se citan Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 9 de junio de 2005, Exp. 14407, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 27 de agosto de 2009, Radicación 73001-23-31-000-2004-01367-01(16398), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y 10 de febrero de 2011, Radicación 25000-23-27-000-2007-00191-01(17251), M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D. C., veintiséis (26) de febrero de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 15001-23-31-000-2006-03148-01(19563)

Actor: MARIA CANDELARIA TORRES BARRERA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante y la demandada contra la sentencia del 17 de agosto de 2011 del Tribunal Administrativo de Boyacá, que accedió a las súplicas de la demanda. La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

“PRIMERO: Declarase (sic) la nulidad de la Liquidación oficial de Revisión No. 200642005000006 de 2005/03/05 del Profesional en Ingresos Públicos III de la Dependencia de Liquidación de la DIAN Tunja.

SEGUNDO: Declarase (sic) la nulidad de la Resolución No. 001 del 19 de abril de 2005, proferida por el jefe de la División Liquidación de la DIAN Tunja, “por medio de la cual se corrige un error de transcripción”.

TERCERO: Declarase (sic) la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900001 del 2005-08-23, suscrita por la Jefe de División de Liquidación de la DIAN Tunja (fl. 54-73) y de la Resolución No. 200012006000007 de 2006-07-17, por la que la Profesional de Ingresos Públicos III, resuelve el recurso de reconsideración confirmando la liquidación oficial de revisión recurrida.

CUARTO: Declárese que operó el Silencio Administrativo Positivo alegado por la contribuyente María Candelaria Torres Barrera, respecto del recurso de reconsideración interpuesto el 10 de mayo de 2005, contra la Liquidación Oficial de Revisión de la DIAN Tunja No. 200642005000006 del 2005/03/15.

QUINTO: A título de restablecimiento del derecho déjese en firme la Declaración Privada del Impuesto de Renta y Complementarios correspondiente al año gravable de 1999, presentada por la contribuyente María Candelaria Torres Barrera bajo el radicado 01585010518308.

[...]”.

ANTECEDENTES

En el año 1999, la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia pagó a MARÍA CANDELARIA TORRES BARRERA salarios y prestaciones sociales, en virtud del reintegro ordenado por el Tribunal Administrativo de Boyacá y confirmado en sentencia de 7 de mayo de 1998 por la Sección Segunda Subsección B del Consejo de Estado².

El 2 de agosto de 2004, MARÍA CANDELARIA TORRES BARRERA presentó la declaración de renta por el año gravable 1999, en la cual liquidó un impuesto a cargo de \$11.802.000 y un total a pagar de \$39.067.000, incluidas las sanciones³.

Por Requerimiento Especial 200632004000081, notificado el 5 de octubre de 2004⁴, la DIAN propuso modificar la declaración de la contribuyente para adicionar ingresos por salarios y prestaciones sociales por \$314.963.000, determinar una renta líquida gravable de \$263.342.000, un total impuesto a cargo de \$83.870.000,

¹ Folio 287 c.p.

² Folios 271 a 292 anexo 1

³ Folio 46 c.a.

una sanción por inexactitud de \$96.425.000 y un total saldo a pagar de \$194.875.000⁵. El 29 de diciembre de 2004, la contribuyente respondió el requerimiento especial⁶.

El 17 de marzo de 2005, la DIAN notificó la Liquidación Oficial de Revisión 200642005000006⁷. En dicha liquidación mantuvo los valores propuestos por ingresos brutos, renta líquida gravable, total impuesto a cargo y aumentó la sanción por inexactitud a \$115.308.000 y el saldo a pagar a \$213.758.000. Como anexo a la liquidación oficial de revisión figura la “explicación sumaria ampliación requerimiento especial”, en la que se proponen los mismos valores que figuran en la Liquidación Oficial de Revisión 200642005000006⁸.

Por Resolución 001 del 19 de abril de 2005⁹, notificada al día siguiente, la DIAN señaló que corrigió los errores de transcripción cometidos en el formato emitido por el Sistema Gestor y aclaró que la Liquidación Oficial de Revisión No. 200642005000006 correspondía a la **“AMPLIACIÓN REQUERIMIENTO IMPUESTO SOBRE LA RENTA No. 900001”**. También corrigió la mención que se hacía al recurso de reconsideración en la liquidación oficial de revisión y precisó que lo procedente era la respuesta a la ampliación al requerimiento¹⁰.

El 10 de mayo de 2005, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión 200642005000006¹¹.

Por Auto 0001 de 29 de junio de 2005, la DIAN envió el recurso a la División de Liquidación, “para que allí se analice y continúe su trámite normal el proceso”. En dicho acto se precisó que esa no era la etapa procesal para recurrir, teniendo en cuenta que se corrigió el error de transcripción y se aclaró que la etapa que continuaba era la respuesta a la ampliación al requerimiento especial. El acto en mención se notificó por edicto el 29 de julio de 2005.

El 23 de agosto de 2005, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 900001¹², en la que reprodujo las modificaciones a la declaración privada

⁴ Folio 54 c.a.

⁵ Folios 53 a 61 c.a.

⁶ Folios 62 a 69 c.a.

⁷ Folios 83 a 85 c.a.

⁸ Folios 86 a 97 c.a.

⁹ Folios 50 a 53 c.p.

¹⁰ Folio 101 c.a.

efectuadas en la Liquidación Oficial de Revisión 200642005000006 de 17 de marzo de 2005.

El 14 de octubre de 2005, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión 90001¹³, el cual fue resuelto por Resolución 200012006000007 de 17 de julio de 2006, que confirmó el acto recurrido¹⁴. Dicha resolución se notificó por edicto el 17 de agosto de 2006¹⁵.

DEMANDA

MARÍA CANDELARIA TORRES BARRERA, en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

Primera.- Que se declare Nula La liquidación Oficial de Revisión No. 200642005000006 de 2005/03/15 por el año gravable de 1.999, emanada de la Administración de Impuestos Nacionales, DIAN, Tunja, de la contribuyente **MARÍA CANDELARIA TORRES BARRERA**.

Segunda.- Que se declare nula la Resolución No. 001 de Abril 19 de 2005, por medio de la cual se corrige un error de transcripción, proferida por la jefe de la División de Liquidación de la Regional Centro Administración de Impuestos Nacionales Tunja.

Tercero.- Que se declare Nula La Liquidación Oficial de revisión No. 900001 de 20050823, proferida por la DIAN, Tunja.

Cuarta.- Que se declare Nula La Resolución No. 200012006000007 de julio 17 de 2006, proferida por la abogada delegada del despacho – DIAN Tunja, notificada por edicto fijado el 3 de agosto de 2006 y desfijado el 17 de agosto de 2.006, por la cual se confirma la liquidación oficial de revisión No. 900001 del 20050823.

Quinta.- Que se declare el silencio administrativo positivo teniendo en cuenta que el 15 de marzo de 2005 la DIAN-Tunja profirió la "Liquidación Oficial Renta Naturales – Revisión" No. 200642005000006, introducida al correo el 17 de marzo de 2006 y recibida el 22 de marzo de 2006. El 10 de mayo de 2005 contra ella, interpuso recurso de reconsideración, sin que hasta la fecha la Administración se haya pronunciado sobre él, produciéndose el fenómeno del silencio administrativo positivo de conformidad con lo dispuesto en los Artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario, por haber transcurrido más de un año sin que la Administración lo haya decidido, y en consecuencia el recurso de reconsideración se falle a mi favor, confirmando mi liquidación privada.

¹¹ Folios 102 a 116 c.a.

¹² Folios 141 a 160 c.a.

¹³ Folios 161 a 183 c.a.

¹⁴ Folios 213 a 225 c.a.

¹⁵ Folio 227 c.a.

Sexta.- Que como consecuencia de lo anterior, se ordene el restablecimiento del Derecho **confirmando** mi liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable de 1.999.

Séptima.- Que se condene en costas a la DIAN – Tunja.”¹⁶

La actora invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 27, 378, 574, 575, 592, 593, 594-3, 641, 647, 697, 702, 703, 705, 708, 712, 720, 722, 726, 730, 732, 734, 765, 766, 767, 769 y 866 del Estatuto Tributario.
- Artículo 1º del Decreto Reglamentario 187 de 1975.
- Artículos 140 numeral 3º, 253 y 254 del Código de Procedimiento Civil.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.
- Decreto Reglamentario 1372 de 1982.
- Circular DIAN 135 de 29 de octubre de 2001.

El concepto de la violación se sintetiza así:

El 17 de julio de 2006, la DIAN profirió la Resolución 200120006000007, por la que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión 900001 de 23 de agosto de 2005 y en la explicación sumaria sostuvo que no existió la Liquidación de Revisión 200642005000006 de 15 de marzo de 2005, porque por Resolución 001 en abril de 2005, corrigió el error de transcripción pues *“al momento de la inclusión Gestor, que administra la expedición de Actos Administrativos se creó el formato Liquidación Oficial Renta Naturales – Revisión No. 200642005000006, el que por error corresponde a Ampliación al Requerimiento Especial”*.

De conformidad con la doctrina y la jurisprudencia, el error de transcripción se presenta cuando se comete un error mecanográfico o se copia una cifra o una palabra en forma equivocada, pero no cuando el contenido del escrito identifica plenamente la clase de acto administrativo.

La Liquidación Oficial de Revisión 200642005000006 de 15 de marzo de 2005 cumple los requisitos de los artículos 712 y 722 del Estatuto Tributario, en concordancia con los artículos 47 y 48 del Código Contencioso Administrativo. Además, empleó el formato para expedir la liquidación de renta, en el que se informa que ese acto administrativo es susceptible de recurso de reconsideración.

De manera que hubo indebida aplicación del artículo 866 del E.T., por cuanto es indiscutible la existencia de la Liquidación Oficial de Revisión 200642005000006 de 15 de marzo de 2005, no solo por el título del acto sino por el contenido de éste. Además, la DIAN envió a la actora aviso de cobro del impuesto sobre la renta con base en dicha liquidación oficial.

Si se acepta que la liquidación oficial es una ampliación al requerimiento, su expedición se tornaría extemporánea, pues transcurrieron más de 3 meses a partir de la radicación de la respuesta al requerimiento especial, por lo cual son nulas las liquidaciones oficiales de revisión demandadas.

De otra parte, la DIAN no resolvió el recurso de reconsideración que se interpuso el 10 de mayo de 2005 contra la liquidación de revisión 200642005000006 de 15 de marzo de 2005. Por tal razón, operó el silencio administrativo positivo.

Nulidad por violación de los artículos 702 y 730 del Estatuto Tributario y 140 del Código de Procedimiento Civil

A pesar de que el artículo 702 del E.T. señala que la Administración solo puede modificar la declaración del contribuyente por una sola vez, la DIAN profirió dos liquidaciones de revisión por el impuesto de renta del año 1999, lo que genera la nulidad de la segunda. Lo anterior, por cuanto fue proferida por funcionario incompetente, corresponde a procedimientos legalmente concluidos y adolece de otros vicios procedimentales.

Además, la DIAN aplicó indebidamente el artículo 741 del E.T., pues, aunque el recurso se interpuso en debida forma, la DIAN no le dio el trámite correspondiente ni tampoco fue resuelto por la autoridad competente. A su vez, lo calificó de equivocado sin explicación clara y precisa en la que indicara los recursos que eran procedentes.

Nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 200642005000006 de 15 de marzo de 2005 por falta de explicación sumaria

¹⁶ Folio 2 c.p.

Las modificaciones que se efectuaron a la declaración privada mediante Liquidación Oficial de Revisión 200642005000006 de 15 de marzo de 2005 no se motivaron ni explicaron en forma sumaria. No pueden adoptarse las razones expuestas en la supuesta ampliación al requerimiento especial, pues ésta nunca existió, ya que el acto que se expidió fue la liquidación oficial de revisión.

Nulidad de las liquidaciones de revisión por falta de requerimiento especial

En las liquidaciones de revisión la Administración incluyó argumentos y hechos diferentes a los expuestos en el requerimiento especial, pues se fundamentaron en el artículo 40 del Decreto 2595 de 1979, sobre contabilización de indemnizaciones, norma que no fue citada en el requerimiento especial. Por lo anterior, se negó a la actora la posibilidad de ejercer su derecho de defensa y contradicción.

Además, la demandante nunca recibió indemnizaciones sino salarios y prestaciones sociales, con ajustes e intereses, por lo que es improcedente hacer referencia a la contabilidad de causación y de caja.

La suma que recibió la demandante en el año 1999 como consecuencia de la sentencia judicial que ordenó el pago de salarios, prestaciones sociales y sus ajustes, corresponde a ingresos de los 11 años anteriores. Por lo tanto, no es procedente incluir estos valores en la declaración de renta del año 1999, ya que el contenido de la declaración debe corresponder a los hechos gravados durante el año gravable y no a otras vigencias fiscales, como lo prevé el artículo 574 numeral 1º del Estatuto Tributario y lo ha precisado la jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁷.

De otra parte, con base en el párrafo 2º del artículo 593 del E.T., los ingresos que determinan los topes para declarar renta son sólo los ordinarios, por lo cual no debe tenerse en cuenta el ajuste de valor que pagó la Universidad en cumplimiento de la orden judicial.

¹⁷ CONSEJO DE Estado, Sección Cuarta, sentencia del 16 de marzo de 2001, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, Exp. 11607.

Además, los ingresos que obtuvo la actora se encuentran debidamente discriminados por años (1987 a 1998) y durante cada año no alcanzan el tope de ingresos que deben tener los asalariados para presentar el denuncia rentístico.

Aplicación indebida del artículo 27 del E.T., para adicionar ingresos en cuantía de \$314.963.000

La Administración fundamenta los actos acusados en el artículo 27 del E.T., que define cuándo se entienden realizados los ingresos. Sin embargo, lo que se discute en este proceso es si en el año 1999 deben declararse los ingresos percibidos en años anteriores por salarios y prestaciones sociales.

Sanción por inexactitud

No debe imponerse sanción por inexactitud toda vez que en la declaración de renta del año 1999 se incluyeron todos los ingresos que corresponden a ese período gravable y no se presentaron datos falsos o factores equivocados, incompletos o desfigurados de los cuales se derivara un menor impuesto o saldo a pagar. Por el contrario, fue la DIAN la que incluyó en la declaración de 1999 ingresos correspondientes a otras vigencias fiscales (1987 a 1998).

De otra parte, la sanción por inexactitud se impuso sin demostrar la existencia de daños sufridos por el Estado, por lo cual se desconocieron la Circular DIAN 175 de 29 de octubre de 2001 y los artículos 264 de la Ley 223 de 1995 y el 11 (parágrafo) del Decreto 1265 de 1999.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos¹⁸:

Con base en el artículo 866 del Estatuto Tributario, la DIAN corrigió un error de transcripción porque el Sistema Gestor denominó el acto administrativo como liquidación oficial de revisión, a pesar de que correspondía a la ampliación al requerimiento especial.

¹⁸ Folios 222 a 228 c.p.

Al haberse subsanado el error y estar el trámite en la etapa de ampliación al requerimiento especial, el recurso de reconsideración fue enviado a la División de Liquidación, dependencia que tenía la competencia para analizar el escrito como respuesta a la ampliación al requerimiento especial. Además, no podía resolverse el recurso de reconsideración porque no era el momento procesal para tramitarlo.

Posteriormente se profirieron la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

No existe nulidad por haberse expedido dos liquidaciones oficiales de revisión, porque solo existió una. A su vez, no puede solicitarse la nulidad ni decretarse el silencio administrativo positivo respecto a un acto inexistente.

La actora tuvo la oportunidad de controvertir cada uno de los planteamientos y argumentos expuestos por la DIAN, tal como se observa en la respuesta al requerimiento especial, situación que demuestra que no se violó el derecho de defensa y contradicción. De otra parte, la liquidación oficial de revisión está motivada y se analizaron los argumentos propuestos por la demandante y sustentar la liquidación con una norma jurídica no significa incluir hechos nuevos.

Al revisar la declaración de renta de 1999 la DIAN determinó que la contribuyente no registró la totalidad de los ingresos recibidos y certificados por la Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia durante ese año gravable, por lo que se propuso la modificación de dicha declaración, con base en el artículo 27 del Estatuto Tributario, conforme con el cual la renta líquida gravable se determina por la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año gravable.

La sanción por inexactitud se impuso de conformidad con el artículo 647 del E.T., toda vez que la actora no incluyó en la declaración de renta del año gravable 1999 todos los ingresos percibidos y no se acreditó diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos¹⁹:

La Liquidación Oficial de Revisión 200642005000006 de 15 de marzo de 2005 modificó la declaración privada del año 1999. En tal acto se indicó que procedía el recurso de reconsideración; sin embargo, en los anexos explicativos se refirió al acto como una ampliación al requerimiento especial. Posteriormente, por Resolución 001 de 19 de abril de 2005, la Administración corrigió el presunto error de transcripción para determinar que el acto correspondía a la ampliación al requerimiento especial.

De conformidad con el artículo 866 del E.T., en cualquier tiempo se podrán corregir los errores aritméticos o de transcripción cometidos en las liquidaciones oficiales, siempre y cuando no se haya ejercido la acción contenciosa administrativa.

No obstante, la modificación de la liquidación oficial de revisión no fue solo en lo atinente al nombre del acto sino a su contenido, lo que realmente constituye un error de derecho, esto es, una verdadera alteración de la naturaleza del acto que produce efectos jurídicos. Tal modificación solo podía hacerse mediante la revocatoria directa de la liquidación.

Aunado a lo anterior, la Administración envió a la contribuyente un aviso de cobro con fundamento en la liquidación en comentario, pues para la fecha de expedición de dicho aviso no se había proferido la Liquidación Oficial de Revisión 900001 del 23 de agosto de 2005.

Así pues, la DIAN no cumplió los postulados constitucionales de buena fe y espíritu de justicia, toda vez que las actuaciones desplegadas generaron duda acerca de la obligación tributaria que tenía la actora, por lo cual es nula la Resolución 001 de 2005, que corrigió un supuesto error de transcripción.

En consecuencia, deben reconocerse plenos efectos jurídicos a la Liquidación Oficial de Revisión 200642005000006 de 15 de marzo de 2005, tal como lo entendió la demandante al interponer el recurso de reconsideración contra este acto.

¹⁹ Folios 272 a 287 c.p.

De conformidad con el artículo 702 del E.T. la DIAN tiene la facultad de corregir por solo una vez las liquidaciones privadas de los contribuyentes mediante la liquidación oficial de revisión, por lo que no contaba con la potestad para expedir otra liquidación posterior a la del 15 de marzo de 2005.

En consecuencia, son nulas la Liquidación Oficial de Revisión 900001 del 23 de agosto de 2005 y la Resolución 200012006000007 del 17 de julio de 2006, que resolvió el recurso de reconsideración contra la citada liquidación oficial.

En el expediente se acreditó que contra la Liquidación Oficial de Revisión del 15 de marzo de 2005 se interpuso recurso de reconsideración y que la Administración no lo resolvió dentro del término establecido en el artículo 732 del E.T, por lo cual operó el silencio administrativo positivo.

Además, la DIAN no debió devolver el recurso de reconsideración a la contribuyente, pues era el medio de impugnación que procedía contra la liquidación oficial de revisión del 15 de marzo de 2005.

RECURSO DE APELACIÓN

La **DIAN** apeló la sentencia por las siguientes razones²⁰:

Para el Tribunal no puede predominar la denominación del acto que reporta el Sistema Gestor, pues de acuerdo con el contenido del acto administrativo, la explicación sumaria y la etapa procesal de la actuación administrativa, correspondía a la ampliación al requerimiento especial.

En esas condiciones no es procedente darle vida jurídica a una liquidación oficial de revisión que no existió ni pretender que se decida un recurso contra un acto administrativo frente al cual no procede recurso alguno. Además, cuando la demandante interpuso el recurso de reconsideración ya sabía que la DIAN había corregido el error de transcripción.

De otra parte, con fundamento en el artículo 741 del Estatuto Tributario, de acuerdo con el cual los funcionarios tienen la facultad de direccionar los recursos

que hayan interpuesto en forma equivocada los contribuyentes, por auto de 29 de junio de 2005 la DIAN remitió el escrito a la dependencia competente para que determinara cómo podía tramitarse, teniendo en cuenta la etapa procesal en que estaba surtiendo.

Ni el Estatuto Tributario ni el Código Contencioso Administrativo definen lo que debe entenderse por error aritmético o de transcripción, por lo que se debe recurrir a las definiciones del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, para concluir que el error de transcripción consiste en anotar equívocamente un texto, letras o números, siempre y cuando el texto que se esté copiando sea parte sustancial del acto administrativo en donde se presentó el error.

No es cierto que lo que procedía en este caso era la revocatoria directa del acto, pues no era necesario acudir a esa figura y, además, requería el consentimiento del contribuyente. Por lo tanto, después de la expedición de la liquidación oficial de revisión, la DIAN corrigió el error de transcripción, con fundamento en el artículo 866 del E.T y aclaró que el acto correspondía a la ampliación del requerimiento especial, procedimiento que no amplía ni revive términos.

Teniendo en cuenta que el 14 de octubre de 2005 la actora interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión de 23 de agosto de 2005 y que el recurso fue resuelto el 17 de julio de 2006, los términos procesales se cumplieron y no operó el silencio administrativo positivo.

La **DEMANDANTE** apeló la sentencia por las siguientes razones²¹:

Aunque comparte la decisión del *a quo*, solicita que el juez de segunda instancia se pronuncie acerca de los siguientes puntos expuestos en la demanda, dado que no fueron analizados en el fallo impugnado:

- Nulidad de la liquidación oficial de revisión 900001 de 23 de agosto de 2005, por violación del artículo 702 del E.T., en concordancia con el artículo 730 numeral 5º y artículo 140 numeral 3º del Código de Procedimiento Civil, ya que se expidieron dos liquidaciones oficiales de revisión y no se resolvió el recurso de reconsideración que se interpuso contra la primera.

²⁰ Folios 295 a 301 c.p.

²¹ Folios 302 A 309 c.p.

- Nulidad de las liquidaciones de revisión por falta de requerimiento especial, de acuerdo con el artículo 730 numeral 2° del Estatuto Tributario, toda vez que en el requerimiento no se citó como fundamento de la modificación de la liquidación privada el artículo 40 del Decreto Reglamentario 2595 de 1979, norma que sí aparece citada en la liquidación oficial de revisión como sustento legal de la decisión.

Por último, reitera los demás argumentos de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** insistió en los argumentos expuestos en el libelo de la demanda y en el recurso de apelación²².

La **DIAN** reiteró los fundamentos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación²³.

El **Ministerio Público** no se pronunció en esta oportunidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante y la demandada, la Sala precisa si son nulos los actos por los cuales la DIAN modificó a la actora la declaración de renta del año 1999, para lo cual determina: (i) si la DIAN podía corregir el error en que incurrió al proferir la Liquidación Oficial de Revisión 200642005000006 de 15 de marzo de 2005 como si se tratara de un error de transcripción; (ii) si hubo silencio administrativo positivo frente al recurso de reconsideración interpuesto contra dicha liquidación y (iii) si son nulas la Liquidación Oficial de Revisión 900001 de 23 de agosto de 2005 y la Resolución 2000120060007 de 17 de julio de 2006, que confirmó en reconsideración la citada liquidación.

Solamente en caso de que deba revocarse el fallo apelado, procede el análisis de los restantes argumentos de la demanda, con fundamento en el artículo 170 del

²² Folios 353 a 357 c.p.

²³ Folios 358 a 365 c.p.

Código Contencioso Administrativo²⁴, en concordancia con el artículo 305 del Código de Procedimiento Civil, preceptos que ordenan al juez analizar en la sentencia todos los argumentos de las partes, y no por el hecho de que la demandante hubiera apelado el fallo, pues, en estricto sentido no tenía interés para hacerlo, comoquiera que éste le fue totalmente favorable a sus pretensiones²⁵.

1. Alcance del error en la Liquidación Oficial de Revisión 200642005000006 de 15 de marzo de 2005

Tal como se precisó en los antecedentes, el 2 de agosto de 2004, la actora declaró renta por el año gravable 1999²⁶ y mediante requerimiento especial notificado el 5 de octubre de 2004, la DIAN propuso modificar dicha declaración para adicionar ingresos por salarios y prestaciones sociales por \$314.963.000, por lo cual se proponía aumentar el impuesto a cargo de \$11.802.000 a \$83.870.000 e imponer una sanción por inexactitud de \$96.425.000. Además, propuso un total saldo a pagar de \$194.874.000²⁷.

El 29 de diciembre de 2004, la contribuyente respondió el requerimiento especial y se opuso a las glosas formuladas por la Administración²⁸.

El 15 de marzo de 2005, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 200642005000006²⁹. En dicha liquidación, que se notificó el 17 del mismo mes, como las partes lo aceptan, se mantuvieron los valores propuestos por ingresos brutos, renta líquida gravable y total impuesto a cargo, pero se aumentó la sanción por inexactitud a \$115.308.000 y el saldo a pagar a \$213.758.000.

²⁴ **ARTICULO 170. CONTENIDO DE LA SENTENCIA.** <Subrogado por el artículo 38 del Decreto Extraordinario 2304 de 1989. El nuevo texto es el siguiente:> La sentencia tiene que ser motivada. Debe analizar los hechos en que se funda la controversia, las pruebas, las normas jurídicas pertinentes, los argumentos de las partes y las excepciones con el objeto de resolver todas las peticiones. Para restablecer el derecho particular, los Organismos de lo Contencioso Administrativo podrán estatuir disposiciones.

ARTÍCULO 305. CONGRUENCIA. La sentencia deberá estar en consonancia con las pretensiones aducidas en la demanda y en las demás oportunidades que este Código contempla, y con las excepciones que aparezcan probadas, y hubieren sido alegadas si así lo exige la ley.

²⁵ De acuerdo con el artículo 357 del Código de Procedimiento Civil, el recurso de apelación se entiende interpuesto en lo desfavorable al apelante.

²⁶ Folio 46 c.a.

²⁷ Folios 53 a 61 c.a.

²⁸ Folios 62 a 69 c.a.

²⁹ Folios 83 a 85 c.a.

En la Liquidación Oficial de Revisión 200642005000006, que aparece firmada por el funcionario competente, se lee lo siguiente:

- Que mediante dicha liquidación se modifica la liquidación privada presentada el 2 de agosto de 2004 en los valores que allí se precisan;
- Que *“los anexos del presente acto, hacen parte integral de la presente liquidación oficial”*;
- Que *“Contra la presente liquidación oficial procede el recurso de reconsideración, de conformidad con lo establecido en el artículo 720 del Estatuto Tributario, el cual deberá interponerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación del presente acto”*;
- Que *“Si dentro del término para interponer el recurso usted acepta total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación, la sanción se reducirá a la mitad de la sanción inicialmente propuesta por la Administración en relación con los hechos aceptados”*, para lo cual se debe dar cumplimiento al artículo 713 del Estatuto Tributario, relativo a la corrección provocada por la liquidación de revisión.

Por su parte, en el anexo de la liquidación oficial, denominado *“explicación sumaria ampliación requerimiento especial No 200642005006”* se propone modificar el requerimiento especial notificado el 5 de octubre de 2004, en el sentido de aumentar la sanción por inexactitud a \$115.308.000 y el saldo a pagar a \$213.758.000. En lo demás, se mantienen los valores propuestos en el requerimiento especial³⁰.

Debido al error que se presentó, pues la liquidación oficial de revisión de 15 de marzo de 2005 tenía como anexo la explicación sumaria de la ampliación al requerimiento especial, por Resolución 001 del 19 de abril de 2005³¹, notificada al día siguiente³², *“Por medio de la cual se corrige un error de transcripción”*, la DIAN resolvió lo siguiente:

“ARTÍCULO PRIMERO.- Corregir el error de transcripción cometido en el formato emitido por el Sistema Gestor: Liquidación Oficial Renta Naturales Revisión No. 200642005000006 quedando textualmente: “AMPLIACIÓN REQUERIMIENTO IMPUESTO SOBRE LA RENTA No. 900001”, del Contribuyente TORRES BARRERA MARÍA CANDELARIA, NIT. 441.543.251-1, Renta año gravable 1999.

³⁰ Folios 86 a 97 c.a

³¹ Folios 98 a 101 c.a.

³² Folio 101 c.a

ARTÍCULO SEGUNDO.- Corregir el recurso señalado en el formato: “Contra la Presente Liquidación oficial procede el recurso de reconsideración de conformidad con lo establecido en el Art. 720 del Estatuto Tributario, el cual podrá interponerse ante la División Jurídica de esta Administración dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación del presente acto. El recurso deberá cumplir con los requisitos exigidos en el Art. 722 del Estatuto Tributario. LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN. Si dentro del término para interponer el Recurso usted acepta total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación, la sanción por inexactitud se reducirá a la mitad de la sanción inicialmente propuesta por la Administración en relación a los hechos aceptados. Para tal efecto, deberá corregir su liquidación privada incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida y presentar un memorial ante la División Jurídica, dentro del término para interponer el recurso en el cual consten los hechos aceptados y se adjunte copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba de pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la sanción por inexactitud reducida (Artículo 713 del Estatuto Tributario).” Quedando textualmente: **“RESPUESTA A: AMPLIACIÓN REQUERIMIENTO IMPUESTO SOBRE LA RENTA NATURALES. Dentro de los 3 MESES siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del presente AMPLIACIÓN REQUERIMIENTO IMPUESTO SOBRE LA RENTA NATURALES, Usted deberá formular por escrito objeciones, presentado pruebas, y subsanando las omisiones que permita la Ley, solicitar a la Administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual estas deben ser atendidas.**

Si usted acepta total o parcialmente los hechos planteados, la sanción por inexactitud se reducirá a la cuarta parte en relación con los hechos aceptados, para tal efecto deberá corregir su declaración privada incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida y adjuntar a la respuesta copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba de pago de los impuestos, retenciones y sanciones incluida la inexactitud reducida (Art. 709 del Estatuto Tributario).

La respuesta a esta Ampliación al Requerimiento especial deberá dirigirla a la División de LIQUIDACIÓN o quien haga sus veces y presentarse por triplicado en la oficina de esta Administración, ubicada en la siguiente dirección: Calle 20 No. 9-40 Tunja-Boyacá.”

ARTÍCULO TERCERO.- Corregir en las hojas de la explicación sumaria No. 20064200500006 por No. 900001.

ARTÍCULO CUARTO.- Informar al Contribuyente: TORRES BARRERA MARÍA CANDELARIA, NIT. 41.543.251-1, que puede presentar respuesta a la Ampliación al Requerimiento Especial Renta Naturales, No. 900001 dentro del término de tres (3) meses contados a partir de la fecha de notificación de esta Providencia de conformidad con lo establecido en el Artículo 708 del Estatuto Tributario. (...)

Así, mediante la citada resolución, la DIAN hizo las siguientes correcciones a los errores que calificó de **“errores de transcripción”**:

- Cambió el nombre del “formato emitido por el Sistema Gestor” como “Liquidación Oficial Renta Naturales Revisión Número 200642005000006” por el de “Ampliación requerimiento impuesto sobre la renta No 900001”.
- Corrigió el texto de la liquidación oficial de revisión en el cual se precisa que contra ese acto procede el recurso de reconsideración, de conformidad con el artículo 720 del Estatuto Tributario, al igual que la posibilidad de acudir a la corrección provocada de la declaración como consecuencia de la

liquidación oficial (artículo 713 del Estatuto Tributario). Para ello, reemplazó dicho texto precisando que era procedente presentar objeciones contra la ampliación al requerimiento especial, dentro de los tres meses contados a partir de la notificación de dicha ampliación y que podía acogerse a la corrección provocada por el requerimiento especial o su ampliación, a que se refiere el artículo 709 ibidem.

- En las hojas de la explicación sumaria corrigió el número 20064200500006 por el No 900001.

Al respecto, la Sala precisa que la DIAN aplicó indebidamente el artículo 866 del Estatuto Tributario, norma con base en la cual expidió la Resolución 001 de 19 de abril de 2005, por la cual corrigió errores de transcripción, pues, salvo el número del acto, los errores advertidos por la DIAN no podían ser corregidos con fundamento en la citada norma, como pasa a explicarse.

El artículo 866 del Estatuto Tributario prevé lo siguiente:

“ARTICULO 866. CORRECCIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS Y LIQUIDACIONES PRIVADAS. Podrán corregirse en cualquier tiempo, de oficio o a petición de parte, los errores aritméticos o de transcripción cometidos en las providencias, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos, mientras no se haya ejercitado la acción Contencioso - Administrativa.”

La norma consagra la facultad de la Administración de **corregir en cualquier tiempo**, de oficio o a petición de parte, los errores aritméticos **o de transcripción** que hayan cometido los funcionarios que expidieron los actos administrativos, mientras no se hayan demandado ante la jurisdicción contencioso administrativa.

Como los errores de transcripción, que son los que interesan en este asunto, **no son sustanciales sino de forma**³³, la ley permite que la autoridad tributaria corrija tales yerros, aun de oficio y **en cualquier momento**, obviamente antes de que se acuda a esta jurisdicción, pues, se reitera, no afectan sustancialmente el contenido del acto que se corrige³⁴.

³³ Consejo de Estado, 9 de junio de 2005, expediente 14407, CP. Juan Ángel Palacio Hincapié; 27 de agosto de 2009, Exp. 16398, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 10 de febrero de 2011, Exp. 17251, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia;

³⁴ Sentencia de 27 de agosto de 2009, exp 16398, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

En el mismo orden de ideas y por tratarse de una modificación que no afecta de manera sustancial el contenido de la decisión administrativa, el acto de corrección de que trata el artículo 866 del Estatuto Tributario “*conforma una unidad con el acto administrativo corregido y participa de su misma naturaleza para todos los efectos inclusive para su impugnación, sin que ello implique que se desconozca el derecho de defensa*”³⁵.

A su vez, cuando la Administración Tributaria pretende corregir los errores en que ha incurrido y **que afectan en forma sustancial el contenido del acto administrativo particular corregido**, no puede expedir actos de corrección en cualquier tiempo, con fundamento en el artículo 866 del Estatuto Tributario. Debe acudir a la revocatoria directa de la decisión administrativa, para lo cual requiere el consentimiento expreso y escrito del particular, como lo prevé el artículo 73 del Código Contencioso Administrativo, siempre que el contribuyente no hubiera interpuesto los recursos en la vía gubernativa (artículo 736 del Estatuto Tributario).

Frente a lo que en otras legislaciones se conoce como la rectificación de errores materiales de hecho o aritméticos³⁶ y que corresponde a lo que en nuestra normativa se conoce como errores aritméticos y de transcripción, la doctrina ha precisado lo siguiente³⁷:

*“La pura rectificación material de errores de hecho o aritméticos no implica una revocación del acto en términos jurídicos. **El acto material rectificado sigue teniendo el mismo contenido después de la rectificación**, cuya finalidad es eliminar los errores de transcripción o de simple cuenta con el fin de evitar cualquier posible equívoco.*

***Este carácter estrictamente material y en absoluto jurídico de la rectificación** justifica que para llevarla a cabo **no requiera sujetarse a solemnidad ni límite temporal alguno**. La rectificación de errores materiales puede hacerse en cualquier momento, tanto de oficio como a instancia del administrado [...]*

[...]

La libertad de rectificación material plantea, sin embargo, ciertas dificultades en la medida en que la Administración puede intentar invocarla para, a través

³⁵ Sentencias de 9 de junio de 2005, expediente 14407, CP. Juan Ángel Palacio Hincapié; 27 de agosto de 2009, Exp. 16398, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 10 de febrero de 2011, Exp. 17251, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³⁶ El artículo 105.2 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que rige en España, prevé que “*Las Administraciones Públicas podrán, asimismo, rectificar en cualquier momento, de oficio o a instancia de los interesados, los errores materiales, de hecho o aritméticos existentes en sus actos*”

³⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA Eduardo, FERNÁNDEZ Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo* Tomo I, Editorial Aranzadi S.A, Decimotercera Edición, 2006, páginas 665 y 666.

de ella, llegar a **realizar verdaderas rectificaciones de concepto** sin atenerse a los trámites rigurosos que establecen los artículos 102 y 103 de la propia LPC [se refiere a la revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho y al recurso de lesividad]. El problema radica, pues, en determinar las fronteras entre el error de hecho y el error de derecho, punto éste en el que la doctrina [...] se muestra especialmente rigurosa para evitar el posible *fraus legis*. Así, se **niega el carácter de error de hecho siempre que su apreciación implica un juicio valorativo [...], o exige una operación de calificación jurídica [...]** y, por supuesto, **siempre que la rectificación represente realmente una alteración fundamental del sentido del acto [...]**

Igualmente, **se niega la libertad de rectificación en caso de duda** o cuando la comprobación del error exige acudir a datos de los que no hay constancia en el expediente, por entender que el error material o aritmético [...] es solamente **el error evidente** [se refiere en sus palabras, al yerro que no transforma ni perturba la eficacia sustancial del acto en que se presenta]” Destaca la Sala.

Así pues, para que la Administración pueda ejercer la facultad de corregir los errores aritméticos o de transcripción, como lo prevé el artículo 866 del Estatuto Tributario, **es necesario que el error sea evidente**, esto es, que no modifique la “*eficacia sustancial del acto en que existe*”³⁸ o, como lo ha dicho la Sala, que no afecte el contenido sustancial del acto administrativo que se corrige.

Asimismo, **la apreciación del error descarta una “operación de calificación jurídica”**, como lo precisó la doctrina, y la corrección de éste no puede alterar fundamentalmente el sentido del acto corregido.

Por lo anterior, y por tratarse de un yerro que no es determinante, es que un error aritmético o de transcripción puede corregirse en cualquier tiempo, con el límite temporal previsto en el artículo 866 del Estatuto Tributario.

En ese orden de ideas, la inconsistencia en que incurrió la DIAN de supuestamente “crear en el sistema” un acto de liquidación oficial de revisión a pesar de tratarse de una ampliación al requerimiento especial, no es un error evidente ni intrascendente.

No se trataba solamente de cambiar el nombre y el número del acto, como lo hizo la DIAN en la Resolución 01 de 19 de abril de 2005, que corrigió los supuestos errores de transcripción, pues para llegar a la conclusión de que el formato de liquidación oficial con el anexo de una ampliación al requerimiento era en realidad un formato de ampliación al requerimiento con el anexo correspondiente, en el

³⁸ *Ibíd*em, pág 666.

mismo acto la **DIAN** tuvo que modificar sustancialmente “el formato de liquidación oficial de revisión” y hacer valoraciones jurídicas, como se advierte claramente en dicha resolución.

En efecto, en la Resolución 0001 de 19 de abril de 2005, la DIAN precisó que la “Liquidación Oficial Renta Naturales Revisión 20064200500006” debió denominarse “Ampliación Requerimiento Impuesto sobre la Renta No 900001” y que en lugar del recurso de reconsideración que procede contra ese acto definitivo (artículo 702 del Estatuto Tributario) dentro de los dos meses siguientes a su interposición (artículo 720 ibídem) y de la posibilidad de acogerse a la corrección provocada por la liquidación de revisión, con una sanción por inexactitud reducida a la mitad de la determinada (artículo 713 del Estatuto Tributario), debe entenderse que el contribuyente puede dar respuesta a la ampliación al requerimiento especial, dentro de los tres meses siguientes a la notificación de la denominada ampliación (artículo 708 del Estatuto Tributario) o acogerse a la corrección provocada por el requerimiento especial o la ampliación a éste, con una sanción reducida a la cuarta parte de la planteada por la DIAN (artículo 709 ibídem).

Lo anterior pone en evidencia que, en manera alguna, la corrección que hizo la DIAN era intrascendente, o, lo que es lo mismo, que **el error no era evidente**, pues para enmendarlo la DIAN se vio obligada a hacer valoraciones jurídicas y determinar así qué clase de acto dijo expedir: si era el definitivo, esto es, la liquidación oficial de revisión³⁹, o el de trámite, es decir, la ampliación al requerimiento especial, que por lo demás, es facultativa⁴⁰ y las consecuencias jurídicas de tratarse de un acto o del otro, como tuvo que precisarlo la DIAN en el acto de corrección.

Otro hecho que denota que **el error no era evidente** y que no podía rectificarse como si se tratara de un error de transcripción, es que en la etapa en la que se

³⁹ **E. T ARTÍCULO 702 del E.T: 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.,

⁴⁰ **E.T, ARTÍCULO 708. AMPLIACIÓN AL REQUERIMIENTO ESPECIAL.** El funcionario que conozca de la respuesta al requerimiento especial podrá, dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para responderlo, ordenar su ampliación, por una sola vez, y decretar las pruebas que estime necesarias. La ampliación podrá incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, así como proponer una nueva determinación oficial de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones. El plazo para la respuesta a la ampliación, no podrá ser inferior a tres (3) meses ni superior a seis (6) meses.

encontraba el trámite administrativo, la DIAN podía expedir liquidación de revisión o ampliación al requerimiento especial.

Ello, por cuanto a la fecha de expedición del acto corregido (15 de marzo de 2005), la actora había dado respuesta oportuna al requerimiento especial⁴¹, pues éste se notificó el 5 de octubre de 2004⁴² y dicha respuesta se presentó el 29 de diciembre de 2004⁴³. En consecuencia, válidamente la DIAN estaba facultada para expedir y notificar la liquidación de revisión, dentro del plazo del artículo 710 del Estatuto Tributario⁴⁴ o expedir la ampliación al requerimiento especial, con base en el artículo 708 *ibídem*⁴⁵.

Además, teniendo en cuenta que los errores de transcripción pueden corregirse en cualquier tiempo, porque no afectan el contenido sustancial del acto corregido, no puede decirse que el error que corrigió la DIAN era intrascendente, comoquiera que convertir una liquidación de revisión en una ampliación al requerimiento especial es cambiar el contenido del acto. Y la ampliación al requerimiento que pretendió realizar está sujeta al término del artículo 708 del Estatuto Tributario.

Dicho de otra manera: si el error hubiera sido de simple transcripción, en cualquier momento del trámite administrativo la DIAN hubiera podido rectificarlo sin consecuencia jurídica de ninguna clase, lo que evidentemente en este caso no sucedería.

⁴¹ **ARTICULO 707. RESPUESTA AL REQUERIMIENTO ESPECIAL.** Dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual, éstas deben ser atendidas.

⁴² Folio 54 ca.

⁴³ Folios 62 a 69 c.a

⁴⁴ De acuerdo con el artículo 710 del Estatuto Tributario, la DIAN debe notificar la liquidación de revisión “[d]entro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al Requerimiento Especial o a su ampliación, según el caso”. Como la DIAN notificó el requerimiento especial el 5 de octubre de 2004, los tres meses para responder el requerimiento especial vencían el 5 de enero de 2005 y los seis meses para notificar el requerimiento especial vencían el 5 de junio de 2005.

⁴⁵ El artículo 708 del Estatuto Tributario señala que la ampliación al requerimiento especial debe expedirse “dentro de los tres meses siguientes al vencimiento del plazo para responderlo”. Es decir, que la DIAN podía ampliar el requerimiento hasta el 5 de abril de 2005

En consecuencia, por tratarse de un error que afectaba el contenido sustancial del acto corregido, la DIAN no podía rectificarlo con fundamento en el artículo 866 del Estatuto Tributario.

Por el contrario, si lo que quería la Administración era aclarar que el acto que quiso expedir fue una ampliación al requerimiento especial, el trámite pertinente era revocar la Liquidación Oficial de Revisión 200642005000006 de 15 de marzo de 2005 y, en su lugar, expedir correctamente, y sin que existiera ninguna duda, la ampliación al requerimiento especial, obviamente, dentro del término legal, para lo cual requería el consentimiento expreso y escrito de la actora, como lo exige el artículo 73 del Código Contencioso Administrativo, aplicable a este asunto por remisión del artículo 1º *ibídem*.

Las razones que anteceden son suficientes para anular la Resolución 001 de 19 de abril de 2005, por lo que debe entenderse que el acto expedido por la DIAN fue la Liquidación de Revisión 200642005000006 de 15 de marzo de 2005.

2. Silencio administrativo positivo frente a la decisión del recurso de reconsideración frente a la Liquidación Oficial de Revisión 200642005000006

Como también se precisó en los antecedentes, el 17 de marzo de 2005, la DIAN notificó la Liquidación Oficial de Revisión 200642005000006⁴⁶, hecho que no discuten las partes.

El 19 de abril de 2005, la DIAN dijo corregir el supuesto error de transcripción al expedir la citada liquidación. El 10 de mayo de 2005, esto es, dentro de los dos meses siguientes a la notificación de la liquidación de revisión, la actora interpuso recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión 200642005000006⁴⁷.

Por Auto 0001 de 29 de junio de 2005, la DIAN envió el recurso a la División de Liquidación, “*para que allí se analice y continúe su trámite normal el proceso*”. En dicho acto se precisó que esa no era la etapa procesal para recurrir y se entendió que el escrito era una respuesta a la ampliación al requerimiento especial.

⁴⁶ F

⁴⁷ Folios 102 a 116 c.a.

Teniendo en cuenta que no existió ningún error de transcripción, y, por lo mismo, el acto que expidió la DIAN fue la Liquidación Oficial de Revisión 200642005000006 de 15 de marzo de 2005 y no la ampliación al requerimiento especial 90001 de ese día, el recurso de reconsideración se interpuso oportunamente⁴⁸ y dentro de la etapa procesal correspondiente.

Por lo mismo, con fundamento en el artículo 732 del Estatuto Tributario⁴⁹, la DIAN debió resolver el recurso dentro del año siguiente a la interposición de éste en debida forma, esto es, **hasta el 10 de mayo de 2006**, como lo ordena el artículo 734 ibídem⁵⁰. Sin embargo, la misma entidad se abstuvo de tramitar el recurso porque consideró erróneamente que la actora lo interpuso por fuera de la etapa procesal y que el escrito debía entenderse como respuesta al requerimiento especial, lo que corrobora que no resolvió el recurso contra dicho acto en ningún momento y que operó el silencio administrativo positivo frente a éste.

En consecuencia, debe entenderse que la DIAN resolvió favorablemente la impugnación de la actora contra la liquidación de revisión, motivo por el cual la declaración privada no podía ser modificada mediante la Liquidación Oficial de Revisión 200642005000006 de 15 de marzo de 2005 y, en consecuencia, procede la nulidad de dicho acto.

3. Violación del artículo 702 del E.T. por expedición de doble liquidación oficial de revisión

De acuerdo con el artículo 702 del Estatuto Tributario, la Administración de Impuestos puede modificar las liquidaciones privadas de los contribuyentes mediante liquidación oficial de revisión, **acto que sólo puede ser expedido por una vez.**

En el presente caso, la DIAN desconoció la norma en mención, porque además de que expidió y notificó la Liquidación Oficial de Revisión 200642005000006 del 15 de marzo de 2005, por la cual modificó la declaración de renta de la actora

⁴⁸ Artículo 720 del Estatuto Tributario

⁴⁹ARTÍCULO 732. TÉRMINO PARA RESOLVER LOS RECURSOS. La Administración de Impuestos tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración o reposición, contado a partir de su interposición en debida forma.

⁵⁰ ARTÍCULO 734. SILENCIO ADMINISTRATIVO. Si transcurrido el término señalado en el artículo 732 sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, el recurso no se ha resuelto, se

correspondiente al año gravable 1999, profirió la Liquidación Oficial de Revisión 900001 del 23 de agosto de 2005⁵¹, que modificó la misma declaración privada y en idénticos términos a los de la primera liquidación oficial mencionada.

En consecuencia, por violación del artículo 702 del Estatuto Tributario, procede la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 900001 del 23 de agosto de 2005 y de la Resolución 200012006000007 de 17 de julio de 2006, que confirmó en reconsideración la citada liquidación⁵².

Las razones anteriores son suficientes para confirmar el fallo recurrido, que accedió a las pretensiones de la demanda, por lo que se releva la Sala de analizar los restantes cargos de nulidad propuestos por la demandante.

En relación con la solicitud de adición de la sentencia de primera instancia formulada por la actora⁵³ para que se ordene la devolución de la caución que otorgó en cumplimiento de la orden del Tribunal⁵⁴, la Sala accede a la solicitud y ordena al *a quo* la devolución de la caución que prestó la demandante, mediante depósito judicial⁵⁵, comoquiera que se otorgó para garantizar el pago del mayor valor determinado en la liquidación oficial y la decisión resultó favorable a sus pretensiones.

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

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

ORDENÁSE al Tribunal que devuelva a la demandante el título de depósito judicial que está en el folio 216 del cuaderno principal.

entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso, la Administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará.

⁵¹ Folios 141 a 160 c.a.

⁵² Folios 213 a 225 c.a.

⁵³ Folio 294 c.p

⁵⁴ Auto de 21 de febrero de 2007- folios 202 y 203 c.p

⁵⁵ Folio 216 c.p

RECONÓCESE personería a la doctora Maritza Alexandra Díaz Granados como apoderada de la DIAN en los términos del poder que está en el folio 366 del cuaderno principal.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
SALVO EL VOTO

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA **CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

ACTO PREPARATORIO - No es susceptible de control judicial / ACTO DE CORRECCION DE LIQUIDACION OFICIAL - No es definitivo sino preparatorio porque demuestra la voluntad de la administración de continuar la actuación administrativa

Considero que la Resolución 001 de 2005, que corrigió el acto denominado liquidación oficial de revisión 20064200500006 de 2005, y este mismo acto mal denominado liquidación oficial de revisión no eran pasibles de control judicial por cuanto, por su contenido, son actos preparatorios. En efecto, el formato de la denominada liquidación oficial de revisión 20064200500006 de 2005 no puede analizarse de manera aislada al anexo explicativo que, según lo alegó la DIAN, correspondía, en realidad, a la ampliación del requerimiento especial. No era la liquidación oficial misma. En ese entendido, no era pertinente interpretar que mediante la Resolución 001 de 2005, la DIAN no corrigió el error que cometió, sino que revocó la supuesta liquidación oficial.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO

Consejero: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Radicación número: 15001-23-31-000-2006-03148-01(19563)

Actor: MARIA CANDELARIA TORRES BARRERA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Con el acostumbrado respeto me separo de la decisión que tomó la Sala en el asunto de la referencia en el sentido de confirmar la sentencia del 17 de agosto de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá que (i) anuló el acto denominado liquidación oficial de revisión 20064200500006 de 2005. (ii) anuló la Resolución 001 de 2005 que corrigió el acto denominado liquidación oficial de revisión 20064200500006 de 2005 (iii) anuló la liquidación oficial de revisión 900001 de 2005. (iv) declaró el silencio administrativo positivo. (v) a título de restablecimiento del derecho declaró en firme el denuncia privado de renta que presentó la demandante.

Las razones de mi disentimiento son las siguientes:

Considero que la Resolución 001 de 2005, que corrigió el acto denominado liquidación oficial de revisión 20064200500006 de 2005, y este mismo acto mal denominado liquidación oficial de revisión no eran pasibles de control judicial por cuanto, por su contenido, son actos preparatorios.

En efecto, el formato de la denominada liquidación oficial de revisión 20064200500006 de 2005 no puede analizarse de manera aislada al anexo explicativo que, según lo alegó la DIAN, correspondía, en realidad, a la ampliación del requerimiento especial. No era la liquidación oficial misma.

En ese entendido, no era pertinente interpretar que mediante la Resolución 001 de 2005, la DIAN no corrigió el error que cometió, sino que revocó la supuesta liquidación oficial.

Considero que la Resolución 001 de 2005 sí tuvo como objeto corregir la mal llamada liquidación oficial. Por lo tanto, considero que no se configuró la nulidad

por violación del artículo 73 del C.C.A. por cuanto la DIAN no revocó ninguna situación jurídica favorable del contribuyente.

La revocatoria, como lo ha dicho la doctrina “tiene límites que provienen, en parte, de las leyes, y en parte, de ciertos principios jurídicos. Estas limitaciones se refieren a los actos administrativos favorables y tienen por finalidad la de proteger los derechos y las situaciones jurídicas del destinatario.

La revocación tiene su límite más general en el derecho del destinatario. La administración puede preferir el interés general al interés privado, pero no puede intervenir en los derechos. La dificultad en la aplicación de este principio radica no sólo en evitar el círculo vicioso que consiste en deducir la irrevocabilidad de la aceptación de un derecho, sino también en el concepto del derecho como bien protegido. El acto administrativo favorable funda un derecho del destinatario solamente cuando asegura algo a éste de un modo positivo. (...) El bien que se protege con la limitación de la revocación es el derecho público subjetivo, entendido como el derecho de poder exigir algo al Estado o de poder hacer algo frente a él^{56,57}

De manera que, incluso, bajo el presupuesto de que la Resolución 001 de 2005 tuvo como fin revocar la mal denominada liquidación oficial de revisión 20064200500006 de 2005, eso indica que la voluntad de la administración era continuar la actuación administrativa, como en efecto ocurrió. Por eso, la DIAN expidió la liquidación oficial de revisión 900001 de 2005.

En consecuencia, tampoco se configuró la causal de nulidad por falta de competencia temporal a efectos de declarar la nulidad de la mal llamada liquidación oficial de revisión 20064200500006 de 2005.

En los anteriores términos salvo el voto.

⁵⁶ Díez, Manuel María. “*El Acto Administrativo*”. Tipográfica Editora Argentina S.A. 1993, Buenos Aires.

⁵⁷ Cita tomada de la sentencia CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Magistrado Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., doce (12) de julio de dos mil doce (2012). Radicación: 250002327000200800188 01. No. Interno: 17892. Demandantes: MARÍA DEL PILAR PULECIO ESPITIA. Demandado: U.A.E. DIAN.IVA Sexto Bimestre 2004

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Fecha ut supra
