REPÚBLICA DE COLOMBIA

TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE BOYACÁ

SALA DE DECISIÓN No. 2

Tunja, 26 de agosto de 2020

Medio de Control: **Nulidad y restablecimiento del derecho**
Demandante : **Cooperativa Productora de Carbón del Municipio de Iza**
Demandado: **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacional DIAN y otros**
Expediente : **15001-23-33-000-2015-00795-00**

Magistrado ponente: **Luís Ernesto Arciniegas Triana**

Procede la Sala a dictar sentencia de primera instancia en el asunto de la referencia al no advertir causal de nulidad, conforme a los siguientes:

I. ANTECEDENTES

Se concurre a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, con el fin de que se concedan las siguientes

Pretensiones:

1. Se declare la nulidad del acto administrativo, contenido en el auto declarativo No 2, del expediente OF 2012 2015 0034, del 6 de febrero de 2015

2. Como consecuencia de la anterior declaración, que la administración revoque de oficio o el juez haga las siguientes declaraciones:

a. Se declare la nulidad de la resolución No 2623820112000001 del 24 de marzo de 2015, por medio de la cual se resuelve recurso de reposición, contra el auto declarativo No 2 del 6 de febrero de 2015.

b. Se declare la nulidad de la resolución No 218 del 25 de junio de 2015 mediante al cual se resuelve recurso de apelación contra el auto declarativo No 2 del 6 de febrero de 2015.
c. Como consecuencia de lo anterior, quedará sin efecto la resolución No 900.001 del 17 de julio de 2015 por la cual se declara la pérdida de ejecutoriedad de la resolución No 26241201500001 del 3 de mayo de 2015, cuyo sustento es la resolución No 218 del 25 de junio de 2015.
d. Como consecuencia de la anterior, la resolución No 26241201500001 del 3 de mayo de 2015, por medio de la cual se resuelve la revocatoria de oficio, y mediante la cual se revoca el auto administrativo No 26241214000020, cobrará nuevamente la vigencia que nunca debió haber perdido.
e. Y como consecuencia de lo anterior, quedará sin efectos el acto administrativo contenido en la resolución No 262412014000020 del 16 de junio de 2014, por medio de la cual se sanciona a la Cooperativa de Carbón del municipio de Iza Ltda.

3. Que, como consecuencia de la nulidad declarada, la parte convocada o el juez competente, efectúen las siguientes determinaciones y pagos o condenas.

a. Declarar que la Cooperativa Productora de Carbón del municipio de Iza Ltda, no adeuda ninguna suma de dinero a la DIAN.
b. Ordenar a la parte convocada, permitir subsanar la presentación de la declaración de renta y complementarios presentada por la Cooperativa Productora de Carbón del municipio de Iza Ltda, vigencia 2012, poniendo a disposición de la contribuyente la declaración que reproduce los datos de la inicial para efectos de que sea firmada y presentada en medio magnético por parte de la empresa.
c. Condenar a la demandada a pagar a la demandante el valor de los gastos ocasionados en la iniciación y trámite del proceso, tales como agencias en derecho, abogado para la actuación ante la justicia administrativa y demás que se prueben en el proceso.

4. Por concepto de perjuicios morales

Por el valor en pesos equivalente a 20 S.M.L.M.V liquidados en la fecha de ejecutoria de la sentencia, certificados por el gobierno nacional, por concepto de daño moral que se traduce en detrimento patrimonial; perjuicios derivados de la determinación de sancionar y multar en forma injusta y arbitraria a la demandante.

Por el valor en pesos, equivalente a 10 S.M.L.M.V que se liquidarán en la fecha de ejecutoria de la sentencia, de acuerdo con el valor del salario fijado por el Gobierno Nacional, por concepto de daño moral, no valorable pecuniariamente; perjuicios igualmente derivados de la determinación irregular que se demanda.

5. En caso de ser necesario, declarar que la parte demandada, debe repetir en contra de los funcionarios que intervinieron en la creación de la actuación impugnada, por el valor de los emolumentos que deba cancelar por concepto del acuerdo o la sentencia.

6. Ordenar que la sentencia que se profiera sea liquidada con ajuste al valor conforme lo establece el CPACA.

7. Condenar en costas y gastos del proceso a la parte demandada.

2. Fundamentos fácticos

La demanda da cuenta de los siguientes presupuestos fácticos

- La demandante el día 9 de abril de 2013 presentó en forma litográfica declaración de renta y complementarios o declaración de ingresos y patrimonio correspondiente al año gravable 2012, la cual fue presentada en el banco Davivienda de Sogamoso y radicada bajo el número 51162260 contenida en el formulario No 1103004221007. No obstante, la misma debía ser presentada en medio magnético.

- Para corregir dichos yerros la DIAN expidió la circular No 000066 del 24 de julio de 2008, en la que estableció que en dichas situaciones, cuando no se haya proferido auto declarativo que las tenga por no presentadas, podrá subsanarse de manera voluntaria el medio de presentación por el que corresponda, siguiendo el

procedimiento establecido por el servicio informático electrónico de la entidad (con una declaración que reproduce los datos de la inicial, la cual estará dispuesta para la firma y presentación) sin que haya lugar a liquidar sanción por extemporaneidad. Lo anterior, siempre y cuando no haya lugar a la modificación de ningún valor de la declaración tributaria presentada inicialmente.

Dicho procedimiento fue utilizado por el demandante para subsanar el error, toda vez que la DIAN no había proferido auto para dar por no presentada la declaración, solicitando el 1 de diciembre de 2014 a dicha entidad dar cumplimiento a la circular enunciada anteriormente y poner a su disposición la aclaración que reprodujera los datos de la inicial para la firma y presentación.

El 6 de febrero de 2015 la DIAN profiere auto declarativo No 26238201500002 en donde da por no presentada la declaración de renta y complementarios del año gravable 2012.

Contra la referida decisión se interpuso los recursos de reposición y apelación que fueron resueltos, el de reposición en resolución No 262382015000001 del 24 de marzo de 2015 confirmando la decisión recurrida, y el de apelación en resolución No 218 del 25 de junio de 2015 proferida por el Director Seccional de impuestos nacionales, la cual también corrigió la decisión recurrida.

Con anterioridad a la expedición de estos actos, la DIAN seccional Sogamoso había expedido la Resolución sanción por no declarar No 262412014000020 de junio 16 de 2014 a través de la cual se impuso una sanción por valor de **$ 697.679.000.**

Posteriormente se emitió la resolución No 26241201500001, mediante la cual se revocó de oficio la resolución sanción por no declarar No 262412014000020 de junio 16 de 2014 en la que se constató que no es procedente sancionar a la cooperativa por no declarar ya que la declaración fue presentada oportunamente pero no se reflejaba en el sistema de información al momento de la expedición de la resolución sanción porque presentaba inconsistencia en el código de la activada económica.

Finalmente el día 17 de julio de 2015, la DIAN expide la resolución No 900.001, “por la cual se declara la pérdida de la ejecutoria de una resolución” donde se deja sin

efectos jurídicos la resolución No 26241201500001 "por la cual se resuelve la revocatoria de oficio", sustentando en que con la expedición del auto 2015000002 del 13 de febrero de 2015, al desaparecer, según se dice allí, de la vida jurídica la declaración de renta del año gravable 2012 presentada por la aquí convocante, desaparece el fundamento de hecho y de derecho con base en la cual se revocó de oficio la resolución sanción del junio 16 de 2014, cobrando ejecutoria nuevamente, según la entidad convocada, la resolución No 2014000020 que habría sido revocada.

3. Fundamentos de derecho

Dentro de los fundamentos fácticos afirmó la parte demandante que el auto declarativo No 2015000002 del 6 de febrero de 2015 fue expedido de manera irregular, se emitió casi ocho meses después de haberse expedido la resolución sanción, el cual al decir de la DIAN recobró su fuerza ejecutoria y se encuentra plenamente vigente lo cual vulnera el principio de legalidad, debido proceso, contradicción y defensa, pues no tiene justificación que desconozcan los principios del Estatuto Tributario, lo que se refleja en el hecho de que la imposición de la sanción fue primero en el tiempo respecto del acto administrativo que tuvo por no presentada la declaración.

En consecuencia, como quiera que la resolución No 900.001 del 17 de julio de 2015 por la cual se declara la pérdida de fuerza ejecutoria de la resolución 262412015000001 que declaró de oficio la revocatoria directa de la resolución 262412014000020 de 2014 que impuso una sanción, se fundamenta en la vigencia de la resolución 262382015000002, la cual es ilegal, necesariamente la primera lo es, y por ello deberá desaparecer de la vida jurídica.

Al desaparecer de la vida jurídica la resolución que declara la pérdida de ejecutoria, cobra vigencia con todos sus efectos la resolución que declaró de oficio la revocatoria directa del auto que impuso la sanción, la cual encontró la no procedencia de la imposición de la sanción.

Indicó la parte demandante que los actos administrativos demandados desconocen los principios constitucionales de defensa, debido proceso y confianza legítima.

La DIAN desconoció la circular No 000066 del 24 de julio de 2008, por cuanto con ella se estableció la forma cómo el contribuyente puede subsanar de manera voluntaria los errores en los que pueden incurrir los contribuyentes, error que de forma voluntaria se intentó subsanar, pero la administración actuando en contravía de los principios constitucionales a la buena fe, impuso de forma inadecuada y totalmente contraria a derecho la correspondiente sanción, después la revoca, posteriormente expide un acto declarativo para tener por no presentada la declaración, luego expide un acto que declara la pérdida de ejecutoria del auto que revocó la sanción, quedando entonces una sanción emitida mucho antes de haberse expedido el auto declarativo correspondiente.

En consecuencia, no aplicó el artículo 2 de la circular No 000066 del 24 de julio de 2008, pues, como fácilmente se determina en el acápite probatorio, expidió una sanción, sin haber adelantado el correspondiente auto declarativo.

Indicó que el auto declarativo No 26238201500002, viola el principio de la motivación de los actos administrativos, al afirmar que fue la demandante la que solicitó tener por no presentada la declaración, cuando lo que este pretendía, era la aplicación de la referida circular No 000066 del 24 de julio de 2008, la que además, en su artículo 4 señaló que previo a proferir el auto declarativo, se debía enviar comunicación al contribuyente advirtiendo el error detectado en la presentación, a fin de que fuese subsanado de manera inmediata so pena de tenerse por no presentada, procedimiento que la DIAN no cumplió.

Señaló que la demandada no era competente para declarar la pérdida de ejecutoria de la resolución No 262412015000001 del 15 de mayo de 2015, pues lo era la Jurisdicción de lo contencioso administrativo, conforme lo dispone el artículo 89 de la Ley 1437 de 2011.

Además, la DIAN vulneró el principio de confianza legítima, al afirmar que la circular No 000066 se encontraba vigente, para luego privarlo de su derecho sin explicación clara y concreta.

Señaló que la demandada vulneró derechos de rango constitucional como el debido proceso – por no cumplir con el procedimiento establecido en el artículo 4 de la

circular 00066 – y en general por no cumplir con lo señalado en dicho acto administrativo.

Finalizó señalando que se vulneraron los artículos 701 y subsiguientes del Estatuto Tributario, en la medida que no se efectuaron las notificaciones, citaciones y emplazamientos previos necesarios para garantizar los derechos al debido proceso y defensa de la demandante.

II. ACTUACIÓN PROCESAL

La demanda fue presentada ante esta corporación el día 13 de noviembre de 2015[1] y admitida mediante auto de fecha 7 de octubre de 2016, en el que además se ordenó notificar a la entidad accionada, a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado y al agente del Ministerio Público.[2]

1. Contestación de la demanda[3]

La entidad demandada contestó la demanda en los siguientes términos:

Se opuso a las pretensiones de la demanda.

Afirmó que la obligación tributaria compete el deber sustancial y el deber formal, ambos con el mismo rango de importancia, señalando que el deber formal – dentro del que se incluye la forma de presentación de declaración – es un presupuesto de la obligación principal, puesto que el mismo determina las formas mediante las cuales se materializa la efectividad del tributo.

Señaló que el procedimiento seguido por la DIAN fue apegado a la legalidad, toda vez que para que la declaración no se tuviera como no presentada debió actuar de acuerdo a lo señalado por el artículo 579-2 del Estatuto Tributario. No obstante, la consecuencia lógico jurídica acaecida por la no presentación de la declaración de renta en debida forma, constituye el hecho detonante de la sanción, no tratándose entonces

[1] Ver folio 85 del expediente.
[2] Ver folio 118 del expediente.
[3] Ver folios 139 de 151 del expediente.

de un querer arbitrario de la administración, pues es la penalidad prevista por la ley vigente para la infracción de un deber formal.

Señaló la entidad que el demandante pretende acomodar los hechos a su parecer. No obstante, el procedimiento llevado a cabo por la DIAN se divide en dos momentos, un primer momento en el cual se estableció que el contribuyente no presentó la declaración de renta correspondiente al periodo gravable 2012 (la cual no se reflejaba en el sistema debido a su incorrecta formulación), en la máxima fecha señalada 9 de abril de 2013, consecuencialmente se da apertura al expediente OP 2012-2013-000225, en el cual se emplaza al mismo contribuyente mediante auto No 262382014000002 de fecha 10 de febrero de 2014, otorgándole el término de un mes para pronunciarse frente al particular y allegar la declaración correspondiente. Al no presentarse respuesta alguna por parte del contribuyente se profirió la Resolución sanción por no declarar No 262412014000020 del 16 de junio de 2014.

Ahora, la resolución sanción en comento, fue revocada, toda vez que se allegó a la División de Gestión de Liquidación copia auténtica de la declaración litográfica (forma de presentación indebida) correspondiente al año 2012, no obstante, lo anterior nos lleva al segundo momento, en el cual se apertura el expediente OF 2012 2015 000034, en donde y dentro del término legal formula el auto declarativo No 262382015000002 del 13 de febrero de 2015, el cual establece que el contribuyente presentó de forma incorrecta su declaración de renta, por lo cual se tiene la misma como no presentada, acto administrativo recurrido y confirmado por la misma administración. En virtud de lo anterior y considerando que la declaración de impuesto sobre la renta 2012 no fue presentada en debida forma, que los recursos confirmaron el mencionado incumplimiento y que no se corrigió el mismo error de acuerdo a lo planteado por el artículo 579-2 del Estatuto Tributario, la sanción establecida por la no presentación de la declaración debe cobrar vigencia nuevamente, de acuerdo al artículo 91 del C.P.A.C.A.

Frente al desconocimiento del numeral 2 de la circular 000066 del 24 de junio de 2008 señaló que la misma no se encontraba vigente desde el mes de diciembre de 2012, es decir, no lo estaba para el momento de la ocurrencia de los hechos. En consecuencia, la norma aplicable era el artículo 136 de la Ley 1607 de 2012 compelido en los incisos 1 y 2 del artículo 579-2 del Estatuto Tributario.

En lo que toca a la expedición del oficio No 100221330-000164 del 20 de mayo de 2015 por parte de la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la DIAN, aclara que el mismo indicó que la resolución No 00066 de 2008 no había sido expresamente derogada, modificada o aclarada por un pronunciamiento posterior. Sin embargo, ello no implica, que no lo hubiese sido de manera tácita, y para el caso se presentó con el artículo 136 de la Ley 1607 de 2012. En consecuencia, dicho oficio no afirmó como lo adujo la demandante, que la resolución No 00066 de 2008 se encontrara vigente en su totalidad.

Frente al caso concreto señaló la demandada que el contribuyente debía presentar su declaración de renta de forma virtual; de no poder hacerlo en debida forma debió justificar la fuerza mayor de forma fehaciente y presentarla nuevamente el siguiente día a aquél en que la fuerza mayor se haya superado, dando alcance a lo formulado en el artículo 579-2 del Estatuto Tributario, so pena de que la misma se tuviese como no presentada. Se observa que el contribuyente no acató lo formulado, por lo cual se le aplicó la consecuencia lógico -jurídica plasmada en el artículo tributario comentado.

Al dar estricto cumplimiento a la reglas citadas, se concluye que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales actuó en derecho, dio estricta aplicación a los preceptos legales vigentes que de forma tácita modificaron lo formulado por la circular No 00066 de 2008 y que señalan, en una norma rectora jerárquicamente superior a la doctrina, el procedimiento frente a la observancia de una indebida formulación de la declaración de renta, por lo cual no existió vulneración alguna a la normativa vigente.

Frente a la vulneración del artículo 89 de la Ley 1437 de 2011 señaló que debe tenerse en cuenta que la pérdida de fuerza ejecutoria del acto administrativo es una figura que se ocasiona ante la ausencia de obligatoriedad de la ejecución del acto. A su vez, mientras la pérdida de fuerza ejecutoria afecta la eficacia, la revocatoria directa se relaciona con la validez del acto administrativo. Es claro entonces, que la eficacia u obligatoriedad del acto administrativo es independiente de su validez o invalidez, puesto que es perfectamente posible que un acto administrativo irregular sea obligatorio (casos en los que han caducado las acciones pertinentes para anularlo) o que un acto administrativo regular no pueda ejecutarse (por ejemplo, cuando el acto

perdió su vigencia o cuando se cumplió la condición resolutoria a que se somete el acto).

En consecuencia, la pérdida de ejecutoria es una institución jurídica distinta a la de la anulación del acto administrativo, y por lo mismo, tiene su propia regulación. Al efecto, los actos administrativos serán obligatorios, mientras no sean anulados en sede jurisdiccional, pero los mismos podrán perder ejecutoria ipso iure sin ser declarada en vía administrativa ni judicial, siempre y cuando se configure alguna de las causales señaladas por el artículo 91 del C.P.A.C.A.

Frente al caso concreto, se observa que el auto declarativo No 262382015000002 del 13 de febrero de 2015, mediante el cual la administración determinó que la declaración de renta del año 2012 no fue presentada, borra de la vida jurídica el fundamento de hecho y de derecho que sustentó la revocatoria de la resolución sanción por no declarar No 262412014000020, del 16 de junio de 2014, actuación fundamentada en el numeral 2 del artículo 91 del CPACA, norma que permite a la administración declarar la pérdida de ejecutoria para un acto administrativo.

Al estar compelidos dentro de la resolución 900.001 del 17 de julio de 2015 los motivos señalados previamente, se entiende que la misma no carece de justificación, por cuanto argumenta de forma clara y legal el proceder estatal.

Con miras a demostrar que la demandada garantizó el debido proceso señaló que la DIAN dentro del expediente No 2012-2013-000225 emplazó en debida forma mediante auto No 262382014000002 del 10 de febrero de 2014 concediendo el término de un mes para que allegara la declaración del año 2012, término dentro del cual la contribuyente guardó silencio, por lo que se profirió resolución sanción No 262412014000020 del 16 de junio de 2014. El 1 de diciembre de 2014 la demandante solicitó aplicación de la circular No 00066 de 2008.

Dentro del expediente OF 2012 2015 000034 mediante auto declarativo No 262382015000002 del 13 de febrero de 2015, la administración tuvo por no presentada la declaración de renta del año 2012, decisión que fue recurrida en reposición y apelación. La reposición fue resuelta en resolución No

262382015000001 del 24 de marzo de 2014; el recurso de apelación fue resuelto en resolución No 218 del 25 de junio de 2015.

Mediante resolución No 262412015000001 de fecha 13 de mayo de 2015, la DIAN revocó la resolución sanción por no declarar No 262412014000020 del 16 de junio de 2014. No obstante, dicho acto administrativo perdió ejecutoria con la expedición de la resolución No 900.001 del 17 de julio de 2015.

Hizo hincapié en que todos los actos administrativos fueron notificados en debida forma y además en que la administración en ningún momento actuó por fuera de los postulados de la legalidad y aún menos se sustrajo de acatar la buena fe, las facultades fiscalizadoras propuestas en el Estatuto Tributario. Finalizó señalando que tampoco vulneró el principio de confianza legítima.

2. Audiencia inicial

El día 18 de julio de 2017 se realizó audiencia inicial, en la que el Despacho surtió las etapas de saneamiento del proceso, advirtió la inexistencia de excepciones previas que resolver, fijó el litigio y decretó las pruebas que encontró necesarias.

3. Audiencia de pruebas

Durante los días 18 de agosto y 18 de septiembre de 2017 se realizó audiencia de pruebas, incorporando las documentales aportadas por las partes y las decretadas en audiencia inicial, y recibiendo el interrogatorio de parte de la representante legal de la demandante.[4]

No habiendo más pruebas que recaudar, se decidió correr traslado para alegar de conclusión, habiendo presentado escrito la parte demandante y la DIAN. El Ministerio Público por su parte, guardó silencio.

4. Alegatos de conclusión

[4] Ver folios 217 a 218 y 222 a 223 del expediente.

4.1. Alegatos de conclusión presentados por la parte demandante[5]

Reiteró los argumentos de la demanda sobre la vulneración de principios constitucionales y desconocimiento del procedimiento toda vez que revoca el acto administrativo que impuso la sanción, luego expide auto declarativo y finalmente expide acto que declara la pérdida de ejecutoria del auto que había revocado la sanción, cobrando vigencia en auto declarativo, resultando entonces que una sanción fue emitida antes de haberse expedido el auto declarativo necesario como trámite previo a la imposición de la misma, desconociendo con ello que la jurisprudencia del Consejo de Estado – Sección Cuarta - ha señalado que "para considerar como no presentada una declaración tributaria no basta que la misma está incursa en la causal contemplada en la norma legal, sino que es necesaria la expedición de un auto declarativo que así lo ordene, el cual deberá estar debidamente motivado y sujeto a los principios de contradicción y defensa. En tanto no se profiera el mencionado auto, las declaraciones se consideran válidamente presentadas."

Reiteró que la DIAN no aplicó la circular No 00066 de 2008 que daba la posibilidad de subsanar el error en el medio de presentación previa comunicación remitida por la DIAN.

Trajo a colación conceptos que pide sean tenidos en cuenta No 079168 del 01 de octubre de 2011, 000906 del 1 de noviembre de 2013, 30117 del 19 de mayo de 2014, 00164 del 20 de mayo de 2015 proferidos por la DIAN, según los cuales, la circular No 00066 de 2008 se encuentra vigente, la cual procede a transcribir para concluir que cuando la declaración sea presentada por medio diferente al cual se está obligado implica que la declaración se tenga por no presentada, pero que cuando exista disponibilidad de los servicios se podrá al día siguiente de forma virtual proceder a la presentación de la declaración tributaria sin que existiera sanción, siempre que no se hubiera emitido auto declarativo de no presentación de la declaración por parte de la DIAN.

Recalcó que de acuerdo a la normatividad vigente y a la jurisprudencia reiterada del Consejo de Estado, es claro, que previo a iniciar proceso sancionatorio es necesario

[5] Ver folios 228 a 254 del expediente.

la expedición de un auto declarativo sobre la no presentación de la declaración, para garantizar el derecho de defensa y contradicción. No obstante, en el caso estudiado, la DIAN expidió auto declarativo de no presentación de la declaración luego de haber expedido la sanción, situación que no era admisible toda vez que no se estaba legalmente en el evento de omisión del cumplimiento de este deber formal. En consecuencia, se evidencia la pretermisión de etapas dentro del procedimiento administrativo e imposición de forma arbitraria una sanción millonaria, dejando sin posibilidades de defensa a la parte débil en dicho procedimiento.

Afirmó que, en el interrogatorio rendido por la representante legal de la empresa demandante, quedaron plenamente demostradas las dificultades presentadas al momento de realizar la declaración por medios electrónicos, es más, se estableció que por varias horas se intentó adelantar el proceso de forma electrónica, sin embargo y ante la imposibilidad de realizar el proceso, se adelantó de forma litográfica el día del vencimiento de la presentación de la declaración. Las fallas en el sistema, son una situación imprevisible e irresistible y que escapa claramente al control de la actora.

Las dificultades en mención fueron hechos imprevisibles, porque no se podría prever que precisamente en la fecha en que vencía el plazo para declarar, el sistema fuera a presentar errores. También fueron irresistibles, ese día, por cuanto no dependían del contribuyente, sino de factores externos que desconocía.

A pesar de lo anterior, la demandante de buena fe y ante la evidencia de que no podía presentar oportunamente la declaración electrónica por circunstancias ajenas a su voluntad, decidió presentar manualmente la declaración para hacerlo de todas maneras de forma oportuna. Y posteriormente, y amparada con la circular 066 de 2008, fue que intentó enmendar y corregir el error sin que la administración en cabeza de la DIAN se lo permitiera, y más bien abusara del poder que implica ser parte del Estado, para imponer arbitraria e ilegalmente una sanción.

Solicitó tener en cuenta que la sanción impuesta no es proporcional al eventual daño ocasionado al Estado, máxime cuando el Consejo de Estado ha señalado que solo los errores en la información que causan un daño al Estado y los que tengan la entidad suficiente para dificultar u obstaculizar la labor fiscalizadora que afecte los intereses de terceros, son susceptibles de sanción. En este caso no se obstaculiza la actividad

fiscalizadora, por el contrario, lo que se buscó fue colaborar con la administración al momento de solicitar la aplicación del a circular 066. La proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones se fundamenta en principio constitucional de la equidad, el cual debe imperar en la cuantificación de las sanciones tributarias, principios estos que deben ser observados tanto por el legislador como por los funcionarios encargados de su aplicación.

Reiteró finalmente que el principio de confianza legítima fue desconocido en este caso, toda vez que la DIAN indicó a la demandante que la circular No 00066 se encontraba vigente, para luego, afirmar con base a una escala normativa que la demandante por no ser abogada no debía conocer, que la misma no estaba vigente. Solicitó entonces declarar la prosperidad de las pretensiones de la demanda.

4.2 Alegatos de conclusión presentados por la DIAN[6]

Reiteró los argumentos de defensa esbozados con la contestación de la demanda, indicando además que la entidad demandada no vulneró los principios de confianza legítima ni de buena fe, pues de una parte no es dable tener como expectativa legítima la elusión de un deber tributario y menos aun cuando la misma se predica del incumplimiento a un deber formal, el cual reviste igual importancia que el sustancial pues hace específica alusión a la forma en la cual se materializa el cumplimiento de la obligación, cuya inobservancia acarrea necesariamente una sanción pecuniaria. De otra parte, la regulación tributaria no parte del postulado que las personas cumplen a cabalidad con sus obligaciones tributarias.

En cuanto a lo manifestado en el interrogatorio de parte, señaló la representante legal de la demandante que la página web dispuesta para la presentación de la declaración de renta correspondiente al año gravable 2012 no permitió la carga del manifiesto rentístico pues no dejaba culminar el procedimiento, por lo cual no se cumplió en debida forma con el deber legalmente impuesto al contribuyente, y al respecto la DIAN manifiesta:

> "La declaración de renta fue presentada litográficamente el día en que fenecía el término para que el obligado cumpliese con el deber tributario, día 9 de abril de 2013, conforme

[6] Ver folios 224 a 227 del expediente.

al calendario fiscal dispuesto para esa anualidad, fecha en la cual la afluencia masiva de contribuyentes que presentan la declaración de renta a última hora satura el sistema siendo posible la concurrencia de imprevistos informáticos. No obstante, esto no impide a los declarantes la correcta atención de sus deberes tributarios, pues de no ser posible la presentación de la misma en forma virtual puede suscribirse mediante un formato físico, siempre y cuando la declaración virtual sea formulada a más tardar el día posterior a la ocurrencia de la fuerza mayor superada que impidió la debida formulación, cosa que no se dio en el caso que nos ocupa, lo cual fue ratificado por la representante legal de la accionante". Lo anterior, era conocido por la representante legal por ser contadora pública contando con conocimiento y experticia suficiente para conocer el rigor tributario.
(…)
Lo anterior denota el incumplimiento de un deber formal, falencia no subsanada después del evento que impidió su correcto cumplimiento, así como un especial conocimiento en cabeza del responsable de la sociedad que insta al representante legal y por ende al contribuyente a conocer u precaver situaciones atinentes a su área del saber y desempeño ocupacional, por lo cual no es dable excusar la incorrecta formulación de la declaración de renta correspondiente al año gravable 2012.

III. CONSIDERACIONES

1. Competencia

De acuerdo con lo establecido en el numeral 4 del artículo 152 de la Ley 1437 de 2011, esta Corporación es competente para conocer en primera instancia de los asuntos que versen sobre el monto, distribución, o asignación de impuestos, contribuciones y tasas nacionales, departamentales, municipales, distritales, cuando la cuantía sea superior a cien salarios mínimos legales mensuales vigentes.

2. Planteamiento del problema jurídico

Conforme a la fijación del litigio planteada en la audiencia inicial, debe este Tribunal determinar si hay lugar a declarar la nulidad de los actos administrativos demandados y como consecuencia de ello, declarar que la Cooperativa Productora de Carbón del municipio de Iza Ltda, no adeuda ninguna suma de dinero a la DIAN por haber declarado el periodo gravable 2012 de manera litográfica y no electrónicamente, o si por el contrario, le asiste razón a la entidad demandada en que los actos administrativos están ajustados a derecho.

Se indicó además que el pronunciamiento de nulidad se circunscribiría a los siguientes actos administrativos:

- Auto declarativo No 2 del expediente OF 2012 2015 00034 del 6 de febrero de 2015.
- Resolución No 262382015000001 del 24 de marzo de 2015, por medio del cual se resuelve el recurso de reposición en contra del auto declarativo No 2 del expediente OF 2012 2015 00034 del 6 de febrero de 2015.
- Resolución No 218 del 25 de junio de 2015, mediante el cual se resuelve el recurso de apelación contra el auto declarativo No 2 del expediente OF 2012 2015 00034 del 6 de febrero de 2015.

Y así mismo, se decidirá sobre los efectos de los siguientes actos:

- Resolución No 262412014000020 del 16 de junio de 2014, por medio de la cual se sanciona a la Cooperativa Productora de Carbón del municipio de Iza Ltda.
- Resolución No 262412015000001 del 13 de mayo de 2015, por el cual se revoca de oficio el acto administrativo No 262412014000020 del 16 de junio de 2014.
- Resolución No 900.001 del 17 de julio de 2015, por medio de la cual se declara la pérdida de ejecutoria de la Resolución No 262412015000001 del 13 de mayo de 2015

3. Plan metodológico

Conforme a los argumentos de la demanda, se estudiarán los presupuestos jurídicos de los procedimientos sancionatorios adelantados por la DIAN; De la pérdida de ejecutoriedad de los actos administrativos; De la vigencia de la circular No 00066 de 2008; Estudio del caso concreto y de la vulneración de derechos constitucionales invocados por la parte demandante

3.- Fundamentos jurídicos del caso

3.1. Sanción por no presentar declaración de renta – Procedimiento para imponer sanción

El Estatuto Tributario en materia sancionatoria por no declarar renta ha establecido lo siguiente:

> **ARTICULO 684. FACULTADES DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN.** La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.
>
> Para tal efecto podrá:
>
> a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.
>
> b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.
>
> c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.
>
> d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.
>
> e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.
>
> f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.
>
> g. <Literal adicionado por el artículo 130 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Sin perjuicio de las facultades de supervisión de las entidades de vigilancia y control de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad; para fines fiscales, la DIAN cuenta con plenas facultades de revisión y verificación de los Estados Financieros, sus elementos, sus sistemas de reconocimiento y medición, y sus soportes, los cuales han servido como base para la determinación de los tributos.
>
> **(…)**
>
> **“ARTICULO 715. EMPLAZAMIENTO PREVIO POR NO DECLARAR.** Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados por la Administración de Impuestos, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes, advirtiéndoseles de las consecuencias legales en caso de persistir su omisión.
> El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, en los términos previstos en el artículo 642.
>
> **ARTICULO 716. CONSECUENCIA DE LA NO PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN CON MOTIVO DEL EMPLAZAMIENTO.** Vencido el término que otorga el emplazamiento de que trata el artículo anterior, sin que se hubiere presentado la declaración respectiva, la Administración de Impuestos procederá a aplicar la sanción por no declarar prevista en el artículo 643.

> **ARTICULO 717. LIQUIDACIÓN DE AFORO.** Agotado el procedimiento previsto en los artículos 643, 715 y 716, la Administración podrá, dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, determinar mediante una liquidación de aforo, la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que no haya declarado."

Conforme a lo anterior, cuando la DIAN establezca que una persona natural o jurídica se encuentra en la obligación de declarar y no lo hizo dentro del término establecido para ello, debe proceder a emplazarla a fin de que dentro del mes siguiente presente la respectiva declaración. De no hacerlo, dentro del referido mes se aplicará la sanción por no declarar, prevista en el artículo 643 del Estatuto Tributario, que al efecto señaló:

> **ARTICULO 643. SANCIÓN POR NO DECLARAR.** <Artículo modificado por el artículo 284 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes, agentes retenedores o responsables obligados a declarar, que omitan la presentación de las declaraciones tributarias, serán objeto de una sanción equivalente a:
>
> En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, al veinte por ciento (20%) del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Administración Tributaria por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al veinte por ciento (20%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de renta presentada, el que fuere superior.

Por su parte, el artículo 579-2 del Estatuto Tributario dispone:

> **ARTICULO 579-2. PRESENTACIÓN ELECTRÓNICA DE DECLARACIONES.** <Artículo modificado por el artículo 38 de la Ley 633 de 2000. El nuevo texto es el siguiente:>
> <Inciso modificado por el artículo 136 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 579 de este Estatuto, el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante resolución, señalará los contribuyentes, responsables o agentes retenedores obligados a cumplir con la presentación de las declaraciones y pagos tributarios a través de medios electrónicos, en las condiciones y con las seguridades que establezca el reglamento. Las declaraciones tributarias, presentadas por un medio diferente, por parte del obligado a utilizar el sistema electrónico, se tendrán como no presentadas.
>
> <Inciso adicionado por el artículo 136 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando por inconvenientes técnicos no haya disponibilidad de los servicios informáticos electrónicos o se presenten situaciones de fuerza mayor que le impidan al contribuyente cumplir dentro del vencimiento del plazo fijado para declarar con la presentación de la declaración en forma virtual, no se aplicará la sanción de extemporaneidad establecida en el artículo 641 de este Estatuto, siempre y cuando la declaración virtual se presente a más tardar al día siguiente a aquel en que los servicios informáticos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se hayan restablecido o la situación de fuerza mayor se haya superado. En este último evento, el declarante deberá remitir a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales prueba de los hechos constitutivos de la fuerza mayor.

Por su parte, el artículo 580 del Estatuto Tributario señaló:

> **ARTICULO 580. DECLARACIONES QUE SE TIENEN POR NO PRESENTADAS.** No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos:
>
> a. <Literal CONDICIONALMENTE exequible> Cuando la declaración no se presente en los lugares señalados para tal efecto.
>
> (…)

De lo anterior se infiere que la no presentación de la declaración de renta para quiénes están obligados a hacerlo conlleva las sanciones establecidas en el artículo 643 del Estatuto Tributario. Pese a lo anterior, previo a la imposición de la sanción, la DIAN está en la obligación de emplazar previamente al agente retenedor o declarante que ha incumplido con dicha obligación, a fin de darle la oportunidad de presentar la declaración con posterioridad al emplazamiento, debiendo liquidar la sanción por extemporaneidad en los términos del artículo 642 del Estatuto Tributario.

Nótese que el emplazamiento previo puede surtir dos consecuencias, una que dentro del término de un mes – concedido por el auto emplazatorio – la parte presente la declaración, debiendo liquidar la sanción por extemporaneidad del artículo 642 del Estatuto Tributario, y la otra, que no presente la declaración dentro del referido término, caso en el cual, será acreedor de la sanción contenida en el artículo 643 del Estatuto Tributario.

Se evidencia entonces que la sanción en uno y otro caso es diferente, así:

Sanción establecida por el artículo 642 ET por extemporaneidad	**Sanción establecida por el artículo 643 ET por no presentar la declaración**
ARTICULO 642. EXTEMPORANEIDAD EN LA PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES CON POSTERIORIDAD AL EMPLAZAMIENTO. El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar una sanción por extemporaneidad por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al diez por ciento (10%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del doscientos por ciento (200%) del impuesto o retención, según el caso.	**ARTICULO 643. SANCIÓN POR NO DECLARAR.** <Artículo modificado por el artículo 284 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes, agentes retenedores o responsables obligados a declarar, que omitan la presentación de las declaraciones tributarias, serán objeto de una sanción equivalente a: 1. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre la renta y

<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). Inciso modificado por el artículo 53 de la Ley 49 de 1990. El nuevo texto con los valores reajustados es el siguiente:> Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, será equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de declaración, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el diez por ciento (10%) a dichos ingresos, o de cuatro (4) veces el valor del saldo a favor si lo hubiere, o de la suma de 5.000 UVT cuando no existiere saldo a favor. En caso de que no haya ingresos en el período, la sanción por cada mes o fracción de mes será del dos por ciento (2%) del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el veinte por ciento (20%) al mismo, o de cuatro veces el valor del saldo a favor si lo hubiere, o de la suma de 5.000 UVT cuando no existiere saldo a favor. (…)	complementarios, al veinte por ciento (20%) del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Administración Tributaria por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al veinte por ciento (20%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de renta presentada, el que fuere superior

Ahora bien, la no presentación de la declaración de renta opera cuando el declarante o agente retenedor no presenta la declaración de renta respectiva, o cuando la presenta por un medio no autorizado para el efecto, por ejemplo, cuando debiendo presentarse de manera electrónica se presenta por medio litográfico, pues en estos eventos, como se vio, la ley la tiene por no presentada.

No obstante, en uno y otro caso, la DIAN está obligada a adelantar el procedimiento de emplazamiento a fin de dar oportunidad al contribuyente de presentar su declaración conforme a la norma ya transcrita.

Ahora bien, para tener por no presentada la declaración de renta, debe existir auto declarativo que así lo señale. Al efecto, el Consejo de Estado[7] ha indicado al respecto:

[7] CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCION CUARTA Consejero Ponente: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de abril de dos mil ocho (2008) REF: 25000-23-27-000-2003-00021 01(15488) NÚMERO INTERNO: 15488 C.I. SUPERBÚS DE BOGOTÁ S.A., contra LA DIAN

> "Cabe recordar que para que las declaraciones tributarias se tengan como no presentadas por cualquiera de las causales legales, incluida la del artículo 579- 2 del Estatuto Tributario, es necesario que la Administración expida un acto administrativo que así lo declare, para garantizar al contribuyente su derecho de defensa; por tanto, la ocurrencia de cualquiera de las causales para considerar como no presentada una declaración no opera ipso jure o de pleno derecho."

Y de ello se colige que, por secuencia procedimental, la sanción debe suceder al auto declarativo y consecuente oportunidad del ejercicio de derecho de defensa por parte del contribuyente o declarante.

3.2. De la pérdida de ejecutoriedad de los actos administrativos

El artículo 91 de la Ley 1437 de 2011 estableció:

> **"ARTÍCULO 91. PÉRDIDA DE EJECUTORIEDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO.** Salvo norma expresa en contrario, los actos administrativos en firme serán obligatorios mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Perderán obligatoriedad y, por lo tanto, no podrán ser ejecutados en los siguientes casos:
>
> 1. Cuando sean suspendidos provisionalmente sus efectos por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.
>
> 2. Cuando desaparezcan sus fundamentos de hecho o de derecho.
>
> (…)

Sobre la pérdida de ejecutoriedad de los actos administrativos, la Corte Constitucional en sentencia C 069 de 1995, en estudio de constitucionalidad sobre el artículo 66 del C.C.A, que también contemplaba la pérdida de ejecutoriedad de los actos administrativos por haber desaparecido sus fundamentos de hecho o de derecho, aplicable al presente caso, en tanto la misma causal está contenida en el artículo 91 del C.P.A.C.A, señaló:

> "La fuerza ejecutoria del acto administrativo está circunscrita a la facultad que tiene la Administración de producir los efectos jurídicos del mismo, aún en contra de la voluntad de los administrados.
> (…)
> En esta forma, el acto administrativo tiene carácter ejecutorio, produce sus efectos jurídicos una vez cumplidos los requisitos de publicación o notificación, lo cual faculta a la Administración a cumplirlo o a hacerlo cumplir.
>
> La fuerza ejecutoria de los actos administrativos, es decir, su ejecutividad, depende entonces de dos aspectos fundamentales: la presunción de legalidad del acto administrativo, siempre que no haya sido desvirtuada, y su firmeza, que se obtiene según el artículo 62 del Decreto 01 de 1984, cuando contra los actos administrativos

no proceda ningún recurso, o los recursos interpuestos se hayan decidido, o no se interpongan recursos o se renuncie expresamente a ellos, o cuando haya lugar a la perención, o se acepten los desistimientos.

(…)
Así mismo, el profesor José Roberto Dromi al referirse a la ejecutoriedad de los actos administrativos, señala:

> *"La ejecutoriedad puede considerarse como una manifestación especial de la eficacia de los actos administrativos, en cuanto estos imponen deberes o restricciones a los administrados, que pueden ser realizados aun contra la voluntad de ellos, por medio de los órganos administrativos"*[7]

Los actos administrativos, por regla general, son obligatorios mientras no hayan sido suspendidos o declarados nulos por la jurisdicción contencioso administrativa. Por ello la norma demandada comienza por señalar que "*Salvo norma expresa en contrario, los actos administrativos serán obligatorios mientras no hayan sido anulados o suspendidos por la jurisdicción en lo contencioso administrativo"*. La pérdida de fuerza ejecutoria de los actos administrativos, ocurre de manera excepcional, de conformidad con las causales establecidas por la ley, y en particular por el artículo 66 del Decreto 01 de 1984, parcialmente acusado.

De esta manera, el citado precepto consagra por una parte la obligatoriedad de los actos administrativos como regla general *"salvo norma expresa en contrario",* y como excepciones la pérdida de fuerza ejecutoria, por suspensión provisional, por desaparición de sus fundamentos de hecho o de derecho, eventos denominados por la jurisprudencia y la doctrina, el decaimiento del acto administrativo; por el transcurso del tiempo, es decir cuando al cabo de cinco años de estar en firme, la Administración no ha realizado los actos que le correspondan para ejecutarlos; por cumplimiento de la condición resolutoria a que esté sometido; y cuando pierdan su vigencia (vencimiento del plazo).

Procede entonces analizar cada una de las causales de fuerza ejecutoria de que trata el artículo 66 del C.C.A., materia de la presente demanda.

(…)
En cuanto hace relación al numeral 2° sobre pérdida de la fuerza ejecutoria del acto administrativo *"cuando desaparezcan sus fundamentos de hecho o de derecho",* igualmente demandado, es decir, cuando ya no existen las circunstancia de modo, tiempo y lugar que le sirvieron de base, o cuando las normas jurídicas sobre las cuales se fundaba, han desaparecido del ordenamiento jurídico, debe observarse en primer término, que esta causal en nada contraría el artículo 238 de la Constitución Política, pues este precepto se refiere a un tema completamente distinto, como lo es el de la suspensión provisional por parte de la jurisdicción contencioso administrativa con respecto a los actos de la administración.

Lejos de contrariar las normas constitucionales en que se apoya la demanda, la Administración Pública tiene un control interno que se ejerce en los términos que señale la ley, de manera que el legislador está facultado por la Constitución (artículo 209) para consagrar causales excepcionales a través de las cuales la misma Administración puede hacer cesar los efectos de los actos administrativos, como ocurre cuando desaparecen los fundamentos de hecho o de derecho del mismo acto administrativo, sin que haya lugar a que al erigirse ésta pueda desprenderse quebrantamiento constitucional alguno, lo que da lugar a considerar que el cargo mencionado no está llamado a prosperar.

(…)
El Consejo de Estado ha expresado en relación con la pérdida de fuerza ejecutoria del acto administrativo, y particularmente en lo relativo al decaimiento del acto administrativo, lo siguiente:

> *"La doctrina foránea, y la nacional que ha seguido esas concepciones sin mayor profundidad, bueno es reconocerlo, al tratar las formas de extinción de los actos administrativos, generales o de efectos particulares, ha reconocido y consagrado la figura jurídica del decaimiento del acto administrativo, o sea, la extinción de ese acto jurídico producida por circunstancias supervinientes que hacen desaparecer un presupuesto de hecho o de derecho indispensable para la existencia del acto: a) derogación o modificación de la norma legal en que se fundó el acto administrativo; b) declaratoria de inexequibilidad de la norma constitucional o legal hecha por el juez que ejerce el control de constitucionalidad, en los países donde ello existe; c) declaratoria de nulidad del acto administrativo de carácter general en que se fundamenta la decisión de contenido individual o particular; y d) desaparición de las circunstancias fácticas o de hecho que determinaron el reconocimiento de un derecho o situación jurídica particular y concreta."*[9]

De esta manera, cuando se declara la inexequibilidad de una norma legal en que se funda un acto administrativo se produce la extinción y fuerza ejecutoria del mismo, pues si bien es cierto que todos los actos administrativos son obligatorios mientras no hayan sido anulados o suspendidos por la jurisdicción en lo contencioso administrativo, también lo es que la misma norma demandada establece que "salvo norma expresa en contrario", en forma tal que bien puede prescribirse la pérdida de fuerza ejecutoria frente a la desaparición de un presupuesto de hecho o de derecho indispensable para la vigencia del acto jurídico, que da lugar a que en virtud de la declaratoria de nulidad del acto o de inexequibilidad del precepto en que este se funda, decretado por providencia judicial, no pueda seguir surtiendo efectos hacia el futuro, en razón precisamente de haber desaparecido el fundamento legal o el objeto del mismo.

En sentencia T 152 de 2009 la Corte Constitucional señaló:

> "en nuestro derecho administrativo, la ejecución obligatoria de un acto administrativo sólo puede suspenderse o impedirse por tres vías: i) judicial, cuando el órgano judicial competente suspende provisionalmente o anula el acto administrativo por irregularidades de tal magnitud que lo invalida. Su fundamento es, claramente, la ilegalidad o inconstitucionalidad de la medida administrativa, pues nunca puede ser apoyado en razones de conveniencia. ii) administrativa, mediante la revocatoria directa de la decisión administrativa. En esta situación, la autoridad que expidió el acto o su superior jerárquico lo deja sin efectos mediante un acto posterior plenamente motivado y con base en las tres causales consagradas en el artículo 69 del Código Contencioso Administrativo, dentro de las cuales se encuentra la manifiesta oposición a la Constitución o la ley. iii) automática, cuando se presentan las causales previstas en el artículo 66 del Código Contencioso Administrativo para la pérdida de fuerza ejecutoria del acto administrativo, tal es el caso del decaimiento del acto administrativo o desaparición de sus fundamentos de hecho o de derecho".

Es entonces la pérdida de fuerza ejecutoria del acto, una figura propia del derecho administrativo que consiste en que en casos excepcionales contenidos de manera taxativa en el CPACA, cesan los efectos de los actos administrativos, por ejemplo y

para el caso que nos ocupa, por desaparecer los hechos que sirvieron de fundamento a la decisión, es decir, dejan de existir las circunstancias de modo, tiempo y lugar que le sirvieron de base para la decisión, por lo que opera el decaimiento del acto administrativo.

Ahora bien, es necesario delimitar qué se entiende por desaparecimiento de los fundamentos de hecho y de derecho, pues al respecto, el Consejo de Estado ha señalado, **que no puede acudirse a dicha causal cuando lo que la administración pretenda sea revocar su propio acto por haber encontrado que la decisión proferida era ilegal, pues el decaimiento del acto, no requiere auto que lo declare**.

El efecto, el Consejo de Estado ha señalado que

> "Sobre el denominado fenómeno del decaimiento del acto administrativo o pérdida de fuerza ejecutoria por la desaparición de sus fundamentos de hecho o de derecho en la forma como quedó consagrado en el artículo 66, numeral 2, del C.C.A., esta Sección en sentencia de 1o. de agosto de 1991[5], precisó el siguiente criterio que ha sido reiterado en otras oportunidades:
>
> "La doctrina administrativa foránea, y la nacional que ha seguido esas concepciones sin mayor profundidad, bueno es reconocerlo, al tratar las formas de extinción de los actos administrativos, generales o de efectos particulares, **ha reconocido y consagrado la figura jurídica del decaimiento del acto administrativo, o sea, la extinción de ese acto jurídico producida por circunstancias supervivientes que hacen desaparecer un presupuesto de hecho o de derecho indispensables para la existencia del acto:** a) derogación o modificación de la norma legal en que se fundó el acto administrativo, cuando dicha regla es condición indispensable para su vigencia; b) declaratoria de inexequibilidad de la norma constitucional o legal hecha por el juez que ejerce el control de constitucionalidad, en los países en donde ello existe; c) declaratoria de nulidad del acto administrativo de carácter general en que se fundamenta la decisión de contenido individual o particular; **y d) desaparición de las circunstancias fácticas o de hecho que determinaron el reconocimiento de un derecho o situación jurídica particular y concreta.**
> De acuerdo con lo anterior, el legislador colombiano ha establecido expresamente: primero, que el acto administrativo - sin hacer distinción entre el general y el particular o concreto - , salvo norma expresa en contrario, pierde su fuerza ejecutoria, entre otros casos, "cuando desaparezcan sus fundamentos de hecho o de derecho" (art. 66 - 2 del C.C.A.); y, segundo, "Cuando por sentencia ejecutoriada se declare la nulidad de una ordenanza o de un acuerdo intendencias, comisarias, distrital o municipal, en todo o en parte, quedarán sin efectos en lo pertinente los decretos reglamentarios " (inciso final del art. 175 del C.C.A.) subrayas fuera de texto."
>
> (…)

> Tales causas se desprenden de sus propios elementos fundantes, en razón a circunstancias posteriores que guardan íntima relación con la motivación del acto, es decir, se configura por la desaparición de los elementos integrantes de las consideraciones y motivaciones del mismo, mas no se relacionan con su validez inicial, aspecto este último que escapa a la naturaleza del decaimiento, pues el análisis de los efectos de un acto que transgreda el orden jurídico o el interés público o social, esto es, que quebrante los principios de legalidad, oportunidad y conveniencia de la Administración, es dable sólo en escenarios propios de la vía gubernativa y/o de la revocatoria directa de los actos administrativos."[8]

3.3. De la vigencia de la circular No 00066 de 2008

La circular No 00066 de 2008 numeral 2 estableció la forma de subsanar voluntariamente el error en el medio de presentación de declaraciones tributarias previamente a la expedición del auto declarativo, indicando:

> "Los contribuyentes o responsables que presenten oportunamente sus declaraciones tributarias en forma litográfica, teniendo la obligación de hacerlo en forma virtual y respecto de las cuales no se haya proferido por parte de la Administración, el auto declarativo que las tenga por no presentadas, podrán subsanar voluntariamente, el medio de presentación por el que corresponda, siguiendo el procedimiento establecido por el servicio informático electrónico de la entidad (con una declaración que reproduce los datos de la inicial, la cual estará dispuesta para la firma y presentación) sin que haya lugar a liquidar sanción por extemporaneidad. Lo anterior, siempre y cuando no haya lugar a la modificación de ningún valor de la declaración tributaria presentada inicialmente"

Las circulares administrativas son disposiciones emitidas por un superior jerárquico que no contienen normas de carácter obligatorio, son instrucciones dirigidas a los funcionarios públicos de menor jerarquía para que organicen su funcionamiento interno, su interacción con los ciudadanos o para aclarar y explicar las normas ya existentes y que son aplicables al desempeño de sus funciones.

Conforme a lo anterior, la circular No 00066 de 2008 estableció el procedimiento a seguir para subsanar el medio de presentación de la declaración que debía ser presentada electrónicamente y lo fue virtualmente. Sin embargo, dicha circular se

[8] **CONSEJO DE ESTADO - SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - SECCION PRIMERA - Consejera ponente: MARÍA ELIZABETH GARCÍA GONZÁLEZ** sentencia fechada del dos (2) de junio de dos mil dieciséis (2016) **Radicación número: 11001-03-24-000-2007-00125-00**

expidió en vigencia de la modificación que le hiciera la Ley 633 del año 2000 al artículo 579 del Estatuto Tributario, en la que se indicó:

> "En el evento de presentarse situaciones de fuerza mayor que le impidan al contribuyente presentar oportunamente su declaración por el sistema electrónico, no se aplicará la sanción de extemporaneidad establecida en el artículo 641 de este Estatuto, siempre y cuando la declaración manual se presente a más tardar al día siguiente del vencimiento del plazo para declarar y se demuestren los hechos constitutivos de fuerza mayor."

En dicha oportunidad el Estatuto Tributario contempló entonces la posibilidad de presentar la declaración de manera litográfica cuando por fuerza mayor no se hubiesen presentado virtualmente, y a más tardar al día siguiente de los hechos constitutivos de la fuerza mayor.

Entonces, nótese que la circular No 00066 fue expedida por la DIAN en vigencia de la norma que admitía la presentación manual de la declaración por no haberse podido presentar la electrónica, por lo que estableció un procedimiento subsiguiente para poner a disposición de forma virtual la presentada manualmente para proceder a firmarla sin modificar ningún valor.

En consecuencia, a criterio de la Sala, le asiste razón a la DIAN cuando afirma que la circular No 00066 de 2008 perdió vigencia con la expedición del artículo 136 de la Ley 1607 de 2012 que adicionó el inciso segundo al artículo 579, regulando de manera expresa el evento de no presentación electrónica, realizándolo a más tardar al día siguiente y previa demostración de la causal de fuerza mayor que le impidió su presentación en tiempo.

Se observa que la adición a la norma no contempló la posibilidad de la presentación litográfica de la declaración como forma de subsanar el error, luego es cierto, que la circular No 00066 de 2008 perdió vigencia con la adición que hiciera la Ley 1607 de 2012 al artículo 679 del Estatuto Tributario.

4. Del caso concreto

a. De las pruebas allegadas al plenario

Obran en el expediente los siguientes elementos materiales de prueba:

Copia íntegra del expediente No OP 2012 2013 000215 obrante en los anexos No 2 y 3:

En dicho expediente obran los siguientes documentales:

1. Copia de la declaración litográfica de renta y complementarios presentada por la Cooperativa Productora de Carbón del municipio de Iza Ltda. por el año gravable 2012, presentada el 9 de abril de 2013 con número de formulario 1103004221007.[9]
2. Auto de apertura de investigación fechado del 28 de junio de 2013 a la Cooperativa Productora de Carbón del municipio de Iza, por el programa otras investigaciones (Fl 7 anexo 2).
3. Documentos obtenidos dentro de la investigación, tales como copia de la declaración de renta presentada por la demandante para el año 2011, y certificado de existencia y representación legal de la sociedad (Fls 8 a 19 anexo No 2).
4. Auto fechado del 28 de junio de 2013 por medio del cual se comisiona a empleados de la **DIAN** para verificar declaración de impuesto de renta de la demandante habiendo programado y notificado visita a la Cooperativa demandante para el día 15 de noviembre de 2013, visita atendida por su representante legal y en la que consta que la misma "informa que no se ha presentado declaración de renta del año gravable 2012". Anexó a dicha visita copia de estatutos y acta de constitución.

   Asimismo, se evidencia que las funcionarias de la DIAN solicitaron los libros contables: mayor y balances, diario e inventarios inscritos en la Cámara de Comercio de Sogamoso el 5 de octubre de 2005 con No 1040. Además, el balance general y estado de resultados del año gravable 2012, informando que "a la fecha no se tiene registrada en contabilidad todos los movimientos, por tanto, no se tienen a disposición", motivo por el cual se programó nuevamente visita para el día 26 de noviembre de 2013 "con el fin de verificar los soportes contables, estados financieros y proyecto de la declaración de renta año gravable 2012 con sus respectivos anexos".

[9] Ver folio 29 del expediente.

Al acta de la anterior diligencia se anexaron copia del acta No 026 del 31 de marzo de 2013 y de los estatutos de la cooperativa. (Ver folios 22 a 107 del anexo No 2).

5. Información exógena de la contribuyente (ver folios 108 a 109 anexo 2).

6. Acta de visita hecha por la DIAN a la demandante el día 27 de noviembre de 2013 en la que se solicita balance general y estado de resultados del año gravable 2012 de la Cooperativa junto con los documentos soportes, verificando al tenor del acta, lo siguiente:

"Para el año gravable 2012 se registraron unos ingresos totales por valor de $ 3.470.267.823 de los cuales $ 3.462.671.118 corresponde a la comercialización de carbón y $ 7.596.705 corresponde a cuotas de administración"

(…)

Por concepto de costos se registra "el valor $ 2.686.408.946 que corresponde a compra de carbón…" Se deja como recomendación solicitar la factura de venta para aquellas personas que pasaron del tope de lo 4000 UVT.

(…)

El gasto más representativo corresponde a pago de servicio de fletes, transporte y acarreo del carbón por valor de $ 552.273.785, este valor está incluido dentro de las planillas de remisión del carbón. Se diligencia comprobante de egreso para cada uno de los pagos por este concepto (…).

En gastos diversos se registra el valor de $ 38.457.947 que corresponde a combustible utilizado en la mina y en las volquetas (…).

Se encuentra pendiente enviar el listado de los terceros con su respectivo número de identificación y la presentación de la declaración de renta año gravable 2012 con su respectiva sanción de extemporaneidad. (…) (Ver folios 110 y 111 anexo No 2).

7. Copia de informe detallado de enero a diciembre periodo fiscal 2012 de la Cooperativa Productora de Carbón del municipio de Iza (Folios 112 a 119 anexo No 2).

8. Copia del correo electrónico remitido por la representante legal de la demandante a la DIAN el 28 de noviembre de 2013 en el que indica: "Envío la relación de Terceros y Proyecto de Declaración año 2012 de Cooproiza" (Folios 120 a 133 anexo No 2).

9. Informe final de la investigación proferido por la DIAN en el que constan las siguientes conclusiones y recomendaciones:

"De acuerdo al Registro Único Tributario de la COOPERATIVA tiene la responsabilidad del Impuesto a la renta y complementario régimen especial.

De acuerdo a la visita de verificación efectuada y a la información exógena reportada por terceros se determinó que la Cooperativa para el año gravable 2012 percibió ingresos por valor de TRES MIL CUATROCIENTOS OCHENTA Y OCHO MILLONES TRESCIENTOS NOVENTA Y CUATRO MIL SETECIENTOS SETENCA Y NUEVE PESOS M/CTE.

La Cooperativa se encuentra omisa en la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta año gravable 2012.

Dado lo anterior se sugiere proferir emplazamiento para declarar y enviar a la División de Gestión de Liquidación para continuar con la investigación.

Igualmente se informará a los deudores subsidiarios que se encuentran registrados en el RUT de la Cooperativa" (Ver folios 134 a 136 del anexo No 2).

10. Copia del auto No 262382014000002 del 10 de febrero de 2014 (junto con su anexo explicativo), notificado a la representante legal de la demandante el 13 de febrero de 2014 (Fl 147 vto) por medio del cual la DIAN emplaza a la Cooperativa Productora de Carbón del municipio de Iza para "que, dentro del término de un mes contado a partir de la notificación del presente acto, cumpla con la obligación de presentar declaración de renta por el año o periodo gravable 2012.

De conformidad con los artículos 642 y 715 del Estatuto Tributario, si presenta la declaración tributaria dentro del plazo señalado anteriormente, deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al diez por ciento del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria (…)

Vencido el término que otorga el presente emplazamiento sin que se hubiere presentado la declaración respectiva, la Dirección seccional procederá a aplicar la sanción por no declarar, en los términos previstos en el art. 643 del E.T (…)" (Ver folios 147 a 155 anexo No 3).

11. Copia de la resolución sanción por no declarar No 262412014000020 del 16 de junio de 2014, proferida por la DIAN – Gestión de liquidación en la que se establece que la demandante omitió la presentación de la declaración de renta por el periodo 1 de 2012. Además, se indicó que la DIAN profirió

emplazamiento para declarar No 262382014000002 del 10 de febrero de 2014, sin que, transcurrido un mes, la contribuyente hubiese presentado la declaración respectiva y no dio respuesta al emplazamiento. La sanción impuesta fue por valor de $ 697.679.000 y fue remitida a la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas para lo de su competencia. (Ver folios 163 a 167 anexo No 3).

La referida resolución fue notificada el 27 de junio de 2014 según constancia obrante a folio 163 del anexo No 3.

12. El 27 de abril de 2015 el Gestor IV de la División de Recaudo y Cobranzas de la DIAN, oficia a la Jefe de dicha división indicándole que cuando se aceptó la novedad que incluía una nueva obligación correspondiente a la Resolución sanción del 16 de junio de 2014 por no declarar respecto del año 2014, verificando la obligación financiera luego de un reproceso por inconsistencia registrada, se evidencia la existencia de la Declaración de Renta año gravable 2012 presentada con número de formulario 1103004221007 del 9 de abril de 2013". A dicho documento anexa consulta realizada en sistema que refleja lo señalado y copia del referido formulario (Ver folio 168 a 172 anexo No 3).

13. Recibido lo anterior, la Jefe de División de Gestión de Liquidación ofició a la Jefe de División de Gestión de Recaudo y Cobranzas a fin de que informe si la declaración de renta 1103004221007 Tucker 51920050524338 del año gravable 2012 presentada el 9 de abril de 2013, fue objeto de solicitud de corrección por inconsistencias, a lo que dicha división, responde que fue objeto de corrección por el módulo de inconsistencia porque presentaba error en la actividad económica. (Ver folios 174 a 177 del anexo 3).

14. Conforme a lo anterior la DIAN a través de su jefe de División de Gestión de liquidación de la dirección seccional de Impuestos y Aduanas de Sogamoso profirió la Resolución No 262412015000001 del 13 de mayo de 2015[10] por medio de la cual, revocó la resolución sanción por no declarar proferida el 16 de junio de 2014, y para llegar a dicha determinación tuvo en cuenta las siguientes consideraciones:

"Que el día 27 de abril de 2015 se recibe correo electrónico de la funcionaria Ejecutora de cobranzas que adelanta el proceso de cobro de la Resolución Sanción por no declarar No 252412014000020 del 16 de junio de 2014 en el que indica:

[10] Ver folios 36 a 37 del expediente

De manera atenta me permito poner en su conocimiento la situación encontrada en el proceso de cobro coactivo de la COOPERATIVA PRODUCTORA DE CARBÓN DEL MUNICIPIO DE IZA LTDA Con NIT. 800.235.241, cuando se aceptó la novedad que incluía una nueva obligación correspondiente a la Resolución Sanción 262412014000020 del 16/06/2014 por valor de $ 697.679.000 sanción impuesta al parecer por no haber declarado Renta año gravable 2012, pues verificando la Obligación Financiera, luego de un reproceso por inconsistencia registrada, se evidencia la existencia de la Declaración de Renta año gravable 2012 presentada con No de formulario 1103004221007 el 9 de abril de 2013.
Así las cosas, de manera atenta solicitamos su revisión e intervención para definir la procedencia o no de la actuación administrativa e informarnos si continuamos el proceso de cobro coactivo por el valor antes mencionado.
(…)
Que una vez obtenida de la División de Gestión Administrativa y Financiera copia auténtica de la declaración de renta año gravable 2012 de la COOPERATIVA PRODUCTORA DE CARBÓN DEL MUNICIPIO DE IZA LTDA. NIT 800.235.241 presentada el 9 de abril de 2013 mediante formulario No 1103004221007 y Tucker No 51920050524338, esta División constata que no es procedente sancionar a la Cooperativa por no declarar, ya que la declaración fue presentada oportunamente pero no se reflejaba en el sistema de información al momento de la expedición de la Resolución Sanción porque presentaba inconsistencia en el código de la actividad económica*"*
Por lo anterior revocó la resolución sanción por no declarar del 16 de junio de 2014. (Ver folios 178 a 181 anexo 3).

15. Finalmente, la DIAN profirió la Resolución No 900.001 del 17 de julio de 2015 por la cual se declara la pérdida de ejecutoriedad de la resolución No 262412015000001 del 15 de mayo de 2015 (en el texto de dicha resolución su fecha aparece como el 13 de mayo de 2015) por medio de la cual se revocó la resolución sanción por no declarar No 262412014000020 del 16 de junio de 2014. Para tomar dicha determinación, tuvo en cuenta la entidad:

"Que una vez obtenida de la División de Gestión Administrativa y Financiera copia auténtica de la declaración de renta año gravable 2012 de la Cooperativa Productora de Carbón del municipio de Iza presentada el 9 de abril de 2013 mediante formulario No 1103004221007 y Tucker no 51920050524338, esta División Constata que no es procedente sancionar a la Cooperativa por no Declarar ya que la declaración fue presentada oportunamente pero no se reflejaba en el sistema de información al momento de la expedición de la resolución sanción porque presentaba inconsistencia en el código de la actividad económica.
Que en ejercicio de la facultad de Revocatoria de los actos administrativos que tiene la administración, por la configuración de la causal primera consagrada en el artículo 93 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo "Cuando sea manifiesta su oposición a la Constitución Política o a la ley", se determinó revocar la resolución sanción por no declarara No 252412015000001 de mayo 15 de 2015" (Ver folios 187 y 188 anexo 3)

<u>Copia íntegra del expediente No OP 2012 2013 000215 obrante en el anexo No 1</u>

Dentro del referido expediente, obran las siguientes documentales:

1. Oficio radicado el 1 de diciembre de 2014 ante la DIAN por parte de la demandante en la que pide dar aplicación a lo señalado en el numeral 2.1 de la circular No 00066 del julio 24 de 2008 con respecto a la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio correspondiente al año gravable 2012 (Ver folio 4 anexo 1). Como sustento de lo anterior señaló:

"Con fecha abril 9 de 2013, dentro de la oportunidad legal la sociedad que represento tuvo problemas informáticos, por lo cual procedió a presentar la correspondiente declaración en forma litográfica, la cual fue radicada en el banco Davivienda con formulario número 1103004221007.
A la fecha de la presente petición no se ha producido por parte de la administración tributaria auto declarativo que tenga esta declaración por no presentada.
Conforme a lo establecido en el numeral 2.1 de la circular 00066 de julio 24 de 2008 la administración tributaria a través de sus servicios informativos podrá reproducir los datos de la declaración inicialmente presentada y ponerla a disposición del contribuyente para la correspondiente firma.
La anterior medicación no cambia ningún valor de la declaración inicialmente presentada."[11]

2. Conforme a lo anterior, la DIAN profirió el auto de apertura de investigación No 262382015000034 del 5 de febrero de 2015 ordenando iniciar investigación por el programa de obligaciones formales. Obran anexos el formulario de la declaración presentada litográficamente y certificado de existencia y representación legal de la cooperativa. (Ver folio 1 anexo No 1)

16. El 6 de febrero de 2015 la DIAN profirió el Auto Declarativo No 2, expedido por la DIAN Sogamoso – División de Gestión y Fiscalización en la que concluyó:

"La declaración de renta del año gravable 2012, por haberse presentado en forma litográfica y no por el sistema electrónico existiendo tal obligación, se entiende por no presentada.

Es procedente realizar auto declarativo sobre la declaración de renta y complementarios del año gravable 2012 No 1103004221007 de fecha 09 de abril de 2013 del contribuyente COOPERATIVA PRODUCTORA DE CARBÓN MUNICIPIO DE IZA LTDA NIT 800.235.241."

Para llegar a dicha determinación tuvo en cuenta la entidad:

"Que la representante legal de la Cooperativa pidió en oficio del 25 de noviembre de 2014 (radicado el 1 de diciembre de 2014) tener por no presentada la declaración de renta del año gravable 2012 por cuando dicha declaración se presentó en forma litográfica y correspondía en forma electrónica.

[11] Ver folio 35 del expediente

Que mediante acta de nivel directivo No 0003 de fecha febrero 3 de 2015 la DIAN, decidió proferir auto de apertura en el programa obligaciones formales a la cooperativa demandante.

Y que era procedente proferir dicho auto declarativo por cuanto la Cooperativa Productora de Carbón del municipio de IZA al estar obligada a presentar su declaración de renta del año 2014 de forma electrónica y haberlo hecho en forma litográfica, la consecuencia inmediata según el artículo 576-2 del Estatuto Tributario, es tenerla por no presentada." (Ver folios 9 y 10 del anexo No 1)

17. Recurso de reposición y en subsidio apelación presentado el 6 de marzo de 2015 en contra de la anterior determinación por parte de la Cooperativa demandante en el que manifiesta su inconformidad con la decisión proferida en el auto declarativo, toda vez que no se dio aplicación al contenido de la circular No 00066 de 2008 que le permitía corregir el error en la forma de presentación de su declaración siempre que no se hubiese proferido auto declarativo y sin que pudiese modificarse valores con respecto a la presentada litográficamente. Lo anterior, en atención a que previo a que la DIAN profiriera el auto, la contribuyente ya había pedido la referida corrección. (ver folios 11 a 14 del anexo No 1).

18. Resolución No 262382015000001 del 24 de marzo de 2015 (ver folio 21 a 26 del expediente) por medio de la cual se resuelve el recurso de reposición, confirmando la decisión contenida en el auto declarativo, al considerar que el numeral 2 de la circular No 00066 de 2008 cuya aplicación pide la demandante fue modificado por el artículo 579-2 del Estatuto Tributario, es decir, no estaba vigente para el momento de los hechos, entendiendo que para la fecha:

"De conformidad con la disposición previamente transcrita"(haciendo referencia al artículo 579-2 modificado por el artículo 136 de la Ley 1607 de 2012) "y considerando que las declaraciones tributarias que se presenten por medio diferente, por parte del obligado a utilizar el sistema electrónico, se tienen como no presentadas, se excluye la posibilidad de no aplicar la sanción por extemporaneidad establecida ene la artículo 641 del Estatuto Tributario, en los casos en los que se presenta la declaración litográfica a más tardar al día siguiente del vencimiento del plazo para declarar, en el evento de presentarse situaciones de fuerza mayor que le impida al contribuyente presentar oportunamente su declaración por el sistema electrónico, como era admisible en vigencia de la legislación anterior
El artículo 136 de la Ley 1607 de 2012 prevé el procedimiento a seguir en los casos en que por inconvenientes técnicos no haya disponibilidad de los servicios informáticos electrónicos para cumplir con la obligación de presentar la declaración virtual dentro del plazo fijado por el Gobierno Nacional, en estos eventos, no se aplicará la sanción de extemporaneidad establecida en el artículo 641 del Estatuto Tributario, siempre y cuando la declaración virtual se presente a más tardar al día siguiente a aquel en que los servicios informáticos de la DIAN se hayan restablecido.

En los casos de fuerza mayor, también previstos en la citada disposición, no se aplicará la sanción de extemporaneidad siempre y cuando la declaración virtual se presente a más tardar al día siguiente a aquel en que la situación de fuerza mayor se haya superado. En estos eventos, los hechos constitutivos de fuerza mayor deben se probados por el declarante."

En consecuencia, al considerar que la entidad estaba actuando conforme a las referidas disposiciones, confirmó la decisión recurrida

19. Resolución No 218 del 25 del junio de 2015 por medio de la cual se resolvió el recurso de apelación contra el auto declarativo del 24 de marzo de 2015, que decidió confirmarlo en todas sus partes, al tener en cuenta igualmente que el procedimiento establecido en la circular No 00066 de 2008 no se encontraba vigente al haber sido remplazado por la Ley 1607 de 2012 que modificó el artículo 579-2 del Estatuto Tributario (Ver folios 59 a 62 del anexo No 1).

<u>Otras documentales</u>

20. Oficio del 20 de mayo de 2015 en el que la Jefe de coordinación de relatoría de la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina -Dirección de Gestión Jurídica absolvió consulta elevada por el señor Hugo Alfonso Estupiñan Mejía sobre la vigencia de la circular No 00066 de 2008, señaló que *"verificado el sistema jurídico documental de la Subdirección de Normativa y Doctrina, se estableció que no ha sido expresamente derogada, modificada o aclarada por un pronunciamiento posterior"* Además le indicó que "*De igual forma se remiten oficios que abordan el tema consultado, en donde se da alcance a la misma al trámite del auto declarativo", asunto sobre el cual versa la circular."*

Se adjuntaron al referido documento, los siguientes oficios:

- Oficio fechado del 11 de octubre de 2011 en la que la DIAN certificó que la circular No 00066 de 2008 se encontraba vigente, excepto la parte relativa a las declaraciones de retención e la fuente presentadas sin pago total.[12]

[12] Ver folios 61 y 62

- Documental expedida por la DIAN de fecha 20 de noviembre de 2011 en la que indicó que "En cuanto al numeral 2º de la circular 00066 de 2008, como en su texto se señala, es posible subsanar voluntariamente el medio de presentación por el que corresponda, sin que haya lugar a liquidar sanción por extemporaneidad, cuando se presentan declaraciones tributarias en forma litográfica, teniendo la obligación de hacerlo en forma virtual y respecto de las cuales no se haya proferido por parte de la administración tributaria auto declarativo que las tenga como no presentadas, siempre y cuando la declaración litográfica se haya presentado oportunamente, y no haya lugar a la modificación de ningún valor de la declaración tributaria presentada inicialmente."[13]
- Oficio expedido por la DIAN el 1 de noviembre de 2013 en el cual absuelve consulta y en lo que toca a la circular No 00066 de 2008 señaló que en cuanto al numeral 2, debe atenderse a lo dispuesto en el artículo 136 de la Ley 1607 de 2012, por el cual se modificaron los incisos 1º y 2º del artículo 579-2 del Estatuto Tributario, el cual transcribe, y luego señala, que "*De conformidad con la disposición previamente transcrita, y considerando que las declaraciones tributarias que se presentan por un medio diferente, por parte del obligado a utilizar el sistema electrónico, se tienen como no presentadas, se excluye la posibilidad de no aplicar la sanción de extemporaneidad establecida en el artículo 641 del Estatuto Tributario, en los casos en los que se presenta la declaración litográfica a más tardar el día siguiente del vencimiento del plazo para declarar, en el evento de presentarse situaciones de fuerza mayor que le impidan al contribuyente presentar oportunamente su declaración por el sistema electrónico, como era visible en vigencia de la legislación anterior"*[14]
- Consulta absuelta por la DIAN el 19 de mayo de 2014 en la que respondió al interrogante ¿Las declaraciones tributarias que se hayan presentado por un medio distinto al electrónico, a pesar de que el artículo 579-2 del Estatuto Tributario y la Resolución No 12761 del 9 de diciembre de 2011 exigen este último, se pueden subsanar en los términos de la circular 00066 del 24 de julio de 2008?

[13] Ver folios 63 y 64
[14] Ver folios 65 y 66

Al respecto, luego de transcribir el numeral 2 de la circular No 00066 de 2008 indicó que "*siendo que, a la fecha, los numerales 1 y 2 de la mencionada circular se encuentran vigentes, el contribuyente, responsable o agente retenedor que debiendo presentar las declaraciones tributarias a través de medio electrónico, no atendió dicha formalidad, puede enmendar la falta en los términos previstos por los numerales 2.1. y 2.2 previamente reseñados, para lo cual habrá de ceñirse a las disposiciones de la Resolución 12761 de 2011"*[15]

Interrogatorio de parte absuelto el 18 de septiembre de 2017 por la señora Soledad Flórez Chaparro 46371776 en su calidad de representante legal de la Cooperativa demandante desde el año 2004.

"Afirmó que la declaración se presentó en forma litográfica en el Banco Davivienda casi a las seis de la tarde, porque todo el día del 9 de abril de 2013 se ingresó a la página de la DIAN para presentarla de manera electrónica, pero la página se caía, siendo imperioso presentarla de manera litográfica finalizando la jornada.

Indicó que la declaración de renta se debía presentar en un formulario preestablecido especial de la DIAN, el cual se descargaba y cuando estaba casi diligenciado en su totalidad, el mismo no subía. Se cambió a varios computadores e incluso a otros café internet, razón por la cual, para evitar la sanción, con base a los formularios de años pasados se diligenció y se presentó litográficamente. Indicó que desde el año 1994 hasta el año 2012 se presentaron en forma litográfica.

Manifestó que sabía que debía presentar la declaración de forma electrónica para el año 2012 de manera previa a su presentación litográfica. Sin embargo no se pudo cargar, razón por la cual, preguntó y se asesoró y dio con la circular No 00066 de 2008 por lo que solicitó a la DIAN dar cumplimiento a dicha circular que establecía que los contribuyentes que presentaron litográficamente la declaración de renta teniendo la obligación de hacerla magnéticamente tienen la oportunidad ante la Administración de Impuestos y Aduanas de enmendar la situación, de presentarla en el medio que es si la declaración no tiene ningún cambio, para lo cual la DIAN hace una copia idéntica a la presentada y la pone a disposición del contribuyente para firmarla.

[15] Ver folios 65 a 72 del expediente.

Afirmó que de la DIAN recibió una llamada para recibir una visita de verificación de la contabilidad del año 2012.

Indicó que con posterioridad al año 2012 ha rendido las declaraciones de renta de manera electrónica.

Afirmó que superado el obstáculo que impidió la presentación virtual de la declaración de renta, no fue presentada virtualmente a más tardar al día siguiente a la cesación de la situación, por cuanto esperó la respuesta a la petición sobre la aplicación de la circular No 00066 esperando que le aplicaran dicho procedimiento.

Afirmó que la entidad que ella representa recibió una sanción por $ 697.000.000, la cual terminaría con la entidad, luego, recibió otro auto que retrocedía la sanción, razón por la cual, solicitó con base a la circular que se le abriera la plataforma para firmar la presentada litográficamente, la cual pensaba que estaba vigente porque se descargaron varios conceptos de funcionarios de la DIAN que afirman que la circular está vigente.

Manifestó que antes del 2011 no recibió requerimiento alguno por no haber presentado declaración de renta alguna.

En lo que toca a su experiencia asesorías a sectores minera, señaló llevar 14 años como representante legal de dicha cooperativa, estando a su cuidado dos títulos mineros debiendo ella tener la licencia ambiental al día, así como las acreencias laborales y comerciales al día. Manifestó que a partir de 2013 la cooperativa comenzó a tener revisoría fiscal y antes no la tenía porque los ingresos no lo ameritaban y las labores de contaduría las adelantaba ella como contadora pública, aunque aclara que no ha ejercido su profesión, más allá de la representación legal de la cooperativa, por lo que ahora mismo tiene más conocimientos de minería que de contaduría pública, aunque dicho impase se presentó solo para el año 2012.

b. Solución al caso concreto

- **De los cargos endilgados por la parte demandante a los actos administrativos demandados**

De la vigencia de la circular No 00066 de 2008 y su no aplicación al caso concreto

Argumentó la parte demandante que la negativa de la administración de aplicar el procedimiento establecido en la circular No 00066 de 2008 al presente caso, es causal de nulidad de los actos demandados, por haber desconocido el procedimiento aplicable al caso concreto.

Al respecto, considera la Sala que no le asiste razón a la parte demandante cuando afirma que la circular No 00066 de 2008 era aplicable al caso, toda vez que como se indicó en el acápite respectivo, la circular No 00066 de 2008 perdió vigencia con la adición que le hizo la Ley 1607 de 2012 al artículo 579 del Estatuto Tributario ya que esta norma estableció expresamente que la única forma de subsanar la no presentación electrónica de la declaración de renta, es hacerlo por este mismo medio y a más tardar el día siguiente a que por fuerza mayor no se realizó la presentación y para ello debe demostrar la causa que motivó la fuerza mayor.

En el presente caso, si bien la representante legal de la demandante afirmó haber tenido inconvenientes en la presentación electrónica de la declaración, lo que la motivó a presentarla de manera litográfica el día de su vencimiento, lo cierto, es que sobre los inconvenientes técnicos presentados no existe prueba alguna, más que su palabra, la cual no puede constituir plena prueba de la fuerza mayor presentada. Tampoco se evidencia que al día siguiente la demandante hubiese tan siquiera intentando presentarla de manera virtual.

En consecuencia, considera la Sala que en este aspecto le asiste razón a la DIAN en el sentido de afirmar que existió error en el medio de presentación de la declaración de renta de la demandante y que el efecto de dicho error, es tenerla por no presentada, al tenor del artículo 579-2 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, tampoco se evidencia que la DIAN haya vulnerado el principio de confianza legítima, por cuanto, a pesar de que la entidad informó la no derogatoria expresa de la referida circular, dicho pronunciamiento no puede hacerse cumplir para efectos de dar vigencia a una circular no vigente.

Y lo anterior de contera no permite acceder a la pretensión de ordenar a la demandada poner a disposición en forma virtual la declaración presentada litográficamente, en razón a que dicho procedimiento se encuentra derogado.

De la vulneración al debido proceso, derecho de defensa, principios constitucionales, pretermisión de etapas procesales

Conforme a lo dispuesto en el acápite que antecede, no discute la Sala el hecho de que la presentación litográfica de la declaración de renta no es válida cuando el contribuyente o agente retenedor debía hacerlo de manera virtual, salvo que subsane el defecto a más tardar el día siguiente, presentándola virtualmente y demostrando la fuerza mayor presentada.

Tampoco discute la Sala el hecho de que la no presentación de las declaraciones de renta acarrea la sanción del artículo 643 del Estatuto Tributario, o en su defecto la sanción por extemporaneidad del artículo 642 del mismo ordenamiento.

No obstante, lo cierto es que la imposición de cualquiera de las sanciones referidas requiere adelantar el respectivo procedimiento administrativo con garantía del debido proceso, del derecho de defensa y con el respeto de las formas propias del proceso. Al efecto, aun cuando el procedimiento está instituido para hacer efectivo el derecho sustancial, lo cierto es que el desconocimiento de aquel no permite garantizar este.

Y en este punto, a lo largo del proceso la parte demandante ha insistido en la vulneración al debido proceso por parte de la entidad demandada, toda vez que la DIAN profirió auto de sanción por no presentar declaración de renta por el año gravable 2012, posteriormente la tuvo por presentada y revocó directamente la sanción, profirió auto declarativo sobre no presentación de la declaración por haber sido presentada litográficamente, declaró el decaimiento del acto que revocó la sanción, y dejó viva la sanción, **luego ello implica que la sanción data de fecha anterior a la declaración de no presentación de la declaración, vulnerando con ello el derecho de defensa de la demandante.**

Para estudiar el procedimiento adelantado por la entidad, procederá la Sala a realizar la siguiente línea del tiempo para ilustrar los hechos en el tiempo:

Fecha	**Actuación dentro del expediente de investigación por el programa otras investigaciones**	**Actuaciones dentro del expediente de investigación por el programa obligaciones formales**
9 de abril de 2013	La demandante presentó de manera litográfica su declaración de renta por el año gravable 2012.	
28 de junio de 2013	Auto por medio del cual se comisiona a funcionarios de la DIAN para verificar declaración año 2012	
15 de noviembre de 2013	Visita a la demandante para verificar declaración de renta 2012 Se anexan estatutos y acta de constitución. Se dejó constancia de información brindada sobre no declaración realizada por la demandante. La demandada no exhibió balance general y estado de resultados del año 2012 por no tener toda la contabilidad registrada	
27 de noviembre	Nueva visita técnica para verificación de balance general y estado de resultados junto con soportes. En dicha visita se estableció ingresos, costos, gastos representativos, gastos diversos.	
29 de enero de 2014	Se presenta informe Final en el que se concluye que conforme a los hallazgos de la investigación la cooperativa se encontraba omisa en la presentación de la declaración de renta del año 2012 por lo que sugirió emplazarla para el efecto.	
10 de febrero de 2014	Se profiere auto No 262382014000002 del 10 de febrero de 2014 en el que la DIAN emplaza a la demandante para "que dentro del término de un mes contado a partir de la notificación del presente acto, cumpla con la obligación de presentar declaración de renta por el año o periodo gravable 2012. La decisión se notificó en debida forma.	
16 de junio de 2014	Ante el silencio de la cooperativa se profirió sanción por no declarar No 262412014000020 por valor de $ 697.679.000 y fue remitida a la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas para lo de su competencia. La referida resolución fue notificada el 27 de junio de 2014 según	

	constancia obrante a folio 163 del anexo No 3.	
1 de diciembre de 2014		La demandante solicita a la DIAN la aplicación de lo señalado en el numeral 2.1 de la circular No 00066 del julio 24 de 2008 que establece que cuando se hubiese presentado declaración de renta litográfica, estando obligado a presentarla virtualmente la administración tributaria a través de sus servicios informativos podrá reproducir los datos de la declaración inicialmente presentada y ponerla a disposición del contribuyente para la correspondiente firma. La anterior modificación no cambia ningún valor de la declaración inicialmente presentada
5 de febrero de 2015		Auto de apertura de investigación No 262382015000034 del 5 de febrero de 2015 ordenando iniciar investigación por el programa de obligaciones formales
6 de febrero de 2015		DIAN profiere auto declarativo No 2 en el que decidió: "La declaración de renta del año gravable 2012, por haberse presentado en forma litográfica y no por el sistema electrónico existiendo tal obligación, se entiende por no presentada."
6 de marzo de 2015		Demandante interpone recurso de reposición y en subsidio apelación contra el auto declarativo No 2 en la que no se dio por no haberse dado aplicación al contenido de la circular No 00066 de 2008 que le permitía corregir el error en la forma de presentación de su declaración siempre que no se hubiese proferido auto declarativo y sin que pudiese modificarse valores con respecto a la presentada litográficamente. Lo anterior, en atención a que previo a que la DIAN profiriera el auto, la contribuyente ya había pedido la referida corrección
24 de marzo de 2015		Resolución No 262382015000001 del 24 de marzo de 2015 por medio de la cual se resuelve recurso de reposición confirmando la decisión recurrida al considerar que la circular No 066 de 2008 no se encontraba vigente por virtud del artículo 579-2 modificado por el artículo 136 de la Ley 1607 de 2012.
27 de abril de 2015	Funcionario de la DIAN señaló que se evidenció existencia de declaración de renta del año gravable 2012	

	presentada el 9 de abril de 2013, la cual fue objeto de corrección por inconsistencias en la actividad económica	
13 de mayo de 2015	La DIAN profirió Resolución No 262412015000001 por medio de la cual revocó la resolución sanción por no declarar del 16 de junio de 2014 considerando que se comprobó que la cooperativa presentó declaración por el año 2012 en formulario del 9 de abril de 2013 mediante formulario No 1103004221007 y Tucker No 51920050524338, por lo que no había lugar a sancionar.	
25 de junio de 2015		Resolución No 218 por medio de la cual se resuelve recurso de apelación contra el auto declarativo, confirmando la decisión al tener en cuenta igualmente que el procedimiento establecido en la circular No 00066 de 2008 no se encontraba vigente al haber sido remplazado por la Ley 1607 de 2012 que modificó el artículo 579-2 del Estatuto Tributario.
17 de julio de 2015	la DIAN profirió la Resolución No 900.001 por la cual se declara la pérdida de ejecutoriedad de la resolución No 262412015000001 del 15 de mayo de 2015 por medio de la cual se revocó la resolución sanción por no declarar No 262412014000020 del 16 de junio de 2014. Lo anterior en atención a que desaparecieron los fundamentos de derecho que lo sustentaban, pues al desaparecer la declaración de renta 2012 presentada con formulario del 9 de abril de 2013 por virtud del auto declarativo No 2, decae el acto administrativo que revocó la resolución sanción quedando vigente la sanción impuesta anteriormente	

Se considera que el procedimiento adelantado dentro del programa otras investigaciones estuvo motivado conforme a las previsiones del Estatuto Tributario, por lo siguiente:

1. Previa investigación adelantada por la DIAN conforme a las facultades conferidas en los artículos 684 del Estatuto Tributario, logró determinar que la demandante estando obligada a presentar declaración de renta por el año gravable 2012 no lo hizo.

2. Conforme a lo anterior, determinó en apegó al artículo 715 del E.T, emplazar a la demandante para que dentro del mes siguiente presentara su declaración.
3. Teniendo en cuenta que la Cooperativa Productora del Carbón del municipio de Iza guardó silencio, conforme a las previsiones del artículo 643 ET impuso sanción por no presentación de la declaración el 28 de junio de 2013.

Posteriormente, en el primer semestre de 2015 (abril) cuando la sanción ya estaba en ejecución, la DIAN inició investigaciones para establecer la veracidad del formulario de declaración litográfica presentada el 9 de abril de 2013, y en esta misma época se dio curso a la investigación por el programa investigaciones formales, que dio paso a que se profiriera el auto declarativo del 6 de febrero de 2015 que tuvo por no presentada la declaración por el año gravable 2012.

El auto declarativo no quedó en firme porque contra el mismo se interpuso el recurso de reposición y apelación, cobrando firmeza entonces con la expedición de la Resolución No 218 del 25 de junio de 2015.

Ahora bien, previo a que quedase en firme dicha decisión, el 13 de mayo de 2015, la misma entidad dentro del programa por otras investigaciones, tuvo como presentada en debida forma la declaración litográfica de renta del 9 de abril de 2013, por lo que revoca la sanción impuesta. Esta decisión quedó en firme por no proceder recurso alguno.

Ello implicó que en menos de dos meses la misma entidad profirió dos decisiones contradictorias, una que tuvo por presentada la declaración en debida forma por lo que revocó la sanción y la otra que la tuvo por no presentada, luego considera la Sala que, en este caso, prevalecía la que primero cobró firmeza en el tiempo, es decir la que tuvo por presentada la declaración y revocó la respectiva sanción.

Ahora bien, al margen de si la consideración de tener por presentada la declaración de renta litográfica estuvo o no ajustada a derecho, lo cierto es que dicha decisión quedó en firme y respetó las formas y el debido proceso, aun cuando es evidente, que el artículo 579-2 no permitía la presentación litográfica de dicha declaración.

Y es en este punto donde considera la Sala que comienza la DIAN a desconocer el derecho al debido proceso y al derecho de defensa, por lo siguiente:

1. El auto proferido por la DIAN el 13 de mayo de 2015 mediante el cual revocó la sanción impuesta por no declarar a la demandante, durante el periodo gravable 2012, cobró firmeza por no proceder en su contra recurso alguno.

2. Lo anterior implica que como los argumentos allí utilizados eran contrarios a la Ley porque no era procedente la declaración litográfica, debía acudir la DIAN a agotar el procedimiento propio de la revocatoria directa del acto, solicitando la autorización del tercero afectado, o en su defecto demandar su propio acto.

3. En consecuencia, la resolución que resolvió el recurso de apelación contra el auto declarativo, al ser posterior en el tiempo al de la revocatoria de la sanción que tuvo por presentada la declaración, debió estarse a lo dispuesto en esta última y, se reitera, adelantar las actuaciones tendientes a atacar la validez de aquel acto, en tanto era contrario a las normas del Estatuto Tributario.

4. Lo anterior, porque le asiste razón a la demandante en que tal como quedaron las cosas antes de la presentación de la demanda, la sanción por no presentar declaración data del 10 de febrero de 2014 y el auto declarativo que tuvo por no presentada la declaración es del 6 de febrero de 2015, luego en armonía con el derecho procesal, es primero el auto que declara la no presentación de la declaración y posteriormente la sanción por no hacerlo, pues así lo ha contemplado el Estatuto Tributario.

5. En consecuencia, considera la Sala que la DIAN vulneró el debido proceso al haber proferido la Resolución No 900.001 del 17 de julio de 2015 por medio de la cual declaró la pérdida de ejecutoria del acto administrativo No 262412015000001 del 15 de mayo de 2015 que revocó la sanción por no declarar, al considerar como hecho sobreviniente la expedición de la resolución No 218 del 25 de junio de 2015, por las consideraciones que pasará la Sala a explicar.

De la declaratoria de pérdida de ejecutoriedad realizada por la DIAN respecto del acto administrativo No 262412015000001 del 15 de mayo de 2015 que revocó la sanción por no declarar.

Afirmó la parte demandante que la DIAN no era competente para declarar la pérdida de fuerza ejecutoria de la resolución que revocó la sanción por no declarar, pues la competente, es la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

Se considera al respecto que tal y como se indicó en el acápite respectivo, ni en sede administrativa ni en sede judicial debe declararse la pérdida de ejecutoriedad de un acto administrativo, toda vez que la misma opera ipso iure. No obstante, en la práctica se ha evidenciado que las entidades públicas lo hacen para brindar mayor seguridad en sus trámites y tener certeza de lo qué es y no ejecutable.

Ahora bien, el argumento que si comparte la Sala con el demandante, es aquél según el cual la DIAN, vulneró el debido proceso, lo cual se evidencia de un lado en el hecho de haber dejado vigente una sanción que es anterior en el tiempo al auto que la tuvo por no presentada, lo que, de facto, hace irregular el procedimiento. De otro lado, el haber declarado la pérdida de fuerza ejecutoria argumentando hechos que no son sobrevinientes, hace que dicha decisión vulnere el debido proceso, como se verá a continuación.

Se tiene entonces que el trámite que dio paso a que la sanción sea anterior al auto declarativo tiene que ver con la resolución por medio de la cual la DIAN declaró la pérdida de fuerza ejecutoria del acto administrativo por medio del cual la DIAN revocó la sanción por haber encontrado presentada en legal forma la declaración de renta litográfica, cobrando entonces vigencia la resolución sanción.

Argumentó la DIAN que la declaratoria de pérdida de fuerza ejecutoria obedece a que con la expedición del auto declarativo del 13 de febrero de 2015, desapareció de la vida jurídica el fundamento de hecho y de derecho con base en el cual se revocó la resolución sanción, lo que conlleva a retrotraer las cosas al estado en qué estaban, es decir, cobra fuerza de ejecutoria la resolución sanción por no declarar.

Señaló además que dicha pérdida de fuerza ejecutoria opera ipso iure, es decir, no requiere ser declarada en sede administrativa ni judicial y tiene efectos hacia futuro, toda vez que como la declaración de renta 2012 presentada el 9 de abril de 2013 desaparece de la vida jurídica, decae el acto de revocatoria mencionado.

Al respecto, considera la Sala que en efecto, como lo afirma la parte actora, el decaimiento del acto administrativo por pérdida de fuerza ejecutoria no requiere acto administrativo que así lo declare, pero en este caso, se evidencia que fue necesario para la entidad proferir el acto administrativo de decaimiento porque la entidad sabía que el acto administrativo por medio del cual se había revocado la sanción se encontraba en firme, luego al proferirse el auto declarativo que tuvo por no presentada la declaración, ello contrariaba la decisión proferida en el auto de revocatoria de la sanción por lo que se hacía necesario sacarlo de la vida jurídica.

Entonces, se observa que la entidad vio la necesidad de motivar el decaimiento del acto, luego desde este instante surge la duda si en realidad existió decaimiento del acto por circunstancia de hecho o de derecho sobrevinientes.

Al efecto, el artículo 91 del CPACA contempla como una causal de pérdida de fuerza ejecutoria de los actos, la desaparición de sus fundamentos de hecho o de derecho, es decir cuando circunstancias posteriores hacen que desaparezcan los elementos que se consideraron para motivar el acto, opera el decaimiento del acto administrativo. En otras palabras, el Consejo de Estado ha señalado:

> "Y a partir de lo anterior, debe surgir la pérdida de los efectos vinculantes del acto administrativo, la imposibilidad de aplicarse debido a la sustracción de materia que ha sufrido, extinguiéndose de forma natural las obligaciones de cumplimiento y obediencia que se encuentran implícitas en él, desintegrándose al mismo tiempo tanto la potestad que tiene la Administración para forzar su acatamiento, como el derecho del administrado de exigir su ejecución, o lo que es igual, queda consumado el siniestro del acto por la insuficiencia de su autonomía en el tránsito jurídico."

Lo anterior implica que el decaimiento del acto por el desaparecimiento de sus fundamentos de hecho o de derecho obedece a circunstancias posteriores que permiten afirmar que el acto administrativo no se puede ejecutar. Sin embargo, en el presente caso se evidencia en la tabla que da cuenta de la narrativa cronológica del caso que:

- El **6 de febrero de 2015** dentro del programa de investigación de obligaciones formales se profirió auto declarativo que tuvo por no presentada la declaración por haberlo hecho de manera litográfica, decisión que es confirmada en reposición el **24 de marzo de 2015.**
- El **13 de mayo de 2015,** la DIAN revocó la resolución sanción impuesta dentro del programa otras investigaciones al encontrar presentada en legal forma la declaración de renta por el año gravable 2012.
- El **25 de junio de 2015 la DIAN** confirmó el auto que tuvo por no presentada la declaración de renta dentro del programa investigaciones formales.
- El **17 de julio** la DIAN declara la pérdida de fuerza ejecutoria de la revocatoria de la sanción.

Ahora bien, aun cuando la pérdida de fuerza ejecutoria no debe ser declarada en acto administrativo, es cierto que en ocasiones la administración decide declararla para hacer notorio su fenecimiento en la vida jurídica y generar transparencia y claridad en sus actuaciones, pese a lo anterior, dicho acto administrativo no debe buscar motivaciones diferentes a las nuevas circunstancias para realizar su declaratoria. En otras palabras, el Consejo de Estado ha señalado:

> "Estos actos deben limitarse de manera abstracta a constatar la presencia del fenómeno del decaimiento sobre el respectivo acto sin que para ello deba construirse una motivación alrededor de sus aspectos de validez y legalidad como arriba se anotó; la Administración sólo hace las veces de fedante dejando constancia de su efectiva configuración si es del caso, o en sentido contrario, negando la solicitud de acceder a dicha declaratoria cuando habiéndola presentado el tercero interesado no se puedan verificar con certeza sus elementos constitutivos."

Al efecto, recuérdese que los motivos esbozados en un acto administrativo y que van en contra del orden jurídico o del interés público o social, son cuestionables en vía gubernativa, y/o revocatoria directa del acto administrativo, más no por declaratoria de pérdida de fuerza ejecutoria del mismo.

Luego entonces, para la expedición de la Resolución 262412015000001 de 13 de mayo de 2015, mediante la cual se revocó la resolución sanción por no declarar del 16 de junio de 2014, considerando que se comprobó que la cooperativa presentó declaración por el año 2012 en formulario del 9 de abril de 2013 mediante formulario No 1103004221007 y Tucker No 51920050524338, no solo se advirtió la presentación litográfica de la declaración, sino que en actos administrativos expedidos con anterioridad, había declarado tener por no presentada la declaración (Auto declarativo No 2 del 6 de febrero de 2015 confirmado en reposición el 6 de marzo de 2015), luego la DIAN era conocedora de la presentación litográfica, **y ello desvirtúa el carácter**

de sobreviniente y novedoso que se exige a la circunstancia que hace desaparecer los fundamentos de hecho o de derecho establecidos en la norma.

No obstante, no desconoce la Sala el hecho de que la declaratoria de no presentación de la declaración por haberse hecho de manera litográfica y no electrónica, cobró firmeza con la expedición de la resolución 218 del 25 de junio de 2015, sin embargo lo que resalta la Sala es que aún cuando dicha declaratoria no estaba en firme, el **presupuesto fáctico de su presentación presencial en banco era conocido por la entidad e incluso fue valorado en el acto administrativo que revocó la sanción, pues fue dicho presupuesto el que tuvo en cuenta para revocar la sanción**.

Entonces evidencia la Sala que la **DIAN en el marco de la valoración que** sustentó el acto administrativo que declaró la pérdida de ejecutoria de la revocatoria de la sanción, **pretendió erráticamente elevar a circunstancia novedosa o sobreviniente el análisis que hizo la misma entidad en actos administrativos anteriores sobre la presentación litográfica de la declaración, la que a la postre era evidente para la dependencia que profirió la sanción y su revocatoria, sin que le sea dable como autoridad, afirmar que no conocía la normatividad que le imponía la obligación de hacerlo de manera electrónica y la sanción que dicha omisión generaba.**

Al margen de si son correctas o no las conclusiones esbozadas en el auto que declaró la pérdida de fuerza ejecutoria, que concuerdan con los actos administrativos que tuvieron por no presentada la declaración de renta de manera litográfica estando obligada a hacerlo de manera electrónica, **lo cierto es que el auto que declaró la pérdida de fuerza ejecutoria denota una real intención de la Administración de rebatir la validez y legalidad de la Resolución 262412015000001 del 13 de mayo de 2015, mediante la cual se revocó la resolución sanción por no declarar del 16 de junio de 2014, pues el argumento allí esbozado radica en que el acto nació a la vida jurídica de manera ilegal toda vez que tuvo por presentada una declaración de renta en contravía a lo que la ley dispone, es decir de manera electrónica**.

En otras palabras, la administración en el auto del 13 de mayo de 2015 que revocó la sanción, tuvo por presentada en legal forma la declaración de renta, pero después, con la firmeza del auto que la tuvo por no presentada, se percató de que las afirmaciones

allí hechas sobre la presentación debida de la declaración contrariaron lo dispuesto en el artículo 579-2 del Estatuto Tributario, pretendiendo entonces aducir nuevos fundamentos de hecho y de derecho que cambiaron las circunstancias, los cuales eran inexistentes por cuanto la entidad sabía de antemano la forma en que se había presentado y la consecuencia jurídica que de ello se derivaba, aun cuando no existiese auto declarativo que la tuviese por no presentada. **En otras palabras, la declaración litográfica de renta, dista ostensiblemente de ser un hecho nuevo y el referido artículo 579-2 tampoco era un nuevo fundamento jurídico, que permitieran afirmar que hubo decaimiento del acto administrativo.**

En consecuencia, lo que la DIAN hizo fue mediante un acto administrativo dar validez y tener por presentada la declaración de renta del año 2012 y en el otro tenerla por no presentada por no cumplir con los presupuestos para ello, y ante la discrepancia de los dos actos, utilizó el segundo para declarar el decaimiento del primero. Por lo anterior, si la DIAN encontró que el acto administrativo por el cual revocó la sanción era ilegal, debió utilizar los mecanismos contenidos en la Ley 1437 de 2011 para atacar su legalidad, más no declarar el decaimiento del acto administrativo que era improcedente.

En consecuencia, al encontrarse en firme el auto que tuvo por presentada la declaración en debida forma y que revocó la sanción, al margen de que sus consideraciones fueran legales o no por error de la misma entidad, lo cierto es que, dicho acto administrativo **vedaba a la entidad para proferir un nuevo acto en el que la tuviera por no presentada la declaración, para luego acudir a los argumentos de este último y declarar el decaimiento del primero,** circunstancia que escapa a los presupuestos de la pérdida de ejecutoriedad de un acto, que en ningún caso está instituida para enmendar errores de la administración.

Por lo anterior, el auto declarativo No 262382015000002 del 13 de mayo de 2015 fue expedido en forma irregular al precederlo otro que se encontraba en firme y que había dado validez a la declaración litográfica. Lo anterior, conllevó a la vulneración del debido proceso, atendiendo a que se encuentra en la vida jurídica una sanción anterior al auto que declaró su no presentación, desconociendo con ello la jurisprudencia vigente del Consejo de Estado que como se vio, ha sido clara en señalar que para tener

por no presentada una declaración se requiere auto previo que así lo declare, y en consecuencia la sanción será posterior a dicha declaratoria.

Por lo anterior, la Sala declarará la nulidad de los actos administrativos contenidos en los actos administrativos No 2 del expediente OF 2012 2015 0034 del 6 de febrero de 2015 por medio del cual se tuvo por no presentada la declaración de renta de la demandante por el año 2012, Resolución No 262382015000001 del 24 de marzo de 2015 que confirmó en reposición el auto declarativo No 2 y de la Resolución No 218 del 25 de junio de 2015, por medio de la cual se confirmó en apelación en auto declarativo No 2 del 6 de febrero de 2015.

Lo anterior inmediatamente deja sin efectos la resolución No 900.001 del 17 de julio de 2015 "por la cual se declaró la pérdida de ejecutoriedad de la resolución sanción No 262412014000020 del 16 de junio de 2014", quedando en firme la resolución No 26241201500001 del 13 de mayo de 2015 que revocó la sanción impuesta el 16 de junio de 2014.

Por lo anterior, se declarará que la demandante no adeuda ninguna suma a la DIAN por concepto de sanción por no presentar declaración de renta del año 2012.

De la evidencia de ausencia de daño

Y es que al margen de la ilegalidad en la forma de presentación de la declaración de renta por haberlo hecho de manera litográfica, lo cierto es que el daño al tributo no se evidencia, pues la DIAN, como se vio en el proceso por otras "otras investigaciones" tuvo conocimiento sobre la presentación de la declaración hasta el punto de haberla tenido como presentada, luego al haberla conocido, dicha presentación surtió su finalidad que era la presentación de dicha declaración, luego no se evidencia un perjuicio ostensible, más si, se observa la vulneración del debido proceso y respeto por las formas, por lo que se declarará la nulidad de los actos referidos.

De los perjuicios morales

En lo que toca a los perjuicios morales, determinados en la afectación al buen nombre de la demandante el Consejo de Estado ha señalado:

> "(…) en el ordenamiento jurídico colombiano no existe duda alguna frente a la posibilidad de reconocer aquellos perjuicios morales causados a personas jurídicas, en cuanto hayan sido probados en el proceso. Sin embargo, la Sala debe hacer claridad en punto a que resulta incorrecto considerar que todo daño causado a bienes inmateriales de la persona jurídica deba ser resarcidos bajo el concepto de perjuicios morales o extrapatrimoniales. En efecto, tradicionalmente se ha considerado que atentados contra derechos de la persona jurídica como el buen nombre o el good will constituyen perjuicios morales, cuando lo cierto es que los mencionados derechos integran el concepto de establecimiento de comercio en los términos de los artículos 515 y 516 del Código de Comercio."
> (…)
> De manera general los daños al buen nombre o good will deben incluirse en el concepto de perjuicios materiales, por cuanto dichos derechos aunque pertenezcan a la órbita de lo intangible constituyen parte del acervo patrimonial de la persona jurídica, por lo tanto, si el daño producido por la entidad demandada generó un detrimento en aquellos bienes inmateriales que constituyen la noción de establecimiento de comercio, la condena deberá resarcir tanto el daño emergente, cuya tasación depende de los gastos en los que haya incurrido la persona jurídica para restablecer su buen nombre o good will, como el lucro cesante, enmarcado en lo que la persona jurídica afectada por la actuación de la entidad demandada haya dejado de percibir por el hecho dañino"

Al margen de que sean perjuicios morales o materiales por constituir parte del acervo patrimonial, lo cierto es que el Consejo de Estado ha sido enfático en señalar que dichos perjuicios deben acreditarse dentro del expediente y para el caso en estudio la demandante no probó su dicho, luego se impone la negativa de estas pretensiones.

IV. COSTAS PROCESALES

De conformidad con lo previsto en los artículos 188 del C.P.A.C.A. y 365 del C.G.P., la Sala condenará en costas a la DIAN, extremo procesal vencido en el *sub lite*, la cuales se liquidarán por Secretaría de la Corporación, de acuerdo con el artículo 366 *ibídem*.

Lo anterior, toda vez que se encuentran causadas por cuanto en lo que toca a gastos útiles del proceso, la parte demandante debió sufragar los gastos de notificación y en materia de agencias en derecho, se evidencia que la parte demandada debió hacer uso de los servicios de un abogado que presentara la demanda y quien además estuvo presente en todas las etapas del proceso.

En mérito de lo expuesto, la Sala de decisión No. 2 del Tribunal Contencioso Administrativo de Boyacá, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA

PRIMERO. Declarar la nulidad de los actos administrativos No 2 del expediente OF 2012 2015 0034 del 6 de febrero de 2015 por medio del cual se tuvo por no presentada la declaración de renta de la demandante por el año 2012, Resolución No 262382015000001 del 24 de marzo de 2015 que confirmó en reposición el auto declarativo No 2 del 6 de febrero de 2015 y de la Resolución No 218 del 25 de junio de 2015, por medio de la cual se confirmó en apelación en auto declarativo No 2 del 6 de febrero de 2015, por lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO. Como consecuencia de lo anterior, queda sin efectos la resolución No 900.001 del 17 de julio de 2015 "por la cual se declaró la pérdida de ejecutoriedad de la resolución sanción No 262412014000020 del 16 de junio de 2014", quedando en firme la resolución No 26241201500001 del 13 de mayo de 2015 que revocó la sanción impuesta el 16 de junio de 2014 y, se tiene por presentada oportunamente la declaración de renta correspondiente al año 2012.

TERCERO. Negar las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO. CONDENAR en costas a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. Liquídense por secretaría y aplíquese el procedimiento establecido en el artículo 366 del C.G.P.

QUINTO. En firme ésta providencia, por Secretaría comuníquese a las partes, en la forma y términos previstos en el artículo 203 del C.P.A.C.A. y de ello déjese constancia.

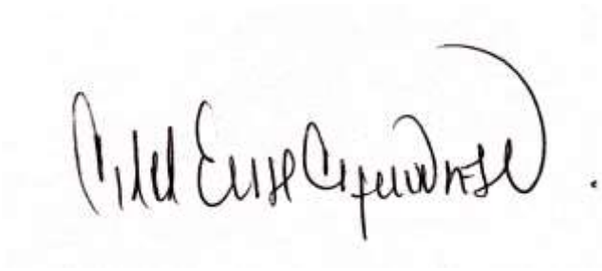
Cumplido lo anterior, archívese el expediente y déjese las anotaciones en el Sistema Único de Información de la Rama Judicial "Justicia Siglo XXI". Si existe excedente de gastos procesales devuélvase al interesado.

Este proyecto fue estudiado y aprobado en Sala de decisión No. 2 de la fecha.

Notifíquese y cúmplase

LUÍS ERNESTO ARCINIEGAS TRIANA

Magistrado



CLARA ELISA CIFUENTES ORTÍZ

Magistrada

JOSÉ ASCENCIÓN FERNÁNDEZ OSORIO

Magistrado