



**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN CUARTA - SUBSECCIÓN "A"**

Bogotá D. C., once (11) de marzo de dos mil veinte (2020)

MAGISTRADA PONENTE: Doctora AMPARO NAVARRO LÓPEZ

EXPEDIENTE: 250002337000-2016-00968-00
 DEMANDANTE: COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES
 NACIONALES S.A. – CANCAR S.A. (ANTES
 SUBARO DE COLOMBIA S.A.)
 DEMANDADO: U.A.E - DIAN
 MEDIO DE CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
 TEMA: SANCIÓN POR NO DECLARAR RETENCIÓN EN LA
 FUENTE POR EL PERÍODO 6º DEL AÑO 2011

S E N T E N C I A

Agotadas las etapas previas, procede la Sala a clausurar la primera instancia, en el referido Medio de Control de nulidad y restablecimiento del derecho.

I. SÍNTESIS DE LA DEMANDA

En resumen, se formulan las siguientes **pretensiones**¹:

- 1) Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:
 - Resolución sanción por no declarar No. 312412014000026 del 18 de noviembre de 2013², proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes – DIAN, por medio de la cual se el impuso a la sociedad actora la sanción establecida en el artículo 643 del Estatuto Tributario en cuantía de

¹ Folio 3 del Cdo Ppal

² Folios 110 a 118 del Cdo de A.A.

\$325.389.000, por no haber presentado la declaración de retención en la fuente por el período 6º del año gravable 2011.

- Resolución No. 011832 del 1º de diciembre de 2015³, proferida por la Dirección de Gestión Jurídica, de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes– DIAN, mediante la cual se resolvió un recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución sanción por no declarar No. 312412014000026 del 18 de noviembre de 2013, confirmando en su totalidad el acto recurrido.

2) En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos anteriormente mencionados y, a título de restablecimiento del derecho, solicita:

- Se declare la firmeza de la liquidación privada de retención en la fuente por el período 6º del año gravable 2011, con No. 91000120203200 del 9 de septiembre de 2011, presentada por la sociedad actora, para con ello establecer la inexistencia del saldo a pagar a la U.A.E. DIAN por concepto alguno.

Como **concepto de violación**⁴, expone como normas violadas por la Entidad demandada, las siguientes: i) Constitución Política: Artículos 6, 13, 29, 83, 95 y 363; ii) Estatuto Tributario: Artículos 368, 368-1, 368-2, 375, 437-2, 574, 578, 579-2, 580-1, 588, 641, 643, 683, 697, 698, 699; iii) Ley 1607 de 2012: Artículo 197.

Vulneración y no aplicación de los principios que rigen el régimen sancionatorio tributario.

Manifiesta que, la facultad sancionatoria del Fisco emana directamente de la facultad prescriptiva del Estado, y se da en actuaciones de los particulares que resultan dañinas al orden jurídico, por lo que merecen y necesitan que se aplique una sanción, de ahí que tenga una relación estrecha con el derecho penal, en tanto tiene un contenido que se encarga de prescribir conductas no aceptadas que dan lugar a la consecuencia jurídica de una sanción. Lo anterior motiva a que se

³ Folios 146 al 151 del Cdo de A.A.

⁴ Folios 5 al 10 del Cdo Ppal.

deba actuar en estricta legalidad, dado que la facultad sancionatoria, como ya se observo es el ejercicio, del pleno poder del Estado, en el entendido que es él y solo el quien puede determinar que conductas resultan sancionables y que tipo de sanciones se deben aplicar, resultando en que si no se siguen formas definidas y no se está en un estricto marco de legalidad y de garantías, se puede caer en la arbitrariedad e ilegalidad.

Respecto a lo anterior, asegura que la Ley 1607 en su artículo 197, trajo unos principios rectores del régimen sancionatorio tributario, donde se establecen principios como el de la lesividad, proporcionalidad, imparcialidad, etc. Considera que no fueron debidamente aplicados por la Administración en los actos administrativos demandados, los principios de Proporcionalidad, Gradualidad, Imparcialidad y en especial los de Lesividad e Integración Normativa.

Explica en cuanto al principio de Lesividad que, para la aplicación de la sanción, debe comprobarse que se generó un daño al recaudo nacional, es ese el elemento de antijuridicidad que permitiría aplicar la sanción, de lo contrario se estaría frente a una sanción por un hecho que no genere daño, lo que iría en contra de los principios rectores del ordenamiento jurídico y más exactamente de la norma en comento que propone cuando es antijurídica la conducta.

Indica que, el pago de la retención en la fuente solo se pudo realizar un día después de presentada la declaración, la cual se debió a causas ajenas al actuar del contribuyente, ya que se dio por que la plataforma electrónica de la DIAN solo pudo generar Recibo Oficial de Pago para el día siguiente, teniendo que realizar el pago en Bancos, dado que tampoco al día siguiente existió disponibilidad de dicha plataforma.

Asegura que el pago de la retención, se realizó el día 12 de julio de 2011, es decir hubo diligencia por parte del contribuyente para superar el Impasse, por lo cual, la conducta de de la demandante no afecto el recaudo nacional, ya que como se ha dicho y se ha aceptado por la DIAN el pago se verifico completo el día 12 de julio de 2011, tan solo unas horas después de presentada la declaración, haciendo de la conducta endilgada, que la misma no sea antijurídica, es decir no produjese

daño alguno, en tanto no se vio afectado el bien jurídicamente tutelado en este caso el Tesoro Nacional, por lo que yerra la Administración al aplicar la sanción sin evaluar su antijuridicidad, la cual es inexistente.

Bajo el anterior argumento, asegura que es necesario aplicar los principios de proporcionalidad y gradualidad, en cuanto a que estos atañen específicamente a la dosificación de la sanción, establecen como se deben tener en cuenta circunstancias específicas a la hora de imponer una sanción, en este caso se debe tener en cuenta la gravedad de la conducta, así como la diligencia y cuidado, la reiteración y el daño efectivamente causado, con lo que no existió un daño efectivo en la conducta, ya que no reviste una gravedad máxima, en tanto simplemente se debió a inconvenientes técnicos a la hora de presentar la declaración y pago respectivos, y no a un actuar doloso en perjuicio de la Administración o el Recaudo Nacional.

De otro lado y respecto del principio de Integración Normativa, indica que la misma norma dispone que, en la aplicación del régimen sancionatorio prevalecerán los principios rectores contenidos en la Constitución Política y la ley, por lo cual resultan relevantes los principios Constitucionales. De esta manera considera que además de los principios anteriormente planteados, se vulneraron los principios de Igualdad contenido en el artículo 13 de la Constitución Política, toda vez que como ya se dijo para la fecha de los acontecimientos los inconvenientes técnicos era constantes en la Plataforma Electrónica de la DIAN, lo cual hacía que se generaran extensiones en los plazos, lo que para esta oportunidad no ocurrió, generándose entonces una disparidad en las condiciones, aplicadas por el fisco respecto a los contribuyentes.

De igual manera considera que, no se tuvo en cuenta el mandato del artículo 83 de la Constitución Política, toda vez que su actuar fue enmarcado dentro de la Buena Fe y pese a los inconvenientes técnicos que efectivamente se presentaron, existió diligencia en su actuar para superarlos y para cumplir con sus obligaciones frente al Estado, siendo que aquí la DIAN ha inaplicado este principio al no tener en cuenta las particularidades del actuar y considera que el contribuyente incumplió de mala fe sus obligaciones.

De igual manera manifiesta que, se apegó completamente a los preceptos del artículo 95 de la constitución política, en cuanto a que cumplió con su deber de contribuir al financiamiento del Estado mediante el pago de sus Tributos, elemento que debía ser tenido en cuenta por la DIAN a la hora fallar, teniendo como faro los principios de equidad y Espíritu justicia. De esta forma considera que la DIAN, en su actuación se saltó la necesaria aplicación de una serie de principios de Rango Constitucional y Legal, que le daban el marco de acción, y que en el caso no fueron tenidos en cuenta, haciendo de su actuación que la misma sea ilegal

Falsa motivación de los actos hoy cuestionados, en tanto la declaración extemporánea se presentó en debida forma.

Indica que el 8 de octubre de 2012, se volvió a presentar declaración de Retención en la Fuente del periodo 6 del año 2011, liquidando un total de retenciones más sanciones de \$42.134.000, pagando al día siguiente de esa fecha solo el valor de las sanciones ya que el valor de las retenciones había sido pagado anteriormente (12 de julio de 2011). Esto quiere decir y aplicando el artículo 580-1 del estatuto Tributario que es base de la administración para aplicar la Sanción por No Declarar del artículo 634 de la misma norma, que sin tomar en cuenta los principios descritos en el primer cargo demandado, puede admitir que la primera declaración esto es la del 11 de julio de 2012, no se presentó en tanto no fue pagada sino hasta el día siguiente cuando ya se había vencido el plazo.

Pero también es cierto que la declaración presentada el 8 de octubre de 2012, si era procedente porque el pago total de las retenciones se había verificado, desde el 12 de julio de 2011, esto en virtud de que la ley exige es el pago total de las retenciones en la fuente, siendo irrelevante el hecho de que las sanciones fueran pagadas al día siguiente, por lo cual la declaración del 8 de octubre de 2012, tenía plenos efectos legales, y en tanto se presentó antes de que se profiriera emplazamiento para declarar, no podía la administración aplicar la sanción por no declarar.

Por tanto, asegura la configuración de vulneración al debido proceso, toda vez que

la declaración presentada el 8 de octubre de 2012 tenía plenos efectos legales en tanto las retenciones habían sido pagadas en su totalidad desde el 12 de julio de 2011, es decir si hubiera discusión sería sobre la sanción que fue pagada en la oportunidad del 9 de octubre de 2012. Lo que nos deja en un escenario en el que existe una declaración extemporánea donde ya se habían pagado las retenciones, solo quedando así por liquidar y pagar las sanciones, es entonces que si la sanción por extemporaneidad que fue la que se liquidó y pago está mal calculada en dicha declaración, lo que legalmente procede es una Liquidación Oficial de Corrección Aritmética, en la que se corrija el monto de las sanciones, siendo para el caso improcedente la sanción por no declarar, que es precisamente el proceso en esta oportunidad discutido.

II. SÍNTESIS DE LA CONTESTACIÓN

La **U.A.E. DIAN** dio contestación a la presente demanda⁵, oponiéndose a las pretensiones de la misma, de la siguiente manera:

El pago como condición de eficacia de las declaraciones de retención en la fuente.

Indica que el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, es la norma que condiciona la eficacia de las declaraciones de retención en la fuente al pago total de los montos declarados en las mismas, por lo que la presentación de las declaraciones de retención en la fuente constituye una obligación tributaria en cabeza de quienes conforme a las normas tributarias son agentes retenedores; entonces debe entenderse que, cuando dicha declaración no se presenta con el pago total de las sumas declaradas, se entiende que el agente retenedor no ha cumplido con su obligación. Cuando se habla de pago total, se hace referencia a que el pago debe contener, si en ella se registra, el valor de sanciones en intereses, pues de no ser así, no se configuraría el pago total.

Expone que, con fundamento en el amplio margen de configuración, la H. Corte Constitucional, ha establecido que los requisitos exigidos por el legislador para

⁵ Folios 82 al 98 del Cdo Ppal.

que se entienda presentada la declaración tributaria, son un medio para que la administración posea la Información necesaria para garantizar el principio de eficacia tributaria, que a su turno permite la realización de una serie de objetivos constitucionales, lo anterior es establecido en la Sentencia C-884 de 1999, la cual es transcrita por la accionada, donde se determinó que es válido y proporcional restar eficacia a las declaraciones de retención en la fuente que se presentan sin pago total, por cuanto la "obligación de pagar que resulta exigible de los agentes retenedores se refiere a una obligación propia del desarrollo de una función pública que la ley les encomienda, que es la de retener para el fisco los impuestos pagados en la fuente por tales contribuyentes".

Asegura que, es claro que el hecho de no cancelar concomitantemente con la declaración respectiva, las sumas incorporadas en las declaraciones de retención en la fuente le resta eficacia jurídica a dichas declaraciones, lo cual se justifica teniendo en cuenta que el recaudo efectivo y eficiente de la retención en la fuente es de vital importancia desde el punto de vista constitucional. Tanto es así, que no sólo justifica la imposición de la carga a los particulares de retener Impuestos a nombre del Estado, sino que además amerita que el legislador tipifique penalmente su incumplimiento.

**Presupuestos normativos para la imposición de la sanción por no declarar.
Cuantía de la sanción.**

Explica que el ordenamiento jurídico procedimiento a seguir por parte de la Administración Tributaria cuando se evidencia el incumplimiento por parte de algún contribuyente al deber de declarar, es el contenido en los artículos 715, 716, 717 y 643 del Estatuto Tributario, normas que se deben cumplir para garantizar el debido proceso a los contribuyentes.

En lo referente al artículo 643 del ET, el cual establece el monto de la sanción por no declarar, indica que en esta norma se estableció que se debe imponer sanciones, a quien no cumpla con el deber de declarar, una sanción si después de que es emplazado para hacerlo, dicho deber no se cumple, sanción que para el caso de las retenciones en la fuente equivale al diez (10%) por ciento de los

cheques girados o costos y gastos o al 100% de las retenciones que figuren en la última declaración de retención, el que fuere superior, lo que evidencia, que la imposición de la sanción y el monto de la misma no constituyen una facultad discrecional en cabeza de la Administración, sino que se erigen como una facultad reglada a cargo del ente fiscal, como quiera que el legislador ya estableció el procedimiento a seguir y la cuantía en que la misma se debe imponer.

En atención a la normativa antes expuesta, asegura que debe entenderse, que cuando la declaración por retefuente no se presenta con el pago, se entiende que el agente retenedor no ha cumplido con su obligación, es por ello que cuando la DIAN evidenció que la declaración por concepto de retención en la fuente del periodo 6 del año gravable 2011 fue presentada sin pago total, entendió válidamente que la sociedad actora no había cumplido con su obligación, es decir, que se encontraba omisa por dicho concepto, por lo que después de seguir el trámite respectivo decidió imponer la sanción cuantificada de la siguiente manera:

CONCEPTO	BASE	VALOR DE LA SANCIÓN
El 10% del valor de los cheques girados durante el mes de junio de 2011	\$ 1.403.540.539	\$ 140.354.054
El 10% del valor total de los costos y gastos, según balance de prueba del mes de junio de 2011	\$ 3.253.890.400	\$ 325.389.000
El ciento por ciento (100%) de las retenciones que figuren en la última declaración de retenciones presentada, el que fuere superior	\$ 38.786.000	\$ 38.786.000

De acuerdo a lo anterior, manifiesta que en ese sentido, pierde sustento lo dicho por el demandante cuando afirma que la Administración vulneró el principio de proporcionalidad, por cuanto la U.A.E. DIAN no hizo uso de facultad discrecional alguna para cuantificar la sanción, es decir, mi representada no determinó el monto de la sanción teniendo en cuenta varias opciones permitidas por la norma sino que impuso la más alta entre las opciones tal y como lo ordenó el propio legislador en el numeral 3o del artículo 580-1 Indicado con anterioridad.

De igual manera asegura que, gran parte de los motivos de inconformidad, los funda la actora sobre la base de que la actuación de la demandante no generó un daño, por cuanto si bien es cierto no canceló el valor de las retenciones concomitantemente con la declaración respectiva el día en que debía realizarlo, dicho pago se verificó el día siguiente, lo que demuestra que la lesividad no se

dicho monto se canceló el 12 de julio de 2011, esto es un día después del vencimiento correspondiente, mediante el recibo oficial de pago No. 4907744291564.

De esa manera, es claro que, de conformidad con lo indicado anteriormente, la declaración presentada sin el pago total no produjo efecto legal alguno y por lo tanto se entiende que el agente retenedor no cumplió en ese momento con su obligación.

Afirma que el apoderado de la sociedad demandante indicó, que el pago no se realizó concomitantemente con la presentación de la declaración y con anterioridad al vencimiento de la obligación “por causas ajenas al actuar del contribuyente ya que se dio por que (sic) la plataforma electrónica de la DIAN solo pudo generar el Recibo Oficial de Pago para el día siguiente, teniendo que realizar el pago en Bancos, dado que tampoco al día siguiente existió disponibilidad de dicha plataforma”. Al respecto, esgrime que Dicha afirmación pretende trasladarle la responsabilidad a la administración por el descuido del contribuyente en el pago oportuno de su obligación, sin aportar siquiera una prueba que respalde su afirmación, sin que en los antecedentes administrativos obrare material probatorio que evidencie que, debido a un fallo en el servicio electrónico de la administración tributaria, el pago se tuvo que realizar hasta el día 12 de julio de 2011.

Aunado a la falta de material probatorio que respalde ese dicho, lo cierto es que en el expediente administrativo se evidencia todo lo contrario, pues no de otro modo se puede entender que utilizando el sistema electrónico de la administración la sociedad demandante presentó la declaración cuya eficacia fue desestimada por mi representada. Es decir, tan es así que los sistemas informáticos se encontraban habilitados que la demandante pudo presentar su declaración por ese medio.

III. TRÁMITE PROCESAL

Admitida la demanda en auto de fecha 2 de junio de 2016⁶, se dispuso por la Secretaría de la Sección notificar a las partes, trámite el cual una vez efectuado

⁶ Folios 60 al 62 del Cdo Ppal.

configuró por cuanto no se afectó el recaudo nacional, lo cual, en su sentir, riñe con el principio de lesividad de que trata el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.

Para el ente fiscal, tal afirmación riñe con lo conceptuado por la H. Corte Constitucional, en cuanto a la necesidad de que los responsables trasladen en tiempo las sumas retenidas, es para garantizar la efectividad y eficiencia del recaudo, lo que a su vez permite la realización de los fines del Estado en la mayor medida posible.

De igual forma indica que, en el presente caso no se puede sostener la afirmación hecha por el demandante, en el sentido de que no pagar en tiempo las obligaciones por concepto de retenciones en la fuente no constituye un daño al recaudo nacional, ya que ese solo hecho, vulnera la confianza que el Estado ha depositado al agente retenedor -como servidor público- de recaudar dineros fiscales, vulnerando de igual manera, la confianza de quien paga el tributo cuando es objeto de la respectiva retención en la fuente y; limita el actuar del Estado mismo pues no puede contar con la fuente de financiación el día esperado, por lo que en el presente caso, no se vulneró ni el principio de lesividad ni el de proporcionalidad como lo pretende hacer ver el demandante.

Ahora, afirma que la declaración de retención en la fuente presentada por el demandante, por concepto del sexto (6) periodo del año gravable 2011, no produjo efecto legal alguno por cuanto no se pagó con ella la totalidad del valor declarado, con lo cual y dado el procedimiento seguido por la Administración para la imposición de la sanción hoy estudiada, se tiene que no se vulneraron los principios de lesividad, proporcionalidad, integración normativa, igualdad y buena fe.

Asegura que, verificado los antecedentes administrativos, es cierto y no se discute en el presente asunto, que de conformidad con el Decreto 4836 de 2010, el día de vencimiento para presentar con pago la declaración de retención en la fuente del sexto (6) periodo de 2011 era el 11 de julio de 2011. Obra en el expediente que el día 11 de julio de 2011, la sociedad demandante presentó electrónicamente la declaración en cita, con un total a pagar en cuantía de \$41.874.000. Sin embargo,

mediante providencia del 5 de octubre de 2017⁷ se fijó fecha y hora para llevar a cabo la audiencia inicial que fue celebrada el 13 de marzo de 2018⁸, donde el Despacho sustanciador durante el desarrollo de la misma, resolvió cada una de las etapas que la integran, en especial **la de fijación del litigio**, estableciendo así el problema jurídico a resolver en el presente proceso, para finalmente y una vez llevado a cabo todo el trámite previsto en el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011, ordenó correr traslado a las partes para que presentaran sus alegatos de conclusión, ello en consideración a que las pruebas aportadas por las partes fueron incorporadas al proceso, sin que existiera alguna más por practicar.

La **Entidad accionada**⁹, y la **parte actora**¹⁰ presentaron a consideración del Despacho, **escritos de alegatos de conclusión**, donde fueron reiterados los argumentos expuestos por estas en sus escritos de contestación de demanda y demanda, respectivamente.

Mientras tanto, el **Ministerio Público** guardó silencio.

IV. CONSIDERACIONES

La Sala, al no encontrar causal alguna que invalide la actuación hasta aquí surtida, procede a decidir lo que en derecho corresponda, en primera instancia, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 187 de la Ley 1437 de 2011.

1. COMPETENCIA

Es competente la sub sección “A” de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, conforme lo dispuesto en el artículo 152 de la Ley 1437 de 2011, para conocer en primera instancia, del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesto por la parte actora en contra de la Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

⁷ Folio 125 del Cdo Ppal.

⁸ Folios 133 al 144 del Cdo Ppal.

⁹ Folios 146 al 158 del Cdo Ppal.

¹⁰ Folios 159 al 164 del Cdo Ppal.

2. PROBLEMA JURÍDICO

El problema jurídico se centra en determinar, si los actos administrativos, Resolución sanción No. 312412014000026 del 18 de noviembre de 2013¹¹, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes – DIAN, por medio de la cual se el impuso a la sociedad actora la sanción establecida en el artículo 643 del Estatuto Tributario en cuantía de \$325.389.000, por no haber presentado la declaración de retención en la fuente por el período 6º del año gravable 2011, y la Resolución No. 011832 del 1º de diciembre de 2015¹², proferida por la Dirección de Gestión Jurídica, de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes–DIAN, mediante la cual se resolvió un recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución sanción No. 312412014000026 del 18 de noviembre de 2013, la cual confirmo en su totalidad el acto recurrido, están viciados de nulidad o si por el contrario, estos actos administrativos fueron fundamentados con la normatividad legal vigente. Al respecto y en atención a la fijación del litigio realizada en audiencia inicial el 13 de marzo de 2018¹³, la Sala procede a estudiar y resolver el presente asunto, así:

1. Determinar si era procedente la imposición de la sanción por la no presentación de la declaración de retención en la fuente por el 6o bimestre del año gravable 2011, para lo cual se deberá analizar si se cumplió para ello, con el requisito de eficacia consagrado en el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, así como con los principios rectores del régimen sancionatorio.
2. Verificar si los actos administrativos demandados fueron falsamente motivados.

3. CASO EN CONCRETO

3.1. Tesis demandante: La parte actora, sostiene que los actos demandados adolecen de ilegalidad, en la medida que fue indebidamente impuesta a ella, la

¹¹ Folios 26 al 41 del Cdo Ppal.

¹² Folios 146 al 151 del Cdo Ppal.

¹³ Folios 133 al 144 del Cdo Ppal.

sanción por la no presentación de la declaración de retención en la fuente por el 6o bimestre del año gravable 2011, cuando esta presentó y pagó dicho tributo.

3.2. Tesis demandada: Por su parte, la Entidad demandada considera que los actos administrativos demandados, son legales y se encuentran debidamente fundamentados, ya que considera que la sanción impuesta por la no presentación de la declaración de retención en la fuente por el 6o bimestre del año gravable 2011, esta acorde a derecho, en la medida que la compañía no presentó en debida forma la declaración, generando así la ineficacia de la misma, tal como así lo dispone el artículo 580-1 del Estatuto Tributario.

3.3. Tesis de la Sala: No se comparte la interpretación realizada por la parte actora, por las siguientes razones:

3.3.1. La Sala comienza por determinar si era procedente la imposición de la sanción por la no presentación de la declaración de retención en la fuente por el 6o bimestre del año gravable 2011, para lo cual se deberá analizar si se cumplió para ello, con el requisito de eficacia consagrado en el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, así como con los principios rectores del régimen sancionatorio.

Para resolver es preciso observar que, de conformidad con el artículo 368 del Estatuto Tributario, son agentes de retención “(...) *demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente*”, las cuales de conformidad con los artículos 375 y 376 ibídem, están obligados a efectuar la retención o percepción del tributo cuando intervengan en actos u operaciones comerciales y a su vez, a consignar dichos valores retenidos, en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional, donde la no consignación de estos valores, dentro de los plazos indicados causarán intereses de mora, que se liquidarán y pagarán por cada mes o fracción de mes calendario de retardo¹⁴.

¹⁴ Folio 377 del Estatuto Tributario.

Teniendo en cuenta lo anterior, por disposición del artículo 574 del Estatuto Tributario, los agentes retenedores del impuesto sobre la renta y complementarios, del impuesto sobre las ventas, y del impuesto de timbre nacional, deberán presentar la declaración mensual de retenciones en la fuente, siendo necesario para ello, la utilización de los formatos que prescriba la DIAN, donde su director en circunstancias excepcionales, podrá autorizar la recepción de declaraciones que no se presenten en los formularios oficiales¹⁵

Ahora, la presentación electrónica de declaraciones y pagos tributarios se prevé según el artículos 579-2 del Estatuto Tributario, en los siguientes términos:

***“Artículo 579-2. Presentación electrónica de declaraciones.** Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 579, 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. 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.*

(...)”

Ahora, mediante el Decreto 4836 del 30 de diciembre de 2010, el Gobierno Nacional fijó los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipas y retenciones en la fuente, para la vigencia 2011

Visto lo anterior, es preciso tener en cuenta, que el legislador también instituyó que las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total, serán ineficaces, tal como así lo dispone el artículo 580-1 del Estatuto Tributario:

¹⁵ Artículo 578 del Estatuto Tributario.

“Artículo 580-1. Ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total. Las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.

Lo señalado en el inciso anterior no se aplicará cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular de un saldo a favor igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente. Para tal efecto el saldo a favor debe haberse generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración.

El agente retenedor deberá solicitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la compensación del saldo a favor con el saldo a pagar determinado en la declaración de retención, dentro de los seis meses (6) siguientes a la presentación de la respectiva declaración de retención en la fuente.

Cuando el agente retenedor no solicite la compensación del saldo a favor oportunamente o cuando la solicitud sea rechazada la declaración de retención en la fuente presentada sin pago no producirá efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.

(...)”

De acuerdo a las normas antes referenciadas, las cuales entregan un amplio entendimiento sobre los deberes de los agentes de retención de tributos del orden nacional, se hace necesario explicar, que el legislador en aras de garantizar el cumplimiento de tales deberes legales, estableció que el incumplimiento de estos generaría sanciones de carácter pecuniario, tal como el establecido en el artículo 643 del Estatuto Tributario:

“Artículo 643. La sanción por no declarar será equivalente:

(...)

3. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración de retenciones, al diez por ciento (10%) de los cheques girados o costos y gastos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Administración por el periodo al cual corresponda la declaración no presentada, o al ciento por ciento (100%) de las retenciones que figuren en la última declaración de retenciones presentada, el que fuere superior.

(...)

PARAGRAFO 1o. Cuando la Administración de Impuestos disponga solamente de una de las bases para practicar las sanciones a que se refieren los numerales de este artículo, podrá aplicarla sobre dicha base sin necesidad de calcular las otras.

PARAGRAFO 2o. Si dentro del término para interponer el recurso contra la resolución que impone la sanción por no declarar, el contribuyente, responsable o agente retenedor, presenta la declaración, la sanción por no declarar se reducirá al diez por ciento (10%) del valor de la sanción inicialmente impuesta por la Administración, en cuyo caso, el contribuyente, responsable o agente retenedor, deberá liquidarla y pagarla al presentar la declaración tributaria. En todo caso, esta sanción no podrá ser inferior al valor de la sanción por extemporaneidad, liquidada de conformidad con lo previsto en el artículo 642.”

Ahora es precioso tener en cuenta, que nuestro ordenamiento jurídico instituye un trámite especial dirigido contra los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes obligados a presentar las declaraciones que omitan su cumplimiento, regulado por en los artículos 715 a 719 del Estatuto Tributario, el cual se inicia con el denominado **emplazamiento para declarar**, acto mediante el cual la DIAN invita a los que previamente haya comprobado que están obligados a ello, para que cumplan ese deber dentro del término de un mes y les advierte las consecuencias en caso de persistir en su omisión.

El efecto jurídico de no cumplir esta obligación dentro del plazo otorgado en el emplazamiento, es la imposición de la **sanción por no declarar**, donde en el caso particular en el que nos encontramos, sería la prevista en el numeral 3° del artículo 643 del Estatuto Tributario, pues se trata de la omisión de informar a la autoridad tributaria las retenciones practicadas en el periodo.

Una vez observada la normativa que antecede, la Sala presta atención al caso que nos ocupa, donde se encuentra probado, que la sociedad contribuyente según su Registro Único Tributario – RUT¹⁶, tiene como numero de NIT 830.079.832-2, con responsabilidades: 03- Impuesto al patrimonio, 05- Impuesto renta y complementarios - régimen ordinario, 07- Retención en la fuente a título de renta, 09- Retención en la fuente en el impuesto sobre las ventas, entre otras.

¹⁶ Folios 55 del Cdo de A.A.

De conformidad con el artículo 24 del Decreto 4836 del 30 de diciembre de 2010, la compañía tenía plazo para presentar y pagar su declaración de retención en la fuente del sexto periodo del año 2011, el día 11 de julio de 2011.

En fecha del 11 de julio de 2011, la sociedad actora presentó sin pago la declaración de retención en la fuente del sexto periodo del año 2011, con Adhesivo 91000116111640 y Formulario 3507705241051¹⁷, registrando un valor por total de retenciones por la suma de \$41.874.000 pesos mte.

El día 12 de julio de 2011, la compañía mediante los Recibo Oficial de Pago No. 4907744291564 y 4907744292444, cancelo en referencia a la anterior declaración, la suma de \$41.903.000 pesos mte¹⁸.

En fecha del 8 de octubre de 2012, la accionante presentó nuevamente la declaración de retención en la fuente del sexto periodo del año 2011, con Adhesivo 91000153048352 y Formulario 3507731368229¹⁹, sin pago, registrando un valor por total de retenciones por la suma de \$41.874.000 pesos mte., más sanciones por valor de \$260.000 pesos mte., para un total de \$42.134.000 pesos mte.

Posteriormente, el 9 de octubre de 2012 la sociedad actora presentó Recibo Oficial de Pago 19012020589967, cancelando en referencia a la anterior declaración, la suma de \$260.000 pesos mte²⁰.

El día 23 de mayo de 2014, fue proferido el Emplazamiento para Declarar No. 312382014000022²¹ por la Entidad demandada, mediante el cual emplaza a la compañía, para que cumpla con la obligación de presentar la Declaración de Retención en la Fuente del sexto periodo año 2011. La hoy demandante entregó respuesta a dicho acto, mediante escrito del 26 de junio de 2014, con el radicado

¹⁷ Folio 15 del Cdo de A.A.

¹⁸ Folio 16 del Cdo de A.A.

¹⁹ Folio 18 del Cdo de A.A.

²⁰ Folio 19 del Cdo de A.A.

²¹ Folios 69 a 76 del Cdo de A.A.

No.007603²², donde excusa su omisión en las fallas del sistema de la DIAN para la recepción de las declaraciones y recibos de pago, sin entregar prueba al respecto.

Posteriormente, la Administración, mediante Resolución Sanción por no Declarar No. 312412014000026 del 18 de noviembre de 2013²³, impone la sanción establecida en el artículo 643 del Estatuto Tributario a la compañía, en cuantía de \$325.389.000 pesos mte., acto que fue recurrido mediante escrito con radicado con el No.00000538 del 20 de enero de 2015²⁴, adicionado con escrito de la misma fecha y radicado 0000576²⁵.

El recurso de reconsideración antes mencionado, fue resuelto de manera desfavorable a través de la Resolución No. 011832 del 1º de diciembre de 2015²⁶.

Una vez estudiados los fundamentos de hecho que componen el proceso objeto de esta providencia, es evidente que la sociedad actora tenía como deber legal, el declarar y pagar al fisco las retenciones que, por virtud de sus relaciones comerciales y económicas, hubiese recaudado, lo cual para el período 6º del año 2011, debía hacerlo en fecha del 11 de julio de 2011, lo que no fue hecho ya que en dicha fecha la demandante solo presentó la declaración de retenciones en la fuente por el período 6º del año 2011, sin presentar el pago de la misma.

Al día siguiente, es decir en fecha del 12 de julio de 2011, la sociedad actora presentó el pago electrónico de la declaración de retención en la fuente por el sexto período del año 2011, pagos estos que no se pueden relacionar con la declaración presentada el 11 de julio de 2011, ya que la misma es ineficaz por disposición del artículo 580-1 del Estatuto Tributario, lo cual hace que no tenga efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare. Lo mismo sucede con la declaración presentada por la actora en fecha del 8 de octubre de 2012, en la cual constata la Sala, no hay pago alguno dentro del expediente que se relacione con esta declaración, lo cual comprueba que ha la

²² Folios 79 a 86 del Cdo de A.A.

²³ Folios 110 a 118 del Cdo de A.A.

²⁴ Folios 123 a 132 del Cdo de A.A.

²⁵ Folio 138 del Cdo de A.A.

²⁶ Folios 146 al 151 del Cdo de A.A.

fecha la sociedad contribuyente no ha presentado en debida forma la declaración de retención en la fuente por el sexto período del año 2011.

La anterior actuación desplegada es suceptible por mandato legal, de ser castigada con la imposición de la sanción establecida en el numeral 3º del artículo 643 del Estatuto Tributario.

Ahora, para la sociedad demandante, el motivo por el cual no pudieron realizar el pago de la declaración de retención en la fuente por el 6º período del año 2011, se debió a fallas del sistema de la DIAN, que no le permitió la recepción de documentos en la fecha del vencimiento. Adicional a lo anterior, la parte actora arguye que la imposición y el monto de la sanción van en contravía de los principios rectores sancionatorios, consagraos en la ley, en especial el contenido del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.

Al respecto se hace pertinente observar, los lineamientos que fijó el H Consejo de Estado en la sentencia del 25 de octubre de 2017²⁷, donde se realiza un estudio pormenorizado del régimen de responsabilidad objetiva en materia administrativa sancionatoria, al principio de buena fe y su aplicación relativa en materia tributaria, así como de la aplicabilidad de los principios establecidos por el legislador en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012:

“Sobre el particular, la Sala considera pertinente reiterar los lineamientos que fijó la Corte Constitucional en la sentencia C-690 de 1996 de la Corte Constitucional.

Esa sentencia, la Corte se refirió al régimen de responsabilidad objetiva en materia administrativa sancionatoria, al principio de buena fe y su aplicación relativa en materia tributaria, y a lo razonable que resulta suponer que ha actuado de manera dolosa o negligente quien ha incumplido un deber tributario tan claro como es la presentación de la declaración tributaria en debida forma. También aludió a que proceden como eximentes de responsabilidad de la obligación de declarar, la fuerza mayor y el caso fortuito. Así se pronunció la Corte Constitucional:

“Derecho sancionador tributario, culpabilidad y carga de la prueba.

²⁷ H. Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 25 de octubre de 2017, exp. 05001-23-31-000-2006-03646-01 (20849), C.P. Dr. Julio Roberto Piza Rodriguez.

12. Por todo lo anterior, la Corte considera que resulta desproporcionado y violatorio de los principios de equidad y justicia tributarios la consagración de una responsabilidad sin culpa en este campo, por lo cual considera que en este ámbito opera el principio de *nulla poena sine culpa* como elemento integrante del debido proceso que regula la función punitiva del Estado.

En ese orden de ideas, es indudable que, en virtud de la presunción de inocencia, también elemento propio del debido proceso (CP art. 29), corresponde al Estado y, en particular a la administración tributaria, probar que la persona no ha cumplido con su deber de presentar la declaración tributaria para poder imponer las sanciones previstas por la ley. Ahora bien, probado el incumplimiento de la ley tributaria, que es una exteriorización de la inobservancia de un deber constitucional y legal de particular trascendencia, como es el de contribuir a la financiación de los gastos del Estado (CP art. 95 ord. 9), el interrogante que surge es el siguiente: ¿es también necesario, en virtud de la presunción de inocencia y del principio *nulla poena sine culpa*, que el Estado deba probar que la persona efectuó tal conducta omisiva de manera culpable? O, en este campo, ¿la ruptura del deber constitucional y legal puede constituir una base suficiente que permita a la ley presumir la culpabilidad de aquella persona a quien la administración ya ha demostrado fácticamente que no presentó la declaración fiscal en los términos establecidos por la ley?

13- Para responder a ese interrogante, la Corte recuerda que el debido proceso en general, y el principio de culpabilidad en particular, no se aplican exactamente de la misma forma en materia penal y en el campo tributario, ya que entre el derecho penal y los otros derechos sancionadores existen diferencias que no pueden ser desestimadas. Así, el derecho penal no sólo afecta un derecho tan fundamental como la libertad, sino que además sus mandatos se dirigen a todas las personas, por lo cual es natural que en ese campo se apliquen con máximo rigor las garantías del debido proceso. En cambio, otros derechos sancionadores no sólo no afectan la libertad física, pues se imponen otro tipo de sanciones, sino que además sus normas operan en ámbitos específicos, ya que se aplican a personas que están sometidas a una sujeción especial -como los servidores públicos- o a profesionales que tienen determinados deberes especiales, como médicos, abogados o contadores, o son resultados de deberes constitucionales específicos, como en el campo tributario. En estos casos, la Corte ha reconocido que los principios del debido proceso se siguen aplicando, pero pueden operar con una cierta flexibilidad en relación con el derecho penal²⁸.

En ese orden de ideas, la sanción administrativa que se impone a quien incumple el deber constitucional de tributar (C.P. art. 95 ord 9º) goza de ciertas prerrogativas en beneficio de la administración, toda vez que esa facultad es un instrumento que permite la realización de la naturaleza misma del Estado, de tal forma que los derechos y garantías de los ciudadanos se atenúan o matizan en relación con las garantías máximas del derecho penal.

²⁸Ver, entre otras, las sentencias C-214 de 1994, C-244 de 1996 y C-597/96.

Además, no se puede olvidar que uno de los principios que gobiernan el sistema tributario es el de eficiencia, según el cual el Estado debe recaudar los impuestos con el menor costo administrativo posible, a fin de que la cantidad de dinero retirada a los contribuyentes sea casi la misma que la que entra al tesoro del Estado, por lo cual, los procedimientos sancionatorios tributarios deben ser ágiles y lo menos onerosos posibles, con el fin de potenciar el recaudo y disminuir los costos del mismo. En efecto, sería absurdo que componentes importantes de los ingresos fiscales se destinaran a financiar los costos de los procesos administrativos y judiciales creados para asegurar el cumplimiento de los deberes tributarios. Finalmente, en general es razonable suponer que ha actuado de manera dolosa o negligente quien ha incumplido un deber tributario tan claro como es la presentación de la declaración tributaria en debida forma, por lo cual resulta natural considerar que la prueba del hecho -esto de la no presentación de la declaración- es un indicio muy grave de la culpabilidad de la persona. Por consiguiente, teniendo en cuenta que las sanciones impuestas en caso de no presentación de la declaración tributaria son de orden monetario, que el cumplimiento de este deber es esencial para que el Estado pueda cumplir sus fines, y conforme al principio de eficiencia, la Corte considera que una vez probado por la administración que la persona fácticamente no ha presentado su declaración fiscal, entonces es admisible [que] la ley presuma que la actuación ha sido culpable, esto es, dolosa o negligente.

14- Lo anterior no implica una negación de la presunción de inocencia, la cual sería inconstitucional, pero constituye una disminución de la actividad probatoria exigida al Estado, pues ante la evidencia del incumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria, la administración ya tiene la prueba que hace razonable presumir la culpabilidad del contribuyente. En este orden de ideas, la flexibilidad del principio de prueba de la culpabilidad en este campo no implica empero condonación de la prueba para la administración, puesto que en sanciones de tipo administrativo, tales como las que se imponen en ejercicio del poder de policía o las sanciones de origen tributario, deben estar sujetas a la evidencia del incumplimiento, en este caso la no presentación de la obligación tributaria, la cual hace razonable la presunción de negligencia o dolo del contribuyente.

Sin embargo, el principio de culpabilidad quedaría anulado con grave afectación del debido proceso administrativo, y principalmente del derecho a ser oído, si no se le permite al contribuyente presentar elementos de descargo que demuestren que su conducta no ha sido culpable, por ejemplo, por cuanto no le era posible presentar personalmente la declaración por haberse encontrado secuestrado en ese tiempo, por lo cual ésta fue presentada por un agente oficioso. Estos descargos no son entonces simples negativas de la evidencia, sino pruebas certeras que demuestran el advenimiento de hechos ajenos a la culpa de la persona obligada a declarar, las cuales deben ser tomadas en consideración por la Administración, puesto que como ya se indicó en esta sentencia, resulta contrario al debido proceso, a la dignidad humana y a la equidad y justicia tributarias (CP art. 1º, 29 y 363) sancionar a la persona por el sólo hecho de incumplir el deber de presentar la

declaración fiscal, cuando la propia persona ha demostrado que el incumplimiento no le es imputable sino que es consecuencia de un caso fortuito o una fuerza mayor.”

La Sala también ha seguido los lineamientos de la sentencia C-160 de 1998, al analizar la obligación formal de suministrar la información exógena. Preciso, entre otros, los siguientes criterios relevantes para el caso que ahora se analizan:

“- Que el ejercicio de la potestad sancionadora de la administración se encuentra limitado por el respeto a los principios y garantías que rigen el debido proceso, tal como lo expresa el artículo 29 de la Constitución.

- Que los principios y garantías propios del derecho penal, con ciertos matices, pueden ser aplicados en el campo de las sanciones administrativas, y, concretamente, a las infracciones tributarias. Aplicación que debe hacerse en forma restrictiva, a efectos de garantizar el interés general implícito en ellas, y sin desnaturalizar las características de cada una de las áreas en las que el Estado ejerce su facultad sancionadora.

- Que los principios que inspiran el debido proceso, tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas, incluidas las tributarias, aplicación que debe conciliar los intereses generales del Estado y los individuales del administrado. Por tanto, estos principios deben ser analizados en cada caso, a efectos de darles el alcance correspondiente.

- El principio de legalidad, propio del estado de derecho y, por ende, aplicable a todo el ordenamiento normativo, donde se haga uso del poder punitivo, impone que, para la aplicación de una sanción, exista un precepto en donde se describa claramente la conducta reprochable (tipicidad).

- Que el poder que se reconoce a la administración, para la aplicación de estas normas, no es ilimitado y discrecional, pues, la función sancionadora debe ejercerse dentro de los límites de la equidad y la justicia, tal como lo ordena la Constitución y el artículo 683 del Estatuto Tributario, según el cual “...la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, [según el cual] el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación”.

- Que las sanciones que puede imponer la administración deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador.

- Que la proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones, en el marco de las infracciones tributarias tiene un claro fundamento en el principio de equidad, consagrado en el artículo 363 de la Constitución, equidad que, ... no sólo debe predicarse de la obligación tributaria sustancial, sino que debe imperar en la aplicación y cuantificación de las sanciones que puedan llegarse a

imponer, tanto por el desconocimiento de obligaciones tributarias de carácter sustancial, como de las accesorias a ella. Que el legislador, en este caso, es el primer llamado a dar prevalencia a estos principios, fijando sanciones razonables y proporcionadas al hecho que se sanciona. Pero, igualmente, los funcionarios encargados de su aplicación, están obligados a su observancia.

Aunado a lo anterior, se tiene que el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012²⁹, y, posteriormente, el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, regularon el principio de lesividad y favorabilidad³⁰.

Aunque la Ley 1607 de 2012 precisó que de manera restrictiva que, en virtud del principio de lesividad, una falta será antijurídica cuando afecte el recaudo nacional, la Ley 1819 de 2016 modificó esa norma para precisar que habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias.

Todo lo expuesto para reiterar que el hecho objetivo de no presentar una declaración tributaria sigue constituyendo una infracción administrativa objeto de sanción, pues así está tipificada en la normativa tributaria. No obstante, el agente responsable puede ser exonerado de la sanción en la medida que pruebe que cumplió la obligación, o que no la cumplió por un hecho constitutivo de fuerza mayor o caso fortuito, o que a pesar de que el hecho se tipificó, no causó un daño.”

De conformidad con la jurisprudencia que precede, donde el alto tribunal hace un estudio del régimen de responsabilidad objetiva en materia administrativa sancionatoria, al principio de buena fe y su aplicación relativa en materia tributaria, se concluye que para garantizar la legalidad de las actuaciones del estado, así como el debido proceso, a la dignidad humana y a la equidad y justicia tributarias, la Administración solo debe probar que el contribuyente no ha declarado, sin necesidad de probar la culpabilidad o no en su actuar, pero a su vez, garantizando el debido proceso y defensa de este, permitiéndole al contribuyente presentar elementos de descargo que demuestren que su conducta no ha sido culpable, garantizando así el principio de justicia tributaria y equidad.

²⁹ Artículo 197. Las sanciones a que se refiere el Régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta los siguientes principios: ...

2. LESIVIDAD. La falta será antijurídica cuando afecte el recaudo nacional

3. FAVORABILIDAD. En materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

³⁰ Artículo 282, que modificó el Artículo 640. **Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio.** Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo. ...

PARÁGRAFO 1o. Habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias. El funcionario competente deberá motivarla en el acto respectivo.”

PARÁGRAFO 5o. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.

De igual manera se observa, que el H Consejo de Estado, determinó claramente que, en el régimen de responsabilidad objetiva en materia administrativa sancionatoria, habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias, ya que ha actuado de manera dolosa o negligente quien ha incumplido un deber tributario tan claro como es la presentación de la declaración tributaria en debida forma. En este régimen se deberá garantizar la defensa del indiciado cuando este exponga las pruebas pertinentes que demuestren la falta de culpabilidad en el actuar por omisión del contribuyente, pruebas que demuestren la fuerza mayor o caso fortuito por el cual este no pudo cumplir con su obligación legal de presentar las declaraciones tributarias dentro de los tiempos fijados para ello.

Visto lo anterior y dados los fundamentos facticos y jurídicos expuestos en esta providencia, así como el material probatorio, la Sala de decisión estima que si era procedente la imposición de la sanción por la no presentación de la declaración de retención en la fuente, a la sociedad COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES NACIONALES S.A. – CANCAR S.A., ya que se evidencia que ésta, no presentó en debida forma su declaración de retención en la fuente por el sexto período del año 2011, en la fecha legal establecida para ello, es decir el 11 de julio de 2011, por cuanto para esa dualidad solo presentó la declaración sin hacerlo con el pago, generando así que dicha declaración no tenga efecto legal alguno ya que la misma es tomada como ineficaz, por disposición del artículo 580-1 del Estatuto Tributario.

En cuanto a la declaración presentada en fecha del 8 de octubre de 2011, se evidencia que la misma fue presentada al igual que la primera declaración, sin el pago de las retenciones, por lo cual dicha declaración también es ineficaz.

Es preciso tener en cuenta, que uno de los puntos de defensa de la accionante, en cuanto a la no presentación con pago de la declaración presentada el 11 de julio de 2011, es el argumento respecto a que el sistema de la DIAN no le permitió hacerlo. En cuanto a esto, al hacerse la revisión del cumulo probatorio obrante en el expediente, se observa que no hay prueba alguna que demuestre lo dicho por la actora, donde se evidencie que el sistema de la Administración de Impuestos

Nacionales no el permitió ese día hacer el pago electrónico de las sumas declaradas por esta el 11 de julio de 2011 a las 9:17 am.

Respecto a lo anterior es preciso tener en cuenta, que la declaración fue hecha en horas de la mañana, teniendo todo el resto del día para tratar de hacer el pago en bancos, sin que se evidencie que la actora trato de hacerlo por algún otro modo, lo cual demuestra la omisión desplegado por ella.

En cuanto a la proporcionalidad que aboga vulnerada la demandante, es preciso observar las aristas que contiene la norma sancionatoria para imponer la sanción por no declarar retención en la fuente: *"diez por ciento (10%) de los cheques girados o costos y gastos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al ciento por ciento (100%) de las retenciones que figuren en la última declaración de retenciones presentada, el que fuere superior"*³¹ (Subrayado y negrillas fuera de texto)

Es evidente que la norma sancionatoria solo entrega dos parámetros para tasar la sanción, de los cuales se deberá escoger la opción más alta. Así lo hizo la entidad demandada al momento de liquidar la sanción impuesta a la sociedad actora, de la siguiente manera³²:

CONCEPTO	BASE	VALOR DE LA SANCIÓN
El 10% del valor de los cheques girados durante el mes de junio de 2011	\$ 1.403.540.539	\$ 140.354.054
El 10% del valor total de los costos y gastos, según balance de prueba del mes de junio de 2011	\$ 3.253.890.400	\$ 325.389.000
El ciento por ciento (100%) de las retenciones que figuren en la última declaración de retenciones presentada, el que fuere superior	\$ 38.786.000	\$ 38.786.000

Teniendo en cuenta lo anterior, y dada la carencia de flexibilidad de la norma en cuanto a su manejo e interpretación ya que se debe optar por las tres opciones que la misma prescribe, escogiendo la mayor entre estas, no permitiendo hacer un estudio sobre la manera de aplicar la sanción más allá de las opciones por ella dada, se observa que la Administración a la hora de tasar la sanción impuesta, lo hizo al apego de la norma tomando como base para hacerlo, la omisión realizada

³¹ Numeral 3° del artículo 643 del Estatuto Tributario.
³² Folio 117 vto del Cdo de A.A. Resolución sanción por no declarar No. 312412014000026 del 18 de noviembre de 2013.

por el contribuyente, y escogiendo la opción más alta sin que se observe parámetro alguno que permita proporcionar la sanción según el grado de la falta realizada.

Dado lo anteriormente expuesto, para la Sala de decisión, no se encuentra vulnerado principio legal alguno por parte de la Administración dentro del actuar sancionatorio objeto de revisión, haciéndose así procedente la imposición de la sanción por la no presentación de la declaración de retención en la fuente por el 6º bimestre del año gravable 2011.

3.3.2. Teniendo en cuenta lo hasta aquí dispuesto, la Sala entra a analizar el tema de la falsa motivación de los actos administrativos demandados, para lo cual es preciso tener en cuenta y tal como lo ha reiterado la jurisprudencia del H. Consejo de Estado, que la falsa motivación se relaciona directamente con el principio de legalidad de los actos y con el control de los hechos determinantes de la decisión administrativa, en el sentido que la decisión tomada por la administración debe estar fundamentada en hechos reales debidamente probados, tal como lo expresa la misma corporación así:

*“Para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) O bien que **los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa**; o b) **Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados** y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente. Ahora bien, **los hechos que fundamentan la decisión administrativa deben ser reales** y la realidad, por supuesto, siempre será una sola. Por ende, **cuando los hechos que tuvo en cuenta la Administración para adoptar la decisión no existieron o fueron apreciados en una dimensión equivocada, se incurre en falsa motivación** porque la realidad no concuerda con el escenario fáctico que la Administración supuso que existía al tomar la decisión³³.”*(Subrayado y negrillas fuera de texto)

De acuerdo a lo anterior, para que un acto proveniente de la decisión de la administración no caiga en nulidad por falsa motivación, el mismo debe ostentar la

³³ H. Consejo de Estado, sentencia 18757 de 15 de marzo de 2012, Magistrada Ponente Dra. TERESA BRICEÑO DE VALENCIA.

suficiente sustentación y base probatoria de los hechos expuestos en ella ya si por el contrario no se hiciere esto, nos encontraríamos con razonamientos propios de la administración donde en su sentir se encuentra recubiertos de una manera engañosa, fingida, simulada, falta de ley, de realidad o veracidad; así lo establece la sección segunda del H. Consejo de Estado, el cual establece en su sentencia 1982-10 del 12 de Octubre de 2011, lo siguiente:

*“La falsa motivación, como causal de anulación de los actos administrativos, ha sido entendida como **aquella razón que da la administración de manera engañosa, fingida, simulada, falta de ley, de realidad o veracidad**. De igual forma se ha dicho que la falsa motivación **se configura cuando las circunstancias de hecho y de derecho que se aducen para la emisión del acto administrativo correspondiente, traducidas en la parte motiva del mismo, no tienen correspondencia con la decisión que se adopta o disfrazan los motivos reales para su expedición.**” (Subrayado y negrillas fuera de texto)*

Ahora, ya descendiendo al problema que hoy nos avoca, se tiene que la sociedad COMERCIALIZADORA DE AUTOMOTORES NACIONALES S.A. – CANCAR S.A. afirma, que los actos acusados adolecen de falsa motivación, por cuanto la DIAN no tuvo en cuenta que esta ya había cumplido con el deber de declarar la retención en la fuente por el periodo seis del año 2011, en la medida que la declaración presentada el 8 de octubre de 2012 tenía plenos efectos legales en tanto la retenciones habían sido pagadas en su totalidad desde el 12 de julio de 2011, es decir si hubiera discusión seria sobre la sanción que fue pagada en la oportunidad del 9 de octubre de 2012.

Respecto a la afirmación plasmada por la sociedad actora, esta Sala de decisión, considera necesario entrar a observar la decisión plasmada por la Entidad demandada en la Resolución Sanción por no Declarar No. 312412014000026 del 18 de noviembre de 2013³⁴ hoy demandada, para así analizar si en este acto se estableció una decisión sustentada en los hechos probados dentro del proceso administrativo cuestionado, así como en las normas fiscales vigentes al momento de los hechos:

³⁴ Folios 110 a 118 del Cdo de A.A.

“De la lectura atenta de la disposición en cita, se desprende que desde la promulgación de la Ley .1430 de 2010, las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago no producirán efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare.

Dicho de otro modo, la ineficacia opera por ministerio de la Ley.

Aun así la sociedad en vigencia de esta la Ley, presentó la declaración de retención en la fuente del sexto (6o) periodo del año 2011 sin pago, contrariando la voluntad del legislador, y no estuvo atenta al beneficio que trajo la Ley 1607 de 2012, para acogerse él.

También ha quedado plasmado que enterada la sociedad de la Ineficacia de las declaraciones de retención presentadas, hecho del que tuvo conocimiento oficialmente en la visita practicada por los funcionarios de la División de Gestión de Fiscalización el 20 de enero de 2014, en desarrollo del auto de verificación o cruce N° 312382014000200, quienes le informaron sobre la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas, debido a que sus pagos se realizaron con posterioridad a la presentación, la sociedad no presentó la declaración.

Y transcurridos más de cuatro (4) meses desde la fecha de la visita la sociedad siguió omisa en la presentación de la declaración de retención en la fuente del sexto (6o) periodo del año 2011, con el lleno de los requisitos de Ley, entre los cuales está la exigencia del pago total de las retenciones practicadas por lo que la División de Gestión de Fiscalización siguiendo el debido proceso notificó el 27 de mayo de 2014 el emplazamiento para declarar N° 312382014000022.

Como respuesta al mismo, la sociedad escuda su negligencia responsabilizando a la DIAN en los términos ya vistos a lo largo de esta disertación.

En este punto es menester aclararle a la sociedad, que la DIAN no actuó premeditadamente, como lo asegura en su escrito de respuesta al emplazamiento para declarar, donde textualmente dice:

(...)

Pasa por alto el contribuyente que la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente nació con la presentación de las mismas por la falta de pago.

Por otra parte, tampoco es de recibo para el Despacho el argumento de la apoderada quien alega que el valor de las retenciones en la fuente practicadas por el agente retenedor, no se consignaron oportunamente porque no se pudo generar el respectivo recibo a través del sistema. Veamos porque.

El portal de la DIAN brinda la oportunidad de generar el recibo de pago como una alternativa que facilita la operación, pero en situaciones como las que narra la sociedad, el pago se puede realizar por medios distintos a los electrónicos, es decir utilizando los recibos oficiales de pago que pone a disposición del contribuyente la entidad en los puntos de contacto a nivel nacional.

Y para despejar todas las inquietudes planteadas por la sociedad a través de su apoderada especial, hablemos de la sanción por no declarar propuesta en el emplazamiento para declarar en cuantía de \$325.389.000, suma que la actora califica como un castigo injusto.

Recordemos que la sociedad tuvo la oportunidad de presentar la declaración de retención en la fuente correspondiente al sexto (6°) periodo del año 2011, con ocasión de la visita adelantada en desarrollo del auto de verificación donde se le informó de la ineficacia de las declaraciones presentadas. De haberlo hecho en ese momento la sanción por extemporaneidad de conformidad con lo señalado en el artículo 641 del Estatuto Tributario no habría excedido el 100% de las retenciones.

Pero como quiera que el agente retenedor se negó a cumplir con el deber formal, la autoridad tributaria dictó emplazamiento para declarar, situación que en las condiciones del artículo 642 ibídem duplica el valor de la sanción, limitándola al 200% de las retenciones.

No obstante, la sociedad hizo caso omiso del emplazamiento para declarar, argumentando las razones que han sido debatidas ampliamente en la presente actuación administrativa.

En este orden de ideas y agotado el procedimiento previsto en los artículos 715 y 716 del Ordenamiento Tributario, la Administración de Impuestos procederá a aplicar la sanción por no declarar de que trata el artículo 643 del mismo ordenamiento.”

Lo hasta aquí expuesto evidencia, que la DIAN, contrario a lo manifestado por la parte actora, desplegó una labor diligente con el fin de establecer el incumplimiento de los parámetros instaurados por el legislador para la correcta presentación de la declaración de retención en la fuente, así como la imposición de la sanción establecida en el numeral 3° del 643 del Estatuto Tributario, determinando el alcance de la norma, donde al contrastar el material probatorio obrante dentro del proceso, constató que la parte actora no presentó en debida forma su declaración de retención en la fuente por el período 6° del año 2011, lo cual contrajo que esta sea ineficaz, y por tanto el sea impuesta al contribuyente, la sanción por no declarar establecida en la norma en comento.

De conformidad con lo anterior, para la Sala de decisión es evidente que la entidad demandada si sustentó en debida forma los actos objeto de demanda, no evidenciándose así falsedad alguna en los argumentos que solidifican los mismos.

En atención a lo antes expuesto y de conformidad con las normas mencionadas, la Sala no observa causal alguna de ilegalidad respecto a los actos administrativos demandados, por lo cual estos mantienen su legalidad, circunstancia que no fue desvirtuada por la parte actora, por lo que procede denegar las pretensiones de la demanda.

De la condena en costas

Conforme lo dispuesto por los últimos pronunciamientos de la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia del 06 de julio de 2016 con ponencia del Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, se advierte que en el presente asunto la parte vencida no será condenada a pagar las costas del proceso, por cuanto la parte interesada del asunto no demostró sumariamente la causación de estas, presupuesto necesario para poder establecer el pago de este concepto.

“(…)

*En efecto, para la Sala, atendiendo el tenor literal del 365 del CGP, en principio, la parte vencida en el proceso o en el recurso “tendría que ser condenada a pagar las costas de ambas instancias”. “Sin embargo, tal circunstancia está sujeta a la regla del numeral 8, según la cual solo habrá lugar a condenar en costas cuando, en el expediente, aparezcan causadas y, siempre y cuando, estén probadas³⁵, es decir, **se reconoce como requisito específico para que haya lugar a la condena en costas que efectivamente se haya causado y que la parte interesada hay aportado los medios de prueba idóneos que acrediten tal hecho.***

(…)” (Subrayado y negrillas fuera de texto)

³⁵ Cfr. la sentencia del 24 de julio de 2015, radicado Nro. 20485, C.P. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

En mérito de lo expuesto, el **Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A"** administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

RESUELVE

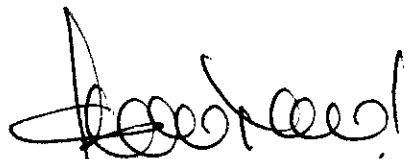
PRIMERO. NEGAR las súplicas de la demanda.

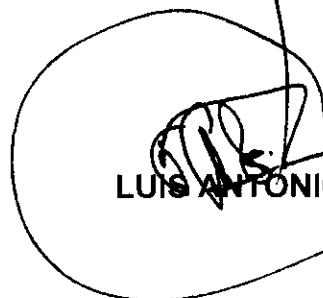
TERCERO. Sin condena en costas.

CUARTO. En firme el presente proveído, y hechas las anotaciones correspondientes, devuélvanse los antecedentes administrativos a la oficina de origen y archívese el expediente. Por Secretaria devuélvase al demandante y/o a su apoderado el remanente de lo consignado para gastos del proceso.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE

Discutida y aprobada en la Sesión de la fecha
Los Magistrados,


AMPARO NAVARRO LÓPEZ


LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO


GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ

