

**VALOR PROBATORIO DE LA IMPRESIÓN EN PAPEL DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS ELÉCTRONICAS – Requisitos. Reiteración de jurisprudencia / RÉGIMEN ADMINISTRATIVO SANCIONATORIO TRIBUTARIO – Lineamientos de la jurisprudencia constitucional / OBLIGACIÓN DE DECLARAR – Eximentes de responsabilidad / PRINCIPIO DE LESIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA – Alcance / SANCIÓN POR NO DECLARAR – Circunstancias de exoneración / SANCIONES TRIBUTARIAS – Valoración de circunstancias de hecho y de derecho que rodean la omisión / SANCIÓN POR NO PRESENTAR DECLARACIÓN ELECTRÓNICA DE RETENCIÓN EN LA FUENTE – Ilegalidad. Levantamiento de la sanción porque se le probó que la sancionada hizo actos tendientes a cumplir la obligación y porque cumplió con la obligación sustancial mediante el pago de las retenciones, además de que no hay pruebas de que actuó temerariamente o con la intención dolosa o culposa de causar daño al erario**

[La] Sala destaca que en el caso resuelto en la sentencia del 2 de agosto de 2012 (Expediente 18696), se aportaron pruebas similares a las que se aportan en este proceso, de cuya valoración se concluyó que la impresión en papel que se haga de las declaraciones electrónicas, en los términos del Decreto Reglamentario del artículo 579-2 del E.T., sólo tendrán valor probatorio en la medida que cumplan los siguientes requisitos legales: i) que haya sido impreso exclusivamente con los mecanismos establecidos en el sistema de declaración y pago electrónico, ii) que se trate del documento completo sin tachaduras o enmendaduras de ninguna clase y iii) que en él estén plenamente identificados los dígitos de control manual y automático asignados por la DIAN. El demandante discrepa del análisis que hizo el *a quo* en la sentencia apelada, [fundamentado en la sentencia del 2 de agosto de 2012, anteriormente reseñada] pues, insiste en que las normas que sustentaron el fallo se deben analizar bajo los principios que rigen el régimen administrativo sancionatorio tributario, pues, en su opinión, ese régimen no es objetivo en la medida en que se debe consultar si el contribuyente actuó de buena fe y si el hecho causó un daño. 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 (...) Aunado a lo anterior, se tiene que el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, y, posteriormente, el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, regularon el principio de lesividad y favorabilidad. 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. (...) La Sala considera que debe levantarse la sanción por no presentar la declaración de renta del año 2003, período cuatro. Si bien es cierto que es un hecho no controvertido que la declaración que presentó la demandante no cumple las condiciones requeridas por la ley para tomarla como la prueba de la debida

transmisión electrónica del documento a la DIAN, las pruebas que obran en el expediente sí dan cuenta de las dificultades que tuvo la demandante para presentar la declaración, que se presentaron fallas en la transmisión, sin que obre prueba en el proceso que dé cuenta de que tales fallas son imputables a la contribuyente. De hecho, la propia resolución sanción por no declarar deja abierta la posibilidad de la falla en el sistema, solo que insiste en imponer la sanción en el hecho de que la demandante no se comunicó con el área encargada de recibir los reportes de la falla del sistema. Esa insistencia es desproporcionada e irrazonable si se tiene en cuenta de que existe prueba de que la parte actora acudió a la ayuda del funcionario Pedro Galindo, que, en su testimonio, también deja la constancia de que sí se pudo haber presentado una falla en el sistema. Además, resalta el hecho de que la demandante tuvo la intención clara de cumplir la obligación sustancial, como era pagar las retenciones en la fuente causadas por el cuarto período de 2003. Hecho este que está más que comprobado. Si bien es cierto que el deber de pagar lo retenido es distinto del presentar las declaraciones de retención en la fuente, es un hecho probado que la contribuyente mostró la diligencia necesaria para cumplir con el deber de presentar la declaración electrónica en los plazos establecidos por la Administración y para pagar los valores retenidos en la fuente. Como se precisó inicialmente, para imponer sanciones en materia tributaria deben valorarse las circunstancias de hecho y de derecho que rodearon la omisión del contribuyente. Aunque según la Corte Constitucional (Sentencia C-160 de 1998), en principio es dable inferir que actúa de manera negligente quien omite el deber de declarar, se deben analizar los hechos del caso a efectos de establecer si dicha omisión ocurrió porque la operación se hizo deliberadamente o por culpa. El principio de culpabilidad, en estos casos, supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias. En el caso concreto existen pruebas que dan cuenta de que la parte actora hizo actos tendientes a cumplir, conforme a la ley, la obligación tributaria, y que acudió a la propia DIAN para que le ayudara a cumplir la obligación que, finalmente fue satisfecha, en lo sustancial, mediante el pago de las retenciones causadas en el cuarto período del año 2003. Aunque es un hecho cierto que la obligación formal de declarar no se cumplió; para la Sala, no hay pruebas que permitan imputar ese hecho a la parte actora, ni pruebas que le permitan inferir que la demandante actuó de manera temeraria con la intención dolosa o culposa de causar un daño al erario.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 579-2 / DECRETO 408 DE 2001 / LEY 1607 DE 2017 – ARTÍCULO 197 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 282 / CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 63

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá D.C, veinticinco (25) de octubre de dos mil diecisiete (2017)

**Radicación número: 05001-23-31-000-2006-03646-01(20849)**

**Actor: C.I. CREAMODA S.A. EN LIQUIDACIÓN**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

## **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la sociedad CI Creaciones de Moda S.A. (en adelante Creamoda) contra la sentencia del 17 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que denegó las pretensiones de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho incoada contra la Resolución Sanción No. 110642005000080 del 17 de mayo de 2005 y su confirmatoria la Resolución No. 110662006000022 del 9 de junio de 2006, por medio de las que se impuso sanción por no declarar el periodo 4 de 2003 de retención en la fuente.

### **ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 16 de mayo de 2005, la DIAN expidió el emplazamiento para declarar No. 110632005000032, mediante el que invitó a la contribuyente a presentar la declaración de retención en la fuente por el periodo 4 de 2003.

Luego de la respuesta al mencionado emplazamiento, el 17 de junio de 2005, la DIAN, mediante la Resolución No. 110642005000080, impuso una sanción por valor de \$133.574.000, por no presentar la declaración de retención en la fuente por el periodo 4 de 2003.

El 18 de julio de 2005, Creamoda presentó recurso de reconsideración, resuelto en forma negativa el 9 de junio de 2006, en la resolución No. 110662006000022.

### **ANTECEDENTES PROCESALES**

#### **2.1. LA DEMANDA**

Creamoda S.A., mediante apoderado judicial, presentó acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra la Resolución Sanción No. 110642005000080 del 17 de junio de 2005 y su confirmatoria la Resolución No. 110662006000022 del 9 de junio de 2006, proferidas por la UAE DIAN.

A continuación, solicitó las siguientes declaraciones y condenas:

*“Con fundamento en los hechos y los razonamientos jurídicos expuestos en este escrito, con todo respeto demando ante el Honorable Tribunal, que se decrete la nulidad de los actos administrativos acusados y enunciados en el punto No. 2 de este escrito, por cuanto la sanción por no declarar la retención en la fuente del periodo 4 de 2003 impuesta a C.I. CREAMODA S.A. no es procedente en virtud de falta de adecuación típica de la conducta de falsa motivación y de violación de las normas superiores citadas.*

*A título de restablecimiento del derecho, solicito que se declare que C.I. CREAMODA S.A. EN LIQUIDACIÓN, no está obligada a pagar la sanción impuesta mediante los actos acusados.”*

#### **2.1.1. Normas violadas**

La demandante invocó como violadas las siguientes normas:

- Artículo 29, 83 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 579-2, 643, 683, 742 y 745 del Estatuto Tributario.
- Artículo 1 del Decreto 408 de 2001.
- Circular 0175 de 2001 de la DIAN.

#### **2.1.2. Concepto de la violación**

La demandante presentó cinco cargos contra los actos administrativos demandados, que se resumen de la siguiente manera:

**a. Falta de adecuación típica del obrar o la conducta objeto del proceso sancionatorio. Violación de los artículos 579-2 y 643 del Estatuto Tributario, y del artículo primero del Decreto 408 de 2001**

La contribuyente sostuvo que siempre ha cumplido con todas las obligaciones tanto formales como sustanciales exigidas en la normativa tributaria.

Respecto de la declaración correspondiente al cuarto período del año gravable 2003, sostuvo que elaboró la declaración en forma electrónica. Que, no obstante,

el programa electrónico dispuesto por la DIAN presentó dificultades para el acceso y transmisión, hecho que motivó múltiples llamadas al *call center* de la entidad. Advirtió que en la operación del sistema para la transmisión de la citada declaración tributaria, se accedió al programa y se diligenció el formulario virtual correspondiente. Que, luego, imprimió el borrador y procedió a digitar las claves de acceso a la página para transmitir la declaración y solicitó al sistema la impresión de la misma ya transmitida, de la que obtuvo el ejemplar correspondiente –sin la reseña borrador- razón por la que entendió presentada dicha liquidación.

Que, sin embargo, al momento de pagar, el sistema no generó los recibos como debía hacerlo, razón por la que procedió a contactar vía telefónica a un funcionario de la DIAN, que impartió instrucciones para que se imprimieran recibos con caracteres especiales para el pago en bancos, y así lo hizo el mismo día. Que el funcionario relató lo ocurrido y así puede verse en la Resolución Sanción que ahora se demanda.

Que de lo expresado por el funcionario de la DIAN se puede colegir: (i) que la sociedad Creamoda sí solicitó ayuda de la administración tributaria para resolver los problemas técnicos que se presentaban en el proceso de transmisión de la declaración tributaria objeto de este proceso; (ii) que Creamoda sí ejecutó el programa de la DIAN para presentar la declaración y (iii) que Creamoda sí presentó la declaración tributaria y pagó el valor del impuesto correspondiente.

Que en caso de no tenerse en cuenta los pagos efectuados, el obrar del funcionario, que era el obrar de la DIAN, indujo en error a la contribuyente, al reafirmar su convicción de que se había pagado el impuesto correspondiente. Que ese hecho es constitutivo de una falla en el servicio de la DIAN. Que, además, es inconcebible que habiéndose enterado el funcionario de los pormenores que rodearon la presentación de la declaración, no hubiera indagado siquiera antes de dar instrucciones sobre los recibos especiales para los efectos del pago, en cuanto a si efectivamente aparecía reportada la declaración en el servidor de la DIAN.

Que, en todo caso, no se tipifica la conducta sancionable por el artículo 643 del E.T., razón por la que deben anularse los actos administrativos demandados.

**b. Los actos administrativos acusados son violatorios de los principios de buena y de confianza legítima de los particulares en las actuaciones de las autoridades, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 29 y 83 de la Constitución Política.**

Dijo que conforme con los artículos 29 y 83 de la C.P. no es dable presumir la culpabilidad del sujeto pasivo de la potestad sancionadora del Estado. Que, además, en sus relaciones con el Estado, los particulares siempre obran de buena fe. Citó la sentencia T-538 de 1994, para concluir que existe suficiente evidencia para determinar que la contribuyente, en el cumplimiento de la obligación formal de declarar por el concepto de retención en la fuente del cuarto periodo de 2003, obró con exceso de diligencia, pues agotó paso a paso todas las instancias y etapas necesarias para el efecto, no sólo al interior del mismo sistema de la DIAN, sino que, además, se asesoró en tiempo real con un miembro de la administración tributaria.

Sostuvo que también se vulneró el principio de confianza legítima, en tanto el propio sistema de la DIAN produjo el impreso de un documento que presenta las mismas características que las de una declaración definitiva debidamente transmitida y porque un funcionario de la propia administración asesoró a la contribuyente para superar las falencias de la página web.

Que, por todo lo anterior, es evidente que la contribuyente no sólo hizo todo lo necesario y aconsejable para cumplir de manera eficaz con la obligación formal de declarar, sino que obró en la sana y razonable convicción –reforzada e inducida por la administración- de haber presentado dicha declaración, pues así lo corrobora el documento que el sistema imprimió como definitivo. Que, en consecuencia, cualquier falla técnica que se pudiera predicar tanto de la operación como de este documento definitivo, es sólo atribuible a la DIAN, cuyo programa no avaló, en su momento, el número de control para garantizar la integridad de la información, conforme lo dispone el artículo 1 del Decreto 408 de 2001.

**c. Nulidad de los actos administrativos acusados por contener deducción de responsabilidad objetiva en cabeza de Creamoda S.A. Violación del artículo 29 de la Constitución Política.**

Dijo que la Constitución Política proscribiera toda forma de responsabilidad objetiva, como principio fundamental en materia penal y sancionatoria.

Indicó que la efectividad de la proscripción objetiva en materia sancionatoria se concreta en el postulado de que no puede existir responsabilidad sin culpa, lo que indica que para deducir la responsabilidad del sujeto pasivo se requiere plena prueba del aspecto subjetivo de la conducta, lo que no ocurrió en este caso.

Que si en este caso se probó que Creamoda actuó con la debida diligencia, los actos administrativos demandados no debieron sancionarla por el hecho de que la declaración tributaria no aparece en el sistema como presentada.

Que aún si se aceptara que la sanción por no declarar parte de presumir la culpabilidad de la contribuyente, también es imposible deducir dicha responsabilidad a cargo de Creamoda, pues la contribuyente desvirtuó los hechos sancionables que le eran atribuidos con la presentación de medios probatorios convincentes, como lo es la declaración tributaria presentada en un documento definitivo impreso del propio sistema de la DIAN y los comprobantes de pago.

**d. Nulidad de los actos acusados por haberse deducido sanción sin que existiera daño alguno para el Estado en general y para la administración tributaria en particular. Violación de la Circular DIAN 0175 de 2001.**

La contribuyente sostuvo que conforme con la sentencia C-160 de 1998 para que proceda la imposición de sanciones en materia tributaria es necesaria la determinación de un daño al Estado. Que, en consecuencia, si la conducta aparece objetivamente establecida y no se configura el daño, la sanción no procede. Que la Circular 0175 de 2001 expedida por la DIAN recoge lo dispuesto en dicha sentencia.

Dijo que en este caso resulta incuestionable que, además de la falta de adecuación típica de la conducta, el obrar de Creamoda fue de buena fe, diligente y no merece la connotación de culpabilidad, el Estado no sufrió ningún tipo de daño, por cuanto la actora cumplió con la obligación sustancial de pagar efectivamente las retenciones por el periodo que se discute, situación que se demuestra con los recibos de pago anexados y con el estado de la cuenta

corriente del contribuyente, emitido por la DIAN que también se adjuntó como prueba con la demanda.

Que, en conclusión, si se hubiera establecido la ocurrencia del hecho, que en verdad nunca fue establecido, el hecho de que al Estado no se le hubiera infligido daño alguno con ocasión de los hechos materia del proceso administrativo, impide la imposición de una sanción a la contribuyente.

**e. Nulidad de los actos acusados por violación del artículo 745 del Estatuto Tributario según el cual las dudas en materia probatoria deben resolverse a favor del contribuyente**

La demandante indicó que si en gracia de discusión se llegare a concluir que no existe certeza de si la declaración tributaria fue o no presentada, nos encontraríamos frente a un caso de perplejidad o duda probatoria. Que, por ende, debe aplicarse el principio de *in dubio pro contribuyente*.

Que, en consonancia con lo dispuesto en los artículos 742 y 745 del ET, al contribuyente no se le puede exigir en el uso de los medios tecnológicos puestos a su disposición y administrados por la DIAN un conocimiento más allá de la media normal, que sí es exigible de la Administración Tributaria.

Sostuvo que no se puede perder de vista que es precisamente la administración tributaria la que en calidad de responsable del buen funcionamiento y eficiencia de esos medios tecnológicos debe asumir la carga que le corresponde en esta relación desigual, en cuanto a las fallas que pueden presentarse y que, en efecto, en este caso específico se presentaron.

Que, en este sentido, los actos administrativos demandados vulneran los principios de justicia y equidad que deben gobernar la actuación tanto en el tema de determinación de los impuestos, como en el tema sancionatorio.

## **2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La UAE DIAN respondió a la demanda interpuesta en su contra. Sostuvo que la contribuyente estaba obligada a presentar la declaración de retención en la fuente por medio electrónico. Que, sin embargo, pudo advertirse que intentó presentarla



sin lograr su objetivo, pues no la transmitió, y la administración pudo constatar en el aplicativo de la DIAN que no aparece presentada.

Citó apartes del manual de funcionamiento de la página web de la entidad y de las instrucciones para presentar declaraciones electrónicas y concluyó que si bien es cierto que a la DIAN le corresponde tener los sistemas informáticos adecuados para brindar a los contribuyentes los elementos con los que debe presentar las declaraciones, también lo es que de las pruebas aportadas al presente caso puede advertirse que, el 12 de mayo de 2003, la sociedad no tuvo problemas con el envío de la declaración, toda vez que la consulta hecha a la DIAN no versaba sobre ese tema, sino frente a la elaboración de recibos de pago como lo constata la declaración del funcionario encargado del proceso de declaración electrónica de la DIAN Seccional Medellín. Que tampoco hubo llamadas del contribuyente para informar dificultades en el proceso de transmisión de la información.

Que de los hechos narrados y las pruebas del expediente de Creamoda es dable concluir que la contribuyente omitió uno de los pasos en el proceso de declaración electrónica, consistente en la transmisión de la declaración y la constatación de su recibo, omisión que impidió que la declaración apareciera con los números de control, que los recibos de pago no se dejaran elaborar y que, a su vez, no apareciera registrada en la página de la entidad.

Dijo que la administración no desconoce la intención que pudo tener la demandante de elaborar la declaración, pero que debido a un descuido en ese proceso, ésta no fue presentada, lo que originó la imposición de la sanción por no declarar.

Advirtió que la entidad nunca recibió la declaración y que la norma tributaria (art. 715 ET.) es muy exigente al establecer que quienes incumplan con la obligación de presentar la declaración, el obligado, será emplazado y posteriormente sancionado.

Citó apartes del Concepto 110208 del 21 de diciembre de 2001, y concluyó que para que la declaración de retención en la fuente tuviera plena validez, era necesario que fuera enviada, con el fin de que en esta constaran los dígitos de control manual y automáticos, que le dan al contribuyente la certeza del acuse de recibo del documento. Que, en todo caso, la contribuyente no puede alegar en su

favor el hecho de que la transmisión y recepción son responsabilidad exclusiva de la DIAN, pues, para que opere la declaración electrónica, el contribuyente debe tener certeza real de la recepción del documento, toda vez que, sin la constancia de recepción, la declaración tributaria no tiene validez.

Que, por lo anterior, no se advierte la nulidad de los actos demandados por violación de los artículos 579-2 y 643 del ET., pues contra lo dicho por la contribuyente, la actuación de la administración estuvo sujeta a la ley y al reglamento.

De la violación del principio de buena fe, sostuvo que la entidad no duda de la buena fe que pudo motivar la actuación de la contribuyente, pero que eso no es óbice para desconocer el mandato legal que de primera mano obliga a los contribuyentes a cumplir con el deber formal de presentar las declaraciones tributarias en los plazos y de forma electrónica, como en este caso. Que, entonces, no hay excusa que justifique el incumplimiento, y menos la buena fe.

Del principio de confianza legítima dijo que, para la administración, el proceder de la sociedad no se ajustó a lo dispuesto en el artículo 11 del Decreto 408 de 2001 y que la información brindada por el funcionario de recaudación de la administración tributaria se encaminó a ayudar a la generación de los recibos, mas no a la presentación de la declaración.

Manifestó que la administración brindó a la contribuyente las oportunidades procesales para que probara que efectivamente presentó la declaración, pero que esta no lo hizo.

Adujo que de acuerdo con la sentencia del 7 de mayo de 1997<sup>1</sup>, en relación con la sanción por no declarar, basta probar que la contribuyente no presentó la declaración para que la misma sea aplicable, sin necesidad de demostrar la culpabilidad, el dolo o el daño.

Por todo lo anterior, pidió que se denegaran las pretensiones de la demanda.

### **2.3. LA SENTENCIA APELADA**

---

<sup>1</sup> M.P. Consuelo Sarria Olcos.

El Tribunal Administrativo de Antioquia, en sentencia del 17 de octubre de 2013, denegó las pretensiones de la demanda.

Luego de un recuento de las actuaciones adelantadas en este caso y de las normas que regulan la presentación de la declaración electrónica de la retención en la fuente por el periodo 4 de 2003, el Tribunal advirtió que una vez vista la declaración que la contribuyente consideró como definitiva, no aparecían en ella los números de control automático ni los de control manual, así como tampoco aparecía la constancia de que la declaración hubiere sido enviada.

Citó apartes de la sentencia del 2 de agosto de 2012, dictada en el expediente No. 18696<sup>2</sup> y concluyó que cuando el contribuyente requiera presentar ante terceros o cuando alguna autoridad solicite copia de la declaración, podrá utilizarse la impresión en papel que se haga de las declaraciones electrónicas, pero advierte que para que ese documento tenga carácter probatorio debe cumplir con las siguientes formalidades: (i) que haya sido impresa exclusivamente con los mecanismos establecidos en el sistema de declaración y pago electrónico, (ii) que se trate del documento completo sin tachaduras o enmendaduras de ninguna clase, y (iii) que en él estén plenamente identificados los dígitos de control manual y automático asignados por la DIAN.

Que de lo anterior se deriva que, si bien la declarante tuvo la intención de presentar la declaración, por un descuido de su parte en el procedimiento, ésta no fue enviada, pues el último paso a seguir es enviar la declaración, y al imprimirla aparece como acuse de recibo, por parte de la entidad, la declaración sin la palabra borrador (lo que ocurrió) y con los números de declaración, el número de control automático y el número de control manual (lo que no ocurrió).

Que, por lo anterior, la declaración presentada como prueba del cumplimiento de la obligación tributaria no es válida, pues no reúne los requisitos previstos en el Decreto 408 de 2001.

De los recibos aportados por la demandante como prueba de cumplimiento de la obligación de declarar, el Tribunal advirtió que dichos recibos son elementos de prueba del deber de consignar lo retenido, más no de informar a la administración las retenciones practicadas en el periodo, cual es el objeto de este proceso.

---

<sup>2</sup> M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

De la violación de los principios de buena fe y de confianza legítima, el Tribunal consideró que la contribuyente no puede excusarse en dichos principios para justificar su omisión o descuido en el cumplimiento de la obligación. Que, además, la contribuyente conocía el proceso a seguir para la presentación de las declaraciones electrónicas, pues para la presentada en el periodo 3 de 2003 no presentó ningún problema, razón por la que no puede trasladar sus propios errores a la DIAN.

Finalmente, dijo que en materia tributaria basta simplemente con probar que el contribuyente no presentó la declaración para imponer la sanción por no declarar, sin entrar a probar que se causó un daño a la administración.

#### **2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN**

Inconforme con la decisión de primera instancia, Creamoda S.A. presentó recurso de apelación.

Dijo que, si bien en la sentencia de primera instancia la decisión gira en torno al artículo 11 del Decreto 408 de 2001, la interpretación de la norma debe apoyarse siempre en los principios y valores que la vivifican, que la hacen apropiable por sus destinatarios. Indicó que la norma no puede tomarse como una figura pétrea condenada a una rigidez perpetua.

Dijo que un decreto no puede apreciarse válidamente si el operador jurídico pretende interpretarlo desconectado del resto del ordenamiento jurídico y que la labor hermenéutica debe alimentarse en los valores y principios que irrigan ese ordenamiento jurídico desde la propia Constitución.

Insistió en que los documentos aportados con la demanda constituyen prueba fehaciente de que la contribuyente hizo todo lo que razonable y jurídicamente le correspondía para presentar por medio electrónico la declaración de retención en la fuente por el periodo 4 de 2003 y, coherente con el cumplimiento de la obligación, pagó efectiva y oportunamente el valor que ella arrojó.

Adujo que si bien en el artículo 11 del Decreto 408 de 2001 se pretende otorgar un valor probatorio a un tipo de documento específico, también lo es que la norma

parte del supuesto de que el sistema de la DIAN funcione correctamente. Que las dificultades inician cuando los sistemas fallan, porque al igual que los seres humanos no son infalibles, y las fallas del sistema deben ser asumidas única y exclusivamente por la DIAN.

Que, entonces, si los sistemas de la DIAN fallaron, es la DIAN la que debe responder por el obrar defectuoso de esas herramientas, pues ella fue quien generó el riesgo y no la contribuyente.

Sostuvo que si la declaración no fue encontrada en los sistemas de la DIAN, esa ausencia es atribuible a la falla de los sistemas y, en ningún caso, a la contribuyente, pues hizo todo lo razonable para presentar la declaración.

Dijo que, independientemente del sentido de la jurisprudencia citada en la sentencia de primera instancia, las fallas del sistema de la DIAN ocurren de manera reiterativa, y prueba de eso es que continuamente la propia DIAN se ve en la necesidad de producir actos administrativos de carácter general y ampliar los plazos a los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de las obligaciones formales por tales medios. Que, incluso, en la última reforma tributaria se estableció una especie de amnistía en relación con la presentación de declaraciones de retención en la fuente.

Que, además, la interpretación del artículo 11 del Decreto 408 de 2001 debe efectuarse en concordancia con las particularidades del caso y a la luz de principios constitucionales y legales como el de la prevalencia de la esencia sobre la forma, como los de justicia y equidad en materia tributaria y como el de la presunción de la buena fe y la confianza legítima de los particulares en las actuaciones de las autoridades.

Por todo lo anterior, pidió que se revocara la decisión de primera instancia.

## **2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **DIAN** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda. Insistió en que de las pruebas aportadas al plenario no es dable determinar que la contribuyente presentó la declaración de retención en la fuente por el periodo 4 de

2003. Que, en consecuencia, ante la omisión en la presentación de la declaración, lo procedente es la imposición de la sanción.

Por lo anterior, pidió que se confirmara la decisión de la primera instancia.

**Creamoda S.A.** no alegó de conclusión.

## **2.5. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El Ministerio Público no conceptuó en este caso.

## **3. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Le corresponde a la Sala decidir sobre la nulidad de la Resolución Sanción por no declarar No. 110642005000080 del 17 de mayo de 2005 y su confirmatoria, la Resolución Recurso de Reconsideración No. 11066200600002 del 9 de junio de 2006, mediante las que la DIAN sancionó a la demandante por no presentar la declaración de retención en la fuente por el mes de abril de 2003 por el Sistema de Declaración y Pagos Electrónicos.

### **3.1. Problema jurídico**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por Creamoda S.A., a la Sala le corresponde analizar si:

- En la sentencia apelada, el a quo debió interpretar el artículo 11 del Decreto 408 de 2001 sistemáticamente con los principios que informan el derecho administrativo sancionatorio.
- Los documentos que aportó como prueba la demandante demuestran que hizo todo lo que razonable y jurídicamente le correspondía para presentar por medio electrónico la declaración de retención en la fuente por el periodo 4 de 2003, y que no se le generó daño al Estado, pues pagó las retenciones el día que correspondía.
- La responsabilidad por las fallas en el sistema informático de la DIAN las debe asumir la propia institución pero no el demandante. Y si, en caso de duda, el caso se puede resolver en favor del demandante.

### **3.2. De si el a quo debió interpretar el artículo 11 del Decreto 408 de 2001, sistemáticamente principios que informan el derecho administrativo sancionatorio**

Sea lo primero precisar que la sentencia apelada aplicó como precedente la sentencia dictada por esta Sala el 2 de agosto de 2012, dentro del expediente No. 18696<sup>3</sup>.

Esa sentencia resolvió un caso análogo al que ahora convoca la presente controversia en el sentido de no anular los actos administrativos que le impusieron a la demandante la sanción por no presentar la declaración de retención en la fuente.

Las razones de derecho que se expusieron en esa sentencia son las siguientes:

#### **1. Obligación de declarar por el “Sistema Declaración y Pago Electrónico de la DIAN”.**

La presentación electrónica de declaraciones y pagos tributarios está prevista en el Estatuto Tributario en el artículo 579-2, en los siguientes términos:

“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: Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 579<sup>4</sup>, 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

---

<sup>3</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 2 de agosto de 2012. Exp. No. 18696, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>4</sup> E.T., art. 579, [LUGARES Y PLAZOS PARA LA PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS](#). La presentación de las declaraciones tributarias deberá efectuarse en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional. Así mismo el gobierno podrá efectuar la recepción de las declaraciones tributarias a través de bancos y demás entidades financieras.

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.

El Gobierno Nacional reglamentó este artículo mediante el Decreto 408 de 2001<sup>5</sup>, acto mediante el cual dispuso que las declaraciones tributarias y el pago de los impuestos y de las retenciones en la fuente que se presenten electrónicamente, se hará por el Sistema Declaración y Pago Electrónico de la DIAN.

El Decreto establece que el sistema cuenta con los siguientes mecanismos de seguridad (art. 1°):

- Identificación inequívoca de origen y destino en todas las comunicaciones.
- Cifrado de datos transmitidos y almacenados.
- Números de control para garantizar la integridad de la información.
- Protocolo que impide la negación del envío y/o recepción de la información.
- Certificados con firma electrónica y claves secretas de acceso para contribuyente y revisor fiscal.

Señala que para todos los efectos jurídicos los documentos electrónicos, declaraciones y recibos de pago, que se presenten por el Sistema Declaración y Pago Electrónico de la DIAN, reemplazarán los documentos físicos en papel (art. 11).

El mismo artículo indica que cuando el contribuyente requiera presentar ante terceros o cuando alguna autoridad solicite copia de la declaración, podrá utilizarse “la impresión en papel que se haga de las declaraciones electrónicas”, pero advierte que para que este documento tenga valor probatorio, deberá cumplir las siguientes formalidades: i) que haya sido impreso exclusivamente con los mecanismos establecidos en el sistema de declaración y pago electrónico, ii) que se trate del documento completo sin tachaduras o enmendaduras de ninguna clase y iii) que en él estén plenamente identificados los dígitos de control manual y automático asignados por la DIAN.

De otra parte, dispone expresamente que la impresión en papel que se haga de las declaraciones electrónicas, sólo tendrá valor probatorio, si cumple los

---

<sup>5</sup> Acto modificado por los Decretos 4694 de 2005 y 1849 de 2006.



requisitos señalados; además, que si el tercero ante quien se presenten las declaraciones en forma impresa quiere tener certeza de la validez de dicho documento, podrá solicitar la confirmación ante la DIAN.

El Estatuto Tributario prevé que son obligaciones del agente retenedor efectuar la retención<sup>6</sup>, consignar lo retenido<sup>7</sup>, pagar los intereses moratorios<sup>8</sup>, en caso de hacerlo por fuera del plazo legal, expedir los certificados<sup>9</sup> y presentar la declaración mensual de las retenciones que debieron efectuar durante el respectivo mes<sup>10</sup>.

## 2. Sanción por no declarar.

El ordenamiento jurídico establece un trámite particular dirigido contra los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes obligados a presentar las declaraciones que omitan su cumplimiento, regulado por el Estatuto Tributario Nacional en los artículos 715 a 719.

De conformidad con los artículos 715<sup>11</sup> y 716<sup>12</sup> ib., el trámite que se adelanta contra los obligados a declarar que omitan el cumplimiento de este deber, se inicia con el denominado **emplazamiento para declarar**. Acto mediante el cual la Administración 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**. En el caso, sería la prevista en el numeral 3° del artículo 643 del Estatuto Tributario<sup>13</sup>, pues se trata

---

<sup>6</sup> E.T. art. 375.

<sup>7</sup> E.T. art. 376

<sup>8</sup> E.T. art. 377

<sup>9</sup> ET. Art. 378 a 381

<sup>10</sup> Obligación formal prevista en el E.T. artículos 382, 604 a 606.

<sup>11</sup> E.T., **artículo 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.

<sup>12</sup> E.T., **artículo 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".

<sup>13</sup> E. T., art. 643. Sanción por no declarar. 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 período al

de la omisión de informar a la autoridad tributaria las retenciones practicadas en el periodo.

Agotado el procedimiento previsto en los citados artículos 643, 715 y 716 del E.T., dentro de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, la Administración puede determinar mediante liquidación oficial de aforo la obligación tributaria de quien no haya declarado estando obligado a ello, según lo dispuesto en el artículo 717 ib.

### **3. Prueba del cumplimiento del deber de presentar las declaraciones por el “Sistema Declaración y Pago Electrónico de la DIAN”**

En materia probatoria, el Código Contencioso Administrativo (art. 168) remite al Código de Procedimiento Civil en cuanto sus normas resulten compatibles, no obstante, tratándose de asuntos de carácter tributario, debe consultar las reglas que establece el Estatuto Tributario (art. 742 y s.s.), ordenamiento que también remite a las normas del C. de P. C.

El artículo 177 del C. de P. C. consagra el principio según el cual “incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”.

La Sala ha sostenido que con la entrada en vigencia del Decreto Ley 2150 de 1995 y la habilitación de sistemas de transmisión electrónica de datos en las entidades públicas, se implementó la utilización del documento electrónico para que los usuarios envíen o reciban información por este medio<sup>14</sup>.

La Ley 383 de 1997 adicionó el artículo 579-2 del Estatuto Tributario con lo cual introdujo la posibilidad de la presentación electrónica de declaraciones; artículo modificado por el artículo 38 de la Ley 633 de 2000 que atribuyó al Director de la DIAN la facultad de señalar los contribuyentes, responsables o agentes retenedores obligados a declarar por ese medio.

---

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. (Aparte subrayado declarado exequible por la sentencia C-506-02).

<sup>14</sup> Sentencia del 1° de octubre de 2009, Exp. 16443, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada el 10 de febrero de 2011 Exp. 17155.

Las declaraciones presentadas por esta herramienta tecnológica dan origen a la **declaración electrónica**. Así, para probar el cumplimiento del deber de informar, deberá acreditarse la existencia del documento electrónico<sup>15</sup>. Para este efecto, podría acreditar que el mensaje llegó al servidor de la DIAN, mediante certificado técnico de que el mensaje cumple con los elementos esenciales para considerarlo como tal expedido por la entidad de certificación<sup>16</sup> o materializar la información que, en su momento, transmitió el obligado haciendo uso del software del Sistema de Declaración y Pago Electrónico y que debe reposar en las bases de datos de la entidad fiscal<sup>17</sup>.

Ahora bien, en cuanto a los fundamentos de hecho, / [L]a Sala destaca que en el caso resuelto en la sentencia del 2 de agosto de 2012 (Expediente 18696), se aportaron pruebas similares a las que se aportan en este proceso, de cuya valoración se concluyó que la impresión en papel que se haga de las declaraciones electrónicas, en los términos del Decreto Reglamentario del artículo 579-2 del E.T., sólo tendrán valor probatorio en la medida que cumplan los siguientes requisitos legales: i) que haya sido impreso exclusivamente con los mecanismos establecidos en el sistema de declaración y pago electrónico, ii) que se trate del documento completo sin tachaduras o enmendaduras de ninguna clase y iii) que en él estén plenamente identificados los dígitos de control manual y automático asignados por la DIAN.

El demandante discrepa del análisis que hizo el *a quo* en la sentencia apelada, [fundamentado en la sentencia del 2 de agosto de 2012, anteriormente reseñada] pues, insiste en que las normas que sustentaron el fallo se deben analizar bajo los principios que rigen el régimen administrativo sancionatorio tributario, pues, en su

---

<sup>15</sup> Documento electrónico es todo aquel que "está contenido en soporte diverso al papel, lo que no significa que por esa razón no sea capaz de representar una idea o pensamiento. Por ello lo han definido como cualquier representación en forma electrónica de hechos jurídicamente relevantes, susceptible de ser asimilado en forma humanamente comprensible. El documento electrónico es un método de expresión que requiere de un instrumento de creación, conservación, cancelación y transmisión; tal instrumento está constituido por un aparato electrónico. De esta forma la disciplina de dicho documento no puede prescindir del computador que lo crea, lo conserva y lo cancela, y la red de terminales de computador que permiten su transmisión". Definición citada en la sentencia del 1° de octubre de 2009, Exp. 16443.

<sup>16</sup> Ley 527 de 1991, art. 2°, lit d). "Entidad de Certificación. Es aquella persona que, autorizada conforme a la presente ley, está facultada para emitir certificados en relación con las firmas digitales de las personas, ofrecer o facilitar los servicios de registro y estampado cronológico de la transmisión y recepción de mensajes de datos, así como cumplir otras funciones relativas a las comunicaciones basadas en las firmas digitales"

<sup>17</sup> LÓPEZ BLANCO, Hernán Fabio, Procedimiento Civil, T. III, Dupré Editores Ltda, Bogotá, 2001, Página 354. Precisa que "... lo que podríamos denominar el original del documento corresponde a lo que se halla gravado en la memoria del computador y, en exégesis pura, sería necesario aportar al proceso el aparato, lo que a todas luces es una extravagancia sin sentido. No obstante como lo que contiene esa memoria se exterioriza bien en una pantalla, ora mediante su impresión escrita, o disquete, resulta claro que podrá tomarse nota de la existencia del documento e incorporarlo al proceso mediante el escrito resultado de la labor de impresión o, así no sea la forma más práctica, en una inspección judicial mirando el juez lo que muestra la pantalla y dejando las constancias del contenido del mismo".

opinión, ese régimen no es objetivo en la medida en que se debe consultar si el contribuyente actuó de buena fe y si el hecho causó un daño.

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.**

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 penal<sup>18</sup>.

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. 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

---

<sup>18</sup>Ver, entre otras, las sentencias C-214 de 1994, C-244 de 1996 y C-597/96.

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. Precisó, 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 2012<sup>19</sup>, y, posteriormente, el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, regularon el principio de lesividad y favorabilidad<sup>20</sup>.

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

---

<sup>19</sup> 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.

<sup>20</sup> 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.



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.

### **3.3. El caso concreto**

En el contexto analizado, la Sala procede a analizar si: (i) los documentos que la demandante aportó como prueba demuestran que hizo todo lo que razonable y jurídicamente le correspondía para presentar por medio electrónico la declaración de retención en la fuente por el periodo 4 de 2003, y que no se le generó daño al Estado, pues pagó las retenciones el día que correspondía, (ii) si está probado que ocurrió una falla en el sistema que debe asumir la propia institución pero no el demandante, (iii) si ante la duda generada por la prueba, se puede resolver el caso a favor del demandante, conforme con el artículo 745 ET.

#### **3.3.1. Los hechos relevantes para analizar el caso:**

- Conforme con el último dígito del NIT de la actora (8), el plazo para presentar la declaración de retención en la fuente del cuarto periodo de 2003 vencía el **12 de mayo de 2003**, conforme con lo dispuesto en el artículo 22 del Decreto 3258 de 2002.

- En los folios 24 a 25 del expediente obran dos copias de la declaración de retención en la fuente correspondiente al cuarto bimestre de 2003.

La copia que obra en el folio 24 no tiene la marca de agua que diga “borrador”.

De su contenido se puede verificar que cuenta con los datos de identificación de la actora y valores en distintos renglones que arrojan como resultado un TOTAL RETENCIONES MÁS SANCIONES de **\$119.632.000**.

Además el documento indica el NOMBRE DECLARANTE ROBERTO CHEHEBAR ESSES y el NOMBRE CONT. PÚBLICO O REV. FISCAL “ELÍAS BOTERO MEJÍA” y los números de identificación correspondientes.

En la parte superior derecha del documento están los siguientes ítems **escritos a mano alzada**:

**N° DECLARACIÓN 90000011643973**

**FECHA 12-05-2003**

No aparecen registrados números de control automático y manual.

La copia que aparece en el folio 25 tiene la marca de agua que la distingue como “borrador” y no aparecen los nombres del declarante ni del revisor fiscal.

- En el folio 26 aparece una copia de la declaración **90000011643973 del 9 de abril de 2003**, correspondiente a la declaración de retención en la fuente del tercer bimestre del año 2003.

En el folio 27 aparece una copia de la declaración **90000011643973 del 9 de abril de 2003**, correspondiente a la declaración de retención en la fuente del tercer bimestre del año 2003, con la marca de agua que indica que es un “borrador”.

Estas dos declaraciones se distinguen en cuanto a que la que obra en el folio 26 tiene el número de la declaración y fecha, los números de control automático y de control manual, así como los nombres del declarante y del revisor fiscal, datos que no figuran en la declaración que tiene la marca de agua “borrador”.

- En los folios 28 y 29 obra copia de los recibos de pago Nos. 90000012023461 y 90000012023329 del 12 de mayo de 2003, presentados en el Banco de Occidente. Estos recibos dan cuenta de que la demandante liquidó y pagó retenciones en cuantía de \$74.998.000 y \$44.634.000, que en total suman **\$119.632.000**.

En cuanto al concepto de pago, los recibos dan cuenta de que los pagos se imputan al No. de autoadhesivo declaración **90000011643973**, correspondiente a retención en la fuente del cuarto trimestre del año 2003. Estos recibos cuentan con No. de control automático, No. control manual y No. de recibo.

- El primero de octubre de 2003, mediante oficio 37705, la DIAN requirió a la demandante para que presentara la declaración de retención en la fuente del cuarto período de 2003.

- El 20 de octubre de 2003, la apoderada de la demandante respondió el requerimiento especial, respuesta en la que precisó lo siguiente:

“El día 12 de mayo de 2003 entré al sistema con el fin de transmitir vía internet la declaración de retención en la fuente correspondiente al período cuatro del presente año. El sistema presentaba dificultades, pero logré entrar con la ayuda del señor Pedro Galindo y el Jefe de Sistemas de nuestra empresa.

Logramos hacer la declaración e imprimirla en borrador para la revisión del Revisor Fiscal y del Representante Legal. Después de este procedimiento y la aprobación por parte del Revisor Fiscal entramos al sistema nuevamente con la declaración definitiva firmada por el Revisor Fiscal y presentada por el Representante Legal. La declaración fue impresa con los datos definitivos pero no salió el número de control automático, ni el número de la declaración, ni la fecha, ni el control manual.

Por lo tanto la impresión que recibimos fue de una declaración sin el carácter de borrador y sin ningún código de numeración impreso. En la pantalla veíamos un número que fue el que colocamos a mano en la declaración, pero no estamos seguros de que este corresponda a esta declaración de retención en la fuente.

Tratamos de sacar los recibos oficiales pero también fue imposible, por lo cual nos comunicamos nuevamente con el señor Galindo y él nos sugirió sacar el recibo especial haciendo relación al número que veíamos en la pantalla pero que no imprimía en la declaración. De todas maneras con base en los recibos especiales pagamos la retención en la fuente por el período del 2003.

De acuerdo con lo anterior, es evidente que C.I. CREAMODA, presentó y pagó la declaración de retención en la fuente del cuarto bimestre de 2003, por lo cual no procederemos a presentar y pagar una nueva declaración por el mismo período.

Como esta es una situación muy engorrosa para la empresa, hemos preguntado con otros contribuyentes, y nos han afirmado que esta clase de situaciones han ocurrido varias veces con otros contribuyentes, de tal manera que el programa que tiene la DIAN para estos efectos presenta sus deficiencias.

Por las razones anteriores, solicito que este problema se dé traslado a Bogotá para que investiguen dentro de los archivos, esta declaración hasta encontrarla, como ha ocurrido en otras ocasiones, con otros contribuyentes a quienes les ha sucedido lo mismo....”

- Mediante correo electrónico del 24 de junio de 2004, el funcionario Pedro Alejandro Galindo pidió a la funcionaria Isabel Buitrago Arias que verificara la declaración 90000011643973 del 12 de mayo de 2003 correspondiente a la retención en la fuente del cuarto período de 2003, correspondiente a la demandante<sup>21</sup>.

- Mediante correo electrónico del 24 de junio de 2004, el funcionario Manuel Alberto Perea le informa al funcionario Pedro Alejandro Galindo que “el número de la declaración corresponde a una declaración de retención del mes 3 presentada el 20030409. Por el mes cuatro (4) no existe declaración de retención presentada para el NIT 890934898, como lo puede apreciar en el archivo anexo<sup>22</sup>.”

- Mediante correo electrónico del 21 de septiembre de 2004, la funcionaria Hilda Cristina Mejía formula la siguiente consulta al nivel central de la DIAN:

“Cordial saludo Doctores:

Con el objetivo de resolver un caso en nuestra administración quisiera saber qué explicación técnica tiene el siguiente hecho:

Un contribuyente trata de transmitir una declaración de retención en la fuente correspondiente al período 4 de 2003 vía internet, se hace la declaración y se imprime con los datos definitivos con las firmas del Revisor Fiscal y Representante Legal pero no generó el número de Control automático, ni número de la declaración, ni la fecha, ni el control manual, pero el contribuyente efectuó los recibos de pago por valor de \$119.632.000 indicando el número que aparecía en pantalla que después de verificado corresponde a la declaración del mes anterior esto es período 3 de 2003.”

---

<sup>21</sup> Folio 130 cp

<sup>22</sup> Folios 131 y 132 cp

- Mediante correo electrónico del 21 de septiembre de 2004<sup>23</sup>, el funcionario Manuel Alberto Perea le informa a la funcionaria Hilda Cristina Mejía lo siguiente:

Respetada Dra. Hilda Cristina:

En relación con el caso expuesto y respecto tanto de la normativa que rige la materia como técnicamente, precisamos lo siguiente:

#### 1. Legalmente

Estamos frente un caso que jurídicamente un documento, no tiene valor probatorio por carecer de los números de control manual y automático a que hacen referencia los artículos 1 y 11 del Decreto 408 de 2001, donde se especifica cómo se da por presentada una declaración electrónica. Además también carece del número de declaración, fecha y hora de presentación que también son características que identifican cuando un documento (declaración y/o recibo de pago) se ha presentado ante la DIAN a través de software del Sistema Declaración y pago electrónico.

#### 2. Técnicamente

##### 2.1. Para la Declaración

El contribuyente omitió u olvidó la presentación de la declaración, después de haber sido revisada con su clave por el Revisor Fiscal y/o Contador. Esto teniendo presente que cuando la declaración ha sido revisada, automáticamente aparecen tanto el nombre como la identificación del Representante Legal y del Revisor y/o Contador, como lo indica en el correo al decir que al imprimir sale con los datos definitivos.

##### 2.2. Generación del Recibo de pago.

Al respecto y tal como lo expone en el correo. El Contribuyente utilizó la opción de "Recibo Especial" para poder diligenciar y presentar el recibo. Esta opción de recibo especial entre otras alternativas, se utiliza cuando se diligencian recibos para declaraciones que no han sido presentadas electrónicamente, debiendo el contribuyente diligenciar además del valor del impuesto el número de la declaración a la cual se imputará el respectivo recibo y en nuestro caso como no existió declaración presentada utilizaron el número de la declaración del período anterior.

---

<sup>23</sup> Folio 134 cp

De haberse diligenciado el recibo por la opción “Recibo”, automáticamente trae el número de la declaración.”

- Mediante correo electrónico del 1º de octubre de 2004, la funcionaria Emilse Inés Henao solicitó a la funcionaria Liliana Arbeláez que le informara sobre el record de fallas técnicas y llamadas al *call center* provenientes de la parte actora, relacionadas con la declaración de retención en la fuente del mes de abril de 2003.<sup>24</sup>

- Mediante correo electrónico del 6 de octubre de 2004, el funcionario Pedro Galindo remitió el record solicitado, que obra en el folio 137 del expediente, en el que consta que hay dos llamadas pero del 11 y 13 de noviembre de 2003.<sup>25</sup>

- El 11 de febrero de 2005, la DIAN efectuó visita de verificación y cruce<sup>26</sup>, y determinó, con fundamento en el libro mayor y balances de la demandante, que los costos y gastos del mes de abril de 2003 de la demandante ascendían a la suma de \$1.335.736.181,37. Con fundamento en el numeral 3 del artículo 643 ET, liquidó la sanción por no declarar así:

Costos y gastos contabilizados en el período (mes de abril de 2003):

$\$1,335.736.181,37 * 10\% = \$133.573.618,13$

Retenciones que figuran en la última declaración de retenciones presentadas por la sociedad: La última declaración presentada por este impuesto corresponde al mes de marzo (período 3) de 2003, presentada mediante el sistema de declaración y pago electrónico el 9 de abril del mismo año bajo el No. 90000011643973, en la cual el total de retenciones asciende a \$114.970.000:

$\$114.970.000 * 100\% = \$114.970.000.$

Dado que la cifra mayor es la de \$133.573.618.13, se determinó que este debería ser el valor de la sanción por no declarar.

---

<sup>24</sup> Folio 136 cp

<sup>25</sup> Folio 136 c.p.

<sup>26</sup> Folios 156 y 157

- El 16 de marzo de 2005, la DIAN, mediante emplazamiento para declarar No. 110632005000032 del 16 de marzo de 2005, invitó a Creamoda S.A. a presentar la declaración de retención en la fuente por el cuarto periodo de 2003 y le propuso una sanción de \$133.574.000, correspondiente al 10% de los costos y gastos determinados.

El fundamento del emplazamiento se fundamentó en el reporte que remitió el funcionario Manuel Alberto Perea mediante correo electrónico del 21 de septiembre de 2004<sup>27</sup>.

- El 21 de abril de 2005, la demandante respondió el emplazamiento, y precisó que:

*“(...) sí presentó y pagó la declaración de retención en la fuente por el periodo cuatro (4) de 2003, como quiera que a pesar de las dificultades que se presentaron con el sistema, lo cierto es que éste permitió la impresión de tal declaración con sus datos definitivos, aunque no suministró en dicha impresión el número de control automático ni la fecha ni el control manual. Todo esto se hizo con el conocimiento y la colaboración del funcionario, Pedro Galindo y el Jefe de sistemas de la empresa. Así mismo, a sugerencia del Sr. Galindo y en vista de que el sistema no suministró los recibos oficiales, se obtuvo recibo especial y se utilizó el número que aparecía en la pantalla como en efecto se pagó el valor declarado...”<sup>28</sup> (Se subraya).*

- El 2 de mayo de 2005, mediante correo electrónico<sup>29</sup>, el funcionario Javier Antonio García Llamas pidió al funcionario Pedro Alejandro Galindo Restrepo que informara sobre la consulta realizada por el contribuyente CREACIONES DE MODA S.A. durante el mes de mayo de 2003, referente a las dificultades presentadas que supuestamente incidieron en la no presentación de la declaración de retención en la fuente del periodo 4 de 2003.

- El 6 de mayo de 2005, mediante correo electrónico<sup>30</sup>, el funcionario Pedro Alejandro Galindo Restrepo respondió lo siguiente:

---

<sup>27</sup> Folio 134 cp

<sup>28</sup> Folio 165 a 167.

<sup>29</sup> Folio 173 cp

<sup>30</sup> Folio 175 cp

Efectivamente la empresa CREAMODA S.A. efectuó consulta en el vencimiento de la declaración de Retención 4-2003, lo cierto es que la consulta versó sobre la generación de los recibos y nunca sobre la presentación de la declaración, ya que al efectuar la consulta argumentaron que ya habían transmitido exitosamente la declaración pero que no habían logrado transmitir los recibos. Es de anotar, que existe la posibilidad que al momento de hallarse transmitiendo el documento electrónico el sistema arroje los números de validación y por algún problema de comunicación no se tenga un registro exitoso en el servidor de la DIAN, pero el contribuyente, guiándose por la asignación inicial de los números de formulario, tome como efectivamente presentada su declaración; sin embargo puede apreciarse que el contribuyente tuvo la intención de presentar su declaración y además de pagar como efectivamente lo hizo.

- Mediante la Resolución N° 110642005000080 del 17 de mayo de 2005, la DIAN le impuso la sanción a Creamoda por no declarar, en la que se destacan los siguientes argumentos:

“(…)

3. *Con fecha del 24 de junio de 2004 el señor Pedro Galindo funcionario de la División de Recaudación de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, le solicitó vía correo electrónico a la funcionaria del Nivel Central Isabel Buitrago Arias con copia al doctor Manuel Alberto Perea, verificar la existencia de la declaración No. 900000011643973 presentada el 12 de mayo de 2003 del contribuyente con NIT 890.934.898 por el impuesto de Retención, periodo 4 de 2003.*

4. *Que con fecha del 24 de junio de 2004 el doctor Manuel Alberto Perea le responde al funcionario Pedro Galindo referente a la consulta realizada que la declaración relacionada corresponde a una declaración en la fuente del mes 3 presentada el 9 de abril de 2003. Por el mes cuatro (4) no existe declaración de retención presentada para el NIT 890.934.898 (Anexa prueba)*

5. *Que por parte del suscrito funcionario de la División de Liquidación Tributaria verificó que según relación del sistema en folio 33 del expediente la declaración No. 900000011643973-7 presentada el 9 de abril de 2003 del contribuyente con NIT 890.934.898 corresponde al impuesto de Retención del periodo 3 de 2003.*

(…)



11. Que conforme a lo anterior, la División de Fiscalización Tributaria de esta Administración y con el fin de garantizar el derecho de defensa y debido proceso le profirió el Emplazamiento para declarar No. 110632004000032 notificado por correo certificado el 18 de marzo de 2005.

12. Que mediante dicho acto administrativo (sic) se emplazó al contribuyente para que dentro del término de un (1) mes, contado a partir de la notificación de dicho acto, cumpla con la obligación de presentar la declaración de renta y complementarios por el periodo gravable 2003 (sic), advirtiéndole que vencido el término que otorga el emplazamiento sin que se hubiere presentado la respectiva declaración, la Administración de Impuestos de Medellín procederá a aplicar la sanción por no declarar, estipulada en el numeral 3º del artículo 643 del Estatuto Tributario,  
(...).

15. El 2 de mayo de 2005 el suscrito funcionario de la División de Liquidación Tributaria, solicitó al funcionario Pedro Galindo de la División de Recaudación de esta administración, informar sobre consulta realizada por el contribuyente CREAMODA S.A. NIT 890.394.898-4 durante el mes de mayo de 2003, referente a las dificultades presentadas que supuestamente incidieron en la no presentación de la declaración de Retención en la fuente del periodo 4 del año 2003.

16. Que el 6 de mayo de 2005 el señor Pedro Galindo informó que: “Efectivamente la empresa CREAMODA S.A. efectuó consulta en el vencimiento de la declaración de retención en la fuente 4-2003 y que versó sobre la generación de los recibos y nunca sobre la presentación de la declaración, ya que al efectuar la consulta argumentaron que ya habían transmitido exitosamente la declaración pero que no habían logrado transmitir los recibos.”. Adicionalmente expone: ‘Es de anotar, que existe la posibilidad que al momento de hallarse transmitiendo el documento electrónico el sistema arroje los números de validación y por algún problema de comunicación no se tenga un registro exitoso en el servidor de la DIAN, operó el contribuyente guiándose por la declaración inicial de los números de (sic) formulario, tome como efectivamente presentada su declaración; sin embargo puede apreciarse que el contribuyente tuvo la intención de presentar su declaración y además de pagar como efectivamente lo hizo’.

17. Que analizados los antecedentes que dieron origen al Emplazamiento para declarar y las evidencias relacionadas en los considerandos anteriores, si bien

*pudo haberse presentado problemas en la transmisión del documento electrónico que impidieron obtener un registro exitoso en el servidor de la DIAN, no fueron reportadas las fallas técnicas al teléfono abierto para tales efectos del Call Center del NIVEL CENTRAL de la DIAN, de acuerdo a consulta de récord de fallas técnicas y llamadas al Call Center de la sociedad C.I. CREAMODA S.A. con NIT 890.934.898, sobre la declaración de retención en la fuente del mes de abril de 2003 de acuerdo a lo mencionado en el considerandos 8 y 9, ni fueron expuesto los supuestos problemas al funcionario encargado, tal como él mismo lo expone, en respuesta del 6 de mayo de 2005, así: ‘Efectivamente la empresa CREAMODA S.A. efectuó consulta en el vencimiento de la declaración de retención en la fuente del 4-2003 y que versó sobre la generación de recibos y nunca sobre la presentación de la declaración, ya que al efectuar la consulta argumentaron que ya habían transmitido exitosamente la declaración pero que no habían logrado transmitir los recibos’(subrayas del texto original), limitándose el contribuyente a consultar sobre la generación de los recibos de pago. (...)’”*

- El 18 de junio de 2005, la demandante presentó el recurso de reconsideración, en el que adujo que en el punto 16 de la resolución sancionatoria pudo advertirse con claridad que el señor Galindo sí asesoró y asistió a los empleados de CI Creamoda S.A. en lo relacionado con la presentación de la declaración tributaria y no solo en cuanto a la obtención de los recibos de pago. Agregó, además, que debe primar la verdad real sobre la verdad formal, esto es, que la declaración tributaria se presentó y pagó en la misma fecha –la fecha del vencimiento- y que la contribuyente actuó conforme con la normativa vigente, inducida por la forma en que operó el sistema a cargo de la administración tributaria y por la asesoría brindada por los funcionarios de la DIAN.

- Mediante Resolución No. 110662006000022 del 9 de junio de 2006, la DIAN confirmó la sanción impuesta a Creamoda S.A. en la Resolución 110642005000080.

### **3.3.2. Solución del caso concreto**

La Sala considera que debe levantarse la sanción por no presentar la declaración de renta del año 2003, período cuatro.

Si bien es cierto que es un hecho no controvertido que la declaración que presentó la demandante no cumple las condiciones requeridas por la ley para tomarla como la prueba de la debida transmisión electrónica del documento a la DIAN, las pruebas que obran en el expediente sí dan cuenta de las dificultades que tuvo la demandante para presentar la declaración, que se presentaron fallas en la transmisión, sin que obre prueba en el proceso que dé cuenta de que tales fallas son imputables a la contribuyente. De hecho, la propia resolución sanción por no declarar deja abierta la posibilidad de la falla en el sistema, solo que insiste en imponer la sanción en el hecho de que la demandante no se comunicó con el área encargada de recibir los reportes de la falla del sistema. Esa insistencia es desproporcionada e irrazonable si se tiene en cuenta de que existe prueba de que la parte actora acudió a la ayuda del funcionario Pedro Galindo, que, en su testimonio, también deja la constancia de que sí se pudo haber presentado una falla en el sistema. Además, resalta el hecho de que la demandante tuvo la intención clara de cumplir la obligación sustancial, como era pagar las retenciones en la fuente causadas por el cuarto período de 2003. Hecho este que está más que comprobado.

Si bien es cierto que el deber de pagar lo retenido es distinto del presentar las declaraciones de retención en la fuente, es un hecho probado que la contribuyente mostró la diligencia necesaria para cumplir con el deber de presentar la declaración electrónica en los plazos establecidos por la Administración y para pagar los valores retenidos en la fuente.

Como se precisó inicialmente, para imponer sanciones en materia tributaria deben valorarse las circunstancias de hecho y de derecho que rodearon la omisión del contribuyente.

Aunque según la Corte Constitucional (Sentencia C-160 de 1998), en principio es dable inferir que actúa de manera negligente quien omite el deber de declarar, se deben analizar los hechos del caso a efectos de establecer si dicha omisión ocurrió porque la operación se hizo deliberadamente<sup>31</sup> o por culpa<sup>32, 33</sup>

---

<sup>31</sup> **Código Civil. ARTICULO 63. CULPA Y DOLO.** La ley distingue tres especies de culpa o descuido. Culpa grave, negligencia grave, culpa lata, es la que consiste en no manejar los negocios ajenos con aquel cuidado que aun las personas negligentes o de poca prudencia suelen emplear en sus negocios propios. Esta culpa en materias civiles equivale al dolo.  
(...)

El dolo consiste en la intención positiva de inferir injuria a la persona o propiedad de otro.

<sup>32</sup> **Código Civil. ARTICULO 63. CULPA Y DOLO.** (...)

El principio de culpabilidad, en estos casos, supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En el caso concreto existen pruebas que dan cuenta de que la parte actora hizo actos tendientes a cumplir, conforme a la ley, la obligación tributaria, y que acudió a la propia DIAN para que le ayudara a cumplir la obligación que, finalmente fue satisfecha, en lo sustancial, mediante el pago de las retenciones causadas en el cuarto período del año 2003.

Aunque es un hecho cierto que la obligación formal de declarar no se cumplió; para la Sala, no hay pruebas que permitan imputar ese hecho a la parte actora, ni

---

Culpa leve, descuido leve, descuido ligero, es la falta de aquella diligencia y cuidado que los hombres emplean ordinariamente en sus negocios propios. Culpa o descuido, sin otra calificación, significa culpa o descuido leve. Esta especie de culpa se opone a la diligencia o cuidado ordinario o mediano.

El que debe administrar un negocio como un buen padre de familia, es responsable de esta especie de culpa.

Culpa o descuido levísimo es la falta de aquella esmerada diligencia que un hombre juicioso emplea en la administración de sus negocios importantes. Esta especie de culpa se opone a la suma diligencia o cuidado.

<sup>33</sup> En sentencia del 3 de octubre de 2007, la Sección Tercera precisó sobre la culpa que es *"(...) la reprochable conducta de un agente que generó un daño antijurídico (injusto) no querido por él pero producido por la omisión voluntaria del deber objetivo de cuidado que le era exigible de acuerdo a sus condiciones personales y las circunstancias en que actuó<sup>33</sup>; o sea, la conducta es culposa cuando el resultado dañino es producto de la infracción al deber objetivo de cuidado y el agente debió haberlo previsto por ser previsible, o habiéndolo previsto, confió en poder evitarlo. También por culpa se ha entendido el error de conducta en que no habría incurrido una persona en las mismas circunstancias en que obró aquella cuyo comportamiento es analizado y en consideración al deber de diligencia y cuidado que le era exigible.*  
(...)

*Tradicionalmente se ha calificado como culpa la actuación no intencional de un sujeto en forma negligente, imprudente o imperita, a la de quien de manera descuidada y sin la cautela requerida deja de cumplir u omite el deber funcional o conducta que le es exigible; y por su gravedad o intensidad, siguiendo la tradición romanista, se ha distinguido entre la culpa grave o lata, la culpa leve y la culpa levísima, clasificación tripartita con consecuencias en el ámbito de la responsabilidad contractual o extracontractual, conforme a lo que expresamente a este respecto señale el ordenamiento jurídico.*

*De la norma que antecede se entiende que la culpa leve consiste en la omisión de la diligencia del hombre normal (diligens paterfamilias) o sea la omisión de la diligencia ordinaria en los asuntos propios; la levísima u omisión de diligencia que el hombre juicioso, experto y previsivo emplea en sus asuntos relevantes y de importancia; y la culpa lata u omisión de la diligencia mínima exigible aún al hombre descuidado y que consiste en no poner el cuidado en los negocios ajenos que este tipo de personas ponen en los suyos, y que en el régimen civil se asimila al dolo.*

*Respecto de la culpa grave señalan los hermanos Mazeaud, que si bien es cierto no es intencional, es particularmente grosera. "Su autor no ha querido realizar el daño, pero se ha comportado como si lo hubiera querido; era preciso no comprender quod omnes intelligunt para obrar como él lo ha hecho, sin querer el daño". De acuerdo con jurisprudencia citada por estos autores incurre en culpa grave aquel que ha "...obrado con negligencia, despreocupación o temeridad especialmente graves..." (Derecho Civil, Parte II, vol. II, pág. 110)<sup>33</sup> y agregan que "...reside esencialmente en un error, en una imprudencia o negligencia tal, que no podría explicarse sino por la necedad, la temeridad o la incuria del agente..." (Mazeaud y Tunc, Tratado Teórico y Práctico de la Responsabilidad Civil, Delictual y Contractual, Tomo I, Volumen II, pág 384.)*

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION TERCERA. Consejera ponente: RUTH STELLA CORREA PALACIO. Bogotá, D.C., tres (3) de octubre de dos mil siete (2007). Radicación número: 41001-23-31-000-1995-08354-01(24844). Actor: INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR I.C.B.F. Demandado: ALBA DIELA CALDERON DE RAMIREZ. Referencia: ACCION DE REPARACION DIRECTA - REPETICIÓN-.

pruebas que le permitan inferir que la demandante actuó de manera temeraria con la intención dolosa o culposa de causar un daño al erario.

Por las razones anteriores, la Sala considera que debe darse prosperidad al recurso de apelación interpuesto por la demandante y declararse que, en esta oportunidad, conforme a las circunstancias especiales del caso, la contribuyente no está obligada a pagar la sanción impuesta en los actos administrativos demandados.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

### **FALLA**

**REVÓCASE** la sentencia del 17 de octubre de 2013 proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por la contribuyente Creaciones de Moda S.A. contra la UAE DIAN. En su lugar:

**PRIMERO. DECLÁRASE LA NULIDAD** de la Resolución Sanción 110642005000080 del 17 de mayo de 2005 y de su confirmatoria, la Resolución 110662006000022 del 9 de junio de 2006, mediante las que se impuso sanción por no declarar a CI Creamoda S.A., por las razones expuestas.

**SEGUNDO.** A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que CI Creamoda S.A. no está obligada al pago de la sanción impuesta en los actos administrativos acusados.

**TERCERO. RECONÓCESE** personería al abogado Pablo Nelson Rodríguez Silva para actuar como apoderado de la DIAN, en los términos del poder conferido a folio 273 del expediente.

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

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL  
BASTO**

Presidente de la Sala

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRIGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ  
RAMÍREZ**