



**REPUBLICA DE COLOMBIA
RAMA JUDICIAL DEL PODER PÚBLICO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE SUCRE**

SALA TERCERA DE DECISIÓN ORAL

Sincelejo, once (11) de julio de dos mil trece (2.013)

Magistrado Ponente: Dr. MOISÉS RODRÍGUEZ PÉREZ

Expediente: 70 001 23 33 003 2012 00037 00
Actor : SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES- DIAN.
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL
DERECHO.
Tema: SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN
TRIBUTARIA EN TIEMPO.

SENTENCIA No. 017

I. OBJETO A DECIDIR

Procede la Sala a proferir sentencia dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por la Sociedad CELUTEL S.A.S., en contra de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – SECCIONAL SINCELEJO (DIAN-SINCELEJO).

II. DEMANDANTE

La presente acción fue instaurada por la Sociedad CELUTEL S.A. (Nit. 823004363-2), representada legalmente por TATIANA ISABEL PIEDRAHITA TATIS, quien actúa por intermedio de apoderado judicial debidamente constituido.

III. DEMANDADO

La acción está dirigida en contra de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

IV. ANTECEDENTES

4.1. La demanda.

4.1.1 Pretensiones.

La Sociedad CELUTEL S.A., a través de apoderada judicial, acudió ante esta judicatura en ejercicio de medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, dirigida contra la DIAN, demandado lo siguiente:

- Que se declare nula la Resolución Sanción N° 232412011000064 calendada 06 de abril de 2011; así mismo se declare nula la Resolución N° 900.033 de 27 de abril de 2012, a través del cual se resuelve el recurso de reconsideración.
- Que como consecuencia de la declaración anterior, se ordene a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANA NACIONALES – DIAN, el consecuente RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, el cual deberá efectuarse de cualquiera de las siguientes maneras:

2.1 Si no se ha iniciado el proceso de cobro o jurisdicción coactiva, que la entidad demandada se abstenga de iniciarlo.

2.2. Si dicho proceso ya se inició, que se ordene su terminación inmediata, con la devolución de la suma de dinero que se hubiere embargado o pagado, con sus respectivos intereses y corrección monetaria.

2.3 En caso de que ya haya terminado el proceso, se ordene la devolución de la suma de dinero que se hubiere pagado, bien de manera directa o por embargo, con sus respectivos intereses y corrección monetaria.

- Que conforme a la ley 446 de 1998, se condene en costas a la entidad demandada.

4.1.2 Hechos:

Los hechos se resumen de la siguiente manera: La División de Gestión de Fiscalización Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo, inició el 9 de septiembre de 2010 una Investigación Tributaria mediante auto de apertura N° 0232382010000685, dentro del expediente II-

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

20082010000685, a la Sociedad Celutel Ltda., hoy Celutel S.A.S; por lo cual se le dictó el pliego de cargo N° 232382010000154 del 4 de octubre de 2010, que concluyó con la Resolución sanción N° 232412011000064 del 6 de abril de 2011, donde se le impone a la demandante la sanción de \$266.216.000.oo que corresponde al 5% de los ingresos totales del año gravable 2008, que ascendieron a \$5.324.326.000.oo, con fundamento en el artículo 651 del Estatuto Tributario por no haber presentado la información en medios electrónicos dentro del plazo legal que era el 2 de abril de 2009, para la información del año gravable 2008.

El recurso de reconsideración fue presentado el 13 de abril de 2011, contra la resolución anterior de fecha 6 de abril de 2011, el mismo fue resuelto a través de la resolución 900033 del 27 de abril de 2012, en el cual se modificó la sanción en un valor de \$106.487.000.oo que equivale al 2%.

4.2. Normas violadas y concepto de violación

La vocera judicial de la parte demandante expone como normas violadas el derecho al debido proceso y al derecho de defensa, artículo 29 constitucional, bajo el argumento:

Primera parte de la violación alegada:

Con relación a la actuación administrativa culposa que dio origen al acto administrativo de trámite- PLIEGO DE CARGOS N° 232382010000154 de fecha 4 de octubre de 2010 en contra del demandante, proferido por la División de Gestión de Fiscalización Tributaria el artículo 651 del Estatuto Tributario.

Considera que si bien la demandante no presentó la información en medios magnéticos en la fecha establecida 2 de abril de 2009, no bastaba que se hubiese configurado el hecho sancionable señalado en el artículo 651 del Estatuto Tributario, para que se procediera de forma inmediata a proponer la sanción por parte de la División de Gestión y Fiscalización Tributaria, en Pliego de cargos N° 232382010000154 de fecha 04 de octubre de 2010, ya que se requería previo a ello un procedimiento como requisito sine quanon a la propuesta sancionatoria.

En este orden de ideas, dicho procedimiento requería que previamente a la expedición del acto administrativo de trámite, se hubiese realizado por parte de la Subdirección de Gestión de Análisis Operacional de la U.A.E. el examen correspondiente de la información suministrada por el contribuyente, a través de los formatos 1001, 1002, 1003, 1006, 1007, 1008, 1009, 1010, 1011, 1012 con el fin de determinar si la información se encontraba ajustada a derecho o si por el contrario

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

adolecía de defectos que fuesen objeto de sanción conforme al artículo 651 del Estatuto Tributario, ese examen es el que daría origen a la prueba documental CERTIFICACIÓN; prueba que no se encuentra en el expediente referenciado, por ello, no podía proponerse la sanción contenida en el pliego de cargos N° 232382010000154 de fecha 04 de octubre de 2010.

Por lo antes expuesto, se concluye que la vulneración al debido proceso, se da desde el inicio de la investigación Tributaria hasta proferirse el pliego de cargos N° 232382010000154 de fecha 04 de octubre de 2010, ya que los funcionarios de la División de Gestión de Fiscalización Tributaria, por no existir certificación en la que estuviera cuantificado o determinado el daño o perjuicio causado a la U.A.E. de la Dirección de Impuestos y Aduana Nacionales – DIAN, no podían proponer sanción por cuanto no hay daño o perjuicio alguno demostrado o probado en el expediente¹, por violación a los artículos 651, 683,742 y 743 del Estatuto Tributario.

Segunda parte de la violación alegada:

Con relación a la actuación administrativa culposa, generadora del acto administrativo definitivo- Resolución por no informar N° 232412011000064 calendada 06 de abril de 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación Tributaria se señala:

Que no estando conforme con el daño causado al contribuyente por la culpa del funcionario de Fiscalización Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo, con la expedición del PLIEGO DE CARGOS N° 232382010000154 de fecha 04 de octubre de 2010, como consecuencia de la violación manifiesta del derecho fundamental del debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, ya que la misma Dirección de impuestos y aduanas de Sincelejo, a través del funcionario de la División de Liquidación al expedir la RESOLUCIÓN SANCIÓN POR NO INFORMAR N° 232412011000064 calendada 06 de abril de 2011, con su actuación culposa confirma la violación al artículo antes citado, al expedir dicho acto administrativo desconociendo los artículos 17 y 38 del Decreto 4048 de 2008; 631,651 y 683 del Estatuto Tributario, las Resoluciones 12807 de 2006 y 11774 de 2005, así como los principios de legalidad, justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad, principios que inspira el debido proceso; pues considera que en el expediente II- 200882010000685, dentro del programa “GO- INVESTIGACIÓN SURGIDA DE OTROS PROGRAMAS DE GESTIÓN”, no existía conforme a los artículos 742 y 743 del Estatuto Tributario, la prueba documental expedida por la Subdirección de Gestión de Análisis

¹ Folio 13 del Expediente.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

Operacional, de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que demostrara en forma objetiva, la cuantificación y determinación del daño o perjuicio causado por la no presentación de la información en medios magnéticos exigida al contribuyente referido, sin embargo, mediante actuación administrativa culposa, comete el daño al proferir la RESOLUCIÓN SANCIÓN POR NO INFORMAR N° 232412011000064 calendada 06 de abril de 2011, puesto que a quien le corresponde certificar la cuantificación y determinación del daño causado es a la Subdirección de Gestión de Análisis Operacional de la U.A.E. DIAN, y no la División de Gestión de Liquidación Tributaria, no siendo el competente para emitir la Resolución acusada, basado esto en la falta de un debido procedimiento.

Con la expedición del Pliego de cargos N° 232382010000154 de fecha 04 de octubre de 2010, se vulneran el debido proceso que debe existir en las actuaciones de la administración. Por ello deben observarse el cumplimiento de formas previas cuando se quiere aplicar los artículos 651 y 683 del Estatuto Tributario, lo que lógicamente afecta de contera el derecho fundamental al debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, al aplicar la tarifa máxima del 5%, sin que el funcionario de Fiscalización Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo, que en el expediente II-20082010000685, programa GO<<INVESTIGACIÓN SURGIDA DE OTROS PROGRAMAS DE GESTIÓN>>.

I.4.- Contestación de la demanda².

La Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas, dio contestación a la demanda en término legal para ello, oponiéndose a todas y cada una de las pretensiones; en cuanto a los hechos acepto seis de ellos, no aceptando el tercero, sin embargo no dijo el por que de su no aceptación; en la audiencia inicial se le pregunto sobre el mismo, al cual contesto que había sido un lapsus; presentando la excepción de indebida pretensión de la demanda, argumentando, que la actuación administrativa que condujo a las decisiones sancionatorias, fueron ajustados a derecho garantizando el debido proceso constitucional y legal.

V. ACTUACIÓN PROCESAL

La demanda fue inadmitida el 14 de septiembre de 2012³, siendo subsanada el 20 de septiembre de 2012⁴, admitiéndose el 11 de octubre de 2012⁵; notificándose el auto

² Folios 71- del cuaderno principal.

³ Folio 55 y 56 del cuaderno principal.

⁴ Folio 57 a 61 del cuaderno principal.

⁵ Folio 63 y 64 del cuaderno principal.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

admisorio a las partes el 28 de noviembre de 2012 por correo certificado y por notificaciones electrónicas el 12 de diciembre de 2012⁶; la demanda fue contestada en término, el día 10 de diciembre de 2012⁷, proponiendo excepción dentro de la misma, corriéndose el traslado respectivo,⁸ pronunciándose la parte actora mediante memorial de 19 de abril de 2013⁹; por auto de 9 de mayo de 2013¹⁰ se fijó fecha de audiencia inicial de conformidad con lo preceptuado en el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011, realizada el día 21 de mayo de 2013¹¹; posteriormente en audiencia del 5 de junio de 2013 se practicó audiencia de pruebas¹², y de conformidad al último inciso del artículo 181 del CPACA, se dio la oportunidad a las partes para presentar alegatos de conclusión, con miras a proferir la presente decisión.

VI. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

6.1. Parte Demandante¹³

En la oportunidad legal, la vocera judicial de la demandante, mediante escrito, reiteró lo expuesto en su demanda, solicitó que se declaren no probadas las excepciones propuestas por el contrario se accedan a las suplicas de la demanda; puntualizando que al habersele dado treinta (30) días para suministrar la información solicitada y en miras de la entrega de la documentación respectiva, en el término indicado en el pliego de cargos, debió la DIAN cerrar la investigación, o abrir otra investigación por extemporaneidad, reiterando la violación de su debido proceso. Manifestó, que por otro lado se sancionó tomando como base la información suministrada en la declaración de renta, IVA y retención en la fuente y no sobre la información que presentó cuando le otorgaron el plazo adicional, con ello se quebrantó el derecho a una sanción comedida y plausible.

Reasumió su posición acerca de la ausencia de prueba que certifique el daño causado y el monto de él, situación que conllevaría a la improcedencia de la sanción. Señalando así mismo que, la tarifa sancionatoria aplicada corresponde al 5% de las declaraciones de renta, IVA y retención en la fuente del año 2008 que fueron presentadas y no sobre las aclaraciones que se le pidieron como debe ser, así mismo, aquella fue tasada sin atender su proporcionalidad.

⁶ Folios 69; 82 y 83 cuaderno principal.

⁷ Folios 71 a 81 del cuaderno principal.

⁸ Folio 86 del cuaderno principal.

⁹ Folios 88 y 89 del cuaderno principal.

¹⁰ Folio 91 y 93 del cuaderno principal.

¹¹ Folios 273 a 280 del cuaderno N° 2.

¹² Folios 283 a 286 del cuaderno N° 2.

¹³ Folios 311-314 del cuaderno N° 2.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

Finalmente advirtió, que la DIAN también vulneró ostensiblemente el artículo 264 de la ley 223 de 1995, toda vez que la información que era solicitada por la DIAN, era de su conocimiento y por tanto debió tomarla de allí.

Parte demandada.¹⁴

A su turno, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales “DIAN”, presento escrito de alegatos, en donde insiste en los argumentos esgrimidos en la contestación de la demanda y con la posición adoptada dentro de la audiencia inicial y de pruebas. Precizando, que toda la actuación de trámite, como definitiva contenida en el expediente administrativo II-2008201000685 del contribuyente CELUTEL S.A.S., con NIT 823.004.363, está ajustada al artículo 29 de la Constitución Nacional, garantizando con ello el derecho de defensa y contradicción, de igual manera se garantizó el debido proceso legal, consagrado en los artículos 631,651 del Estatuto Tributario y lo dispuesto en el artículo 18 de la Resolución N° 3847 de 2008.

Puesto que la contribuyente de acuerdo con la Resolución N° 3847 de 2008, estaba obligada a presentar la información en medio magnético el 2 de abril de 2009; presentando la información el 05 de noviembre de 2010, a través de los formatos 1001,1002,1003,1004,1005,1006,1007,1009,1010,1011,1012, vulnerando el artículo 631 del Estatuto Tributario y el 18 de la Resolución N° 3847 de 2008, lo cual implica que lo hizo con una extemporaneidad de 19 meses, razón suficiente para la imposición de la sanción por no informar N° 2324120110000643 de fecha 06 de abril de 2011.

Por tanto la modificación de la tarifa del 5% al 2%, con ocasión de la resolución del recurso de reconsideración, tiene su fundamento conforme al principio de proporcionalidad.

Del Ministerio Público.¹⁵

El señor Agente del Ministerio Público, presentó escrito de alegatos en donde hace un recuento de la demandada, y donde destaca en resumidas cuentas lo siguiente: *“como se observa, en este caso hubo una graduación de la sanción atendiendo a conceptos objetivos de colaboración del contribuyente. De esta manera no encuentra esta Agencia que exista una irregularidad en haber adelantado un procedimiento de sanción por no “enviar información dentro de los plazos establecidos”, toda vez que tenía como plazo para presentar la infamación del año 2008 para contribuyentes cuyos dos (2) últimos dígitos del NIT terminen en 63), hasta el 2 de abril de 2009, y presentó información en medios magnéticos el 5 de noviembre de 2010.*

Por esta razón no se encuentran vicios administrativos en cuanto que el cargo se hizo por no haber presentado la información en el termino previsto por la DIAN, así lo advierte en la Resolución 900033 demandada.”

¹⁴ Folios 301-302 del cuaderno N° 2.

¹⁵ Folios 123-127 del cuaderno N° 2.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

Frente al cargo de la violación al debido proceso, sin embargo, frente a la graduación de la pena, considera que debe declararse la nulidad del acto, a pesar de lo que manifestó este Tribunal en decisión del 23 de mayo de la anualidad en curso, porque, la no aplicación de la proporcionalidad lleva una discrecionalidad que no es permitida, ya que la administración nunca cuantificó el daño.

Agrega que el formato 1001 por comisiones no corresponde a lo relacionado por la DIAN, en los actos administrativos cuya nulidad se solicita; por lo tanto, no se sabe cuáles son las cuantías que sirvieron de base para cuantificar la sanción, ya que tomó la declaración de renta del año 2008 y no los valores de los formatos 1001 al 1012 lo que debe llevar la nulidad solicitada por este cargo.

VII. CONSIDERACIONES:

7.1. Competencia:

El Tribunal es competente para conocer en **Primera Instancia** de la presente demanda, conforme lo establece el artículo 152 numeral 4 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

7.2. Excepciones

La parte demandada, en la contestación de la demanda presentó como excepción la que denominó *indebida pretensión de la demanda*, sin embargo, se observa que al tocar este medio exceptivo con el fondo del asunto, se entenderá resuelta con las decisiones a tomar con respecto al problema jurídico de la acción.

7.3. Actos administrativos demandados:

Se pretende la nulidad de los siguientes actos administrativos:

1. **Resolución Sanción N° 232412011000064 de fecha 06 de abril de 2011**, expedida por la División de Gestión de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo, a la contribuyente CELUTEL LTDA identificada con el NIT. 823004363.

2. **Resolución número 900033 del 27 de abril de 2012**, expedida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra la Resolución Sanción por no informar N° 232412011000064 de fecha 06 de abril del 2011.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

7.5. Problema jurídico a resolver:

El problema jurídico se centra en determinar ¿ si hay lugar o no a declarar nulos los actos administrativos, Resolución Sanción N° 2324122011000064 del 6 de abril de 2011, donde se le impone a la demandante la sanción de \$266.216.000.00 que corresponde al 5% de los ingresos totales del año gravable 2008, que ascendieron a \$5.324.326.000.00; e igualmente la resolución 900033 del 27 de abril de 2012, que resuelve el recurso de reconsideración, la cual modifica la sanción impuesta en la suma de \$106.487.000.00 que equivale al 2%, por medio de los cuales se le impuso sanción a la sociedad demandante por no haber presentado la información en medios electrónicos dentro del plazo legal, (el 2 de abril de 2009 y el 05 de noviembre de 2010); para la información del año gravable 2008.?

Para arribar a la solución de lo planteado, se abordará el siguiente hilo conductor: (i) De la Sanción por no informar o informar extemporáneamente en asuntos tributarios y la valoración del daño irrogado. (ii) La graduación de la tarifa y reducción sancionatoria (iii) El debido proceso administrativo y su efecto en actuaciones sancionatorias. (iv) El principio de justicia rogada en la jurisdicción contenciosa administrativa, la necesidad de congruencia de la decisión con lo pedido por el actor (v) caso concreto.

7.5.1. De la Sanción por no informar o informar extemporáneamente en asuntos tributarios y la valoración del daño irrogado.

El presente tema obedece a la facultad sancionadora que tiene el Estado en cabeza de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales “DIAN”, frente al deber genérico que tienen todos los ciudadanos en la aportación y cancelación de tributos.

Para poder hablar de la sanción por no informar o informar extemporáneamente, es menester hacer alusión al concepto de infracción tributaria, la cual es entendida como “*toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias*”, definición genérica que ha sido estudiada e interpretada por la Corte Constitucional, donde se destaca las apreciaciones realizadas en la Sentencia C-160 de 1998, mediante la cual se estudió la exequibilidad del artículo 651 del Estatuto Tributario.

En dicha oportunidad el Alto Tribunal Constitucional, resaltando los aspectos sustanciales y formales de la obligación tributaria, que llevan ínsitos los deberes de tributar y de colaboración con la gestión fiscalizadora de la administración, expuso:

“La infracción tributaria, ha sido definida por algunos autores así:

Héctor B. Villegas, la define como "la violación de las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales" (Curso de

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

finanzas y derecho financiero tributario. Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1976).

Fernando Sainz de Bujanda, la define como "el incumplimiento de una obligación material, esto es, cuyo objeto consista en realizar una prestación pecuniaria de índole tributaria, como el incumplimiento de un deber formal de colaboración con los órganos gestores del tributo." (Lecciones de derecho Financiero, décima edición. Universidad Complutense. Facultad de derecho. 1993). (subrayas fuera de texto).

Como se observa, estas definiciones encierran en el término "infracción tributaria", tanto el desconocimiento de normas que regulan el deber de tributar (obligaciones tributarias sustanciales), como el de todas aquellas que si bien no desarrollan directamente este deber, sí señalan cargas que facilitan la función fiscal de la administración (obligaciones tributarias formales). Son obligaciones accesorias o secundarias a la de carácter sustancial, y pueden consistir en obligaciones de dar, hacer o no hacer.

Parte fundamental del funcionamiento del Estado, depende de la existencia de recursos para financiar los proyectos y gastos que le permitan cumplir con sus funciones y fines. Por ello, la importancia del deber que consagra el artículo 95, numeral 9º de la Constitución, según el cual "es deber de las personas y de los ciudadanos contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de equidad y justicia". Deber de colaboración que no está circunscrito a la observancia de la obligación tributaria de carácter sustancial, sino que abarca las accesorias que de ella se desprenden, y que complementan y facilitan la actividad fiscal de la administración."¹⁶(Subraya, referencias y comillas del texto).

Así mismo, frente a la obligación tributaria, como ejercicio de la facultad impositiva, se ha señalado por la jurisprudencia constitucional que:

“El legislador en ejercicio de la potestad constitucional de imponer la colaboración de los coasociados con la administración tributaria, se encuentra indiscutiblemente autorizado para regular deberes tributarios materiales y formales que constriñen la esfera jurídica de los derechos individuales, de tal forma que resulta legítimo que el legislador regule la manera como se debe cumplir una determinada obligación tributaria. En efecto, el proceso de legitimación y aplicación de las obligaciones tributarias encuentra su

¹⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-160 de 1998. M.P Dra. Carmenza Isaza de Gómez.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

justificación constitucional en el deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones públicas y en el principio de eficacia de la administración de impuestos, por lo que la Constitución sitúa al legislador como titular de la potestad impositiva y principal regulador de las actuaciones tributarias¹⁷ (resaltado fuera del texto)

Por lo tanto, el Estado a través de sus órganos y en ejercicio del poder punitivo, hace uso de tipologías sancionatorias que buscan no sólo sancionar, sino prevenir y reprimir conductas que lesionen o pongan en peligro el interés general¹⁸, que en este caso se detenta en los beneficios que se derivan en la labor de tributación.

Bajo este panorama, se circunscribe la sanción por no informar o informar extemporáneamente, la cual contempla cuatro conductas que encuadran en la tipología en descripción: i) No suministrar información estando obligado a ello; ii) Suministrar la información en forma extemporánea; iii) Que la información suministrada presente errores, iv) Que la información suministrada no corresponda a la solicitada.(subrayado por fuera del texto)

Sobre el deber de informar, la H. Corte Constitucional ha señalado que, “... de la manera como se cumpla este deber de informar, depende, en gran medida, que el Estado pueda detectar una de las conductas que más afecta sus finanzas y, por ende, el cumplimiento efectivo de sus funciones: la evasión”.... , “Por tanto, el cumplimiento de la obligación de suministrar sin errores la información solicitada, exige por parte de quien está obligado a suministrarla, la mayor diligencia y cuidado. Una información errónea, puede afectar el desarrollo de la función que debe realizar la Dirección de impuestos, impidiéndole actuar en la forma eficiente, pronta y eficaz, que exige el artículo 209 de la Constitución”¹⁹

El fundamento normativo de la sanción lo encontramos en el artículo 651 del Estatuto Tributario en los siguientes términos:

ARTICULO 651. SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN. Aparte subrayado **CONDICIONALMENTE EXEQUIBLE**. Inciso modificado por el Artículo 55 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente: Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo

¹⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-690 de 1996.

¹⁸ Ídem.

¹⁹ Corte Constitucional, Sentencia C 160 de 1998

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:

a) Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). Literal modificado por el artículo 55 de la Ley 6 de 1992. El texto con los valores reajustados es el siguiente: Una multa hasta de 15.000 UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

Aparte subrayado **CONDICIONALMENTE EXEQUIBLE**, Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea.

- Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, hasta del 0.5% de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, hasta del 0.5% del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio.

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

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

La sanción a que se refiere el presente artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al veinte por ciento (20%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el literal b). Una vez notificada la liquidación sólo

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

serán aceptados los factores citados en el literal b), que sean probados plenamente.

PARAGRAFO. Parágrafo derogado por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003.

Frente a la naturaleza de la sanción, el Consejo de Estado la ha instituido como un “mecanismo represor para los contribuyentes obligados a suministrar información tributaria y para aquéllos a los que la Administración les ha solicitado informaciones o pruebas”²⁰, y así mismo ha delimitado los hechos objeto de sanción, teniéndose al respecto:

“El fundamento legal para aplicar las sanciones relativas a la información que deben suministrar los contribuyentes y no contribuyentes, es el artículo 651 del Estatuto Tributario, disposición que plantea dentro del mismo artículo, cuatro hechos sancionables:

1. *No suministrar información estando obligado a ello;*
2. *Suministrar la información en forma extemporánea;*
3. *Que la información suministrada presente errores, y*
4. *Que la información suministrada no corresponda a la solicitada.*

Estas situaciones son diferentes e independientes entre sí, constituyen acciones u omisiones de características distintas, pues es obvio que no es lo mismo no presentar una información, que presentarla, pero con errores.”²¹

Al estudiar la naturaleza o carácter de la sanción, aspecto a proveer, es la discusión suscitada entorno al carácter objetivo²², en cuanto el daño, que se presenta al momento de no informar o hacerlo fuera de los plazos estipulados; aseverándose en algunas oportunidades que la sanción sólo es procedente en eventos en que se logra acreditar fehacientemente la afectación al sistema tributario, empero, dicha afirmación no es la apreciada por la jurisprudencia al respecto, toda vez que el Alto Tribunal de lo Contencioso Administrativo ha señalado que el solo hecho de no informar o hacerlo extemporáneamente da lugar a imponer la sanción, en virtud, de que “tal circunstancia, además de permitir deducir la prolongación en el tiempo de la omisión sancionada, constituye por sí sola un factor de entorpecimiento en el oportuno ejercicio de las facultades de fiscalización y control para la correcta determinación de los tributos y sanciones, y, en esa medida, puede considerarse potencialmente generadora de daño para el fisco, en cuanto afecta su labor recaudatoria, con claros efectos negativos frente al haber de las arcas públicas sobre cuya protección recae un interés general.”²³ (Subrayado fuera del texto)

²⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta. Sentencia del 31 de mayo de 2012. Radicación Interna 18362. C.P Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta. Sentencia del 14 de junio de 2007. Radicación interna 15495. C.P Dra. Ligia López Díaz.

²² Supra, nota 13.

²³ Ídem.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

Entendiéndose entonces que el daño en esta oportunidad, se estructura desde la conducta omisiva de no informar en los plazos correspondientes, por lo que se entenderá materializado en las distintas irregularidades e incongruencias que se presenten en el cumplimiento de la obligación tributaria en la recaudación de impuestos, teniendo efectos *erga omnes* en el manejo y desarrollo del sistema tributario.

7.5.2. La graduación y reducción sancionatoria.

La graduación y reducción de la sanción, como elementos de la dosimetría punitiva, esto es de la sanción tributaria, son fenómenos que obedecen a supuestos jurídicos disímiles, por lo que es necesario su estudio aparte.

De la graduación de la Sanción

El presente subtema, es eminentemente de desarrollo jurisprudencial, toda vez, que de la interpretación normativa no se logra advertir supuesto alguno que estipule los elementos para la respectiva graduación de la sanción de manera clara y concreta.

En cuanto al desarrollo jurisprudencial se destaca la sentencia C-160 de 1998, a través de la cual se declara exequible condicionalmente el artículo 651 del Estatuto Tributario. En dicha providencia uno de los problemas jurídicos a resolver consistía en la tasación de la sanción, en donde se dejó sentado que a pesar de la discrecionalidad que se desprendía de la expresión “*hasta el 5%*”²⁴ de la norma citada, no existía lugar para la arbitrariedad del este fiscalizador, en la imposición de sanciones que excedan la orbita de lo justo y razonable:

“Es claro, entonces, que las sanciones que puede imponer la administración, deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador...”

*La proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones, en el marco de las infracciones tributarias, tiene un claro fundamento en el principio de equidad, consagrado en el artículo 363 de la Constitución, equidad que, en concepto de esta Corporación, no sólo debe predicarse de la obligación tributaria sustancial, sino que debe imperar en la aplicación y cuantificación de las sanciones que puedan llegarse a imponer, tanto por el desconocimiento de obligaciones tributarias de carácter sustancial, como de las accesorias a ella. El legislador, en este caso, es el primer llamado a dar prevalencia a estos principios, fijando sanciones razonables y proporcionadas al hecho que se sanciona. Pero, igualmente, los funcionarios encargados de su aplicación, están obligados a su observancia.”*²⁵

Posición que fue asumida por el Consejo de Estado, donde señaló:

²⁴ Inciso Segundo del literal del artículo 651 del E.T.

²⁵ Supra, nota 11.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

“En cuanto a la graduación del monto de la tarifa de la sanción la Sala ha reiterado que es evidente que cuando el artículo 651 del Estatuto Tributario utiliza la expresión “hasta el 5%”, le está otorgando a la Administración un margen para graduar la sanción; facultad que no puede ser utilizada de forma arbitraria, porque corresponde al funcionario fundamentar su decisión de imponer el tope máximo con argumentos que deben atender no solo a los criterios de justicia y equidad que deben regir estos casos, habida cuenta, que los mismos constituyen un mandato imperativo consagrado en el artículo 683 del Estatuto Tributario, además debe obedecer a los criterios de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, tal como fue expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998.”²⁶

Observándose, que la graduación de la sanción es aquél ejercicio intelectual y razonable, mediante el cual la administración tributaria al momento de tasarla, la determina bajo los principios de proporcionalidad y razonabilidad **según las circunstancias fácticas de cada caso**, con la finalidad de fijar el marco de discrecionalidad que es dispuesto por el artículo 651 del Estatuto tributario.

A más de lo anterior, existen situaciones en donde el sancionado una vez elevado el pliego de cargos o después de imponer la sanción entrega la información, empero, tal realidad no es factor de exclusión de la sanción ya que como se indicó, la misma es de carácter objetivo, por lo que tales acontecimientos son asumidos como un factor de atenuación, al encontrarse consumido el hecho sancionable²⁷, valiéndose el juez en ciertos caso del principio de gradualidad²⁸, para realizar disminuciones, siempre y cuando se haga entrega completa y sin errores de la información y se observe un espíritu de colaboración por parte del contribuyente²⁹, lo cual constituye una carga probatoria del mismo.

²⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta. Sentencia del 7 de diciembre de 2006. Radicación interna 16070. C.P Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

²⁷ En sentencia del 31 de mayo de 2012 expediente 18236 se señaló: “Así mismo, refiriéndose a entregas de información junto con las respuestas a los pliegos de cargos, ha señalado que el hecho de que la Administración pueda validarla “no es una forma de subsanar la omisión, porque ello implicaría que desapareciera la extemporaneidad en la entrega de la información; sino que constituye simplemente un mecanismo para atenuar la sanción por la omisión efectivamente ocurrida”. Lo anterior, porque la sanción por no informar fue prevista con un carácter eminentemente objetivo.”

²⁸ Ídem.

²⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo-Sección Cuarta. Sentencia del 11 de agosto de 2000. Expediente 9949. C.P Dr. Germán Ayala Mantilla. En dicha oportunidad se sostuvo: “No obstante la anterior aclaración, advierte la Sala que el Estatuto Tributario si contiene normas que orientan la labor de los funcionarios públicos con atribuciones de liquidación y recaudo de impuestos, se les impone a través del artículo 683 de tal codificación, el deber de aplicar las leyes con un relevante espíritu de justicia, como quiera que ‘el Estado no aspira a que el contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación’, norma que frecuentemente es ignorada al entender que dicho ‘espíritu de justicia’, equivale a la aplicación de montos máximos de las sanciones sin tomar en consideración circunstancias tales como si la omisión fue finalmente subsanada, si el contribuyente generalmente cumple con sus deberes formales o cualquier otra circunstancia que indique si se trata de un sujeto pasivo que se esfuerza por dar cumplimiento a la ley, o si por el contrario se trata de una persona que evita acatar sus obligaciones para con el fisco, como lo ha precisado la Sala en oportunidades anteriores”.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

La reducción de la sanción.

A diferencia de la anterior figura, la reducción encuentra sustento normativo concreto en el inciso tercero del artículo 651 del Estatuto Tributario, donde se indica lo siguiente:

“La sanción a que se refiere el presente artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al veinte por ciento (20%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.”

Por lo tanto, la reducción acaece cuando ya está impuesta la sanción, más no cuando se va a determinar, situación que la diferencia de la graduación, además que aquella, solo se puede materializar en los supuestos que indica la normativa que la contiene, es decir cuando es subsanada la omisión en los términos y condicionamientos de la norma.

Así mismo, es claro que para poder acceder a tal beneficio es menester que no exista discusión alguna sobre la declaración y el monto de la sanción, debiendo el sancionado elevar memorial de aceptación en el que acredite el haber subsanado la omisión en los condicionamientos señalados por la norma pluricitada.

Al efecto, el Consejo de Estado en los casos en que se presenta esta figura ha manifestado:

“Ahora bien, precisada la base para cuantificar la sanción por el no envío de la información, resta a la Sala emitir pronunciamiento en relación con el beneficio de la sanción reducida.

Respecto a dicho beneficio, se hace necesario precisar que el mismo se encuentra legalmente determinado, de tal suerte que no puede ser objeto de modificación por el contribuyente; en efecto, el artículo 651 del Estatuto Tributario, permite la reducción de la sanción en un 10% o en 20%, según sea el momento en el que se subsane la omisión, previo el memorial con la aceptación y el pago del monto reducido.

Es por lo anterior, que la actuación del demandante evidenciada en el pago del 0.5% de la sanción determinada por la Administración, no se ajustó al mandato establecido por el precepto legal, pues tal como la norma en cita lo preceptúa, debió pagar el 10% de la suma determinada, atendiendo a que el contribuyente subsanó la omisión antes de la notificación de la resolución sanción.

Entonces, el contribuyente con fundamento en la disminución de la sanción debería cancelar como sanción reducida el 10% de la suma de \$217.300.000, es decir, \$21.730.000. Pero a ésta cantidad se le debe descontar la suma de \$1.087.000, que tal

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

como aparece probado en el proceso, canceló el contribuyente; con lo cual debe pagar la suma de \$20.643.000.”³⁰

(...)

*“Por lo que respecta al beneficio de la **reducción de la sanción**, la norma antes transcrita dispone que será del diez por ciento (10%) de la suma determinada, si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al veinte por ciento (20%) de tal suma, si se hace dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción, no obstante prevé que, en uno y otro caso, “se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma””.*

De la citada norma se establece que se tendrá derecho al beneficio si se acredita que se ha subsanado la omisión que se sanciona, así como el pago o acuerdo de pago de la sanción.”³¹ (Negritas y Subrayas del texto).

7.5.3. El debido proceso administrativo y su efecto en actuaciones sancionatorias.

La Constitución Política en su artículo 29 consagra el debido proceso como derecho de carácter fundamental, el cual en su sentido más amplio, se “descompone en varias garantías que tutelan diferentes intereses ya sea de los sujetos procesales, o de la colectividad a una pronta y cumplida justicia”³².

Derecho fundamental y garantías que no solo se predicen en procesos de carácter punitivo, sino que obedece a toda actuación judicial o administrativa. Al efecto, el Consejo de Estado en sentencia del 17 de marzo del 2010, hace un estudio completo del derecho al debido proceso en actuaciones administrativas, donde establece las diferentes características que se suscitan en la adecuación de dicha garantía en los parámetros del derecho administrativo, encontrándose al respecto:

“El debido proceso es el conjunto de garantías mínimas que se deben reconocer a las personas dentro de las actuaciones judiciales y administrativas, en procura de obtener una sentencia o decisión justa sobre sus derechos (vida, integridad, libertad o patrimonio) involucrados en las mismas...”

“La dimensión y contenido del derecho al debido proceso supera el juzgamiento penal y se explica y justifica que sea una garantía fundamental consagrada en las constituciones concebidas bajo el modelo del Estado de Derecho para todo tipo de actuaciones judiciales y administrativas...”

“En definitiva, el derecho al debido proceso rige con carácter obligatorio en las actuaciones judiciales y administrativas, como un bloque de principios y reglas aplicables por los jueces y

³⁰ Ídem.

³¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo-Sección Cuarta. Sentencia del 17 de agosto de 2001. Radicación interna 12117. C.P Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

³² Corte Constitucional. Sentencia C-371 de 2011. M.P Dr. Luis Ernesto Vargas Silva.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

las autoridades públicas en la relación procesal con el propósito de obtener una sentencia justa y acorde con el derecho material y el respeto de los derechos fundamentales de los individuos, en todas aquellas actuaciones tendientes a producir la constitución, modificación o extinción de un derecho o una obligación o la imposición de una sanción que puedan afectar sus intereses de libertad, vida o patrimonio.”

“En síntesis, el debido proceso elevado en nuestro ordenamiento jurídico a la categoría de derecho constitucional fundamental, en sus manifestaciones de principio de legalidad, juez natural, presunción de inocencia, derechos de contradicción, audiencia y defensa, aplicación de la Ley preexistente, observancia de las formas de cada juicio, valoración razonable de la prueba, inocencia -entre otros- , es una garantía para los sujetos e intervinientes en cualquier actuación judicial o administrativa que, a su vez, obliga a los funcionarios judiciales y a las autoridades administrativas a respetarlos y asegurar su plena vigencia en la solución de cualquier conflicto o asunto judicial o administrativo.”³³

De allí que el Alto Tribunal de lo Contencioso Administrativo ha indicado que *“consiste en el respeto a las formas previamente definidas, en punto de las actuaciones que se surtan en el ámbito administrativo, salvaguardando en todas sus etapas los principios de contradicción e imparcialidad. (...) La aplicación del derecho fundamental al debido proceso en toda clase de actuaciones judiciales y administrativas constituye un desarrollo del fundamento filosófico del Estado de derecho (Sentencias T - 120 de 1993, T - 1739 de 2000 y T - 165 de 2001). Por virtud de ello, toda autoridad tiene sus competencias definidas dentro del ordenamiento jurídico y debe ejercer sus funciones con sujeción al principio de legalidad, a fin de que los derechos e intereses de los administrados cuenten con la garantía de defensa necesaria ante eventuales actuaciones abusivas, realizadas por fuera de los mandatos constitucionales, legales o reglamentarios vigentes. (...) De la aplicación del principio del debido proceso se desprende que los administrados tienen derecho a conocer las actuaciones de la administración, a pedir y a controvertir las pruebas, a ejercer con plenitud su derecho de defensa, a impugnar los actos administrativos y, en fin, a gozar de todas las garantías establecidas en su beneficio”³⁴.*

La anterior realidad no es ajena a los procesos administrativos sancionatorios donde la Corte Constitucional ha señalado:

“El principio del debido proceso administrativo cobra una especial relevancia constitucional cuando se trata del desarrollo de la facultad sancionadora de la administración pública. De esta manera, cuando la Carta consagra el debido proceso administrativo, reconoce implícitamente la facultad que corresponde a la Administración para imponer sanciones, dentro de los claros límites constitucionales. En punto a este tema, la jurisprudencia constitucional ha expresado que la potestad sancionadora de la Administración: (i) persigue la realización de los principios constitucionales que gobiernan la función pública, de conformidad con el artículo 209 de la Carta, esto es, igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, (ii) se diferencia de la potestad sancionadora por la vía judicial, (iii) se encuentra sujeta al control judicial, y (iv) debe

³³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo-Sección Tercera. Sentencia del 17 de marzo de 2010. Radicación interna 18394. C.P Dra. Ruth Stella Correa Palacio.

³⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Segunda – Subsección B. Sentencia del 26 de agosto de 2010. Expediente 25000 - 23 - 15 - 000 - 2010 - 01570 - 01(AC). C.P Dr. Gerardo Arenas Monsalve.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

cumplir con las garantías mínimas del debido proceso.³⁵ Por tal razón, con el fin de garantizar el derecho de defensa de los administrados, la jurisprudencia ha señalado que hacen parte de las garantías del debido proceso administrativo, todas las garantías esenciales que le son inherentes al debido proceso.”

“De esta manera el derecho al debido proceso administrativo se vulnera por parte de las autoridades públicas, cuando estas no respetan las normas sustanciales y procedimentales previamente establecidas por las leyes y los reglamentos y con ello se vulnera de contera el derecho de acceso a la administración de justicia.”³⁶

No obstante, es pertinente traer a colación las apreciaciones realizadas por el Consejo de Estado en sentencia de noviembre 7 de 2012, para así tener un panorama más claro sobre el derecho al debido proceso sancionatorio en las actuaciones administrativas, el cual lo diferencia de aquel proceso administrativo no sancionatorio, con el fin de equiparar los presupuestos y características del derecho penal, a las labores de la administración al momento de imponer una sanción.

En dicha oportunidad se recalcó:

“Ahora bien, el debido proceso es un principio - derecho que opera como un complejo de diferentes garantías sustanciales y procedimentales indispensables para obtener una decisión justa y ceñida a los parámetros constitucionales y legales.

El término debido proceso tiene su antecedente histórico en el artículo 39 de la Carta Magna de 1215, en donde se consagró que: “Ningún hombre libre podrá ser detenido o encarcelado o privado de sus derechos o de sus bienes, ni puesto fuera de la ley ni desterrado o privado de su rango de cualquier otra forma, ni usaremos de la fuerza contra él ni enviaremos a otros que lo hagan, sino en virtud de sentencia judicial de sus pares y con arreglo a la ley del reino.”

Con posterioridad, en el año de 1764 sale a la luz el texto que ha sido considerado como el pilar fundamental para la concepción del debido proceso y todas las garantías que lo integran; “De los delitos y de las penas” ha sido considerado el fundamento principal de las declaraciones universales, sectoriales o nacionales de derechos humanos, así como de las modernas constituciones políticas que se enmarcan dentro del neoconstitucionalismo o constitucionalismo dúctil, con empleo de los términos del profesor Gustavo Zagrebelsky”.

El derecho al debido proceso, contenido en el artículo 29 de la Carta Política de 1991, tiene dos expresiones desde el derecho administrativo, que vale la pena destacar: i) el derecho al debido proceso en el derecho administrativo no sancionador y ii) el derecho al debido proceso en el derecho administrativo sancionador.

En el primero de ellos, existen algunas expresiones del debido proceso, contenidas en el referido artículo 29, que revisten matices en su aplicación,

³⁵Ver sentencia C-506 de 2002, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

³⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-089 de 2011. M.P. Dr. Luis Ernesto Vargas Silva.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

como por ejemplo los principios de tipicidad (v.gr. en materia de protección al consumidor), culpabilidad (v.gr. escenarios en los que no es relevante el comportamiento del administrado para la adopción de una decisión (v.gr. barreras arancelarias o adopción de medidas fitosanitarias), la defensa técnica o necesidad de contar con abogado (v.gr. la solicitud de reconocimiento de una pensión de jubilación se puede adelantar por el interesado motu proprio), el principio del “juez natural”, es posible que en materia administrativa se pueda modificar la competencia, por ejemplo, por una reestructuración de la entidad administrativa encargada de proferir la decisión, etc.

A contrario sensu, el derecho administrativo sancionador hace parte del ius puniendi del Estado y, por lo tanto, frente al mismo se hacen extensivas todas las garantías que integran el núcleo duro y laxo del principio al debido proceso. En efecto, los derechos penal, disciplinario, sancionador, fiscal, entre otros, integran el derecho punitivo del Estado, razón por la cual, respecto de los mismos siempre será predicable el debido proceso en toda su amplia gama (v.gr. la caducidad en un contrato estatal se impone previa verificación del incumplimiento del contratista, es decir, a la sanción la antecede una culpa de este último).”³⁷

7.5.4. El principio de justicia rogada en la jurisdicción contenciosa administrativa, la necesidad de congruencia de la decisión con lo pedido por el actor.

El ejercicio del derecho de acción, entendido como la facultad que tiene todo individuo para obtener la aplicación efectiva de la administración de justicia, a través de los órganos instituidos para ello, debe ser entendido, en observancia de la *causa petendí* que impulsa su determinación.

Es por ello, que la actividad desplegada y las decisiones que son asumidas por los jueces en el cauce normal de sus funciones, son efectuadas bajo los lineamientos de la motivación de la acción, siendo indispensable que las personas al momento de acudir en demanda, señalen de manera clara, concreta y expedita, la formulación de sus pretensiones, para dar claridad sobre el escenario jurídico a proveer

Tal apreciación responde al principio de justicia rogada que inspira el actuar del procedimiento contencioso administrativo, siendo este elemento de interpretación jurídica, en los eventos en que se acude en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, una *“carga procesal que*

³⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera-Subsección C. Sentencia de noviembre 7 de 2012. Radicación Interna 37046. C.P Dr. Enrique Gil Botero.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

debe asumir el accionante cuando demanda un acto administrativo, que lo obliga a citar las normas violadas y explicar el concepto de la violación.”³⁸

Además de ello, la acción como instrumento detonante del procedimiento judicial, encauzado en la demanda, permite que el funcionario judicial, module sus decisiones bajo la égida del principio de congruencia, es decir, que las providencias a proferir, se encuentran ajustadas en debida forma con las pretensiones del actor, de allí que **“la sentencia proferida por el juez de lo contencioso administrativo no puede ser infra, extra o ultra petita, sino, en virtud de la naturaleza predominantemente rogada de la jurisdicción, sujetarse a todos y cada uno de los aspectos sometidos a su decisión.”**³⁹ (Negrillas fuera de la cita)

Las anteriores aseveraciones, son explicadas por el Alto Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que en sentencia del 7 de octubre de 2009, enmarca los postulados más sobresalientes sobre el tema en cuestión, señalándose al respecto:

*“La disposición en cita debe tomarse conjuntamente con el **principio de congruencia** previsto en el artículo 170 eiusdem y desarrollo del principio general del derecho procesal de **consonancia**, contenido en artículo 305 del C. de P. C., modificado por el artículo 1º numeral 135 del decreto 2282 de 1989, por cuya virtud, la decisión final del juzgador debe resultar armónica y concordante con las pretensiones formuladas en la demanda, pues en toda decisión que ponga fin a un litigio debe existir una rigurosa adecuación entre lo pedido y lo resuelto, o lo que es igual, una perfecta simetría entre el objeto de la controversia y la decisión judicial que le pone fin a la misma.*

*El numeral 4º del artículo 137 del C.C.A. a cuyo tenor “cuando se trate de la impugnación de un acto administrativo deberán indicarse las normas violadas y explicarse el concepto de su violación” prevé sin duda un **presupuesto formal de la demanda**, exigencia normativa que, como ha señalado la jurisprudencia, al mismo tiempo demarca para el demandado el terreno de su defensa y delimita los estrictos y precisos términos del problema jurídico puesto en conocimiento del juzgador y, por ende, el campo de decisión del mismo.*

*Por manera que en el terreno de la justicia administrativa, orientada por el **principio dispositivo**, el juzgador -tal y como lo ha señalado reiteradamente la jurisprudencia- requiere para hacer su pronunciamiento de la individualización de las peticiones anulatorias, debidamente apoyadas en las razones de derecho contentivas del concepto de la violación que a juicio del actor conduzcan a la invalidación del acto administrativo atacado. En otras palabras, el fallador está impedido para estudiar temas y para pronunciarse sobre puntos que no fueron planteados y sustentados por el actor, en el escrito de demanda.*

En tal virtud, en tratándose de las acciones que tienen por objeto ejercer un control de legalidad de los actos administrativos, el accionante al formular la causa petendi tiene

³⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-452 de 2012. M.P Dr. Mauricio González Cuervo.

³⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Segunda - Subsección B. Sentencia del 27 de enero de 2011. Expediente 1039-10. C.P Dr. Víctor Hernando Alvarado Ardila; Sección Segunda – Subsección A. Sentencia del 27 de octubre de 2011. Expediente 2270-05. C.P Dr. Alfonso Vargas Rincón.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

la carga procesal ineludible de enunciar en forma puntual y específica las normas que estima infringidas lo mismo que el concepto de la violación, habida consideración que el control asignado al contencioso administrativo no reviste, en estos casos, un carácter general, sino que, por el contrario, se encuentra estrictamente delimitado por los aspectos que el actor le solicite sean revisados.

O lo que es igual, la demanda demarca el debate judicial y –por contera- el juez no está facultado para estudiar preceptos diferentes de aquellos que se adujeron en la demanda, de no ser así, ha dicho la jurisprudencia “se violaría el derecho constitucional de defensa y contradicción que ampara a todo demandado, al resolver el conflicto con base en un punto de derecho que no fue invocado ni debatido.””⁴⁰(Comillas del texto).

Anotándose entonces, que la valoración y asimilación de los postulados de congruencia, consonancia y justicia rogada, se mantiene incólumes en la nueva normativa contenciosa administrativa dispuesta por la Ley 1437 de 2011, en donde los artículos 162 y 163 de la norma en comento, reiteran lo relacionado en acápites precedentes.

7.5.5. El Caso concreto.

Del acervo probatorio se encuentra probado:

- ✓ Que a la Sociedad CELUTEL LTDA, hoy en día CELUTEL S.A.S., identificada con NIT 823004363, representada legalmente por TATIANA ISABEL PIEDRAHITA TATIS no presentó la información requerida en medios magnéticos, dentro del plazo legal 02 de abril de 2009, correspondiente a la información del año gravable 2008, y siendo presentada dicha información el 05 de noviembre de 2010, de forma extemporánea, por lo que se sanciona “POR NO SUMINISTRAR INFORMACIÓN EXOGENA”.
- ✓ Por lo anterior, la División de Gestión de Fiscalización Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo, por auto comisorio N° 051 del 7 de septiembre de 2010, comisionó al funcionario FERNANDO JIMENEZ BELLO para que profiriera pliego de cargo en el programa de “INCUMPLIMIENTO OBLIGACIÓN DE INFORMAR” código “II” año gravable 2008 (fl. 101, C. 1).
- ✓ En cumplimiento de lo anterior la División de Gestión de Fiscalización Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo, profirió Auto de Apertura de investigación tributaria N° 232382010000685 del 09 de septiembre del 2010 por el programa incumplimiento obligación de Informar código II año gravable 2008 impuesto de renta (fl. 130, C. 1).;

⁴⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Sentencia del 7 de octubre de 2009. Expediente 18509. C.P Dra. Ruth Stella Correa Palacio.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

formulándole pliego de cargos N° 232382010000154 por parte de la División antes citada, imponiéndole la sanción por no informar de fecha 04 de octubre de 2010(fl. 150,C. 1)., y notificado el 8 de octubre del mismo año. (fl. 154,C. 1).

- ✓ La representante legal de la sociedad CELUTEL S.A.S. dio respuesta al pliego de cargo el día 5 de noviembre de 2010. (fl. 164 a 166, C. 1).
- ✓ En fecha 05 de noviembre de 2010 se presentan los formatos 1001-1002-1003-1005-1006-1007-1008-1009-1010-1011-1012 por parte de la DIAN. (fl. 169 a 179, C. 1).
- ✓ A través de Resolución N° 232412011000064 del 06 de abril de 2011, en la cual se sancionó a la demandante, por el concepto de “SANCIÓN POR NO SUMINISTRAR INFORMACIÓN EXOGENA” del año gravable 2008 dentro del plazo establecido, en la suma de \$266.216.000 M/CTE., equivalente a un 5% de la información suministrada por el contribuyente en las declaraciones de renta venta y retención, cuya suma fue de \$5.324.326.000 M/CTE. (fl. 180 – 185 y 188-193,C. 1)
- ✓ La resolución anterior fue notificada el 08 de abril de 2011. (fl. 196, C. 1).
- ✓ Por su parte la representante legal de la sociedad sancionada, hoy demandante, inconforme con la decisión presenta recurso de reconsideración contra el acto anterior calendada 03 de junio de 2011. (fl. 196, C. 1, a 201 C. 2.).
- ✓ Mediante Resolución N° 900033 de 27 de abril de 2012, se resolvió el recurso de reconsideración impetrado, modificando la Resolución N°232412011000064 del 06 de abril de 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo, y fijo la sanción del 5% por no enviar información dentro del plazo establecido correspondiente al año gravable 2008, reduciéndose la sanción en 2% en la suma de \$106.487.000 M/CTE. (fl. 228 a 234,C. 2).
- ✓ El acto administrativo anterior es notificado personalmente a la apoderada de la representante legal de CELUTEL LTDA, mediante diligencia realizada el 09 de mayo de 2012. (reverso fl. 234, C. 2).

Por lo tanto, atendiendo al problema jurídico expuesto en acápites anteriores y a las pruebas recaudadas, esta Sala considera que no le asiste razón a la accionante,

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

frente a la pretensión de declaratoria de nulidad de los actos acusados por las siguientes razones.

Análisis del cargo de violación del debido proceso en el trámite desarrollado por la división fiscalización y liquidación tributaria, por falta de competencia.

Observa esta Colegiatura, que las afirmaciones de la actora dirigidas a la violación de su derecho al debido proceso fundados en la ausencia de daño por la no expedición de la certificación por parte de la Subdirección de Análisis Operacional de la U.A.E., no fue alegada en sede administrativa en el recurso de reconsideración⁴¹, lo cual a todas luces se traduce en que esta Sala no podría pronunciarse, porque se trataría de un hecho nuevo formulado en sede judicial y sobre el cual la administración no tuvo la oportunidad de pronunciarse.

Esta situación conlleva a que frente al cargo exista incongruencia entre lo pedido en sede administrativa y lo reclamado en sede judicial por lo que, se carece de competencia para resolver sobre ello.

Debe señalarse que la Jurisdicción Contenciosa Administrativa como en precedencia se dejó establecido, aún se erige bajo la égida de ser una justicia rogada, razón por la cual no puede la Sala estudiar un cargo que no fue planteado en el proceso administrativo tributario, porque estaría siendo Juez de legalidad amplio, lo que no le es permitido, ya que se violaría el principio de congruencia de la sentencia frente a la demanda y frente a lo argumentado en sede gubernativa, toda vez que debe existir congruencia entre lo alegado en esta y los fundamentos de la nulidad que se solicitan en vía jurisdiccional.

Sin embargo, se puede decir que lo afirmado respecto de la violación al debido proceso en el trámite administrativo no tiene soporte probatorio alguno, toda vez que las actuaciones desplegadas por la DIAN, se ajustaron a los parámetros constitucionales y legales⁴² ínsitas en el procedimiento de fiscalización, puesto que la alegada certificación de la Subdirección de Análisis Operacional como requisito para iniciar la investigación que expone la actora como fundamento de la violación del derecho al debido proceso, no se encuentra como presupuesto de las ritualidades que desarrolla la DIAN conforme las directrices del ordenamiento⁴³, por lo que mal haría esta Sala en establecer aspectos procesales ajenos a los indicados por el legislador. Contrario a ello, observa esta sala, que desde la misma formulación del

⁴¹ FOLIO 39 A 45 Cuaderno principal.

⁴² Artículos 651; 683 y ss. del E.T; Arts. 7 y 15 de la Resolución 0009 de 2008; Resolución 11774 de 2005 que para ese entonces no se encontraba suspendida por la decisión del Consejo de estado de 23 de mayo de 2012. Expediente 2011-00013-00.

⁴³ Ver artículo 17 del Decreto 4048 de 2008, en donde se establecen las funciones de la subdirección de análisis operacional, las cuales están dirigidas para efectos metodológicos y de gestión de recursos operacionales, más no para trámites de fiscalización o imposición de sanciones.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

pliego de cargos, se respetaron las garantías de publicidad y contradicción, propias del debido proceso administrativo de la contribuyente.

En este sentido nuestro máximo tribunal contencioso administrativo ha expresado en sentencia del 6 de octubre de 2009, que es citada en un fallo proferido por el Tribunal Administrativo del Cauca⁴⁴ de 24 mayo de 2011, sobre un punto similar que al respecto dice:

“La facultad de la Sala para declarar probado de manera oficiosa un cargo que no fue alegado en el proceso de cobro coactivo

Debe señalarse que siendo la Jurisdicción Contenciosa Administrativa una justicia rogada, no puede la Sala estudiar un cargo que no fue planteado en el proceso de cobro coactivo ni ante la Jurisdicción, en sede de nulidad y restablecimiento del derecho porque estaría siendo Juez de legalidad amplio, lo que no le es permitido, ya que se violaría el principio de congruencia de la sentencia frente a la demanda y frente a lo argumentado en la vía gubernativa (proceso de cobro coactivo), toda vez que debe existir congruencia entre lo alegado como excepción en el proceso de cobro coactivo y los fundamentos de la nulidad que se solicitan en la Jurisdicción Administrativa.

En sentencia de 6 de octubre de 2009 con Ponencia del Consejero Héctor J. Romero Díaz, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, dijo⁴⁵:

“Comoquiera que el motivo de nulidad y, por lo mismo, la excepción que declaró probada el a quo no fue propuesta por el actor, el Tribunal violó el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo en concordancia con el 305 del Código de Procedimiento Civil, dado que la sentencia debe analizar los hechos en que se funda la controversia, las pruebas, las normas jurídicas pertinentes, los argumentos de las partes y las excepciones, para resolver todas las peticiones. Además, en la sentencia no puede condenarse al demandado por causa diferente a la invocada en la demanda.

Así las cosas, la sentencia de primera instancia fue "extra petita", puesto que se acogió la pretensión de la actora pero por una causa diferente a la planteada por ésta o

⁴⁴M.P: MOISÉS RODRÍGUEZ PERÉZ, Expediente 2003 00080 00, actor CEDELCA S.A. E.S.P., demandado MUNICIPIO DE CALOTO, acción de restablecimiento del derecho.

⁴⁵ Consejo de Estado-Sala de lo Contencioso Administrativo-Sección Cuarta-Radicación: 250002327000200400724-01 Número Interno: 16533 Carlos Enrique Quintero Peña contra LA DIAN

³ En similar sentido se pronunció la Sala en sentencia de 16 de agosto de 2002, exp. 12668, C.P. doctor Juan Ángel Palacio Hincapié.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

deducida de hechos no alegados.

Los artículos 170 del Código Contencioso Administrativo y 305 del Código Contencioso Administrativo consagran el principio de congruencia de la sentencia, conforme al cual, de un lado, debe haber armonía entre la parte motiva y la resolutive del fallo, lo que se denomina congruencia interna, y de otro, la decisión debe ser concordante con lo pedido por las partes, tanto en la demanda, como en la contestación, lo que se conoce como congruencia externa³.

El respeto al principio de congruencia persigue no sólo la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial que dé certeza sobre el asunto que se ha puesto a consideración del juez, sino salvaguardar el debido proceso y el derecho de defensa de la contraparte, quien dirige su actuación procesal a controvertir los argumentos y hechos expuestos en la demanda.

En forma coherente y con el fin de que se cumpla en el proceso el principio de congruencia y, por lo mismo, que el fallo se profiera dentro del marco de la litis que se plantea desde la demanda, el artículo 137 [4] del Código Contencioso Administrativo dispone como requisito de la demanda contra los actos administrativos, la indicación de las normas violadas y su concepto de violación⁴. Dicha exigencia se justifica, porque es al demandante y no al juez oficiosamente a quien corresponde desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos (artículo 66 del Código Contencioso Administrativo).

En este asunto, el a quo, en forma oficiosa, declaró probada la excepción de falta de título ejecutivo **por violación del artículo 828-I del Estatuto Tributario, dado que la DIAN no expidió un título adicional a cargo del deudor solidario, a pesar de que dicha excepción no había sido propuesta por la demandante en los términos analizados por el Tribunal, pues, la excepción alegada por éste fue la de falta de título, pero por no existir dentro del expediente las liquidaciones privadas u oficiales sino unos estados de cuenta, cuestión bien distinta a la que analizó el fallador de primera instancia.**

Al haberse proferido un fallo extra petita, la Sala se releva de estudiar si se violó o no el artículo 828-I del Estatuto Tributario, que fue el tema **analizado** indebidamente por el a quo y precisa si se encuentran o no probadas las excepciones de falta de título, renuncia tácita a la solidaridad e incompetencia, en los términos propuestos por el actor” (lo subrayado fuera del texto)”

Por estas razones, es que se expresó en providencia de mayo 23 de 2013, de la Sala Segunda de Decisión Oral de este Tribunal, que no existe violación al debido proceso, no solo porque no está dentro de las funciones de la subdirección de gestión de análisis operacional de la dirección de impuestos y aduanas nacionales, la calificación del daño, tal como se dijo en párrafos precedentes, sino que también

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

este cargo, no puede ser estudiado en esta instancia porque no fue presentado como fundamento en el recurso de reconsideración de la violación al debido proceso; por eso es que en esa oportunidad como en esta no pueden ser acogidos estos planteamientos.

Análisis del cargo de violación del debido proceso falsa motivación contenido de los actos administrativos acusados.

Con relación al segundo cargo, encuentra este Tribunal que las apreciaciones de la demandante, en lo que respecta a la nulidad absoluta de las resoluciones enjuiciadas debido a la falsa motivación desprendida porque no se tuvo en cuenta la ausencia de un daño consolidado y la gradualidad de la sanción, se realizan las siguientes precisiones:

Como en apartes precedentes se expuso, la valoración del daño se materializa en las irregularidades que se presentan al hacer el cruce respectivo de información en las labores de la administración tributaria, por lo que el solo hecho de no declarar, configura *per se* una afectación al sistema tributario, sin que se requiera un daño consolidado, sino la potencialidad del mismo.

Así las cosas, la prolongación en el tiempo de la omisión sancionada, esto es, la no entrega de la información en medios magnéticos, tal como lo establece el Alto Tribunal de lo Contencioso Administrativo, “*Constituye por sí sola un factor de entorpecimiento en el oportuno ejercicio de las facultades de fiscalización y control para la correcta determinación de los tributos y sanciones, y en esa medida, puede considerarse potencialmente generadora de daño para el fisco, en cuanto afecta su labor recaudatoria con claros efectos negativos frente al haber de las arcas públicas sobre cuya protección recae un interés general*”⁴⁶; de suerte entonces que, la no entrega de la información estando obligado, la entrega tardía de la misma, la entrega con errores⁴⁷, configuran daño a la función fiscalizadora adelantada por la entidad recaudadora de tributos, atentando de contera con ello, al principio de interés general, que conlleva dicha función; en este sentido, no se configura la causal de nulidad por este tópico.

En este caso concreto, está demostrado que la presentación de la información exógena que soporta la declaración de renta de CELUTEL LTDA, hoy CELUTEL SAS, según Resolución N° 003847 del 30 de abril de 2008, debía ser presentada según el artículo 18 de la misma a más tardar el 2 de abril de 2009, ya que ese era el plazo para los dígitos comprendidos entre 61 a 65, y según el certificado de la cámara de comercio de esta ciudad (f. 59), aportado con la demanda el NIT de la sociedad demandante es **0823004363**, lo que permite comprender que debía presentar la información en la fecha antes mencionada; además que estaba obligada

⁴⁶ Consejo de Estado, Sección IV, Expediente No. 76001-23-31-000-2008-90208-01(18362), Sentencia del 31 de mayo de 2012. CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁴⁷ Errores no meramente formales.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

a presentarla porque según su declaración de renta del año 2007 (f. 102), tuvo unos ingresos brutos de \$2.145.145.000.00, superiores a los \$800.000.000.00 que exige el artículo 1° literal A de la resolución mencionada; tal como lo sostiene el apoderado de la entidad demandada y el ministerio público en sus alegatos de bien probar.

De la misma manera, está demostrado que la información exógena fue presentada el 5 de noviembre de 2010 (169 a 179, C. 1), luego la información fue presentada de manera extemporánea y por esa razón es que se le impone esa sanción, lo cual como se dijo en acápites anteriores, es suficiente para imponer la misma conforme a lo dispuesto en el artículo 651 del estatuto tributario; por tal razón este cargo tampoco está llamado a prosperar.

Violación al debido proceso falsa motivación por violación al principio de proporcionalidad.

Frente al principio de proporcionalidad, este no fue solicitado como pretensión en el petitum de la demanda, sino presentado como argumento de la causa de nulidad de la falsa motivación, para que se le excluya en su totalidad de la sanción⁴⁸, debe la Sala precisar que la gradualidad por aplicación de proporcionalidad no da lugar a la exclusión de la pena impuesta, sino a la regulación por reducción o disminución de la misma, en caso de hallarse que la actuación de la DIAN en la regulación del monto sancionatorio carece de razonabilidad.

Ello, por cuanto la naturaleza objetiva de la infracción contemplada en el artículo 651 del Estatuto Tributario, indica que sólo es susceptible de exoneración cuando se demuestre que la conducta endilgada no existió o no se cometió, situación que no fue demostrada en el plenario.

Sin embargo, la jurisprudencia ha dicho que la sanción puede ser atemperada fundados en la proporcionalidad que puede surgir del deber de colaboración del contribuyente cuando presente la información aún de forma extemporánea, dado que el mismo se tiene como un principio de la facultad sancionatoria.

Pues bien, para el caso sub. examine, la información para determinar la sanción impuesta, reposa en el cuerpo de los anexos de la Resolución sanción N° 232412011000064 expedida por la División de Gestión Fiscalización, en la cual se tomó como base el valor total de la información registrada en la declaración de renta, venta y retención en la fuente del año 2008, acorde con los formatos anexos 1001, 1002, 1003, 1005, 1006, 1007, 1008, 1009, 1010, 1011 y 1012 año 2008

⁴⁸ La justicia contenciosa responde al criterio de justicia rogada, conforme lo estipulado en el artículo 163 inciso segundo de la ley 1437 de 2011, por lo que se impone que el demandante precise la forma en que aspira le sea restablecido el derecho.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

versión 7 por el contribuyente CELUTEL LTDA, NIT 823.004.363-2⁴⁹, lo cual corrobora que el contribuyente presentó la información con posterioridad al plazo concedido en la Resolución 3847 del 30 de abril de 2008, modificada por la Resolución 7612 del 2008, la cual debía ser entregada el 02 de abril 2009.

En este orden, para cuantificar la base para imponer la sanción se tuvo en cuenta en la información suministrada por el contribuyente en la declaración de renta del año 2008, tal como se dejó sentado en la audiencia de prueba (min. 7.24); quedando con ello demostrado de donde se tomó el valor de \$5.324.326.000 M/CTE, que sirve de base para imponer la sanción que aquí se ataca. Esto fue explicado por el apoderado de la DIAN en la etapa probatorio y clarificado en el oficio que presentó a la misma que obra a folios 301 a 304 C.2, del expediente, información tomada de los valores consignados en la declaración de renta, en la información del impuesto de renta y en las retenciones en la fuente entre otras, las cuales fueron presentadas por el mismo demandante ante la DIAN; por lo tanto, determinado como está el origen de donde se tomó dichas sumas debemos remitirnos a lo dispuesto en el artículo 651 del estatuto tributario.

La Sala quiere resaltar que la suma de \$5.324.326.000.00, salen de la declaración de renta del año 2008 (f. 103), de los formatos 1001-1002-1003-1005-1006-1007-1008-1009-1010-1011-1012 por parte de la DIAN. (fl. 169 a 179, C. 1), de la declaración bimestral del impuesto sobre la venta IVA (f. 131 a 136); de la declaración mensual de retención en la fuente (f. 137 a 148); los cuales están explicadas en los anexos de la resolución del 6 de abril de 2012, que impuso la sanción N° 0232412011000064, tal como lo explicó el apoderado de la demandada en la audiencia de pruebas, y luego por haberse presentado el 5 de noviembre de 2010 la información exógena, en forma correcta y técnica la DIAN, mediante resolución N° 900033 de abril 27 de 2012, tiene en cuenta este hecho para modificar la sanción inicialmente impuesta correspondiente al 5% de los valores antes mencionados, consistente en \$266.216.000.00 y la modifica teniendo en cuenta el principio de proporcionalidad alegado por la demandante en este asunto en el recurso de reconsideración; acogándose esta tesis y la rebaja a un 2% para finalmente imponerla o dejarla en la suma de \$106.487.000.00, porque el daño había cesado, debido a que al obtenerse la información por la presentación de la misma, ya podía la DIAN, efectuar las verificaciones respectivas.

En la demanda y en los alegatos de conclusión de la parte demandante, sostienen que existe violación al principio de proporcionalidad porque se les aplicó un 5% de la sanción y cuestionan el valor de donde tomó la DIAN la información, pero nunca

⁴⁹ Folio 35 reverso cuaderno principal.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

demuestran que los valores que están explicados en párrafos precedentes, fueron suministrados por ellos mismos y que no son ciertos; olvidándose que aquí la sanción a demandar fue establecida en un 2%, luego de aplicar el principio de proporcionalidad en la vía gubernativa, entonces no entiende la Sala como puede prosperar un cargo que está ajeno a la realidad fáctica y procesal, soportada sobre unos hechos no reales. De prosperar ese cargo estaría fallando esta Corporación como se consigna en la jurisprudencia transcrita al analizar el cargo primero de manera extra petita, entendida en este asunto como la no congruencia entre los hechos de la demanda, la realidad fáctica y procesal y la pretensiones de la misma. Por esta razón no comparte esta Sala la posición del Ministerio Público cuando solicita que se declare la nulidad de los actos administrativos porque no se aplicó el principio de proporcionalidad, ya que la administración no explicó cuál fue la razón para rebajar la sanción del 5% al 2%, y por qué no se aplicó el 0.1%, al respecto hay que recordar que la administración como quedó plasmado en líneas anteriores sí explicó la razón de la rebaja, luego no puede declararse nulo un acto administrativo cuyo cargo está fundamentado en el principio de proporcionalidad, si el mismo fue aplicado.

Por otra parte, el tema del formato 1001 debió ser alegada en el recurso de reconsideración pero si observamos lo dispuesto en el artículo 4° de la Resolución 003847 ese formato corresponde al informe de pago o abono en cuentas, que al parecer es menor lo presentado en anexo que lo que corresponde en declaración de renta, pero si observamos la misma, lo tomado por la DIAN corresponde a la información entregada por el contribuyente, luego era a él al que le correspondía la carga de la prueba de que esa información no era cierta, porque de él emana.

Como conclusión de este cargo no hay prosperidad, toda vez que como se señala en el párrafo precedente, las cifras tomadas por la DIAN, para la correspondiente verificación fue tomada de la suministrada por el contribuyente CELUTEL S.A.S.

Así pues, al estudiarse el contenido de las resoluciones acusadas, se observa que las mismas inicialmente se impuso la tasación del 5% de la sanción, así como su reducción al 2% evento que considera la Sala que la entidad accionada actuó conforme a derecho, por tanto no se encuentra vulnerado el principio de proporcionalidad como lo afirma la demandante y el ministerio público, por lo tanto le correspondía al actor, probar que no está bien realizada la graduación de la sanción para que se pueda declarar parcialmente la ilegalidad de los actos demandados, pero solo hay un parecer en la vista fiscal pero no un argumento que contradiga lo afirmado en el acto que resolvió el recurso de reconsideración.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

Lo anterior sería razón para concluir que se no configura el cargo alegado, pues como se anotó, la DIAN realizó la reducción establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario, dejando claridad nuevamente, que dichas pretensiones no fueron solicitadas en la demanda, marco dentro del cual el juez administrativo debe ejercer su competencia, tomando su decisión, acorde con los principios de justicia rogada y de congruencia, establecidos no sólo en el artículo 305 del C. P. C. sino en los artículos 162 y 163 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, que gobiernan el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

En consecuencia, actuar en contravía de lo dispuesto, llevaría a proferir un fallo por fuera de lo pedido en sede de nulidad y clara transgresión del debido proceso. Afirmación que encuentra respaldo en lo expresado de forma coherente por el Consejo de Estado, en providencia del 1º de septiembre de 2011, cuando al referirse de manera precisa al tema de congruencia de la sentencia, determinó:

“El Código Contencioso Administrativo preceptúa que la sentencia debe motivarse. Que en ella se deben 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.

Por su parte, el artículo 305 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por remisión del artículo 267 del C.C.A., establece que la sentencia deberá estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda [...] y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la ley.

Y la jurisprudencia de esta Corporación ha sostenido que el principio de congruencia de la sentencia exige, de una parte, que exista armonía entre la parte motiva y la parte resolutive, lo que se denomina congruencia interna y, de otra, que la decisión contenida en ella sea concordante con lo pedido por las partes tanto en la demanda como en el escrito de oposición, denominada congruencia externa, es decir, que se tome la decisión conforme se ha delimitado la controversia en el proceso .

En materia contenciosa, la demanda constituye el marco en el que el juez debe pronunciarse para decidir la controversia. Las normas violadas y el concepto de violación constituyen el objeto de análisis al momento de proferir la sentencia”⁵⁰.

⁵⁰ Consejo de Estado, sección iv, expediente No. 15001-23-31-000-2004-03367-01(18314). CONSEJERA PONENTE: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Ver asimismo: Sentencia del 16 de agosto de 2002, expediente 12668, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y Sentencia del 21 de noviembre de 2007, Exp. 15770, C.P. María Inés Ortiz Barbosa. Esta posición ha sido constante en los pronunciamiento del Consejo de Estado, por ejemplo, en sentencia del 18 de junio de 1942 se expresó: *“Ahora bien: como no se trata de un procedimiento de oficio, sino simplemente del llamado dispositivo por los autores de derecho procedimental, es obvio que el Juzgador, obedeciendo a elementales reglas de técnica procesal, acogidas universalmente y consagradas en la legislación positiva colombiana (artículo 471 del Código Judicial), debe dictar su fallo en consonancia con la demanda, limitando su pronunciamiento a decidir las, pretensiones oportunamente deducidas por las partes, so pena de caer en el vicio de fallo ultra petita: Si iudex pronuntiat ultra petita, sententia est ipso jure nulla”*. Consejero ponente: Gonzalo Gaitán.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

Tesis esgrimida igualmente en providencia del 29 de octubre de 2009, donde el Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo a través de su Sección Cuarta, señaló:

*“En asunto similar, esta Corporación señaló que cuando el a quo declara probada una excepción no propuesta por el actor, pero deducida del motivo de nulidad esgrimido en la demanda, se viola el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo en concordancia con el 305 del Código de Procedimiento Civil, dado que la sentencia debe analizar los hechos en que se funda la controversia, las pruebas, las normas jurídicas pertinentes, los argumentos de las partes y las excepciones, para resolver todas las peticiones. Además, en la sentencia no puede condenarse al demandado por causa diferente a la invocada en la demanda. Así las cosas, la sentencia de primera instancia fue “extra petita”, puesto que se acogió la pretensión de la actora pero por una causa diferente a la planteada por ésta o deducida de hechos no alegados. Los artículos 170 del Código Contencioso Administrativo y 305 del Código de Procedimiento Civil consagran el principio de congruencia de la sentencia, conforme al cual, de un lado, debe haber armonía entre la parte motiva y la resolutive del fallo, lo que se denomina congruencia interna, y de otro, la decisión debe ser concordante con lo pedido por las partes, tanto en la demanda, como en la contestación, lo que se conoce como congruencia externa. El respeto al principio de congruencia persigue no sólo la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial que dé certeza sobre el asunto que se ha puesto a consideración del juez, sino salvaguardar el debido proceso y el derecho de defensa de la contraparte, quien dirige su actuación procesal a controvertir los argumentos y hechos expuestos en la demanda”.*⁵¹

En ese orden, la disminución o graduación de la sanción como causa de nulidad se hace nugatoria, habida cuenta de la prohibición del juez administrativo en pronunciarse por fuera de las pretensiones demarcadas en la demanda, porque ello, como vimos, implicaría proferir un fallo extra petita, decisiones proscritas en la jurisdicción de lo contencioso administrativo en causas de nulidad y restablecimiento del derecho, razón por la cual se impone la negación de las pretensión de la demanda, tal cual ad initio se manifestó por la Sala.

CONDENA EN COSTAS:

El artículo 188 de la ley 1437 de 2011, dispone que salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil.

En ese sentido se condena en costas a la parte demandante las cuales serán tasadas por Secretaría conforme las previsiones del artículo 392 y 393 del CPC. Las agencias en derecho se establecen en favor de la parta demandada, en porcentaje del dos (2%) por ciento de las pretensiones reclamadas a favor de la parte demandada,

⁵¹ Consejo de Estado, Sección IV, expediente No. 25000-23-27-000-2004-02234-02(17003). Consejero Ponente: Héctor J. Romero Díaz.

Expediente: 70 001 23 33 000 2012 – 0003700
Actor: SOCIEDAD CELUTEL S.A.S.
Contra: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

equivalentes a la suma de \$2.129.740,00 conforme los parámetros establecidos en el acuerdo 1887 de 2003, modificado por el acuerdo 2222 de 2003.

En mérito de lo expuesto la Sala Segunda Oral de Decisión del Tribunal Administrativo de Sucre, Administrando Justicia y por autoridad de la Constitución,

RESUELVE:

PRIMERO: NIÉGUENSE, las pretensiones de esta demanda que en ejercicio del medio de control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, presentó la SOCIEDAD CELUTEL S.A.S. en contra la Resolución 232412011000064 de 6 de abril 2011 y la Resolución número 900033 del 27 de abril de 2012, expedidas por la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES “DIAN”**, por lo expuesto en la parte motiva de este proveído

SEGUNDO: CONDENASE en costas a la parte demandante, las cuales serán tasadas por Secretaría conforme las previsiones del artículo 392 y 393 del CPC. Las agencias en derecho se establecen en favor de la parte demandada, en porcentaje del dos (2%) por ciento de las pretensiones reclamadas a favor de la parte demandada, equivalentes a la suma de \$2.129.740,00 conforme los parámetros establecidos en el acuerdo 1887 de 2003, modificado por el acuerdo 2222 de 2003.

TERCERO: Ejecutoriada la presente providencia, archívese el expediente.

CUARTO: DEVUÉLVASE el saldo de los gastos del proceso a la parte demandante en caso de existir.

Se hace constar que el proyecto de esta providencia fue considerado y aprobado por el Tribunal en sesión de la fecha, según consta en Acta No. 072.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

MOISÉS RODRÍGUEZ PÉREZ

Magistrado

LUÍS CARLOS ALZATE RÍOS

Magistrado

CÉSAR E. GÓMEZ CÁRDENAS

Magistrado