



**JUZGADO CUARENTA Y DOS ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO DE
BOGOTÁ - SECCIÓN CUARTA-**

Bogotá D.C., cuatro (4) de septiembre de dos mil veinte (2020).

NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

RADICACIÓN: 110013337042 **2016 00261** 00
DEMANDANTE: CONSORCIO SAN JOSÉ DE MIRANDA
DEMANDADO: UGPP

SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

1. DESCRIPCIÓN

1.1. TEMA DE DECISIÓN

Agotado el trámite procesal correspondiente, procede el Despacho a proferir sentencia de primera instancia dentro del proceso de referencia.

1.1.1. ELEMENTOS DE LA PRETENSIÓN

PARTES

Demandante:

El CONSORCIO SAN JOSÉ DE MIRANDA., identificado con NIT No. 900.292.477

Dirección de notificación: bernarditaperez@une.net.co /
davidramirez32@hotmail.com

Demandada:

U.A.E. Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social –
UGPP.

Dirección de notificación: notificacionesjudicialesugpp@ugpp.gov.co

OBJETO

DECLARACIONES Y CONDENAS PRINCIPALES:

La parte actora solicita se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

(i) Resolución RDO 414 de 21 de mayo de 2015, "*Por medio de la cual se profirió Liquidación Oficial por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos al Sistema de Protección Social en Salud, Pensión, Fondo de Solidaridad Pensional, Riesgos Laborales, Subsidio Familiar, SENA e ICBF en los periodos fiscalizados*".

(ii) Resolución RDC 266 de 31 de mayo de 2016, "*Por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial*".

A título de restablecimiento solicita:

(i) Se ordene a la UGPP reintegrar la suma de noventa y ocho millones setecientos cinco mil setenta y tres pesos (\$98.705.073 m/cte).

(ii) Se ordene a la demandada restituir al Consorcio la suma pagada indebidamente con los intereses sancionatorios que la ley faculta a la UGPP cobrar por la mora en el pago de las obligaciones. Subsidiariamente solicita que se ordene restituir la suma de dinero con los intereses compensatorios establecidos en el Código de Comercio o la indexación con un componente de intereses establecidos por el Juzgado.

Se condene en costas y al pago de agencias en derecho.

DECLARACIONES Y CONDENAS SUBSIDIARIAS:

En el evento que no se declare la nulidad total de los actos administrativos solicita:

(i) Se declare la nulidad del artículo segundo de la Liquidación Oficial No. RDO 414 de 21 de mayo de 2015, que impuso la sanción por inexactitud.

(ii) Se declare la nulidad del artículo segundo de la Resolución RDC 266 de 31 de mayo de 2016.

Como consecuencia de la anterior declaración, solicita a título de restablecimiento del derecho:

(i) Se ordene a la UGPP reintegrar a favor del Consorcio la suma de veinticuatro millones quinientos treinta y cuatro mil doscientos setenta y un pesos (\$24.534.271 m/cte.)

(ii) Se ordene restituir la suma pagada indebidamente con los mismos intereses sancionatorios que la ley faculta a la UGPP cobrar por la mora en el pago de las obligaciones. Subsidiariamente, solicita que se ordene restituir la suma de dinero con los intereses compensatorios establecidos en el Código de Comercio o la indexación con un componente de intereses establecidos por el Juzgado.

Se condene en costas y agencias en derecho.

FUNDAMENTOS DE LA PRETENSIÓN

FUNDAMENTOS FÁCTICOS:

La apoderada de la sociedad señala los siguientes hechos:

- a) La UGPP profirió el requerimiento para declarar y/o corregir No. 913 del 28 de noviembre de 2014, producto de la fiscalización por los periodos comprendidos entre el 01 de enero de 2011 al 31 de diciembre de 2011¹ y 01 de enero de 2013 al 31 de diciembre de 2013², requiriendo el pago de la suma de ciento ochenta y cinco millones setecientos sesenta y nueve mil novecientos treinta y cinco pesos (\$185.769.935 m/cte)³.
- b) Dentro de la oportunidad legal el Consorcio presentó respuesta al requerimiento mediante comunicados radicados el 16 de enero de 2015, el 27 de febrero de 2015 y el 30 de abril de 2015, enviando las planillas de corrección pagadas y los archivos donde constaba que fueron pagados.
- c) La UGPP profirió Liquidación Oficial No. RDO 414 de fecha 21 de mayo de 2015, por mora e inexactitud en las autoliquidaciones y pagos al Sistema de Protección Social por los periodos fiscalizados, por la suma de ciento cuatro millones seiscientos setenta y cuatro mil seiscientos pesos (\$104.674.600) y

¹ Por el no pago de los aportes de algunos trabajadores en los periodos de enero, abril y noviembre de 2011, así como el pago de valores inferiores en los periodos de enero a diciembre.

² Por el no pago en los periodos de enero, febrero, septiembre, octubre, noviembre y diciembre. Así como el pago por valores inferiores a los que estaba legalmente obligado en los periodos de enero a diciembre.

³ El valor fue discriminado de la siguiente forma: \$144.304.600 que corresponde a la suma lo adeudado por los subsistemas de protección social y \$41.465.235 por concepto de sanción por inexactitud. Ver páginas 2 y 3 de la demanda.

sanción por la suma de sesenta y un millones trescientos diecinueve mil trescientos veinticinco pesos (\$61.319.325).

- d) El 14 de agosto de 2015 el demandante presentó el recurso de reconsideración indicando, entre otras cosas, que no se tuvo en cuenta (i) las planillas pertinentes (las que se pagaron después del requerimiento y antes de la liquidación oficial) y (ii) que para diciembre del año 2013 el consorcio se encontraba exonerado del pago por parafiscales de acuerdo con el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012.
- e) La UGPP profirió la Resolución No. RDC 266 del 31 de mayo de 2016, *por medio de la cual resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial*, modificándola por cuanto se dio cuenta que muchas de las planillas relacionadas en el recurso no fueron tenidas en cuenta, no obstante, se indicó que las planillas 27548367; 27727487; 23808365; 23978729; 24144492; 24320301; 24501329; 24859416 y 25002780 no fueron pagadas.

En cuanto a la exoneración del pago de aportes parafiscales en diciembre de 2013, se afirmó que los consorcios solo fueron beneficiarios de ella a partir de la expedición de la Ley 1739 de 2014. Así las cosas, disminuyó los valores a cuarenta millones setecientos setenta y ocho mil pesos (\$40.778.000 m/cte) por concepto de mora e inexactitud la suma de veinticuatro millones ciento ochenta y cinco mil novecientos cuarenta pesos (\$24.185.940 m/cte.), por concepto de sanción por inexactitud.

- f) La resolución anterior fue notificada el 04 de agosto de 2016.
- g) El 31 de octubre de 2016 se recibió oficio de cobro persuasivo No. 84128, en el que se solicitó pagar la inexactitud por los aportes a salud con sus respectivos intereses y la sanción.
- h) El Consorcio realizó el pago de setenta y cuatro millones ciento setenta mil ochocientos dos pesos (\$74.170.802 m/cte) a través de las planillas 31995083; 32006964 y 31976190 de PILA. El pago de la sanción se realizó por medio de cheque a la cuenta designada por la UGPP, por la suma de veinticuatro millones quinientos treinta y cuatro mil doscientos setenta y un pesos (\$24.534.271 m/cte.), para un total de \$98.705.073.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS:

Normas de rango supralegal:

Constitución Política: artículos 1,2, 4, 29, 121 y 209

Normas de rango legal:

- .- Ley 1437 de 2011: Artículos 3, 5, 9, 40.
- .- Ley 223 de 1995: artículo 264.
- .- Ley 1607 de 2012: artículo 25.
- .- decretos 2701 de 2012; 1828 de 2013 y 862 de 2013.

Concepto de violación:

PRIMER CARGO. LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS FUERON EXPEDIDOS DE FORMA IRREGULAR Y CON INFRACCIÓN A LAS NORMAS EN QUE DEBÍAN FUNDARSE:

El cargo se encuentra compuesto por dos argumentos, a saber (i) el desconocimiento de las planillas pagadas y (ii) la aplicación del artículo 25 de la ley 1607 de 2012.

Refiere en primer lugar que los actos administrativos no reconocieron los pagos realizados por el Consorcio a través de las planillas No. 27548367; 27727487; 23808365; 23978729; 24144492; 24320301; 24501329; 24859416 y 25002780.

En segundo lugar, tratándose de los pagos correspondientes al mes de diciembre de 2013, la decisión que adoptó la UGPP de ordenarle al Consorcio San José de Miranda el pago de la suma de dinero por concepto de inexactitud en las autoliquidaciones y pago de los aportes al sistema de la protección social, así como la de imponerle sanción por inexactitud es ilegal, pues desconoce el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012, el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, los Decretos 2701 de 2012; 1828 de 2013 y 862 de 2013 y el concepto de la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales del 11 de diciembre de 2013 emitido mediante oficio No. 79476.

Arguye que de acuerdo con el mencionado concepto de la DIAN los consorcios y uniones temporales se encontraban exentos del pago de parafiscales y de conformidad con las notas de vigencia que aparecen en el mismo, pese a que la interpretación fue modificada por el Oficio DIAN 312361 de 2014 publicado en el

Diario Oficial No. 49.178 de 10 de junio de 2014; es decir, para el momento en que el Consorcio realizó las liquidaciones al concepto según el cual se encontraba exento se encontraba vigente.

Según la apoderada del consorcio demandante, debido a que el Poder Público es único e indivisible y a que tanto la UGPP como la DIAN pertenecen a la Rama Ejecutiva, desconocer la *vinculatoriedad* del concepto bajo estudio implica una vulneración a la confianza legítima del administrado, quien en su carácter de asociado confía en que el ejercicio de las competencias de la administración tendrá lugar conforme dicte el Sistema Jurídico.

Reconoce que mediante el artículo 14 de la ley 1739 de 2014 se concretó la exoneración del pago de parafiscales en cabeza de los consorcios, pero no lo es que solo por esta ley tal exención haya sido creada, pues la misma resultaba de una interpretación que atendiera a la finalidad de la disposición contenida en el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012, según el cual la exoneración procedía para las sociedades y personas jurídicas asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta.

En tratándose de una forma asociativa especial, de la cual no surge una persona jurídica distinta a la de sus consorciados, el efecto de no aplicar la exoneración frente a los trabajadores contratados por el consorcio tornaría nugatorio el beneficio para aquellos que deciden hacer uso de esta herramienta asociativa expresamente contemplada en el Estatuto de Contratación (Ley 80 de 1993 art. 7), situación que desencadenaría en desincentivar estas formas asociativas debido a que, en todo y para seguir gozando del beneficio del cual gozaban antes de celebrar el negocio asociativo, resultaría mejor contratar directamente aunque eso se traduzca en un detrimento de cara a la formulación de propuestas. Aunado a ello, el artículo 14 de la Ley 1739/2014 puso de presente que la exoneración también procedía frente a los consorcios.

CARGO SEGUNDO. IMPROCEDENCIA DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD

Respecto a la sanción tributaria, afirma que es improcedente, pues su fundamento es el incumplimiento de las obligaciones y deberes, lo cual no se evidenció en el caso concreto, pues el Consorcio liquidó sus aportes conforme a la normatividad vigente, bajo los lineamientos de las autoridades competentes.

Si se admitiera que existe alguna razón para suponer que el consorcio se encontraba

en la obligación de pagar los aportes señalados en las resoluciones así estuviera actuando bajo los lineamientos de la autoridad competente, igual no procedería la sanción pues el artículo 674 del E.T establece en el inciso séptimo que no se configura la inexactitud cuando derive de errores de apreciación o de diferencias de criterios entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos, en otras palabras, desconoció la aplicación del principio de legalidad.

Ahora bien, en el evento que se considere que no existieron diferencias de criterios respecto al derecho aplicable, debe aceptarse que la actuación de la entidad investigada se deriva de un *error de apreciación*, hipótesis que según el texto legal también es circunstancia de eximente de sanción.

Señala que en el caso no se atendió en absoluto la norma precitada, ya que no se verificó la ocurrencia de ninguno de los hechos que ameritan la imposición de la sanción por inexactitud, máxime si se tiene en cuenta que la DIAN había proferido el concepto que indicaba justamente que el consorcio era asimilado a las personas jurídicas o sociedades y por tanto era beneficiario de la exoneración antes indicada.

Finalmente, alega la ausencia de proporcionalidad de la sanción, desconociendo los principios propios que rigen las sanciones tributarias contenidos en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, como es la gradualidad de la sanción, ello partiendo de la afirmación de que la UGPP aplicó la sanción con la tarifa más alta, sin considerar que, el Consorcio actuó de manera completa, transparente, veraz y leal, en otras palabras, no analizó la conducta del demandante sino que aplicó una tarifa a modo de regla matemática.

1.2. OPOSICIÓN

La apoderada de la UGPP (ff. 173 a 285) se opone a todas y cada una de las pretensiones de la demanda, argumentando que la entidad actuó en ejercicio de las funciones legales de conformidad con las disposiciones especiales vigentes al momento de expedir los actos administrativos objeto de la demanda, actos que se encuentran investidos de presunción de legalidad.

Acepta los hechos de la demanda, con excepción del octavo, al cual manifiesta que no es cierto que el demandante haya cumplido con el pago de los aportes.

Propuso la excepción previa de *"ineptitud de la demanda por falta de los requisitos formales consagrada en el numeral 5 del artículo 100 del C.G.P, lo anterior en razón al indebido agotamiento de vía administrativa (vía gubernativa) por planteamiento de hechos nuevos no discutidos en sede administrativa"*. La cual, fue declarada "no prospera" en audiencia inicial de fecha 18 de septiembre de 2017 (f. 312), toda vez que no se alegaron hechos nuevos en la demanda⁴, argumentó el Despacho que la excepción de inepta demanda está dirigida a atacar los presupuestos procesales de la demanda o la acción, es decir, las formalidades o aspectos esenciales de la demanda, empero ello no se hizo por parte de la demandada. Así las cosas, las alegaciones en torno a los actos administrativos, como la propuesta en la que se debate que se presentaron nuevas alegaciones que no fueron ventiladas en vía administrativa, deben ser resueltas con el fondo del asunto.

En cuanto a los argumentos de defensa, señaló que no es posible acceder a la pretensión relativa a ordenar a la UGPP el reembolso de los valores pagados por aportes y sanción, pues los dineros que se recauden a través de las acciones de determinación y cobro de la adecuada, completa y oportuna liquidación y pago de las contribuciones especiales del Sistema de la Protección Social, no ingresan al patrimonio de la UGPP sino que son girados a través del PILA a cada una de las administradoras de los subsistemas que la integran.

De acuerdo con el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016, corresponde a las administradoras de pensiones. ARL, cajas de compensación y FOSYGA provisionar el valor correspondiente para garantizar la contingencia.

Por otro lado, revisadas las planillas relacionadas en la demanda, aclara que una vez los aportantes efectúan los pagos a través del operador de información, este último adquiere la obligación de reportar al Ministerio de Salud y Protección Social los datos relativos a los pagos efectuados a través del PILA (Resolución No. 1747 de 2008). Así las cosas, por intermedio de la Subdirección de Integración del Sistema de Aportes Parafiscales, se verifican los pagos registrados en la base de datos del Ministerio de Salud y Protección Social a nombre del aportante, por los periodos y trabajadores objeto de fiscalización, por lo tanto, si una planilla no se registra en la base de PILA, la UGPP no puede dar por sentado la validez del pago.

⁴ Minuto 7:45 y s.s.

Afirma que al constatar el contenido de la Resolución No. RDC 266 de 2016 y el archivo Excel adjunto, se evidencia un error formal de digitación de la UGPP al señalar que las planillas no fueron tenidas en cuenta, lo cual no incide sustancialmente ni jurídicamente en los valores determinados, ya que los valores reales por la aplicación de las planillas pagadas en su oportunidad por el actor fueron aplicadas, lo cual conllevó a la efectiva disminución del valor inicial determinado, es decir, dicho error de digitación no incidió en el valor final determinado. Sobre el particular, trae a colación la sentencia de fecha 26 de febrero de 2015 proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en expediente No. 19563 con ponencia de la Consejera Dra. María Candelaria Torres Barrera.

Sumado a ello, con la demanda se aporta certificado de fecha 15 de septiembre de 2016, del cual se corrobora el procedimiento realizado respecto de las validaciones de la planilla, luego, no es cierto que, no hayan sido valoradas o tenidas en cuenta.

En cuanto a la excepción del CREE prevista en el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012, luego de citar las disposiciones relacionadas, concluyó que el legislador reguló dos aspectos al momento de efectuar los aportes con destino al Sistema de la Protección Social:

(i) La tarifa que debe ser aplicada para determinar el monto del aporte a salud correspondiente al mes de enero de 2014, debe ser el 4% que corresponde al porcentaje de aporte que debe ser efectuado por el trabajador, sin que exista la obligación de efectuar el aporte por parte del empleador, lo cual se aplica solo para los trabajadores cuya remuneración total es inferior a 10 SMLMV.

(ii) Se exonera a los empleadores de efectuar los aportes con destino al SENA e ICBF, a partir del mes de mayo de 2013, solo para los trabajadores que perciben menos de 10 SMLMV, como total remunerado.

Lo anterior, por cuanto el término *devenguen* utilizado en las normas aplicables (Ley 1602/2012, Decreto 1828/2013 y Decreto 2701 de 2013) no distingue entre pagos salariales y no salariales que deben ser tenidos en cuenta para calcular el tope de 10 SMLMV.

De acuerdo con lo dicho, desde la liquidación oficial se informó que el consorcio no cumplía con los requisitos para ser acreedor de la exoneración del pago de aportes. Si bien, se encuentra integrado por personas jurídicas, sus integrantes en forma individual pueden ser sujetos de la exoneración del CREE más no el consorcio.

Frente a la aplicación de concepto de la DIAN, conforme lo prevé el artículo 28 de la Ley 1437 de 2011, arguye que los conceptos no son de obligatorio acatamiento para la UGPP, pues fueron expedidos en consultas formuladas a la DIAN y no son extensivos a otras entidades en el ejercicio de sus competencias o funciones, situación que se corrobora en la sentencia C-487 de 1996 de la Corte Constitucional.

No obstante, si se admitiera la aplicación del concepto, aclara que el mismo se refiere a la condición individual de los consorciados, por lo tanto, no incluye al consorcio en sí mismo, situación que fue aclarada con el concepto 49178 de 10 de junio de 2014. Asevera, en este sentido, que el actor hace una interpretación subjetiva de un concepto de la DIAN, absteniéndose de cumplir con su obligación de efectuar los aportes en salud para el periodo de diciembre de 2013, máxime cuando ella solo fue contemplada a través de la Ley 1739 de 2014.

Se pronunció frente al segundo cargo de la demanda, indicando que el actor incurre en un error, pues se demostró que incurrió en las conductas de mora e inexactitud en el pago de los aportes al Sistema de la Protección Social Integral. Añade que las sanciones pueden ser impuestas de forma objetiva atendiendo los criterios señalados por la Corte Constitucional en la sentencia C-616 de 2002.

Tampoco considera admisible la imputación relacionada con el desconocimiento del artículo 647 del ET, pues el demandante confunde la sanción por inexactitud prevista para los impuestos cuya fiscalización, revisión o determinación corresponde a la DIAN con la sanción por inexactitud prevista frente al pago de las contribuciones especiales con destino a la Protección Social contenida en el artículo 179 de la Ley 1607 de 2012, luego la norma presuntamente violada no es aplicable al caso concreto.

Finalmente, la norma indicada como aplicable, no consagra una tasación mínima de la sanción.

1.3. PROBLEMA JURÍDICO Y TESIS

¿El Consorcio San José de Miranda incurrió en mora e inexactitud por los periodos fiscalizados comprendidos entre el 01/01/2011 al 31/12/2011 y el 01/01/2013 y el 31/12/2013 y en consecuencia, era procedente la sanción por inexactitud impuesta por la UGPP?

Con el objeto de dar respuesta a este interrogante, debe estudiar el Juzgado:

(i) ¿A la luz de los hechos probados dentro de este proceso, la UGPP tuvo o no en cuenta los aportes pagados mediante planillas N° 25002780, 24859416, 24501329, 24320301, 24144492, 23978729, 23808365, 27727487 y 27548367?

(ii) ¿El Consorcio San José de Miranda es beneficiario de la exoneración del pago de aportes parafiscales prevista por el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 para el mes de diciembre de 2013, en virtud de la interpretación de un concepto emitido por la DIAN?

Tesis de la parte demandante: Sostiene que los actos demandados deben ser declarados nulos por cuanto desconocen no solo el pago de las planillas a través del sistema PILA, sino también la interpretación definida por la DIAN en el concepto del 11 de diciembre de 2013 emitido mediante oficio No. 79476, pues a pesar de ser emitido por una autoridad distinta, resulta vinculante, en cuanto señala expresamente que los consorcios estaban exonerados del CREE, realizando un análisis acertado de la finalidad del artículo 25 de la Ley 1607 de 2012.

Como consecuencia de dicha interpretación, no es procedente la imposición de la sanción por mora e inexactitud, en la medida que el Estatuto Tributario así lo prevé.

Tesis de la parte demandada: Argumenta que la UGPP tuvo en cuenta todas las planillas, las validó y verificó en su totalidad, y si bien existió un error de digitación en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración en la que se manifiesta que no hubo pago, lo cierto es que si fueron tenidas en cuenta para determinar el valor definitivo de los aportes adeudados y la sanción por inexactitud.

Sostiene además que no es aplicable la interpretación del artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 que realiza la DIAN en su concepto porque si bien señala que las personas naturales o jurídicas individualmente consideradas tienen derecho a la exoneración, indica que las uniones temporales y consorcios no lo tenían.

Tesis del Despacho: El Despacho sostendrá que, en virtud del principio de legalidad en materia tributaria, no es dable dar aplicación extensiva a la exoneración de que trata el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012 a favor del consorcio demandante. También sostendrá que, de conformidad con el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, a efectos de realizar la contribución de aportes a la Protección Social, la parte actora no se encontraba amparada bajo la interpretación oficial contenida en el Concepto de la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales del 11 de diciembre de 2013 emitido mediante oficio No. 79476, pues este no es de obligatorio cumplimiento para

la UGPP. Finalmente sostendrá que hay lugar a declarar la nulidad parcial de la Resolución RDO 414 de 21 de mayo de 2015 y de la Resolución RDC 266 de 31 de mayo de 2016, únicamente en lo atinente a la imposición de la sanción por inexactitud.

1.4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

1.4.1. PARTE DEMANDANTE (folios 313 a 319)

El 27 de septiembre de 2017 el apoderado de la parte demandante presentó sus alegatos, en los cuales reiteró los cargos esbozados en la demanda.

1.4.2. PARTE DEMANDADA (folios 320 a 323)

Por su parte, el apoderado de la UGPP presenta el 29 de septiembre del 2017 el escrito de alegatos de conclusión, en el cual también reitera los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

2. CONSIDERACIONES

Precisiones del caso

En los términos de la demanda interpuesta por el CONSORCIO SAN JOSÉ DE MIRANDA, se estudia la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la UGPP determinó oficialmente las contribuciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud, Pensiones, Fondo de Solidaridad Pensional, Riesgos Laborales, Subsidio Familiar, SENA e ICBF a su cargo por los periodos comprendidos entre el 01 de enero al 31 de diciembre de 2011⁵ y 01 de enero al 31 de diciembre de 2013⁶.

Concretamente, se decidirá si el consorcio demandante era beneficiario de la exoneración de que trata el artículo 25 de la ley 1607 de 2012 en relación con los pagos por aportes correspondientes al mes de diciembre de 2013. Así mismo, se decidirá si es procedente exonerar al demandante de la sanción por inexactitud en sus declaraciones con el SGSS, con fundamento en la diferencia de criterios de que trata el artículo 647 ET, y si la UGPP debía graduar la sanción impuesta, en virtud del principio de proporcionalidad.

⁵ Por el no pago de los aportes de algunos trabajadores en los periodos de enero, abril y noviembre de 2011, así como el pago de valores inferiores en los periodos de enero a diciembre.

⁶ Por el no pago en los periodos de enero, febrero, septiembre, octubre, noviembre y diciembre. Así como el pago por valores inferiores a los que estaba legalmente obligado en los periodos de enero a diciembre.

En virtud de los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria, no es dable aplicar al consorcio demandante la exoneración prevista en el texto original del artículo 25 de la ley 1607 de 2012

A través del artículo 25 de la ley 1607 de 2012, se incorporó en el ordenamiento jurídico colombiano una exoneración de aportes que cambió considerablemente las cargas parafiscales de algunas empresas, con el objeto de aumentar su capacidad de inversión y de generación de empleo y riqueza, así como el de disminuir las tasas de informalidad laboral y evasión en los impuestos a la nómina⁷. Sin embargo, como contra partida, a fin de dar continuidad a los programas sociales a cargo del ICBF y SENA, así como financiar parcialmente el Sistema de Seguridad Social en Salud, fue creado el Impuesto sobre la renta para la equidad - CREE⁸.

Concretamente, durante el término en que estuvo vigente⁹, el beneficio recayó i) sobre las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, cuales se encontraron exoneradas del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA) y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) correspondientes a los trabajadores que devengaran, individualmente considerados, hasta diez (10) salarios mínimos mensuales legales vigentes; y ii) sobre las personas naturales empleadoras de al menos dos trabajadores, cuales se encontraron exoneradas de la obligación de pago de los aportes parafiscales al SENA, al ICBF y al Sistema de Seguridad Social en Salud por los empleados que devengaran menos de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Por el contrario, debe comprenderse desde ya que los consorcios no fueron beneficiarios de la exoneración, de acuerdo con el texto original del artículo 25 de la ley 1607 de 2012, al establecer que solo eran beneficiarios de la exoneración las personas jurídicas y asimiladas contribuyentes del impuesto sobre la renta, y conforme lo dispuesto en el artículo 18 del Estatuto Tributario- ET-, "*los contratos de colaboración empresarial tales como consorcios, uniones temporales, joint ventures y*

⁷ Exposición de motivos del Proyecto de ley "POR MEDIO DE LA CUAL SE EXPIDEN NORMAS EN MATERIA TRIBUTARIA Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES" Senado: 134/12 y Cámara: 166/12, Págs. 27, 30-32.

⁸ Artículo 22 de la ley 1607 de 2012.

⁹ El artículo 376 de la ley 1819 de 2016, derogó el artículo 25 de la ley 1607 de 2012.

cuentas en participación, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios"(subraya el Despacho).

Tampoco fueron beneficiarios de la exoneración los empleadores de trabajadores que devengaran más de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes, sean o no sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), ni las entidades sin ánimo de lucro. En tal medida, aquellos aportantes continuaron obligados a realizar los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993 y los pertinentes de la Ley 1122 de 2007, el artículo 7 de la Ley 21 de 1982, los artículos 2 y 3 de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1 de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables.

Para un mayor entendimiento de la exoneración, cabe precisar que el artículo 25 de la ley 1607 de 2012 fue declarado exequible por parte de la Corte Constitucional mediante sentencias C-465/14 (estudio de aspectos formales) y C-289/14. En esta última resolvió el problema jurídico de si los artículos 24 y 25 de la Ley 1607 de 2012, en lo relativo a la destinación específica del CREE, quebrantaban una norma orgánica que asigna naturaleza jurídica parafiscal a los aportes que realizan los empleadores al ICBF, al SENA y al Sistema de Seguridad Social en Salud. Consideró el Alto Tribunal:

"La exención parcial de aportes parafiscales, tiene como efecto relevar de una parte del pago del aporte al contribuyente empleador, lo que en efecto, implica una reducción del volumen de contribuciones parafiscales que en adelante reciban el SENA, el ICBF, y el Sistema de Seguridad Social en Salud. Esta reducción se compensa con los recaudos provenientes del CREE. Sin embargo, dicha exoneración parcial no comporta una modificación a la naturaleza parafiscal de los aportes que, a través de sus nóminas, realizan los empleadores (no exonerados) a dichos sistemas."

(Subraya el Despacho.)

Visto lo anterior, ya con ocasión de la modificación surtida a través del artículo 19 de la Ley 1739 de 2014 y a partir del momento en que esta entró en vigencia, los consorcios y uniones temporales empleadores respecto de los cuales la totalidad de sus miembros estuvieren exonerados del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje (Sena) y el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y Salud, se encontraron también beneficiados de la exoneración en los mismos términos aplicables a los demás beneficiarios.

En este sentido, atendiendo los principios de reserva de ley y de irretroactividad en materia tributaria¹⁰, se considera que solo a partir de la entrada en vigor del artículo 19 de la Ley 1739 de 2014, los Consorcios podían acceder al beneficio de exoneración, pues así lo estableció el Legislador en ejercicio de sus facultades constitucionales.

Es de precisar que el principio de reserva de ley en materia tributaria consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, impone que el establecimiento de las exenciones, exoneraciones y beneficios tributarios sea de competencia exclusiva y excluyente del legislador, y no surjan estas en virtud de interpretaciones extensivas o analógicas, garantizando así la concreción de la máxima tributaria propia de las naciones democráticas de "*no taxation without representation*".

Ahora bien, considera la demandante que pese a que solo hasta la expedición del artículo 14 de la ley 1739 de 2014 se concretó la exoneración del pago de parafiscales en cabeza de los consorcios, aquella resulta con claridad de una interpretación que atienda a la finalidad de la disposición contenida en el artículo 25 de la Ley 1607 de 2012, según el cual la exoneración procedía para las sociedades y personas jurídicas asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, como lo son los integrantes del consorcio individualmente considerados.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que, de conformidad con la cláusula general de interpretación normativa prevista de antaño en el Código Civil Colombiano, no es dable para este fallador acudir a la interpretación teleológica o finalística solicitada por el demandante.

Lo anterior, pues, siguiendo el mandato contenido en el artículo 27 del Código Civil Colombiano que dispone que la interpretación por vía de Doctrina que realizan tanto los jueces como los demás funcionarios públicos debe ser preferentemente gramatical en tanto el sentido de la ley sea claro, por lo que no se ha de desatender a su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu siempre que la norma no contenga una expresión oscura claramente manifestada en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento.

Al respecto, sostuvo la Corte Constitucional que "*la interpretación gramatical que atiende la literalidad de un texto legal no resulta incompatible con la Constitución, en la medida que, contrario a lo argumentan los demandantes, la aplicación de dicha modalidad de interpretación en modo alguno puede ser comprendida como una licencia*

¹⁰ Artículos 363 y 338, Constitución Política.

para dejar de aplicar los preceptos constitucionales, a partir del uso exclusivo de la norma de rango legal. Esta imposibilidad se infiere del mandato superior según el cual, en caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley, se deben aplicar las disposiciones constitucionales, como lo ordena el artículo 4º de la Carta¹¹.

En este sentido, no pierde de vista el Despacho que, en criterio de la apoderada de la parte actora, no dar aplicación extensiva a la exoneración de parafiscales a favor del demandante tornaría nugatorio el beneficio para aquellos oferentes que deciden hacer uso de los contratos de colaboración en la formulación de sus propuestas en procesos contractuales, de conformidad con lo expresamente contemplado en el Estatuto de Contratación (Ley 80 de 1993 art. 7).

No obstante, la voluntad del legislador de no haber otorgado el beneficio de exoneración a los consorcios, de conformidad con el texto original del artículo 25 de la ley 1607 de 2012, tuvo lugar en el marco del ejercicio de sus facultades y competencias constitucionales y conforme la libertad de configuración legislativa que le asiste; luego, no se advierte una incompatibilidad constitucional de la interpretación literal del texto original del artículo 25 de la ley 1607 de 2012.

Adicionalmente, debe recabarse en que el mandato de representación popular que ostenta la Rama Legislativa para regular lo atinente a la imposición de gravámenes a los administrados, halla razón de ser en la naturaleza deliberativa de las corporaciones que integran el Congreso de la República, con el objeto de que las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes sean legítimas y en esa medida vinculantes y obligatorias. Es al Congreso de la República al que le compete establecer cuales sujetos pasivos de un determinado gravamen se encuentran beneficiados con una exoneración en particular, de manera que la determinación del ámbito subjetivo del tributo sea prevista por el legislador, y no por el arbitrio de la administración o por la decisión de la jurisdicción en un caso particular, chocando ello contra los principios de igualdad y equidad tributaria, en el marco del debate democrático.

Ahora bien, sostiene la parte actora que de acuerdo con el Concepto de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales del 11 de diciembre de 2013 emitido mediante oficio No. 79476, el entendimiento oficial del artículo 25 de la ley 1607 de 2012 implica que los consorcios y uniones temporales se encontraban beneficiados de la exoneración del pago de parafiscales. Añadió que, pese a que la DIAN varió su

¹¹ Corte Constitucional, Sentencia C-054-16 de 10 de febrero de 2016, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

posición doctrinaria y revocó su interpretación inicial mediante el Oficio DIAN 312361 de 2014 publicado en el Diario Oficial No. 49.178 de 10 de junio de 2014, para el momento en que el Consorcio realizó las liquidaciones el concepto inicial se encontraba vigente.

En esa medida, considera que los actos administrativos demandados son violatorios del Concepto DIAN No. 79476 del 11 de diciembre de 2013, el cual no podía desconocerse por parte de la UGPP con fundamento en el principio de confianza legítima y en la Unidad e Indivisibilidad del Poder Público, ya que tanto la UGPP como la DIAN hacen parte de la Rama Ejecutiva.

Pues bien, como lo menciona la parte pasiva, de conformidad con lo regulado en el artículo 28 de la ley 1437 de 2011, por regla general los conceptos emitidos por las autoridades como respuestas a peticiones realizadas en ejercicio del derecho a formular consultas no son de obligatorio cumplimiento o ejecución; no obstante, en materia tributaria, el Legislador previó una regla especial en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, la cual deberá aplicarse al caso en concreto:

“ARTÍCULO 264. Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo.”

Lo dispuesto en el transcrito artículo, que estuvo vigente hasta ser derogado por el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018, se diferencia de lo dispuesto en el artículo 113¹² *ibídem*, entre otras, dado que los Conceptos de la Subdirección Jurídica de la DIAN impiden que las *autoridades tributarias* objeten las actuaciones realizadas por los contribuyentes bajo su amparo durante el tiempo en que se encuentren vigentes.

No obstante, con fundamento en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, la demandante no se encontraba amparada en el Concepto DIAN No. 79476 del 11 de diciembre de 2013, por las siguientes razones:

En primer lugar, pese a que los conceptos son apenas criterios auxiliares de interpretación de la Ley y no constituyen una manifestación de la voluntad de la

¹² De acuerdo con tal artículo, los conceptos de dirección de gestión jurídica o la subdirección de gestión de normativa y doctrina de la DIAN son obligatorios para los empleados públicos de la misma DIAN.

administración, conforme ha sido entendido por la Corte Constitucional "*cuando el concepto tiene un carácter autorregulador de la actividad administrativa y se impone su exigencia a terceros, bien puede considerarse como un acto decisorio de la Administración, con las consecuencias jurídicas que ello apareja*"¹³.

Lo anterior es relevante en la medida en que el Concepto tiene una naturaleza decisoria en tanto su carácter de autorregulador: tiene la vocación de condicionar el ejercicio de las funciones y facultades a cargo de la autoridad que los expide.

De manera que, teniendo en cuenta que conforme indica el artículo 178 de la ley 1607 de 2012, la UGPP es la entidad competente para adelantar las acciones de determinación y cobro de las Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, respecto de los omisos e inexactos, para el despacho es claro que un concepto expedido por parte de la DIAN no es susceptible de *autorregular* el ejercicio de facultades y competencias atribuidas a otra entidad diferente, como lo es la UGPP.

En relación con este aspecto, ha señalado el Consejo de Estado:

"Con respecto al carácter vinculante y los efectos de los conceptos emitidos por la DIAN, esta Sección ha reiterado que "los conceptos que en ejercicio de las funciones expide la División de Doctrina Tributaria de la Dirección de impuestos Nacionales, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la entidad" y, "aunque no son obligatorios para los contribuyentes, si son un criterio auxiliar de interpretación." También ha considerado que aquellos conceptos jurídicos que son capaces de modificar o crear una situación jurídica en cabeza del contribuyente, son considerados actos administrativos, susceptibles de control judicial. Por ende, al tener tal carácter, se les aplica la regla general de irretroactividad de los actos administrativos; es decir, sólo producen efectos jurídicos hacia el futuro, una vez se han hecho públicos".

(Subraya el Despacho)

En tal orden de ideas, el Concepto No. 79476 del 11 de diciembre de 2013 emitido por la DIAN no es vinculante ni de obligatorio cumplimiento para la UGPP, la cual habrá de dar aplicación al ordenamiento jurídico atendiendo a la estructura jerárquica de las normas que lo componen, empezando por la Constitución¹⁴. Pese a que la DIAN, a efectos de pronunciarse sobre asuntos de su competencia en relación con el recaudo y administración del CREE, hubiera interpretado los requisitos previstos por el Legislador en el artículo 25 de la ley 1607 de 2012, comprende el despacho que estos conceptos no son vinculantes para la UGPP en relación con sus competencias relativas a las contribuciones parafiscales, por lo que claramente impera la voluntad del

¹³ Sentencia C-487 del 26 de septiembre de 1996

¹⁴ Art. 4 de la Carta.

legislador impresa en el texto de la norma promulgada, en el sentido de que previo a la modificación surtida mediante el artículo 19 de la Ley 1739 de 2014, solo las personas integrantes del consorcio individualmente consideradas podían hacerse beneficiarios de la exoneración en el pago de aportes, pero no el consorcio de manera autónoma.

En segundo lugar, comprende el Despacho que el Legislador estableció que la obligatoriedad de los conceptos se restringe al término de su vigencia, como quiera que dispuso expresamente que solo “[d]urante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias”. A este respecto, estableció el Consejo de Estado que *“el contribuyente puede acoger los conceptos de la DIAN que se encuentren vigentes en el momento en que realiza la respectiva actuación tributaria, que en el sub judice corresponde a la fecha en que presenta el respectivo denuncia tributario, como quiera que es en ese instante en que se instrumenta su actuación, con la declaración de los valores que consigna en su liquidación privada”*.

Así las cosas, observa el despacho que el concepto en el cual se dice amparar la parte demandante, contenido en el Oficio No. 79476 de diciembre 11 de 2013 expedido por la Subdirección Jurídica de la DIAN estuvo vigente durante un solo día, como quiera que el día 12 de diciembre de 2013, la misma Subdirección expidió el Oficio N. 079816 de diciembre 12 de 2013, mediante el cual manifestó que *“los Consorcios y Uniones Temporales, en su calidad de contrato de colaboración empresarial, no se enmarcan dentro de las previsiones del artículo 25 de la ley 1607 de 2012 y en consecuencia no pueden acceder a la exoneración de aportes parafiscales, allí prevista...”*

Dicho ello, se advierte que, contrario a lo que manifestó la apoderada de la actora, para el momento en que el Consorcio San José Miranda presentó la autoliquidación de pagos al SGSS en Salud correspondiente al mes de diciembre de 2014, no se encontraba vigente el Oficio No. 79476 de diciembre 11 de 2013; ello, como quiera que no se encuentra aprobado en el expediente la presentación de declaraciones tributarias al SGSS correspondientes de fecha 11 de diciembre de 2013.

En esa medida, de acuerdo con el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, comprende el Despacho que los conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la DIAN no son obligatorios para la UGPP, como quiera que la facultad para determinar las

Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, respecto de los omisos e inexactos se encuentra en cabeza de la UGPP y por tanto solo los conceptos expedidos por aquella tienen la vocación de autorregular la actividad administrativa a su cargo. En segundo lugar, debido a que la presentación y pago de las autodeclaraciones a cargo del demandante, de acuerdo con los medios probatorios obrantes en el expediente, no fueron presentadas y pagadas durante el término de vigencia del Oficio No. 79476 de diciembre 11 de 2013 expedido por la Subdirección Jurídica de la DIAN.

En consecuencia, no tiene vocación de prosperar el cargo de nulidad a través del cual la parte actora argumentó que se encontraba bajo el amparo de la exoneración de que trata el artículo 25 de la ley 1607 de 2012, previo a la modificación surtida por el artículo 19 de la Ley 1739 de 2014, en relación con las contribuciones a su cargo por el mes de diciembre de 2013.

Procede la sanción por inexactitud impuesta a través de los actos demandados

En primera medida, al no prosperar el cargo relativo a la aplicación de la exoneración de que trata el texto original del artículo 25 de la ley 1607 de 2012, tampoco tiene vocación de prosperar el primero de los cargos de la demanda relacionados con la sanción de inexactitud impuesta¹⁵, con base en el cual la actora argumenta que al no haber incurrido en inexactitud no debe imponérsele sanción alguna.

En segundo lugar, sostiene la parte actora que en el presente caso se encuentra probada la diferencia de criterios de que trata el artículo 647 ET, por lo que se le debe exonerar de la sanción por inexactitud.

En torno a la *diferencia de criterios* la jurisprudencia ha establecido¹⁶ que es causal eximente de la responsabilidad sancionatoria siempre que resulte *razonable* la interpretación del derecho que realiza el declarante, sin que ello sea equivalente al mero desconocimiento del marco jurídico aplicable, y siempre que la determinación de la obligación tributaria sustancial contenida en la declaración se fundamente en hechos completos y veraces, es decir sin ocultar hechos económicos relevantes a la autoridad tributaria.

Sin embargo, para el Despacho, no resulta aplicable la regulación contenida en los artículos 647 ET respecto de la inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias

¹⁵ F. 19.

¹⁶ Consejo de Estado, Sentencia del 11 de mayo de 2017. Exp. 21883, C.P. Stella Jeanette Carvajal

correspondientes a los gravámenes administrados por la DIAN y los Entes Territoriales, como quiera que fue en la regulación propia de las sanciones en materia de Contribuciones Parafiscales de la Protección Social, el artículo 179 de la ley 1607 de 2012, que se previeron tanto el supuesto fáctico que conduce a la imposición de la sanción por inexactitud y la autoridad competente para imponerla, como los montos y posibilidades de exoneración de la sanción. Igualmente, cabe señalar que en la remisión expresa a las normas de orden procedimental del Estatuto Tributario que fuere dispuesta en el artículo 156 de la ley 1151 de 2004, el legislador no previó la aplicación de los artículos 647 y 648 ET a efectos de adelantar los procedimientos de liquidación oficial.

No obstante lo anterior, sí es del caso estudiar si en el presente caso se configura la causal de exoneración de la sanción por la configuración del fenómeno de error sobre el derecho aplicable como eximente de responsabilidad punitiva, pues aunque no fue reconocido expresamente por el legislador en el artículo 179 de la ley 1607 de 2012, al ser la culpabilidad un presupuesto de raigambre constitucional para la imposición de sanciones administrativas, también resulta aplicable al control del cumplimiento de las obligaciones tributarias que recae en cabeza de la UGPP.

Dado que la República de Colombia se fundamenta en los principios democráticos y en el respeto de la dignidad humana¹⁷, la garantía del debido proceso¹⁸ se concreta, entre otras, en la proscripción de la responsabilidad objetiva en materia sancionatoria, razón por la cual es irrelevante que en la legislación se reconozca o no de manera explícita el error sobre derecho como causal de exoneración de la responsabilidad punitiva en materia tributaria, como ha entendido el Consejo de Estado:

"Así, por virtud de los artículos constitucionales 1.º y 29, ninguna voluntad normativa o diseño de política criminal tiene autorización para desconocer al error como una figura ínsita en el contenido de las disposiciones punitivas, integrada explícita o implícitamente en el texto de esa clase de normas, al punto que no perdería vigencia ni siquiera en el evento en que el legislador decidiera derogar el reconocimiento del error como eximente de responsabilidad punitiva [...] el reconocimiento del error sobre el derecho como causal de exoneración de responsabilidad punitiva es connatural a todo el andamiaje sancionador tributario, ya sea que la legislación lo reconozca explícitamente o que omita mencionarlo en el texto de las normas sancionadoras. Si no fuera así, se estarían habilitando de manera inconstitucional formas de responsabilidad objetiva en las que la sanción surgiría como la simple

¹⁷ Preámbulo y artículo 1 de la Constitución Política.

¹⁸ Artículo 29 de la Constitución Política.

*consecuencia de la adecuación de la conducta ocurrida con la descrita en el tipo infractor*¹⁹

En materia del derecho administrativo-tributario, el concepto de error sobre el derecho aplicable *"consiste en una equivocada comprensión o [en] el falso conocimiento por parte del autor acerca de los elementos normativos que hacen parte de la descripción legal del tipo infractor, o del alcance de las normas que, por remisión, modulan el cumplimiento del deber formal de autoliquidar el tributo mediante una declaración. Dada esa situación, en el momento de realizar la conducta, el sujeto no tiene consciencia de estar infringiendo el ordenamiento jurídico"*²⁰.

En tal orden de ideas, la falta de culpabilidad del infractor se presenta cuando, de acuerdo con el grado de diligencia y de conocimiento normativo que se espera de aquel, no tenía ni debía tener consciencia de estar violando una disposición imperativa contenida en una norma que bien regula tanto el procedimiento administrativo o la sustancia del tributo, como la sanción imponible. Luego, no basta apenas la diferencia de criterios entre el contribuyente y la administración sobre el derecho aplicable, sino la acreditación argumentativa y probatoria de que el infractor actuó con fundamento en un error sobre el derecho aplicable a efectos de determinar la obligación tributaria sustancial en su autodeclaración.

De manera que, a efectos de establecer si en un caso determinado el declarante se condujo bajo el error sobre la aplicación del derecho eximente de responsabilidad punitiva, el fallador debe realizar una valoración objetiva con el fin de establecer si sobre la norma aplicable recaía en ese entonces cierto grado de incertidumbre en torno a su *identificación, vigencia o contenido*²¹, como ha señalado el Consejo de Estado:

"Al respecto, habría que calificar circunstancias como la oscuridad de la normativa —ya sea que obedezca a su complejidad técnica²², a sus relaciones con otras normas

¹⁹ Sentencia del 11 de junio de 2020, Exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza; reiterada en la Sentencia del 23 de julio de 2020, Exp. 23580, CP: Julio Roberto Piza.

²⁰ *Ibíd.*

²¹ Consejo de Estado, Sentencias del 22 de septiembre de 2016 y del 09 de marzo de 2017 (exps. 19369 y 19195, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

²² Sobre el particular, sentencias del 15 de junio de 2001 y del 03 de diciembre de 2003 (exps. 11799 y 13696, CP: Ligia López Díaz).

del ordenamiento²³, o a los defectos legislativos de los que adolezca²⁴—; los cambios legislativos del instituto objeto de aplicación o la novedad del ordenamiento, pues estando frente a las primeras aplicaciones de una normativa probablemente se carezca de certeza sobre su radio de aplicación²⁵.

Pues bien, en el caso de marras, considera el despacho que se encuentra acreditado el error sobre el derecho aplicable en el que incurrió el consorcio que demanda, como quiera que se advierte especialmente por dos manifestaciones objetivas de parte del obligado su convicción acerca del desconocimiento de la antijuridicidad de su conducta sancionable de inexactitud.

En primer lugar, a lo largo del estudio de legalidad se ha constatado que el ámbito de aplicación de la norma contentiva de la exoneración por CREE vigente para la época en que ocurrieron los hechos, fue objeto de varios y contradictorios pronunciamientos doctrinales de una autoridad tributaria, lo que condujo a variaciones en la interpretación prevalente sobre la correcta hermenéutica del cuerpo normativo; de acuerdo con lo argumentado en la demanda, fue en ese sentido que la declarante interpretó el derecho aplicable a fin de salvaguardar sus intereses y, aunque de acuerdo con el entender propuesto por esta judicatura aquella infringió la disposición normativa, no es dable calificar la postura de la actora como irrazonable por haberse sustentado en una interpretación de una autoridad tributaria.

Lo anterior, también demuestra cierto grado de diligencia cualificada que se espera de un comerciante profesional al autodeclarar los tributos a la nómina, como lo son los integrantes del consorcio individualmente considerados, y por tanto una adecuada relación del declarante con el ordenamiento imperante. En palabras del órgano de cierre de esta Jurisdicción, considera el despacho que ello demuestra el *“empeño puesto por el agente para lograr la comprensión correcta de la disposición que rige su autoliquidación, [por lo que al] someterse a dicha intelección, [tuvo] el efecto de inducirlo en la convicción —errónea, pero irreprochable— de que su conducta [fue] lícita y de que no [estaba] contrariando el derecho”²⁶.*

²³ En ese sentido, sentencia del 10 y del 16 de octubre de 2019 (exps. 22485 y 23361, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

²⁴ Al respecto, sentencias del 27 de octubre de 2005 y del 25 de octubre de 2006 (exps. 15282 y 14725., CP: Ligia López Díaz); del 07 de octubre de 2010 (exp. 16951, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), del 29 de septiembre de 2011 (exp. 18413, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

²⁵ Sentencia del 11 de junio de 2020, Exp. 21640, CP: Julio Roberto

²⁶ Sentencia del 11 de junio de 2020, Exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza.

En segundo lugar, se razona sobre la temporalidad de la normativa, ya que tiene presente el despacho que para la época de los hechos la exoneración por CREE fue prevista en una regla novedosa, por lo que para el momento de presentación de las autodeclaraciones es dable considerar que no existía un entendimiento depurado del radio de aplicación de la norma contentiva de la exoneración en comento. Adicionalmente a ello, como se vio, el mismo legislador recabó en incluir a los consorcios dentro de los sujetos del beneficio tributario al año inmediatamente siguiente al de la entrada en vigor del artículo 25 de la ley 25 de la ley 1607 de 2012, al introducir la modificación contenida en el artículo 19 de la ley 1739 de 2014.

Así, considera el despacho que la novedad del ordenamiento, sumada a los cambios legislativos del instituto objeto de aplicación, deben tenerse en cuenta a efectos de valorar las condiciones de la norma sobre la que la demandante tuvo que autoliquidar los aportes a su cargo, lo que conduce a advertir un grado razonable de incertidumbre sobre su contenido²⁷, y así el carácter eximente de su error sobre el derecho.

En suma, tanto por la variedad y contradicción de los pronunciamientos doctrinales de la DIAN y la diligencia del declarante para comprender el contenido de las normas aplicables, como por la novedad de la normativa y los cambios legislativos sucesivos e inmediatos, considera el despacho que en el caso de la referencia debe exonerarse a la parte actora del pago de la sanción por inexactitud impuesta, al resultar acreditado el error sobre el derecho como causal de exoneración de responsabilidad punitiva.

Ahora bien, pese a que la demandante solicita se ordene el reintegro, advierte el despacho que la devolución del pago de lo no debido deberá adelantarse a solicitud de parte mediante el procedimiento dispuesto por el ordenamiento para tal fin.

En tercer lugar, sostuvo la parte actora que la sanción impuesta no es proporcional, en tanto la UGPP aplicó la sanción con la tarifa más alta, sin analizar la conducta del demandante y sin aplicar el principio de gradualidad de la sanción de que trata el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.

Al respecto, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la proporcionalidad

²⁷ Sentencias del 22 de septiembre de 2016 y del 09 de marzo de 2017 (exps. 19369 y 19195, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

debe ser analizada a la luz de tres aspectos a saber: "(i) la adecuación entre la medida escogida y el fin perseguido; (ii) la necesidad de la utilización de la medida para el logro del fin, esto es, que no exista otro medio que pueda conducir al mismo fin; y (iii) la proporcionalidad entre la medida y el fin, es decir, la ponderación entre el principio que se protege y el que se sacrifica y la debida correspondencia entre la falta y la sanción"²⁸.

A partir de estos criterios, se ha entendido que el principio de proporcionalidad busca por un lado que la medida tenga fundamento legal y por otro, que los intereses jurídicos de otras personas o grupos no se vean afectados²⁹, para lo cual se requiere que la sanción sea razonable y proporcional a efectos de evitar tanto la arbitrariedad de la autoridad administrativa al momento de su imposición como la excesiva rigidez frente a la gravedad de la conducta³⁰. En otras palabras, se exige que la falta descrita y la respectiva sanción resulten adecuados a los fines y principios que gobiernan la función pública³¹.

Luego, respecto de las sanciones por faltar a las obligaciones en materia tributaria, el principio de proporcionalidad constituye una garantía al debido proceso y se materializa en la cuantificación de la sanción, como quiera que debe existir correspondencia con la gravedad de la falta cometida³², a fin de conservar los principios de legalidad, justicia y equidad; por tanto, se requiere por parte del legislador fijar sanciones razonables y proporcionadas al hecho que se sanciona, y del funcionario velar por su observancia³³.

Lo anterior significa que la Administración no cuenta con la libertad absoluta para imponer las sanciones, sino que deberá sujetarse con precisión a los parámetros normativos fijados por el legislador, adecuando los actos administrativos a las características del presupuesto de hecho regulado.

En el caso de marras, el demandante cuestiona que la entidad accionada le hubiera impuesto la sanción por inexactitud correspondiente al 60% de la diferencia existente entre los aportes declarados y dejados de declarar, y pretende se reliquide

²⁸ Ver entre otras Corte Constitucional C-022 de 1996; C-796 de 2004 y C-393 de 2006.

²⁹ Corte Constitucional C-796 de 2004.

³⁰ Ver Corte Constitucional C-721 de 2015 y Consejo de estado, sección cuarta, fallo del 24 de octubre de 2018, radicado No. 08001-23-31-000-2011-01095-01(21923). C.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³¹ Corte Constitucional C-125 de 2003 y C-231 de 2003.

³² Numeral 4 del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, el cual en su momento incluyó el principio de proporcionalidad para orientar la actividad sancionatoria. No obstante, la disposición fue derogada por la Ley 1819 de 2016, la cual reglamentó los principios de favorabilidad y proporcionalidad en el artículo 282.

³³ Ver Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998 y C-815 de 2009.

la sanción evaluando la conducta particular del infractor, a fin de que se le sancione menos severamente.

No obstante, observa el despacho que en el caso de la sanción por inexactitud prevista en el artículo 179 de la ley 1607 de 2012, el Legislador no estableció un margen de discrecionalidad que le permitiera a la administración dosificar o graduar la sanción a imponer partiendo de la evaluación de la conducta subjetiva del infractor. Por el contrario, estableció que siempre que el aportante que corrija por inexactitud sus autoliquidaciones cuando la UGPP notifique la Liquidación Oficial, la sanción equivaldrá al 60% de la diferencia.

Por tanto, no se estima que la autoridad hubiera quebrantado el principio de proporcionalidad al imponer la sanción correspondiente al 60% de la diferencia, como quiera que no le era dable graduar la sanción a imponer sino por el contrario debía seguir la pauta objetiva prevista por el legislador. No prospera, entonces, el cargo estudiado.

Planillas no tenidas en cuenta

De acuerdo con la demanda, la no UGPP tuvo en cuenta los aportes pagados mediante planillas N° 25002780, 24859416, 24501329, 24320301, 24144492, 23978729, 23808365, 27727487 y 27548367.

De conformidad con el estudio de los actos demandados, se observa que, en efecto, al resolver el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Liquidación Oficial, la UGPP manifestó que no tendría en cuenta las planillas N° 25002780, 24859416, 24501329, 24320301, 24144492, 23978729, 23808365, 27727487 y 27548367, por cuanto no encontró probados tales pagos.

Sin embargo, pese a que en la parte considerativa de los actos demandados se excluyeron las planillas mencionadas, en las tablas de Excel que los acompañan y que hacen parte integral de los mismos, se da aplicación a las planillas N° 25002780, 24859416, 24501329, 24320301, 24144492, 23978729, 23808365, 27727487 y 27548367.

En este orden de ideas, se ve que aun cuando en la parte considerativa de los actos demandados se afirma que serán desconocidos los valores pagados con las planillas N° 25002780, 24859416, 24501329, 24320301, 24144492, 23978729, 23808365, 27727487 y 27548367, en la parte resolutive, que refleja la totalización de los ajustes

previstos en el SQL, no fueron desconocidos los pagos realizados mediante las planillas en cuestión.

De manera que el cuestionamiento de la parte demandante carece de vocación para concluir que los actos demandados se encuentran viciados de nulidad, como quiera que la parte resolutive de las resoluciones atacadas no desconoce las planillas que, conforme obra en el proceso³⁴, fueron efectivamente pagadas. No prospera el cargo de nulidad.

Analizados en su totalidad los cargos de la demanda procede el despacho a resolver sobre las costas y agencias en derecho.

3.- COSTAS

En la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo es una constante que se ventilen asuntos de interés público, razón por la cual habría lugar a suponer que no hay condena en costas. No obstante, según la Sentencia del Consejo de Estado Sección Cuarta, Sentencia 050012333000 2012 00490 01 (20508), agosto 30/16, se indicó que la administración tributaria no está exonerada de la condena en costas por el mero hecho de que la función de gestión de recaudo de los tributos conlleve de manera inherente un interés público.

Por otro lado, se tiene que la condena en costas, su liquidación y ejecución se rige por las normas del CGP³⁵. Tal régimen procesal civil prevé un enfoque objetivo en cuanto a la condena en costas³⁶, por lo que ha de tenerse presente que aun cuando debe condenarse en costas a la parte vencida en el proceso, se requiere que en el expediente aparezca que se causaron y se condenará exclusivamente en la medida en que se compruebe el pago de gastos ordinarios del proceso y la actividad profesional realizada dentro del proceso.

No obstante, el numeral 5 del artículo 365 del CGP prescribe que en caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas. En ese sentido, teniendo en cuenta que en esta providencia se accedió solo parcialmente a las suplicas del demandante, no se condenará en costas, a fin de que cada una de las partes sufrague las costas y gastos en que incurrió para atender el llamado a juicio.

³⁴ FF. 160 a 258.

³⁵ Consejo de Estado Sección Segunda, Sentencia de Julio 14 de 2016. Número de radicado 68001233300020130027003.

³⁶ Artículo 365 del Código General del Proceso.

En mérito de lo expuesto, **el Juzgado Cuarenta y dos (42) Administrativo del Circuito Judicial de Bogotá D. C. – Sección Cuarta**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley:

FALLA

PRIMERO. Declarar la nulidad parcial de la Resolución RDO 414 de 21 de mayo de 2015 y de la Resolución RDC 266 de 31 de mayo de 2016, únicamente en lo atinente a la imposición de la sanción por inexactitud, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Negar las demás pretensiones de la demanda.

TERCERO: No condenar en costas, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

CUARTO: Medidas adoptadas para hacer posibles los trámites virtuales (Decreto 806 de 2020): Todo memorial, solicitud, prueba, recurso, y en general toda comunicación dirigida a este proceso debe ser enviada **únicamente** por los canales virtuales. Para este efecto se ha dispuesto el buzón de correo electrónico correscanbta@cendoj.ramajudicial.gov.co

Es indispensable escribir en la referencia de la comunicación los 23 dígitos del proceso, pues sin esta identificación del asunto no será posible darle trámite.

Igualmente, es indispensable enviar archivos DOC, DOCX, o PDF livianos, máximo 500K, - verificar que los PDF no tengan páginas en blanco y que tengan calidad para envío por correo, con el fin de que se pueda dar expedito trámite a lo enviado.

En cumplimiento del deber procesal impuesto en los artículos 83 numeral 14 del Código General del Proceso³⁷ y 3 del Decreto 806 de 2020³⁸ las partes deben enviar

³⁷ CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO ARTÍCULO 78. Deberes de las partes y sus apoderados. Son deberes de las partes y sus apoderados: 14. Enviar a las demás partes del proceso después de notificadas, cuando hubieren suministrado una dirección de correo electrónico o un medio equivalente para la transmisión de datos, un ejemplar de los memoriales presentados en el proceso. Se exceptúa la petición de medidas cautelares. Este deber se cumplirá a más tardar el día siguiente a la presentación del memorial. El incumplimiento de este deber no afecta la validez de la actuación, pero la parte afectada podrá solicitar al juez la imposición de una multa hasta por un salario mínimo legal mensual vigente (1 smmlmv) por cada infracción.

³⁸ DECRETO 806 DE 2020. ARTÍCULO 3. Deberes de los sujetos procesales en relación con las tecnologías de la información y las comunicaciones. Es deber de los sujetos procesales realizar sus actuaciones y asistir a las audiencias y diligencias a través de medios tecnológicos. Para el efecto deberán suministrar a la autoridad judicial competente, y a todos los demás sujetos procesales, los canales digitales elegidos para los fines del proceso o trámite y enviar a través de estos un ejemplar de todos los memoriales o actuaciones que realicen,

todo memorial, solicitud, prueba, recurso, y en general toda comunicación dirigida a este proceso no sólo al Despacho, también a las demás partes mediante su correo electrónico, siendo estos:

- notificacionesjudicialesugpp@ugpp.gov.co
- bernarditaperez@une.net.co
- davidramirez32@hotmail.com

Toda actuación en el proceso se comunicará mediante estos correos, que para los apoderados deben corresponder a los registrados en el sistema SIRNA.

La atención al público se presta de manera telefónica en el número 3134895346 de lunes a viernes entre las 8:00 am y la 1:00 pm y las 2:00 pm y 5:00 pm.

QUINTO: En firme esta providencia, **expedir** copia de la presente providencia con constancia de su ejecutoria y **archivar** el expediente.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE,

ANA ELSA AGUDELO ARÉVALO

JUEZ

Firmado Por:

ANA ELSA AGUDELO AREVALO

JUEZ CIRCUITO

**JUZGADO 042 ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO BOGOTA-
CUNDINAMARCA**

simultáneamente con copia incorporada al mensaje enviado a la autoridad judicial. Identificados los canales digitales elegidos, desde allí se originarán todas las actuaciones y desde estos se surtirán todas las notificaciones, mientras no se informe un nuevo canal. Es deber de los sujetos procesales, en desarrollo de lo previsto en el artículo 78 numeral 5 del Código General del Proceso, comunicar cualquier cambio de dirección o medio electrónico, so pena de que las notificaciones se sigan surtiendo válidamente en la anterior. Todos los sujetos procesales cumplirán los deberes constitucionales y legales para colaborar solidariamente con la buena marcha del servicio público de administración de justicia. La autoridad judicial competente adoptará las medidas necesarias para garantizar su cumplimiento.

Este documento fue generado con firma electrónica y cuenta con plena validez jurídica, conforme a lo dispuesto en la Ley 527/99 y el decreto reglamentario 2364/12

Código de verificación:

**8c0ac8e9d2fb9cb58f4f424a6a51f6c19464d177d9ea301d3b65876da8f4
0c43**

Documento generado en 06/09/2020 05:06:40 p.m.