



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintitrés (23) de marzo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 68001-23-33-000-2017-00216-01 (**26994**)
Demandante: RUIZSERRA Y CÍA SAS
Demandado: DIAN
Temas: Renta 2012. Competencia funcional. Beneficio de progresividad. Presentación y pago extemporáneo de declaraciones tributarias.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 18 de noviembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que resolvió¹:

«Primero. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 042412015000101 del 14 de diciembre de 2015 y de la Resolución No. 009217 del 25 de noviembre de 2016 mediante la cual se decidió el recurso de reconsideración, en la que se modificó la liquidación privada del Impuesto a Renta del año gravable 2012 determinando un mayor valor por impuesto y se aplicó sanción por inexactitud.

Segundo. Declarar, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la declaración privada de renta de 2012.

Tercero. Condenar en costas a la parte demandada [...].»

ANTECEDENTES

El 12 de abril de 2013, RUIZSERRA & CÍA SAS², presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, en la que registró la renta líquida gravable en \$2.651.537.000, el impuesto a cargo y el saldo a pagar en \$0, en aplicación del beneficio de progresividad de la Ley 1429 de 2010³.

El 28 de octubre de 2014, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga, profirió el Auto de Apertura 042382014001250 por el programa «*BENEFICIOS FISCALES*» en relación con dicha declaración⁴. En la misma fecha dictó Auto de Verificación o Cruce 042382014001231⁵ para que los funcionarios comisionados, dentro de los 30 días hábiles, adelantaran o

¹ Fls. 251 vto. y 252 c.p.

² Tiene como objeto «la compra, administración, comercialización y venta de bienes muebles e inmuebles, participar en sociedades, representar firmas nacionales o extranjeras o ser distribuidor de las mismas, adquirir franquicias, realizar todo tipo de inversiones y desarrollar proyectos». Fl. 3 vto. c.p.

³ Fl. 2 c.a.

⁴ Fl. 3 c.a.

⁵ Fl. 47 c.a.



practicaran diligencia en el establecimiento de comercio de la contribuyente, visita efectuada el 24 de noviembre de 2014⁶.

El 27 de marzo de 2015, la referida división expidió el Requerimiento Especial 042382015000008, que consideró improcedente el beneficio de progresividad por incumplimiento del artículo 9 [inc. 2] del Decreto 4910 de 2011, con lo cual propuso liquidar sobre la renta líquida gravable declarada un impuesto de \$875.007.000, e imponer sanción por inexactitud de \$1.400.011.000, para fijar el saldo a pagar en \$2.275.018.000⁷. La sociedad dio respuesta a este acto⁸.

El 14 de diciembre de 2015, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga profirió la Liquidación Oficial de Revisión 042412015000101, en la que confirmó las glosas propuestas en el requerimiento especial⁹. Contra este acto se interpuso recurso de reconsideración¹⁰.

El 25 de noviembre de 2016, por Resolución 009217, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, confirmó el acto liquidatorio¹¹.

DEMANDA

RUIZSERRA & CÍA SAS, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones¹²:

«1. Declarar nula la Liquidación Oficial de Revisión No. 042412015000101 del 14 de diciembre de 2015, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga, por medio de la cual se modificó la liquidación privada del impuesto a la renta del año gravable 2012 determinando un mayor valor por impuesto y se aplicó sanción por inexactitud.

2. Declarar nula la Resolución No. 009217 del 25 de noviembre de 2016, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial mencionada en el numeral anterior, en el sentido de confirmar la primera actuación.

3. Que como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho se declare que la sociedad RUIZSERRA & CÍA SAS., NIT 900.458.804-6, no debe responder por ninguno de los mayores valores por impuestos y sanciones, por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2012 determinados por impuestos y sanciones en los actos anulados, y ordenando que se efectúen los ajustes del caso en la cuenta corriente del contribuyente, con el fin de eliminar de sus registros la deuda a cargo por concepto de dichos mayores valores».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 121 y 122 de la Constitución Política
- Artículos 560, 647, 688, 703, 707, 711, 730 y 731 del Estatuto Tributario

⁶ Fls. 50 a 61 c.a.

⁷ Fls. 194 a 202 c.a.

⁸ Fls. 226 a 246 c.a.

⁹ Fls. 58 a 66 c.p.

¹⁰ Fls. 286 a 322 c.a.

¹¹ Fls. 73 a 82 c.p.

¹² Fl. 54 c.a.



- Artículos 1,2, 3, 79, 80, 137 y 138 del CPACA
- Artículo 168 del Código General del Proceso
- Artículo 2 de la Ley 905 de 2004
- Artículos 46 a 50 del Decreto 4048 de 2008
- Resolución 11 del 4 de noviembre de 2008
- Artículos 4, 5, 7 y 8 de la Ley 1429 de 2010
- Artículos 6, 9 y 18 del Decreto 4910 de 2011
- Artículo 23 del Decreto 4907 de 2011
- Artículo 56 [parágrafo 4] de la Ley 1739 de 2014
- Memorando 000018 del 29 de enero de 2015 de la DIAN

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

La actuación administrativa se adelantó con violación del debido proceso porque (i) intervinieron funcionarios sin competencia legal para hacerlo, (ii) no se dieron a conocer todos los elementos tenidos en cuenta para iniciar la actuación, (iii) no se cumplió el principio de congruencia establecido en el artículo 711 del ET, y (iv) se omitió el período probatorio ordenado por el CPACA. Los actos previos que originaron la actuación administrativa acusada –autos de apertura y de verificación o cruce– se expedieron y adelantaron por funcionarios sin competencia (Leydy María Hernández Solano y Blanca Inés Ramírez Ávila) pues, como no contaban con autorización previa o comisión del jefe de fiscalización, como lo exige el artículo 688 del ET, se expedieron irregularmente violando el debido proceso e invalidando los actos acusados.

Pese a que la funcionaria comisionada (Blanca Inés Ramírez Ávila) contaba con 30 días hábiles para efectuar la verificación, realizó una visita el 24 de noviembre de 2014, y la otra funcionaria comisionada (Leydy María Hernández Solano), no participó en la diligencia.

Aunque se solicitó copia de los actos administrativos que soportaban la autorización o la delegación a las referidas funcionarias, solo se remitió la Resolución 11 de 4 de noviembre de 2008, por la cual se creó el GIT de Auditoría Tributaria de la Dirección Seccional de Bucaramanga, acto de carácter general insuficiente para validar la competencia de las funcionarias.

Se omitió informar sobre la existencia del Acta 45 de 15 de octubre de 2014, por la cual se hizo la asignación del expediente que, de haberse conocido, le hubiera permitido a la actora formular en la respuesta al requerimiento especial las objeciones sobre la competencia de las funcionarias que intervinieron en la actuación administrativa.

No se cumplió el principio de congruencia de que trata el artículo 711 del ET, en cuanto en la liquidación de revisión se incluyó un antecedente fáctico (*referencia al acta 45 del 15 de octubre de 2014*), no contemplado en el requerimiento especial.

Cuando se resolvió el recurso de reconsideración no se respetó la etapa probatoria conforme a lo previsto en los artículos 79 y 80 del CPACA, pues no se allegaron las certificaciones solicitadas por la sociedad, y no se hizo un pronunciamiento sobre las mismas como lo ordena el artículo 168 del CGP.

El acto administrativo impugnado se emitió con fundamento en la interpretación errónea del artículo 56 [parágrafo 4] de la Ley 1739 de 2014, para concluir que se incumplió uno los requisitos para hacer viable por el año gravable 2012, el beneficio de la progresividad de la Ley 1429 de 2010. La actora cumplió los requisitos para acceder a los beneficios de la Ley 1429 de 2010, en cuanto la omisión en la presentación y pago de las declaraciones de retención en la fuente del



año 2012, se subsanó cuando la sociedad se acogió a lo dispuesto en el artículo 56 [parágrafo 4] de la Ley 1739 de 2014; en virtud de lo dispuesto en dicha norma, quedaron eliminadas para la sociedad todas las sanciones, entre ellas, la de la improcedencia del beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta.

El efecto práctico de lo previsto en el citado artículo se traduce en la ampliación del plazo para declarar que inicialmente había previsto el respectivo decreto para las declaraciones de retención en la fuente del año 2012, lo cual desvirtúa el rechazo de la progresividad del impuesto de renta de dicho año, por cuanto las declaraciones se presentaron dentro de la oportunidad legal.

Los actos acusados fueron expedidos con falsa motivación en cuanto se señalaron como fundamento de los mismos hechos y actuaciones que no se adelantaron o que no fueron ciertos. Aunque en el párrafo 3 de la página 2 del acto liquidatorio se indicó que la visita a la contribuyente se realizó el 24 de enero de 2015, la misma se efectuó el 24 de noviembre de 2014, como consta en el acta respectiva; lo afirmado en el párrafo 4 de la misma página no tiene relación con la actora y no tiene soporte en los antecedentes administrativos de la liquidación de revisión en cuanto se aludió a otra contribuyente, y el oficio mencionado en el párrafo 5 (sobre los beneficios del artículo 56 [parágrafo 4] de la Ley 1739 de 2014), no fue enviado a la actora.

Afirmar en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración que: a) el auto de verificación o cruce del 28 de octubre de 2014, comisionaba a las funcionarias para iniciar una diligencia, contraría que el objetivo señalado en el mismo se refirió a adelantar o practicar la misma; b) las pruebas solicitadas obraban en el expediente y fueron valoradas al producir la decisión, no corresponde a la realidad, pues no todas las pruebas formaron parte del expediente pese a ser solicitadas, como ocurre con el Acta 45 que no podía ser estimada, c) lo dispuesto en el artículo 56 [parágrafo 4] de la Ley 1739 de 2014, no aplica a la actora, desconoce que la pérdida del beneficio de progresividad del impuesto de renta señalada en la Ley 1429 de 2010, es en realidad una sanción; e) señalar que la demandante no cumplió el requisito para la progresividad del impuesto de renta de la Ley 1429 de 2010, por la no presentación oportuna de algunas de las declaraciones de retención, omite que, al acogerse a lo dispuesto en el artículo 56 [parágrafo 4] de la Ley 1739 de 2014, los referidos denuncios se entienden excluidos de la sanción, f) indicar como fundamento de la sanción por inexactitud que la contribuyente declaró el impuesto de renta a la tarifa cero, sin tener derecho a ello, desestima que, cuando se demostró que la actora subsanó la irregularidad al cumplir los requisitos del citado artículo 56, procedía el beneficio de progresividad.

La sanción por inexactitud no es procedente por ausencia del hecho sancionable y porque existe una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable. La sociedad cumplió los requisitos legales para acceder al beneficio de progresividad del impuesto de renta, y no incurrió en maniobras fraudulentas al presentar su denuncio con dicho beneficio.

No presentar y pagar las declaraciones de retención en la fuente de los períodos aludidos del año 2012, no fue una omisión para defraudar al fisco que pudiera tener el efecto retroactivo de viciar la declaración por inexacta; como la irregularidad desapareció cuando la sociedad cumplió los requisitos exigidos en el artículo 56 [parágrafo 4] de la Ley 1739 de 2014, procedía el beneficio de progresividad y no había motivos para imponer la sanción.



Se presenta diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable, pues mientras que para la DIAN la improcedencia del beneficio de progresividad es aplicable en el año gravable 2012, porque el artículo 56 [parágrafo 4] de la Ley 1739 de 2014 no amplió el plazo para presentar y pagar las declaraciones de dicho año, la sociedad considera que el cumplimiento de los requisitos exigidos en dicha norma, conlleva la eliminación de las sanciones derivadas de la omisión y pago de las declaraciones de retención en la fuente por el periodo 2012, dado que, en la práctica, se amplió el plazo inicialmente fijado, validando la progresividad en dicho año.

De considerarse que se debe mantener la sanción por inexactitud, se debe aplicar el principio de favorabilidad establecido en la Ley 1819 de 2016.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente¹³:

Conforme a la certificación expedida por la coordinación de historia laborales de la DIAN, está demostrado que mediante la Resolución 003912 de 31 de mayo de 2012, la funcionaria Leydy María Hernández Solano, fue designada como jefe del GIT de Auditoría tributaria I en la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga; y que Blanca Inés Ramírez Ávila fue ubicada en la misma dependencia mediante la Resolución 01044 del 18 de mayo de 2012, lo cual indica que estaban facultadas para intervenir en la actuación administrativa que culminó con la expedición de los actos acusados, que quien suscribió los actos previos era competente para hacerlo, y que se observó el debido proceso.

El plazo establecido en el auto de verificación o cruce era el máximo permitido para que los funcionarios comisionados efectuaran la diligencia y, si en la primera visita se pudo recopilar la información requerida, ello no significa que se tenga que acudir al establecimiento hasta que se agoten los 30 días concedidos, ya que tal proceder iría en contra de los principios de economía, celeridad y eficacia.

Del folio uno de los antecedentes administrativos se advierte que el acta de asignación del expediente correspondió al formulario 18071-000170 del 24 de octubre de 2014, repartido con base el Acta de Reunión 45 del 15 de octubre de 2014, por lo que se presentó un error de transcripción y el hecho de que esta no se mencionara en los actos previos no invalida la actuación administrativa por tratarse de un trámite interno.

No se vulneró el principio de correspondencia de que trata el artículo 711 del ET, que alude al hecho económico, y no al indicado por la actora (*referencia al acta 45*), que no sustenta la glosa propuesta por la Administración.

Como la Administración adelantó el procedimiento especial de los artículos 720 y siguientes del ET, sin tener que acudir a las normas generales del CPACA, no se configuró omisión del periodo probatorio, ni vulneración de los artículos 79 y 80 de este último ordenamiento, referentes al trámite de los recursos en materia administrativa.

La sociedad incurrió en una de las causales para perder el beneficio de progresividad al no haber presentado dentro de la oportunidad legal las declaraciones de retención

¹³ Fls. 152 a 182 c.p.



en la fuente de los períodos 1, 3, 6, 9, 10, 11 y 12 del año gravable 2012, hecho que se probó y fue aceptado por la actora.

No se comparte que la pérdida del beneficio de progresividad corresponde a una sanción superada con el cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 56 [parágrafo 4] de la Ley 1739 de 2014, por presentar y pagar las declaraciones omitidas, pues la misma resultó del incumplimiento de los requisitos vigentes en el tiempo establecido para acceder a dicho beneficio. Las sanciones a las que alude dicha norma solo son las de extemporaneidad y corrección, como lo avaló el Memorando 00018 del 29 de enero de 2015, por lo que no le asistió razón a la actora cuando afirmó que cumplió los requisitos para no perder el beneficio de progresividad.

No se configuró falsa motivación, ya que la decisión estuvo debidamente fundamentada y probada, sin que los hechos indicados por la actora den lugar a la misma, por ser errores formales (*como la fecha de la visita o el número del documento de asignación del expediente*), que no tienen entidad para modificar los hechos que sustentaron la actuación discutida; el oficio que invitó a la actora para acogerse al beneficio del artículo 56 [parágrafo 4] de la Ley 1739 de 2014, cumplió su cometido, pues la sociedad accedió al mismo y, aunque el auto de verificación o cruce indicó que los funcionarios estaban facultados para iniciar la diligencia, también lo estaban para adelantarla o practicarla.

La resolución que resolvió el recurso de reconsideración frente a la pérdida del beneficio de progresividad y a la imposición de la sanción por inexactitud estuvo debidamente fundamentada, pues se probó el incumplimiento de requisitos para acceder al mismo, y que la tarifa que se debía liquidar ascendía al 33 %.

La sanción por inexactitud es procedente, porque en la declaración de renta del año gravable 2012 la sociedad reclamó el beneficio de progresividad sin cumplir los requisitos para ello, pues no presentó, en su oportunidad, las declaraciones de retención en la fuente de los períodos 1, 3, 6, 9, 10, 11 y 12 del mismo año, y la no aplicación de la tarifa general del impuesto, derivó un menor valor a pagar, sin que se configure diferencia de criterios, sino desconocimiento del derecho.

AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial del 22 de octubre de 2018¹⁴, el *a quo* precisó que no se presentaron irregularidades procesales o nulidades, no se solicitaron medidas cautelares, ni se propusieron excepciones previas, se tuvieron como pruebas las allegadas con la demanda y la contestación, se decretaron las pruebas solicitadas por la demandante y la ordenada de oficio¹⁵. El litigio se concretó en establecer la legalidad de los actos administrativos acusados.

¹⁴ Fls. 193 a 196 c.p.

¹⁵ Solicitar a la DIAN certificar si dentro de los cuatro años anteriores al 12 de abril de 2013, fecha de presentación de la declaración de renta del año gravable 2012, la actora incurrió o no en conducta sancionable similar a la de los actos acusados, que haya sido objeto de acto administrativo en firme, y allegar copia de la Resolución 003912 del 31 de mayo de 2012, pruebas incorporadas al proceso en la audiencia de pruebas del 11 de diciembre de 2018, en la cual se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. Fl. 204A c.p.



SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Santander anuló los actos acusados, a título de restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la liquidación privada del año gravable 2012 y, condenó en costas a la DIAN por ser la parte vencida en el proceso, con fundamento en lo siguiente¹⁶:

Se configuró la nulidad de la actuación acusada por falta de competencia funcional de quienes intervinieron en la determinación oficial del impuesto sobre la renta del año 2012, por cuanto, al iniciarse la investigación tributaria, no existía acto administrativo de delegación que los habilitara para expedir los actos de apertura y de verificación o cruce, como lo exigen los artículos 684-1 del ET y 49 del Decreto 4048 de 2008.

Contrario a lo afirmado en el requerimiento especial, los actos de trámite no los profirió el jefe del GIT de Auditoría Tributaria I, quien ostentaba la competencia para ello, sino un gestor. Y el acta 45 de 2014, a la que alude en la liquidación de revisión, y en la que pudiera encontrarse la delegación que le diera sustento a la competencia para expedir los actos previos, no obra en el expediente administrativo ni en el judicial, lo cual demuestra que, en parte, la actuación administrativa se adelantó por funcionarios sin competencia, lo que afectó la validez de las actuaciones posteriores.

RECURSO DE APELACIÓN

La **DIAN** interpuso recurso de apelación en el que solicitó revocar la sentencia apelada y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda. Subsidiariamente, en caso de una decisión desfavorable, pidió revocar la condena en costas¹⁷.

La sentencia de primera instancia incurrió en defecto fáctico por indebida valoración de las pruebas que obran en la actuación administrativa. Si bien es cierto el artículo 688 del ET atribuye al jefe de la División de Fiscalización la facultad de dirigir la investigación tributaria y proferir el requerimiento especial, también lo es que el Decreto 4048 de 2008, amplió dicha potestad a los grupos internos de trabajo, como lo dispone el artículo 63 [7] de la Resolución 0011 del 4 de noviembre de 2008, normas que establecen que les corresponde a los grupos internos de trabajo de auditoría tributaria proferir los citados autos. Así lo señaló el Consejo de Estado en las sentencias proferidas en los expedientes 23696 y 24144.

En el *sub judice* la autoridad tributaria cumplió tal exigencia, pues los autos de apertura y de verificación o cruce del 28 de octubre de 2014, fueron expedidos por la funcionaria que, para la época de los hechos, era jefe del GIT de Auditoría Interna Tributaria I de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga, designada en Resolución 003912 del 31 de mayo de 1992, quien actuó con competencia. En los antecedentes administrativos obra copia del oficio del 5 de febrero de 2016, mediante el cual, en atención a un derecho de petición elevado por la actora, se le remitieron varios actos administrativos, entre ellos, la citada resolución.

El requerimiento especial expedido por la misma funcionaria, fue analizado por el *a quo* sin que observara irregularidad alguna en cuanto consideró que fue expedido por

¹⁶ Fls. 246 a 252 c.p.

¹⁷ Fls. 259 a 267 c.p.



funcionario competente, con lo cual causan extrañeza los motivos de la decisión, pues dicho acto conserva igual presentación que los actos reprochados. El hecho de que los autos cuestionados registraran el cargo «*Gestor II*», *-nominal del funcionario competente-*, no tiene la entidad para invalidar o anular la eficacia de estos, pues lo relevante es que quien los expidió tenía competencia para ello.

Lo registrado en el requerimiento especial es cierto y la referencia de la liquidación oficial, de que a la funcionaria comisionada se le asignó el caso a través del Acta 45 del 15 de octubre de 2014, corresponde a un error de transcripción pues, como consta en el folio uno de los antecedentes administrativos, el acta de asignación corresponde al número de formulario 18071-000170 del 24 de octubre de 2014, repartido con fundamento en el Acta 45, lo que carece de virtualidad para invalidar la actuación.

El Consejo de Estado señaló que la inexistencia del auto de apertura en una investigación administrativa, no tiene la virtualidad de viciar la misma, y menos aún, el hecho de que en dicho acto no se haya señalado que quien firmaba era la jefe del grupo interno de trabajo, pues lo que interesa es que se respete el derecho de defensa con la notificación de los actos.

No hay lugar a la condena en costas porque la actuación de la entidad se ajustó a derecho y no se dan los supuestos del artículo 365 [8] del CGP.

TRÁMITES DE SEGUNDA INSTANCIA

La **demandante** se opuso al recurso de apelación y solicitó confirmar la sentencia apelada, al considerar, en esencia, lo siguiente¹⁸:

No es cierto que la sentencia incurriera en defecto fáctico por indebida valoración probatoria pues, contrario a lo afirmado por la DIAN, no obra prueba en el expediente de las autorizaciones legales para que los funcionarios que intervinieron en la actuación lo hubieran hecho con la debida competencia.

Lo único que demuestra el oficio suscrito por la Coordinación de Historias Laborales de la Subdirección de Gestión de Personal de la DIAN, es que con la Resolución 03912 del 31 de mayo de 2012, se designó como Jefe del GIT de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Bucaramanga a Leydy María Hernández Solano, quien interviene en los actos de apertura y de verificación y cruce, y la existencia de un acta de posesión 0177 del 4 de junio de 2012, documentos que carecen de fuerza para demostrar que, el 28 de octubre de 2014, fecha de expedición de los autos objetados, dicha funcionaria ejerciera las funciones de Jefe del GIT y que, por ello, tuviera la competencia legal para proferir los referidos autos.

Aunque en derecho de petición se solicitó certificar de manera expresa las actuaciones adelantadas durante los períodos comprendidos del 28 de octubre al 24 de noviembre de 2014, y para los días 27 y 28 de marzo de 2015, ello no ocurrió. Si bien en el recurso de reconsideración se solicitó como prueba la expedición de las citadas certificaciones, se negó lo solicitado, aspectos no controvertidos en la contestación de la demanda.

¹⁸ Índice 5 en Samai.



La ausencia en el expediente del Acta 45 del 15 de octubre de 2014, es un hecho probado que soporta la decisión de primera instancia; la entidad confunde al señalar que dicha acta corresponde al documento identificado como formulario 18071-000170, lo que no es cierto y confirma que dicha acta no fue dada a conocer a la contribuyente. La DIAN pretende minimizar la ausencia del documento en el expediente y desconocer que tiene trascendencia por soportar el inicio de la actuación administrativa; luego, el hecho de no darla a conocer le impidió a la actora analizarla para establecer hasta dónde reunía requisitos legales de validez, como por ejemplo la competencia de los funcionarios que intervinieron en la expedición de los autos debatidos. Solicitó, de ser necesario, tener en cuenta los demás cargos de la demanda, al igual que el concepto de la violación y el fundamento presentado en cada uno de ellos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012, presentada por RUIZSERRA & CÍA SAS.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la DIAN, como apelante única, se debe establecer si los funcionarios que intervinieron en los autos de apertura y verificación o cruce actuaron con competencia. En caso afirmativo, se dará aplicación al criterio fijado por la Sala, en oportunidad anterior¹⁹, en la cual, frente a los límites que tiene el superior al decidir el recurso de apelación, precisó que en los casos en que la Administración sea único apelante, porque la sentencia fue favorable al administrado y, por ende, este carecería de interés para apelar, se analizarán los cargos de nulidad de la demanda que no fueron abordados en la sentencia de primera instancia.

Competencia funcional de la DIAN

Para la actora y el *a quo* se configuró la nulidad de la actuación acusada por falta de competencia funcional de quienes intervinieron en la determinación oficial del impuesto sobre la renta del año 2012, por cuanto, al iniciarse la investigación tributaria, no existía acto administrativo de delegación que los habilitara para expedir e intervenir en los actos de apertura y de verificación o cruce, como lo exigen los artículos 684-1 del ET y 49 del Decreto 4048 de 2008.

A juicio del Tribunal, los actos de trámite no fueron proferidos por el jefe del GIT de Auditoría Tributaria I, quien ostentaba la competencia para ello, sino por un gestor. Y que el Acta 45 de 2014, a la que se aludió en la liquidación de revisión, y en la que pudiera encontrarse la delegación que le diera sustento a la competencia para expedir los actos previos, no obra en el expediente administrativo ni en el judicial, con lo cual se demostró que, parcialmente, la actuación administrativa fue adelantada por funcionarios que carecían de competencia para adoptar las referidas decisiones, lo cual afectó la validez de las actuaciones posteriores.

La recurrente insistió en la legalidad de los actos administrativos acusados, porque los funcionarios que intervinieron en la expedición de los actos previos a la actuación

¹⁹ Sentencia del 14 de julio de 2022, Exp. 25793, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto, en la que se alude al criterio fijado en las providencias del 12 de diciembre de 2014, Exp. 19121, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 4 de mayo de 2015, Exp. 20594, de 4 de noviembre de 2015, Exp. 21177, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia, y del 16 de julio de 2020, Exp. 24588, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez (E).



acusada, esto es, los autos de apertura y verificación o cruce, incluido el requerimiento especial, *-frente al cual no se hizo una objeción-*, actuaron con competencia para ello, como se probó con la certificación emitida por la coordinación de asuntos laborales.

Y frente a la mención del Acta 45 del 15 de octubre de 2014, indicó que se trató de un simple error de transcripción pues, como consta en el folio uno de los antecedentes administrativos, el acta de asignación del expediente correspondió al formulario 18071-000170 del 24 de octubre de 2014, repartido con fundamento en el acta 45, aspecto que no tiene la virtualidad de invalidar la actuación administrativa.

Los autos de apertura 042382014001250²⁰ y de verificación o cruce 042382014001231²¹ del 28 de octubre de 2014, dictados dentro de la investigación adelantada a la actora por el impuesto sobre la renta del año gravable 2012, se proferieron por la funcionaria Leydy María Hernández Solano en ejercicio de las facultades conferidas por los artículos «560²², 684²³, y 688²⁴ del Estatuto Tributario, 46 a 51 del Decreto 4048 del 2008²⁵, 1²⁶ y 5 [22]²⁷ de la Resolución 7 de 2008, 4 de la Resolución 9 de 2008²⁸, 63 de la Resolución 11 de 2008²⁹, y Resoluciones 3912 de 2012 y 449 de 2013»³⁰. (Se resalta).

Las normas citadas se refieren, en esencia, a la competencia de la Administración para adelantar, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, las actividades preparatorias a la determinación de los tributos, entre las que se incluyen la expedición de los autos de apertura o verificación y cruce, a los que se concretó el estudio del *a quo*.

En cuanto a la competencia de la funcionaria Leydy María Hernández Solano para proferir los referidos autos, se advierte que, en virtud de la prueba decretada de oficio en la

²⁰ Fl. 3 c.a.

²¹ Fl. 47 c.a.

²² «Artículo 560. Competencia para el ejercicio de las funciones. Son competentes para proferir las actuaciones de la administración tributaria los funcionarios y dependencias de la misma, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca en ejercicio de las facultades previstas en el numeral 16 del artículo 189 de la Constitución Política.

Así mismo, los funcionarios competentes del nivel ejecutivo, podrán delegar las funciones que la ley les asigne en los funcionarios del nivel ejecutivo o profesional de las dependencias bajo su responsabilidad, mediante resolución que será aprobada por el superior del mismo. En el caso del Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, esta resolución no requerirá tal aprobación [...].

²³ «Artículo 684. Facultades de Fiscalización e Investigación. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:

a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario [...].

f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación [...].

²⁴ «Artículo 688. Competencia para la actuación fiscalizadora. Corresponde al jefe de la unidad de fiscalización, proferir los requerimientos especiales, los pliegos y traslados de cargos o actas, los emplazamientos para corregir y para declarar y demás actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos, anticipos y retenciones, y todos los demás actos previos a la aplicación de sanciones con respecto a las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones».

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

²⁵ Relativos a: la competencia funcional, la competencia para proferir actos administrativos, el ejercicio de funciones de investigación y práctica de pruebas delegación de funciones, grupos internos de trabajo y distribución de funciones.

²⁶ Este artículo se refiere a la competencia en materia tributaria y aduanera.

²⁷ «Artículo 5. Competencia territorial de las direcciones seccionales de impuestos y aduanas en materia tributaria. [...].

²² La competencia de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga comprende el territorio del departamento de Santander, excepto el territorio de los municipios que correspondan a la competencia territorial de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Barrancabermeja».

²⁸ Señala las funciones de la División de Gestión de Fiscalización.

²⁹ Creó el Grupo Interno de Trabajo de Auditoría Tributaria I, entre otras, en la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga. Dentro de las funciones de este grupo interno de trabajo se encuentra la de «Proferir emplazamientos para declarar, emplazamientos para corregir, requerimientos ordinarios de información, autos de verificación o cruce, autos de apertura, autos declarativos, autos de traslado de pruebas, autos inclusorios, autos exclusorios, autos aclaratorios, autos de inspección tributaria, autos de inspección contable, autos de archivo, pliegos de cargos, requerimientos especiales y demás actos preparatorios de la determinación de las obligaciones tributarias, en relación con las investigaciones que estén a su cargo y de las funciones propias de la División». (Se resalta).

³⁰ Fl. 48 c.a.



audiencia inicial, se allegó al expediente la **Resolución 003912 del 31 de mayo de 2012**³¹, la cual fue incorporada y trasladada a las partes -sin objeción- en la audiencia de pruebas celebrada el 11 de diciembre de 2018³².

En esta resolución, el entonces Director General de la DIAN efectuó, a partir del 31 de mayo de 2012, una designación de funciones en los siguientes términos:

«RESOLUCIÓN NÚMERO 003912
(31 de mayo de 2012)

Por la cual se revocan unas designaciones de funciones, se efectúan unas ubicaciones y se designan funciones

EL DIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

De conformidad con los artículos 19, 20, 62 y 75 del Decreto 1072 de 1999 y 6 del Decreto 4050 de 2008

RESUELVE

[...]

ARTICULO 3º Designar funciones como jefe, a los siguientes funcionarios de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

DEPENDENCIA/NOMBRE	CEDULA	CARGO COD.	GR
[...] DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS DE BUCARAMANGA			
G.I.T. de Auditoría Tributaria I LEYDY MARIA HERNANDEZ SOLANO	(...)	GESTOR II	302 02

ARTICULO 4º Enviar copia de la presente Resolución a las historias laborales correspondientes y a la Coordinación de Nómina. (...). (Se resalta)

El artículo 62 del Decreto 1072 de 1999, vigente para la época de los hechos, estableció la designación de las jefaturas así:

«La designación en jefaturas es la situación administrativa por medio de la cual los servidores públicos de la contribución del Sistema Específico de Carrera en la DIAN, desempeñan las funciones de dirección, coordinación, supervisión y control de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y de las diferentes dependencias en que se encuentra organizada dicha Entidad.

Para designar la jefatura de la Dirección General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales será competente el Presidente de la República.

La designación de las demás jefaturas de la entidad corresponderá al Director General de la Entidad.

Para poder iniciar su desempeño como jefe designado se requiere que el servidor público de la contribución preste el juramento correspondiente, para lo cual será aplicable lo dispuesto en los incisos 1, 3, 4 y 5 del artículo 25 y en el artículo 27 del presente decreto.

La designación se hará en forma indefinida, pero terminará cuando sea revocada expresamente por el funcionario competente para efectuarla o por desvinculación del funcionario de carrera de la entidad. (...). (Se resalta)

Y el artículo 6 del Decreto 4050 de 2008, se refirió al requisito de la designación de la jefatura en los siguientes términos:

³¹ Fls. 202-203 c.p.

³² Fl. 204 A c.p.



«Requisito para la designación de jefatura. Para ser designado en una jefatura se requiere ser empleado perteneciente al sistema específico de carrera de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos Nacionales, nombrado en los cargos que se señalan a continuación: [...].

7. Las jefaturas de los Grupos Internos de Trabajo de la Dirección Seccional III³³ (...), sólo podrán ser desempeñadas por el empleado público de la DIAN del sistema específico de carrera nombrado desde el grado 03 del nivel técnico. (...)

En consecuencia, la Resolución 003912 de 31 de mayo de 2012, es una decisión expresa de designación de funciones administrativas, hecha de manera indefinida, constitutiva de un acto administrativo en firme, de obligatorio cumplimiento.

Asimismo, obra el oficio del 5 de febrero de 2016³⁴, por el cual la Coordinación de Historias Laborales de la Subdirección de Gestión de Personal de la DIAN respondió el derecho de petición elevado por la actora para solicitar el envío de los actos que dieran cuenta de la competencia de la citada funcionaria, y en el cual se señaló:

«Con el fin de dar cumplimiento a la petición de la referencia (...), una vez revisadas las historias laborales de los funcionarios requeridos en su escrito de manera atenta me permito adjuntar a la presente copia auténtica de los actos administrativos que se detallan a continuación: (...)

Resolución No. 003912 del 31 de mayo de 2012, por la cual se designada como Jefe del Grupo Interno de Trabajo de Auditoría Tributaria I de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga de la UAE – DIAN. Acta de posesión No. 0177 del 04 de junio de 2012 (literal g) (...).

Resaltado del texto

En suma, la Resolución 003912 del 31 de mayo de 2012, que fue del conocimiento de la actora, prueba la designación de funciones hecha a Leydy María Hernández Solano, quien, si bien ostentaba el cargo de carrera administrativa denominado «GESTOR II, COD. 302 GR. 02» del nivel profesional, fue designada como jefe del Grupo Interno de Trabajo de Auditoría Tributaria I de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga por reunir los requisitos para ello, conforme a lo dispuesto en los Decretos 1072 de 1999 y 4050 de 2008.

Así las cosas, la referida resolución, aunada a la normativa reseñada, legitiman la actuación de Leydy María Hernández Solano, como jefe del Grupo Interno de Trabajo de Auditoría Tributaria I de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga, a quien, con fundamento en el artículo 688 del ET, le correspondía proferir los autos de apertura y de verificación o cruce tendientes a determinar el impuesto de renta por el año gravable 2012 a cargo de la actora.

En cuanto a la competencia de la funcionaria Blanca Inés Ramírez Ávila, la Coordinación de Historias Laborales de la Subdirección de Gestión de Personal de la DIAN certificó que por «**Resolución No. 001044 del 18 de mayo de 2012, (...) se ubica en el Grupo Interno de Trabajo de Auditoría Tributaria I de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga de la UAE – DIAN, Acta de Ubicación No. 0176 del 29 de mayo de 2012 (Literales c, d y e)**», actos que comprueban que la citada funcionaria era

³³ De acuerdo con lo dispuesto en el párrafo del artículo 5 del Decreto 4050 de 2008, la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga se clasifica en la categoría III.

³⁴ Fls. 274-275 c.a.



competente para intervenir en la investigación adelantada a la actora, como en efecto lo hizo, al realizar, en desarrollo del auto de verificación o cruce, la visita del 24 de noviembre de 2014.

En consecuencia, los autos proferidos en el proceso cuestionado son legales, en cuanto fueron proferidos bajo la competencia otorgada por la normativa señalada, sin que la indicación nominal de los cargos (gestor II) de quienes participaron en su elaboración, afecten su legalidad y tengan la identidad para configurar la nulidad de la actuación administrativa acusada, máxime que se probó que quien expidió los autos de trámite fue la entonces jefe del Grupo Interno de Trabajo. Como lo ha precisado la Sala, lo que importa es que se constate que el acto fue expedido por el funcionario competente de acuerdo con la normativa vigente.

A la misma conclusión de no tener la identidad de configurar la nulidad de la actuación administrativa acusada, se llega respecto de la referencia que se hizo en la liquidación oficial al Acta 45 del 15 de octubre de 2014, sobre la asignación del expediente a la funcionaria comisionada, en cuanto corresponde a un trámite interno de la entidad, sin que le asista razón a la actora al afirmar que, el haber conocido el contenido del acta le hubiera permitido cuestionar la competencia de dicha funcionaria para iniciar, adelantar o practicar las diligencias que estimara pertinentes, a fin de verificar la exactitud de la declaración pues, como se dijo líneas atrás, la competencia asignada a los funcionarios de la entidad está fundamentada en la normativa aludida, y no en una hoja de reparto de trabajo.

Por lo tanto, al prosperar el recurso de apelación, se analizarán los demás cargos de violación propuestos en la demanda, no estudiados por el *a quo*.

Pérdida del beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta

Como se puso de presente en sentencia del 8 de agosto de 2019³⁵, el artículo 9 del Decreto 4910 de 2011³⁶, estableció las causales de improcedencia del beneficio de progresividad previsto en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010³⁷, al exigir que las pequeñas empresas beneficiarias mantuvieran las condiciones que legalmente las caracterizan como tales³⁸, durante todo el año gravable en el que se aplicara la tarifa progresiva en renta; entre dichas causales, incluyó la falta de presentación y pago oportuno de las declaraciones tributarias nacionales y territoriales, y del pago de las liquidaciones oficiales expedidas respecto de las mismas.

Concordantemente, el artículo 18 del mismo reglamento ordenó que los contribuyentes beneficiarios de la progresividad cumplieran las obligaciones relacionadas con la

³⁵ Exp. 19716, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁶ Art. 9. D. 4910/2011 «**Pérdida o improcedencia del beneficio de la progresividad en el impuesto sobre la renta y complementarios.** Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 7º del presente decreto, para efectos de la procedencia del beneficio de que trata el artículo 4º de la Ley 1429 de 2010, las pequeñas empresas beneficiarias deberán mantener en el respectivo año gravable y hasta el 31 de diciembre inclusive, las condiciones relativas al número de trabajadores y al monto de los activos totales a que se refiere el numeral 1 del artículo 2º de la citada Ley. En caso de incumplir alguna de las condiciones señaladas, el beneficio se torna improcedente a partir del año gravable en que esto ocurra.

Tampoco procederá el beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta y complementarios, cuando se incumpla con la renovación de la matrícula mercantil dentro de los tres primeros meses del año, cuando no se paguen en su oportunidad legal los aportes a salud y demás contribuciones de nómina, o cuando no se cumpla con el deber legal de presentar las declaraciones tributarias de orden nacional y territorial y de realizar los pagos de los valores a cargo en ellas determinados, autoliquidados o liquidados por la Administración, dentro de los plazos señalados para el efecto.» Se resalta.

³⁷ El beneficio de progresividad en renta fue derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

³⁸ Número de trabajadores y monto de activos totales a que se refiere el artículo 2 [1] de la Ley 1429 de 2010.



presentación y pago de las declaraciones tributarias nacionales y territoriales, en los términos previstos por el inciso segundo del citado artículo 9.

Tanto en la sentencia a que se alude, como en providencia del 6 de diciembre de 2017³⁹, que estudiaron la legalidad de algunos artículos del Decreto 4910 de 2011, se consideró que el artículo 9 reflejaba lo establecido en los artículos 2, 4 y 8 de la Ley 1429 de 2010, pero con palabras más específicas, como también que ordenaba los requisitos exigidos por el legislador y mantenía elementos especiales para las pequeñas empresas favorecidas por el beneficio tributario, sin vulnerar los principios de buena fe, equidad, eficiencia y progresividad.

Así, las referidas providencias concluyeron que los supuestos de hecho previstos en el artículo 9 del Decreto 4910 de 2011, son simplemente efectos de la inexistencia de los presupuestos indicados en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010 y, ante cuya ocurrencia, no podría surgir el derecho al beneficio de progresividad, de modo que, aunque el reglamento no hubiera dispuesto expresamente tales efectos, éstos sucederían de manera automática cuando no se cumplieran los presupuestos mencionados.

En síntesis, se precisó que el artículo 9 *ib.*, se limitó a disponer explícitamente el efecto jurídico de la ausencia de los requisitos legales que harían procedente la progresividad que, como beneficio, es de carácter restrictivo e interpretación restringida, **sin alcance de sanción tributaria**.

En efecto, en providencia del 10 de marzo de 2017⁴⁰, que resolvió la solicitud de suspensión provisional, entre otros, del artículo 9 del Decreto 4910 de 2011, se precisó que tal disposición **no corresponde a una sanción** por el no envío de información o el incumplimiento de deberes laborales o tributarios, pues al tratarse de un beneficio tributario, cuyo carácter es excepcional, el contribuyente que lo invoque a su favor está obligado a dar cumplimiento estricto a los requisitos legales para su procedibilidad, y tiene la carga probatoria de su demostración, no solamente porque es principio general que quien afirma tener un derecho debe probarlo, sino, porque tratándose de un beneficio fiscal, el derecho a acceder a él está sujeto al cumplimiento de los requisitos legales que lo fundamentan y originan pues, de no ser así, no se podría verificar si se está dando cumplimiento a los cometidos del legislador al establecer el incentivo⁴¹.

En el *sub examine*, es un hecho probado y reconocido por la demandante que presentó y pagó las declaraciones de retención en la fuente de los períodos 1⁴², 3⁴³, 6⁴⁴, 9⁴⁵, 10⁴⁶, 11⁴⁷ y 12⁴⁸ de 2012, el 12 de febrero de 2015, es decir, por fuera de los plazos previstos en el artículo 23 del Decreto 4907 de 2011⁴⁹. En este orden, acorde con la referida norma y los precedentes jurisprudenciales que se reiteran, ante el cumplimiento tardío

³⁹ Exp. 19359, CP. Milton Chaves García.

⁴⁰ Exp. 19720, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴¹ Exp. 14972.

⁴² Fl. 253 c.a.

⁴³ Fl. 254 c.a.

⁴⁴ Fls. 255-256 c.a.

⁴⁵ Fl., 258 c.a.

⁴⁶ Fls. 259-260 c.a.

⁴⁷ Fl. 261 c.a.

⁴⁸ Fl. 12 c.a.

⁴⁹ Conforme al último dígito del NIT de la actora (4), los plazos para la presentación y pago de las declaraciones de retención en la fuente de los períodos 1, 3, 6, 9, 10, 11 y 12 del año 2012 eran: 13 de febrero, 16 de abril, 13 de julio, 11 de octubre, 15 de noviembre y 13 de diciembre de 2012, y 15 de enero de 2013, respectivamente.



en la presentación y pago de las declaraciones tributarias, la actora perdió el beneficio de progresividad consagrado en el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010.

Así las cosas, si bien se acreditó que la actora es una nueva pequeña empresa, que se constituyó en el año 2011⁵⁰, y que se acogió al beneficio de progresividad de que trata el artículo 4 de la Ley 1429 de 2010, comoquiera que presentó y pagó las declaraciones de retención en la fuente del año 2012, a las que estaba obligada fuera de término, perdió el referido beneficio, de conformidad con lo establecido en el artículo 9 del Decreto 4910 de 2011, sin que sea de recibo lo manifestado por la demandante en el sentido de que la omisión en la presentación y pago de las declaraciones de retención en la fuente del año 2012, se subsanó cuando la sociedad se acogió al artículo 56 [parágrafo 4] de la Ley 1739 de 2014⁵¹, bajo el entendido de que, en virtud de lo dispuesto en la referida norma, quedaron eliminadas para la sociedad todas las sanciones, entre ellas, la de la improcedencia del beneficio de progresividad en el impuesto sobre la renta, pues como se puso de presente, la pérdida del beneficio no tiene el carácter de sanción tributaria, pues por tratarse de un incentivo fiscal, el derecho a acceder a él, está sujeto al cumplimiento de los requisitos legales que lo fundamentan y originan.

Tampoco le asiste razón a la actora cuando afirma que las declaraciones se presentaron dentro de la oportunidad legal, debido a que el efecto práctico de lo previsto en el artículo 56 [parágrafo 4] de la Ley 1739 de 2014, es la ampliación del plazo inicialmente previsto en el respectivo decreto para las declaraciones de retención en la fuente del año 2012, lo cual desvirtúa el rechazo de la progresividad del impuesto de renta de dicho año, pues la opción que otorgó la referida norma de transar sanciones e intereses en procesos no iniciados, partía de reconocer, por parte de la contribuyente, el incumplimiento de obligaciones tributarias, quien de manera voluntaria, decidía, en el caso de la omisión, como ocurrió en este caso, presentar y pagar el 100 % de las retenciones que debió declarar y pagar en el único plazo legal establecido para ello. No prospera el cargo.

Falsa motivación

La Sección ha precisado⁵² que la falsa motivación es una causal autónoma que se relaciona directamente con el principio de legalidad de los actos y con el control de los hechos determinantes de la decisión administrativa. De manera que, para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación, es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: (i) que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa o, (ii) que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente.

⁵⁰ Fl. 15 c.a.

⁵¹ Art. 56 L. 1739/2014 «Terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios, aduaneros y cambiarios. [...] Parágrafo 4. Los contribuyentes, agentes de retención y responsables de los impuestos nacionales, los usuarios aduaneros y del régimen cambiario, que no hayan sido notificados de requerimiento especial o de emplazamiento para declarar, que voluntariamente acudan ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hasta el veintisiete (27) de febrero de 2015, serán beneficiarios de transar el valor total de las sanciones, intereses y actualización según el caso, siempre y cuando el contribuyente o el responsable, agente retenedor o usuario aduanero, corrija o presente su declaración privada y pague el ciento por ciento (100%) del impuesto o tributo». (Se resalta)

⁵² Sentencia del 23 de junio de 2011, Exp. 16090, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárccenas.



Para la demandante, la actuación acusada incurrió en falsa motivación cuando se señalaron como fundamento de los mismos hechos y actuaciones que no se adelantaron o que no fueron ciertos. Al efecto, se refirió a afirmaciones hechas en la liquidación de revisión que calificó de equivocadas, y a manifestaciones contenidas en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración que, a su juicio, no son acertadas.

No obstante, se observa que las afirmaciones señaladas en el acto liquidatorio correspondieron a errores de digitación (*como la fecha de la visita, un párrafo alusivo a otro contribuyente o el número del documento de asignación del expediente*) o a manifestaciones formales (*como el envío o no del oficio que invitaba a la actora a acogerse a los beneficios del artículo 56 [parágrafo 4] de la Ley 1739 de 2014, y a que en el auto de verificación se dijo que se comisionaba a las funcionarias para iniciar -y no para adelantar o practicar la diligencia*) que no se relacionan con los hechos que tuvo en cuenta la Administración para adoptar la decisión, esto es, la de modificar el denuncio rentístico del año 2012, ante la comprobación del incumplimiento de uno de los requisitos exigidos por el legislador para acceder al beneficio de progresividad señalado en la Ley 1429 de 2010.

Frente a las afirmaciones hechas en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración como: (i) verificar que lo dispuesto en el artículo 56 [parágrafo 4] de la Ley 1739 de 2014, no le era aplicable a la actora por cuanto la pérdida del beneficio de progresividad no es una sanción, (ii) evidenciar que incumplió uno de los requisitos para acceder a este por la no presentación oportuna de algunas declaraciones de retención, y (iii) fundamentar la sanción por inexactitud en que la contribuyente declaró el impuesto a la tarifa cero, sin tener derecho a ello, se advierte que fueron los motivos que llevaron a la Administración a modificar la declaración de renta del año 2012, por lo que, el hecho de no compartirlas, no puede ser catalogado como falsa motivación.

Así las cosas, se advierte que la decisión de la Administración estuvo debidamente motivada y soportada en los hechos probados en el proceso, los cuales fueron demostrados con el acervo probatorio obrante en el expediente, una vez valorada su idoneidad. Por lo anterior, no se incurrió en la falsa motivación alegada. No prospera el cargo.

Sanción por inexactitud

El artículo 647 del Estatuto Tributario establece que, procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente.

En este caso se considera que la sanción por inexactitud debe levantarse, en la medida en que el incumplimiento de los requisitos previstos para acceder al beneficio de progresividad no encaja dentro de los supuestos sancionables establecidos en el artículo 647 del Estatuto Tributario, pues, no se asimila a la inclusión de «costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes», a que alude dicha norma, de los que se derive un menor impuesto a cargo o mayor saldo a favor de la contribuyente. Por ello, no existe adecuación típica que justifique la imposición de la sanción.



En consecuencia, la Sala modificará la sentencia apelada y, en su lugar, anulará parcialmente los actos administrativos demandados, para levantar la sanción por inexactitud impuesta.

Condena en costas

La DIAN manifestó su inconformidad respecto de la condena en costas impuesta por el *a quo*, pues a su juicio no se causaron en el proceso.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, para que proceda la condena en costas y agencias en derecho, deben estar probadas en el expediente, situación que no se advierte en el presente caso. Por lo anterior, se revocará la condena en costas impuesta por el Tribunal y, por las mismas razones, la Sala se abstendrá de condenar en costas en la presente instancia.

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,

FALLA

1.- MODIFICAR la sentencia del 18 de noviembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, la cual queda así:

«ANULAR parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 042412015000101 del 14 de diciembre de 2015 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga, y su confirmatoria, la Resolución 009217 del 25 de noviembre de 2016 expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

A título de restablecimiento del derecho, LEVANTAR la sanción por inexactitud a cargo de RUIZSERRA & CIA SAS en relación con el impuesto sobre la renta del año gravable 2012».

2.- Sin condena en costas en ambas instancias.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO **STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN