



**JUZGADO CUARENTA Y DOS ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO JUDICIAL
DE BOGOTÁ D.C.- SECCIÓN CUARTA**

Bogotá D.C., dieciséis (16) de diciembre de dos mil veinte (2020).

RADICADO:	11001 33 37 042 2019 00140 00
MEDIO DE CONTROL:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO - TRIBUTARIO
DEMANDANTE:	INDUSTRIA DE CONFECCIONES CALVAR LTDA
DEMANDADO:	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN.

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 la referencia.

1.1.1. ELEMENTOS DE LA PRETENSIÓN.

PARTES.

DEMANDANTE: INDUSTRIA DE CONFECCIONES CALVAR LTDA, identificado NIT 900.000.785-4, representada legalmente por el señor GUSTAVO CALDERON VARGAS, quien otorgo poder a la abogada MARLENE SUAREZ DE FUENTES, identificada con la C. C. No 35.373.839 y T. P. No 10.2554 del Consejo Superior de la Judicatura.

DEMANDADA: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS NACIONALES –DIAN.

OBJETO.

El demandante solicita se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- (i) Resolución 32236208000005 de fecha 10 de enero de 2019 notificada personalmente el 17 de enero de 2019, por la cual se decide un recurso

de reconsideración proferido por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

- (ii) Resolución Sanción No 322412018000045 del 26 de enero de 2018 practicada por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá en la cual se establece reliquidar sanción por extemporaneidad en la declaración del Impuesto sobre las Ventas Año Gravable 2015.

Solicita que, en aras de que prevalezca la verdad real sobre la formal, se revoque la sanción impuesta y se restablezca el derecho.

FUNDAMENTOS DE LA PRETENSIÓN.

FUNDAMENTOS FÁCTICOS:

La parte demandante narra los hechos que se sintetizan a continuación:

- a) La sociedad canceló los anticipos y presentó oportunamente la declaración del IVA ANUAL, correspondiente al año gravable 2015, de la siguiente manera:

<i>CONCEPTO</i>	<i>AÑO</i>	<i>PERIODO</i>	<i>No formulario</i>	<i>VALOR</i>	<i>Fecha vencimiento</i>
<i>Recibo Oficial de Pago</i>	<i>2015</i>	<i>1-IVA</i>	<i>4907990308772</i>	<i>7.313.000</i>	<i>19/05/2015</i>
<i>Recibo Oficial de Pago</i>	<i>2015</i>	<i>1-IVA</i>	<i>4907224985555</i>	<i>7.313.000</i>	<i>10/09/2015</i>
<i>Recibo Oficial de Pago</i>	<i>2015</i>	<i>1-IVA</i>	<i>4907255502641</i>	<i>13.676.000</i>	<i>18/01/2016</i>
<i>DECLARACION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-IVA</i>	<i>2015</i>	<i>CUATRIMESTRAL- ERROR DE DIGITACION SIENDO LO CORRECTO ANUAL</i>	<i>30016176658886</i>	<i>28.302.000</i>	<i>18/01/2016</i>
<i>DECLARACION DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-IVA</i>	<i>2015</i>	<i>CORRECCION PERIODICIDAD DE LA DECLARACION ANUAL</i>	<i>3001611185128</i>	<i>28.302.000</i>	<i>22/09/2016</i>

- b) A la sociedad le correspondía efectuar el pago de los anticipos y la declaración anual en las siguientes fechas de acuerdo al último dígito de su número de NIT:

Ultimo # del NIT:5	Fecha de pago cuota 1 de anticipo 19 de mayo de 2015	Fecha de pago 2a cuota 2 de anticipo 14 de septiembre de 2015	Fecha de pago 3 cuota y presentación de la declaración anual del IVA AÑO 2015 19 de enero de 2016
--------------------	---	--	--

- c) Al momento de presentar la declaración se cometió un error de digitación numerando el periodo 3 y marcando la X en Periodicidad Cuatrimestral, siendo lo correcto periodo 1 y marcando la X en Periodicidad anual.
- d) La corrección fue presentada el 23 de septiembre de 2016 bajo el radicado No 032E2016031603, atendiendo las instrucciones de los funcionarios de la DIAN que atendían las correcciones de Inconsistencias en el piso sexto (6º) de la Carrera 6 #15-32-BCH.
- e) Con la corrección no se modificaron los datos correspondientes a los Ingresos, compras, ni a la Liquidación Privada, pues el cambio consistió en la periodicidad, la cual quedo ANUAL, Periodo uno (1) Año 2015.
- f) La corrección fue aceptada por la DIAN, por ende quedó figurando en los sistemas informáticos la OBLIGACION FINANCIERA como VALIDA ACTIVA, y la declaración inicial presentada oportunamente quedo figurando en los sistemas informáticos de la DIAN, en la OBLIGACION FINANCIERA como SIN EFECTO LEGAL.
- g) La DIAN inició proceso sancionatorio dentro del cual se profirió pliego de cargos que fue oportunamente contestado y sobre el cual se profirió la Resolución Sanción No 322412018000045 de fecha 26/01/2018.
- h) Se interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución No 322362018000005 el 10/01/2019 confirmando Resolución Sanción.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

- .- Constitución Política: artículos 29 y 23.
- .- Ley 962 de 2005: artículo 43.
- .- Estatuto Tributario: artículos 588 y 866.
- .- Circular 118 del 07 de octubre de 2005.
- .- Concepto Jurídico No 059295 del 14 de julio de 2006.
- .- Oficios de la Oficina Jurídica No 020019 del 8 de marzo de 2006 y 89061 del 30 de noviembre de 2005

Concepto de Violación

Arguye que se transgredió el artículo 588 del E. T. que prevé que toda declaración que el contribuyente presente, con posterioridad a la declaración inicial, será considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, según el caso.

Cuando el mayor valor a pagar, o el menor saldo a favor, obedezca a la rectificación de un error que proviene de diferencias de criterio o de apreciación entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativas a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos que consten en la declaración objeto de corrección sean completos y verdaderos, no se aplicará la sanción de corrección. Para tal efecto, el contribuyente procederá a corregir, siguiendo el procedimiento previsto en el artículo siguiente y explicando las razones en que se fundamenta.

Aunado a ello, la corrección prevista en este artículo también procede cuando no se varíe el valor a pagar o el saldo a favor. En este caso no será necesario liquidar sanción por corrección. Sobre el particular manifiesta que se sustentó en el inciso No 4 de la norma referida, para efectuar la corrección de su declaración ANUAL de IVA, Periodo uno (1) Año 2015, la cual efectivamente corrigió y presento digitalmente el 22 de septiembre de 2016, periodicidad, ANUAL, Periodo uno (1) Año 2015. La cual, por inconvenientes y pericia en el manejo de la plataforma, en la misma los aplicativos y el sistema no permitió incluirle la parte correspondiente a corrección la (X) en la casilla 25 e incluirle el No de formulario anterior en la casilla 26. Para efectos de corregir esta inconsistencia, atendiendo las instrucciones de los funcionarios de la DIAN encargados de corregir esta clase de inconsistencias en los sistemas, presentó la solicitud inmediatamente el día 23 de septiembre de 2016 bajo Radicado No 032E2016031603.

Sostiene que se vulneró, además, el artículo 29 de la Constitución Nacional por negarse a darle aplicación dentro del proceso sancionatorio y en el recurso de reconsideración a las normas y circular 118 de octubre 7 de 2005.

1.1.2. OPOSICIÓN

El apoderado de la entidad se refiere a los hechos indicando que no son ciertos los relatados en los numerales 1 y 3, toda a vez que el demandante no presentó de manera oportuna su declaración por concepto de Venta del año gravable 2015 periodicidad

anual, aunado a ello no presentó corrección a la declaración. Acepta el hecho segundo. Señala como parcialmente ciertos los hechos 4 y 5 y aclara. Por último, indica que los restantes no son hechos por cuanto son afirmaciones, suposiciones y aseveraciones del actor.

Por otro lado, arguye que en el presente proceso se deben resolver los siguientes problemas jurídicos: 1. determinar si se vulneró el art. 588 del E.T.; 2. Si se vulnero lo preceptuado en la Ley 962 de 2005 y la Circular 118 de 2005; y 3. Si se vulnero el derecho al debido proceso del demandante.

Con el objeto de abordar los problemas jurídicos pone de presente los siguientes supuestos facticos:

- a) El demandante tenía hasta el 19 de enero de 2016 para presentar la declaración de ventas 2015, según el Decreto 2623 del 17 de diciembre de 2014.
- b) El 18 de enero de 2016, presentó declaración de VENTAS año gravable 2015 cuatrimestre 3.
- c) El 22 de junio de 2016, el demandante presentó solicitud de devolución de un saldo a favor generado en la Renta del 2014.
- d) El 02 de septiembre de 2016 la administración profirió Resolución de devolución y/o compensación, en donde se le compensó unas obligaciones pendientes por concepto de Ventas 2014 periodo 1 y otro por Ventas 2015 cuatrimestre 3 y se le devolvió el restante.
- e) El 22 de septiembre de 2016, el demandante por medios informáticos marca la declaración de VENTAS año gravable 2015 cuatrimestre 3 como sin efecto legal y presenta declaración de VENTAS año gravable 2015 periodicidad anual.
- f) El 23 de septiembre de 2016, solicitó a la administración corrección de la inconsistencia de la periodicidad de la declaración de ventas por el año 2015, ya que, por error de él mismo, la marco como cuatrimestral periodo 3, siendo correcto periodicidad anual.
- g) El 28 de junio de 2017 se profirió el pliego de cargos.
- h) El 28 de julio de 2017 se solicitó nuevamente corrección de la inconsistencia antes mencionada.
- i) El 18 de agosto de 2017 se le indicó al contribuyente que no es posible tener como corrección de la declaración inicial presentada el 18 de enero de 2016, la declaración presentada el 22 de septiembre de 2016, toda vez que el de manera voluntaria marcó la primera declaración como sin efecto legal, teniendo como

consecuencia que no es posible corregirla en estas condiciones y por lo tanto la última declaración del 22 de septiembre de 2016 es la válida/inicial.

- j) El 26 de enero de 2018 se profirió la resolución sanción.
- k) El 23 de marzo de 2018 se presentó el recurso de reconsideración argumentando que el sistema no le dejó corregir la periodicidad.
- l) El 10 de enero de 2019 se confirmó la anterior resolución sanción.

De conformidad con los hechos expuestos, determina que el caso se trata de una sanción por extemporaneidad y una sanción prevista en el artículo 701 del ET por presentar la declaración de ventas del año gravable 2015 periodo 1 o anual el 22 de septiembre de 2016 cuando la fecha límite era el 19 de enero de 2016.

Precisado lo anterior, afirma que no le asiste razón al demandante al pretender que en el caso se le dé aplicabilidad al artículo 588 del E.T., toda vez que este solo es aplicable para aquellos casos en donde se corrija una declaración en donde se aumente el impuesto o disminuya el saldo a favor, o para eximir de la sanción por corrección a los casos en los cuales al contribuyente no le varíe el saldo a pagar o el saldo a favor, luego, de acuerdo con los hechos narrados no se está bajo los presupuestos de esta norma.

Si bien es cierto que toda declaración posterior a la inicial es considerada una corrección, para el caso que nos ocupa no se cumple esto, toda vez que la declaración presentada inicial fue por concepto de VENTAS año 2015 cuatrimestre 3 y la presentada de manera extemporánea es por concepto de VENTAS 2015 periodo 1 anual, es decir, que no hubo corrección sobre una declaración inicial, sino que esta última es una declaración inicial, máxime cuando, de manera voluntaria, el contribuyente marcó como sin efecto legal la primera declaración imposibilitando a la administración para realizar corrección alguna.

Ahora, tampoco es aplicable el inciso 4 del artículo 580, por cuanto este se refiere al eximente de la sanción por corrección más no de la sanción por extemporaneidad o la sanción de que trata el artículo 701 del ET.

Aunado a lo anterior, aunque la Ley 962 de 2005 en su artículo 43 y la Circular 118 de 2005 hablan de que en casos en que el contribuyente se equivoque en el año y/o periodo gravable en su declaración, la administración podrá corregir de oficio este

error, lo es cierto es que, por un lado, esta situación fue zanjada por el Decreto reglamentario 1794 de 2013 artículo 24 parágrafo 2, este que establece que, si su declaración era anual y la presentó cuatrimestral, en realidad no ha presentado la declaración y se encuentra omiso ante la DIAN, sin perjuicio de que deba mediar auto declarativo.

Ahora bien, considera que está plenamente probado que la demandante de manera voluntaria, el 22 de septiembre de 2016, el mismo día que declaró de manera correcta su declaración de VENTAS año gravable 2015 periodicidad anual, marcó como sin efecto legal la declaración por ventas cuatrimestre 3 del año 2015, estando aún en la obligación de presentar su declaración por concepto de VENTAS año gravable 2015 periodicidad anual, como efectivamente lo hizo pero de manera extemporánea, ya que su fecha límite era el 19 de enero de 2016.

Finalmente, no se vulneró el debido proceso por cuanto la resolución sanción se profirió dentro de los términos de ley; esta resolución sanción le fue notificada en debida forma; el contribuyente presentó el respectivo recurso de reconsideración; se le profirió dentro de los términos legales la resolución que resolvió en debida forma este recurso y, posteriormente, se le notificó de este acto de acuerdo a lo dispuesto en la ley.

1.2. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.

1.2.1. DEMANDANTE

Mediante memorial aportado el 04 de noviembre de 2020¹, la apoderada de la sociedad demandante señaló, con fundamento en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, que ante inconsistencias en el diligenciamiento de los formularios prescritos para el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes tales como omisiones o errores en el concepto del tributo que se cancela, año y/o período gravable, estos se podrán corregir de oficio o a solicitud de parte, sin sanción. Para tal efecto, la DIAN expidió la circular 0011 8 de 2005, con el fin de señalar el procedimiento administrativo que facilite la gestión de la administración tributaria dentro del marco de la prevalencia del derecho sustantivo o material, frente a las meras formalidades.

¹ Ver documento No. 14. Correo radica alegatos CALVAR

Así las cosas, teniendo en cuenta que el caso radica en un error formal en el diligenciamiento de la declaración tributaria, es subsanable sin necesidad de tener que presentar nueva declaración tributaria sin lugar a sanción, más aún cuando la legislación tributaria no ha contemplado que el error o inconsistencia en el diligenciamiento de la casilla de periodo gravable o inconsistencia en la "periodicidad en la declaración" sea un hecho sancionable o que conlleve a presentar nueva declaración.

Aunado a ello, manifiesta que en la parte superior de la página uno (1) de la parte motiva de la RESOLUCION SANCION No 322412018000045 de fecha 26/01/2018, se dice textualmente que *corresponde a Concepto: RENTA, Año: 2015, Periodo 1*; hecho que distorsiona la situación, ya que no queda claro si la sanción corresponde al impuesto de RENTA o al de IVA, situación que da lugar a la NULIDAD del Acto Administrativo por FALSA MOTIVACION e INDEBIDA MOTIVACION.

1.2.2. DEMANDADA

El apoderado de la entidad presentó alegatos de conclusión, mediante escrito aportado el 30 de octubre de 2020², reiterando los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

Afirma que si la declaración era anual y la presentó cuatrimestral, en realidad no ha presentado la declaración y se encuentra omiso ante la DIAN, sin perjuicio de que deba mediar auto declarativo.

Por otro lado, no puede perderse de vista que una cosa es hablar de un error en el periodo gravable y otra muy distinta es hablar de un error en la periodicidad. El IVA para la época de los hechos se declaraba dependiendo del nivel de ingresos de la siguiente manera:

PERIODICIDAD	PERIODOS
Bimestral	1, 2, 3, 4, 5 y 6
Cuatrimstral	1, 2 y 3
Anual	1

² Ver documento No. 11. Correo de radicación DIAN

Por ejemplo, si INDUSTRIA DE CONFECCIONES CALVAR, de acuerdo con sus ingresos debía declarar con periodicidad cuatrimestral, y al momento de declarar el periodo 2 coloca periodo 3, esto es algo subsanable. Pero si en el mismo ejemplo, declara con periodicidad anual o bimestral, siendo lo correcto cuatrimestral, eso es un error insubsanable para ambas partes.

Finalmente, solicita se denieguen las suplicas de la demanda y se confirmen los actos administrativos por encontrarse ajustados a la legalidad.

2. PROBLEMA JURIDICO Y TESIS.

Con el objeto de estudiar la legalidad de los actos administrativos demandados, el debate se centra en establecer si es improcedente la sanción impuesta por la DIAN debido a que la legislación tributaria permite la corrección de inconsistencia de la declaración de impuesto a las ventas -IVA- sin sanción por tratarse de un error formal, o por el contrario, como lo sostiene la demandada es procedente debido a que fue impuesta por presentar la declaración extemporáneamente el 22 de septiembre de 2016.

Para dar solución al debate, el Juzgado debe resolver el siguiente problema jurídico: ¿la declaración presentada por el demandante el 22 de septiembre de 2016 es considerada una corrección en los términos del artículo 588 del Estatuto Tributario y la Ley 962 de 2005 o, como lo sostiene la parte demandante, corresponde a la declaración del año gravable 2015 periodo 1 ANUAL por haber dejado sin efectos legales la declaración No. 30016176658886 presentada el 18 de enero de 2016?

Tesis de la parte demandante:

La tesis de la demandante consiste en que la declaración presentada el 22 de septiembre de 2016 corresponde a la corrección de la declaración del año gravable 2015, tal y como lo solicitó el 23 de septiembre de 2019 ante la DIAN, razón por la cual no hay lugar a imponer la sanción, efecto legal previsto en el artículo 588 ET y el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, pues se trata de un error formal en el diligenciamiento de la declaración tributaria.

Tesis de la parte demandada:

La Administración Tributaria sostiene que para el caso no hubo una corrección sobre una declaración inicial, sino que la declaración presentada por concepto de ventas 2015 periodo 1 anual de fecha 22 de septiembre de 2015 es la declaración inicial y fue presentada de manera extemporánea, máxime cuando de manera voluntaria el mismo contribuyente marcó sin efecto legal la declaración presentada el 18 de enero de 2016, imposibilitando con ello a la administración para realizar corrección alguna.

Tesis del Despacho:

El despacho sostendrá que hay lugar a declarar la nulidad de los actos administrativos, toda vez que la declaración presentada por el demandante el día 22 de septiembre de 2016 es considerada una corrección en los términos del artículo 588 del Estatuto Tributario, en atención a la primacía de lo sustancial sobre las formas.

3. CONSIDERACIONES

3.1. ARGUMENTOS QUE SIRVEN DE APOYO A LA TESIS DEL DESPACHO

3.1.1. DE LA CORRECCIÓN DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS

El Estatuto Tributario distingue dos clases de correcciones de las declaraciones, las voluntarias a que se refieren los artículos 588 y 589, y las provocadas previstas en los artículos 709 y 713.

Tratándose de las correcciones voluntarias, el Consejo de Estado precisó que corresponden a aquellas que surgen de la facultad en cabeza del contribuyente para modificar los rubros inicialmente declarados y rehacer su declaración en favor o en contra³. Aquellas se encuentran contenidas en dos procedimientos, de un lado, el establecido en el artículo 588 del ET para las correcciones que aumentan el valor del impuesto o disminuyen el saldo a favor y, de otro lado, el previsto en el artículo 589 *ibidem* para las correcciones que tienen el efecto contrario, es decir, disminuir el impuesto o aumentar el saldo a favor⁴.

Respecto al primer procedimiento, el artículo 588 ET (vigente para el momento de los hechos) regula tanto el término para realizar la corrección, en los siguientes términos: *"los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, podrán corregir sus*

³Consejo de Estado. Sentencia del 29 de abril de 2010, expediente 16528. C.P.: Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 25 de junio de 2020. Radicado No. 25000-23-37-000-2013-01400-01(23530). C.P: Julio Roberto Piza Rodríguez (E).

declaraciones tributarias dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige, y se liquide la correspondiente sanción por corrección”; como los casos en los cuales procede su aplicación tales como (i) aumento del impuesto; (ii) disminución del saldo a favor y (iii) casos en los que no se varíe el valor a pagar o saldo a favor.

A su vez, prevé los casos en los cuales no se aplicará la sanción de corrección (incisos 3 y 4) y aquellos en los cuales es posible corregir válidamente las declaraciones tributarias aunque se encuentre vencido el término legalmente previsto (parágrafo 1). En este orden, esta corrección puede ser presentada ante las entidades financieras o a través de medios electrónicos, en tanto no interviene la Administración tributaria.

En cuanto al segundo procedimiento, el artículo 589 *ejusdem*, antes de la modificación introducida por el artículo 274 de la Ley 1819 de 2016, establecía que debía presentarse la solicitud a la Administración dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración y, a su vez, la Administración debía practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma.

Ahora, con tal modificación, dispone la norma que el contribuyente debe presentar la respectiva declaración por el medio al cual se encuentra obligado el contribuyente, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración; sin perjuicio de la facultad de revisión, la cual se contará a partir de la fecha de la corrección.

En este punto, es importante señalar que el Máximo Órgano de la Jurisdicción Contenciosa precisó que las solicitudes de corrección solo pueden negarse por motivos de forma y no por razones de fondo relacionadas con los derechos del contribuyente o declarante, luego, el interesado que presente el proyecto de corrección de la declaración, conforme al segundo procedimiento voluntario, debe cumplir con los requisitos previstos en el estudiado artículo 589 del ET⁵.

Por su parte, las correcciones provocadas ocurren con la intervención previa de la Administración, lo que comporta la restricción de las facultades del contribuyente a la

⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 18 de junio de 2020. Radicado No. 05001-23-33-000-2014-02092-01(23734). C.P.: Stella Jeannette Carvajal Basto.

aceptación de las glosas planteadas, para efectos de disminuir la sanción en proporción al monto aceptado y de conformidad con la etapa procesal del procedimiento administrativo⁶. Para los efectos, el artículo 709 del Estatuto Tributario dispuso que la corrección puede hacerse con ocasión al requerimiento especial. En tanto que, el artículo 713 *ibídem* se refiere a la corrección provocada por la liquidación de revisión. Exigiendo para ambos casos copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida. Lo que significa que, es *condición* para la procedencia de la corrección, que los valores modificados correspondan a los que fueron cuestionados en el requerimiento⁷ o deriven de las modificaciones efectuadas en los actos demandados⁸.

No obstante lo anterior, la norma tributaria por excelencia -ET- no fue la única en regular lo relacionado con las correcciones de las declaraciones, toda vez que la Ley 962 de 2005 consagró también la posibilidad de hacerlo ante la presencia de errores o **inconsistencias en el diligenciamiento de los formularios prescritos para el efecto**, tales como omisiones o errores en el concepto del tributo que se cancela, el año y/o el periodo gravable, que sean detectadas durante la verificación del cumplimiento de los contribuyentes, responsables, agentes de retención y demás declarantes de los tributos⁹.

La finalidad de la corrección no es otra que dar prevalencia a la verdad real sobre la formal, por esta razón puede realizarse en cualquier tiempo modificando la información en los sistemas de la entidad y, solo procede cuando la inconsistencia no afecte el valor a declarar.

3.1.2. ERROR COMO EXIMENTE DE RESPONSABILIDAD EN MATERIA SANCIONATORIA

Dado que Colombia se fundamenta en los principios democráticos y en el respeto de la dignidad humana¹⁰, la institución del error se proscribe como una figura de raigambre constitucional. Así las cosas, la garantía del debido proceso¹¹ se concreta,

⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 13 de diciembre de 2017, radicado No. 05001-23-33-000-2012-00486-01 (20553). C.P.: Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁷ Sentencia 18371 del 13 de septiembre de 2012, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁸ Sentencia del 29 de junio de 2017, Exp. 21363, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁹ Ver artículo 43.

¹⁰ Preámbulo y artículo 1 de la Constitución Política.

¹¹ Artículo 29 de la Constitución Política.

entre otras, en la proscripción de la responsabilidad objetiva en materia sancionatoria, razón por la cual no es determinante para reconocer el error sobre derecho como causal de exoneración de la responsabilidad punitiva en materia tributaria que la legislación lo reconozca de manera explícita, como ha señalado 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 consecuencia de la adecuación de la conducta ocurrida con la descrita en el tipo infractor"¹²

En materia del derecho administrativo-tributario, el concepto de error sobre el derecho aplicable " —tanto cuando el contenido de la declaración es modificado por el propio obligado tributario sin que haya lugar a la sanción por corrección (artículos 588, inciso 3.º, y 685, inciso 2.º, del ET), como cuando es la Administración la que lo modifica sin que tenga cabida la sanción por inexactitud (artículo 647 ibidem)—, 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"¹³.

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.

¹² 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.

¹³ *Ibidem*.

De manera que, a efectos de establecer si en el caso objeto de debate 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*¹⁴, 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 técnica¹⁵, a sus relaciones con otras normas del ordenamiento¹⁶, o a los defectos legislativos de los que adolezca¹⁷—; 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 aplicación"¹⁸.

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.

Pues, con todo, la existencia y aplicabilidad del error como causal eximente de responsabilidad no puede hacer inoperante el sistema sancionador tributario, ya que como se vio no toda discrepancia o duda que le surja al contribuyente en relación con el ordenamiento que determina el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, tiene la vocación de excluir el reproche punitivo. El equilibrio entre esos extremos viene dado por el juicio de razonabilidad al que cabe someter a aquella aplicación del derecho efectuada por el obligado tributario, Luego, habrá que determinar las particularidades que rodean a la disposición jurídica cuya aplicación originó el error, ponderando las condiciones de la norma bajo la cual se tendría que haber liquidado y, exigiendo de las partes (administración y contribuyente o declarante) ya no solo una carga probatoria sino una carga argumentativa alta¹⁹.

¹⁴ 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).

¹⁵ 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).

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

¹⁷ 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).

¹⁸ Sentencia del 11 de junio de 2020, Exp. 21640, CP: Julio Roberto

¹⁹ En ese sentido ver fundamento jurídico nro. 2.4 de la 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.

3.2. DEL CASO CONCRETO

Con relación a la actuación administrativa adelantada por la DIAN dentro del expediente administrativo No. RS 20152017601, se encuentran probados los siguientes hechos²⁰:

(i) La sociedad Industria de Confecciones CALVAR LTADA presentó declaración privada del Impuesto sobre las ventas IVA a través del formulario No. 3001617665886 de fecha 18 de enero de 2016, en la que se indicó que correspondía al año 2015, periodo 3 periodicidad cuatrimestral, por un total a pagar de \$28.302.000 m/cte. (casilla 84), sin saldo en la casilla de sanciones (83)²¹.

(ii) Industria de Confecciones CALVAR LTADA presentó declaración privada del Impuesto sobre las Ventas IVA año 2015 periodo 1 periodicidad anual, a través del formulario No. 3001611185128 de fecha 22 de septiembre de 2016, en el que se señaló como total saldo a pagar (casilla 84) la suma de \$28.302.000 m/cte., sin saldo en la casilla de sanciones²².

(iii) A través de radicado No. 032E2016031603 de fecha 23 de septiembre de 2016 la demandante radicó ante la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, solicitud de corrección de inconsistencia de la Declaración No. 3001617665886, toda vez que (i) por un error de digitación se diligenció la casilla cuatrimestral y la periodicidad correcta es anual y, (ii) el error por inconsistencia no es relevante para el impuesto a cargo por valor de \$28.302.000 y no afecta el valor a pagar en la declaración, según el art. 46 Circular 118/2005 y el artículo 43 de la Ley 962 de 2005²³.

Allí mismo se indicó que la declaración No. 3001611185128 de fecha 22 de septiembre de 2016, corresponde a una declaración de inconsistencia que reemplaza para todos los efectos legales la presentada por el contribuyente.

(iv) Mediante auto de apertura No. 322402017000601 de fecha 01 de marzo de 2017, la Administración Tributaria ordenó iniciar investigación a Industria de Confecciones CALVAR LTDA por concepto de la declaración de ventas año 2015 periodo 1 Anual²⁴.

²⁰ Ver documento No. 7. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS conformado por 138 páginas.

²¹ Pág. 48.

²² Pág. 12.

²³ Pág. 45

²⁴ Pág. 4.

(v) La DIAN profirió pliego de cargos No. 322402017000113 de fecha 28 de junio de 2017, en el que se indicó²⁵:

"HECHOS SANCIONABLES

14. Omisión o errónea liquidación de sanciones.

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, se propone la imposición de la siguiente sanción, de conformidad con lo establecido en el artículo 701 del Estatuto Tributario:

(...)

<i>CONCEPTOS</i>	<i>BASE</i>	<i>TARIFA %</i>	<i>SANCIÓN PROPUESTA</i>	<i>DIAS</i>	<i>AÑOS</i>
<i>14. Valor de la(s) sanción(es) omitida(s)</i>	<i>\$34.581.00</i>	<i>5.00</i>	<i>\$15.561.000</i>		
<i>14B. Valor incremento de la(s) sanción(es)</i>	<i>\$15.561.000</i>	<i>30.00</i>	<i>\$4.668.000</i>		

(...)."

(vi) Como fundamento del pliego de cargos, la Administración estableció que *la sociedad INDUSTRIA DE CONFECCIONES CALVAR LTDA con NIT 900.111.785-4, no liquidó la sanción de extemporaneidad, de conformidad con lo establecido en el artículo 641 del Estatuto Tributario, en la Declaración del Impuesto sobre las Ventas, año gravable 2015, periodo 1 ANUAL, presentada mediante formulario No. 3001611185128, registro automático No. 91000381953363 de fecha 22 de septiembre de 2016, razón por la cual se propone proferir Pliego de Cargos con el fin de liquidar la sanción de extemporaneidad de conformidad con lo establecido en la norma respectiva y dar aplicación a la sanción contemplada en el artículo 701 del mismo ordenamiento legal²⁶.*

(vii) A través de oficio No. 1-32-240-418-1076 de fecha 12 de julio de 2017 se puso en conocimiento del representante legal de la sociedad el Pliego de cargos, con el fin de garantizar el debido proceso y el derecho a la defensa²⁷.

(viii) Al Contestar el Pliego de Cargos, la sociedad puso de presente que, con fundamento en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005; la Circular 118 del 07 de octubre

²⁵ Pág. 23.

²⁶ Pág. 28.

²⁷ Pág. 31.

de 2005; los oficios No. 020019 del 08 de marzo de 2006 y 89061 del 30 de noviembre de 2005; y el concepto No. 059295 del 14 de julio de 2006, solicitó bajo el radicado No. 032E2016031603 de fecha 23 de septiembre de 2020, la corrección de la inconsistencia que presentaba la declaración de impuesto a las ventas IVA No. 3001617665886 presentada el 18 de enero de 2016, toda vez que se indicó que correspondía al periodo 3 periodicidad cuatrimestral, siendo lo correcto periodo 1 y periodicidad anual. Para tal efecto se informó a la DIAN que la declaración presentada el 22 de septiembre de 2016, objeto del pliego de cargos, corresponde a la corrección de la inconsistencia y petición que no fue atendida por los funcionarios de la entidad²⁸.

Así mismo, informó que *"al momento de ingresar a la plataforma digital de la DIAN para efectuar la corrección a la inconsistencia, el sistema al ingresar y seleccionar la declaración para el sistema no lo permitió, por lo que se tuvo que ingresar, diligenciar y presentar como si fuera una declaración inicial"*.²⁹

(ix) El 28 de julio de 2017 CALVAR LTDA, en oficio con radicado No. 032E2017052048, la demandante presentó derecho de petición solicitando enviar la solicitud de corrección de la declaración del impuesto sobre las ventas a la división y/o grupo competente para su respectivo trámite³⁰.

(x) En respuesta al derecho de petición No. 032E2017052048, la DIAN indicó lo siguiente³¹:

"(...) desde la competencia de este despacho se procedió a realizar las verificaciones correspondientes evidenciando que la declaración No. 3001617665886 de enero 18 de 2016 presentada en periodicidad cuatrimestral fue marcada "sin efecto legal" de manera voluntaria por el contribuyente en el servicio informático al momento de presentar la declaración No. 3001611185128 con periodicidad anual, la cual se encuentra afectando el estado de cuenta. De acuerdo con lo anterior este despacho le comunica que no es posible acceder a su solicitud en el sentido de corregir la declaración No. 3001617665886 de enero 18 de 2016 a periodicidad anual por cuanto esta declaración al estar "sin efecto legal" no es susceptible de ser corregida en esta condición".

²⁸ Pág. 37.

²⁹ Pág. 39.

³⁰ Pág. 52.

³¹ Pág. 69.

(xi) Posteriormente, la DIAN profirió la Resolución Sanción No. 322412018000045 de fecha 26 de enero de 2018, notificada el 05 de febrero de 2018³², en la que consideró lo siguiente:

"(...)

[E]s claro para este Despacho que, la declaración presentada de manera virtual por el contribuyente, correspondiente al Impuesto sobre las ventas, periodo 3 del año gravable 2015, mediante formulario No. 3001617665886 y número interno 91000333540854 de fecha 18 de enero de 2016, quedó sin efecto legal para esta Administración, toda vez que fue marcada por el mismo contribuyente como "sin efecto legal" (folio 47). Por lo tanto, no es susceptible de ser corregida por dicha condición.

Por lo tanto, la declaración presentada de manera virtual por el contribuyente INDUSTRIA DE CONFECCIONES CALVAR LTDA con NIT 900.111.785-4, el día 22 de septiembre de 2016, mediante formulario No. 3001611185128 y número interno 91000381953363, se da como "DECLARACIÓN INICIAL del Impuesto Sobre las Ventas correspondiente al año gravable 2015-periodicidad anual".

En consecuencia, teniendo en cuenta que el artículo 28 del Decreto 2623 del 17 de diciembre de 2014 estableció las fechas de presentación y pago de la Declaración del IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS por el año gravable 2015 y periodicidad Anual, siendo para el contribuyente INDUSTRIA DE CONFECCIONES CALVAR LTDA, con NIT 900.111.785-4, el plazo para la presentación de dicha declaración el día 19 de enero de 2016, de acuerdo con el último dígito del NIT que corresponde al N° 5. Por lo que la declaración presentada se encuentra por fuera de este plazo y por lo tanto se considera extemporánea, por ende debía liquidarse la respectiva sanción, de acuerdo con lo establecido en el artículo 641 del Estatuto Tributario (...).

El valor de la extemporaneidad dejada de liquidar por el contribuyente INDUSTRIA DE CONFECCIONES CALVAR LTDA, con NIT 900-11-785-4, corresponde a la suma de QUINCE MILLONES QUINIENTOS SESENTA Y UN MIL PESOS (\$15.561.000).

Como se observa, el contribuyente (...) no liquidó la sanción de extemporaneidad en la Declaración del IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS, correspondiente al año gravable 2015 – periodicidad anual, razón por la cual también se hace acreedor a la sanción consagrada en el artículo 701 del Estatuto Tributario (...).

El valor del incremento queda en la suma de CUATRO MILLONES SEISCIENTOS SESENTA Y OCHO MIL PESOS (\$4.668.000).

"(...)

El total de la sanción por extemporaneidad liquidada más el incremento del 30 % (Art. 701 E.T) corresponde a la suma de VEINTE MILLONES DOSCIENTOS VEINTINUEVE MIL PESOS (\$20.229.000).³³"

(xii) Ante la anterior decisión, Industria de Confecciones CALVAR LTDA interpuso recurso de reconsideración contra la resolución sanción mediante radicado No. 032E201802099 de fecha 23 de marzo de 2018, indicando, entre otras cosas, *que al momento de ingresar a la plataforma digital de la DIAN para efectuar la corrección de*

³² Pág. 81.

³³ Págs. 72 a 80.

*la inconsistencia, el sistema al ingresar (sic) y seleccionar la declaración para el sistema no lo permitió, por lo que se tuvo que ingresar, diligenciar y presentar como su fuera una declaración inicial, situación y hecho por lo cual su despacho profirió pliego de cargos (...)*³⁴.

Así mismo expuso que la marca "sin efecto legal" de la Declaración presentada el 18 de enero de 2016 únicamente podía ser incluida por los funcionarios de la DIAN, razón por la cual no es cierto que haya sido marcada por el mismo contribuyente³⁵.

Fundamentó su posición en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, argumentando que *"la ley fue concebida, primero, para racionalizar los trámites entre la Administración y los ciudadanos y, segundo, para hacer efectivos los principios de eficiencia y eficacia de la administración. (...) La ley 962 fue concebida, además, para permitirle al ciudadano que se vean garantizados efectivamente sus derechos que por aspectos puramente formales en muchos casos se ven entorpecidos"*³⁶.

(xiii) El recurso fue resuelto a través de la resolución No. 322362018000005 del 10 de enero de 2019 confirmando en su integridad la resolución sanción No. 322412018000045 de fecha 26 de enero de 2018, pues a juicio de la entidad la Declaración presentada de manera virtual por el contribuyente correspondiente al impuesto sobre las ventas periodo 3 del año gravable 2015 mediante formulario No. 3001617665886 de fecha 18 de enero de 2016 quedó sin efecto legal para la Administración y así no era susceptible de ser corregida. Adicionalmente se solicitó a la Subdirección de Gestión Informática certificar si para la fecha septiembre de 2016 el sistema de la entidad presentó fallas que impidieran corregir la declaración de IVA, quien negó la existencia de fallas generalizadas que impidieran diligenciar la declaración de corrección, por lo cual, se consideró que la afirmación del contribuyente carecía de sustento probatorio³⁷.

Precisados los hechos relevantes, debe previamente el Despacho dejar expreso que el cargo relacionado con la transgresión del artículo 588 del Estatuto Tributario por haberse desconocido que toda declaración presentada con posterioridad a la inicial debe ser considerada como corrección en aquellos casos en los que no se varíe el valor a pagar o el saldo a favor, no fue sometido al juicio de la misma administración con

³⁴ Pág. 83.

³⁵ Pág. 84.

³⁶ Pág. 85.

³⁷ Pág. 125 a 135.

ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por el solicitante que ahora demanda, toda vez que alegó en sede administrativa la procedencia de la corrección exclusivamente con fundamento en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005.

No obstante, ello no comporta en sí la sorpresa a la administración, toda vez que es un argumento y no un supuesto fáctico nuevo que deba ser desestimado de plano por el fallador. Sobre el particular, la jurisprudencia del órgano de cierre de esta jurisdicción, en tratándose de los argumentos nuevos planteados en la demanda que no fueron objeto de conocimiento en el procedimiento administrativo, indicó:

"[A]l contribuyente le es dable alegar "argumentos nuevos" en la etapa jurisdiccional, es decir, no planteados en la etapa gubernativa, si lo pretendido es la `nulidad` de los actos administrativos, en razón a que el examen de legalidad del acto acusado debe efectuarse respecto de los fundamentos de derecho expuestos en la demanda"³⁸.

En este mismo sentido, ya en sentencia de 8 de febrero de 2018, dentro del proceso con radicado interno del Consejo de Estado N. 22060, manifestó la Sección Cuarta:

"En este orden de ideas, el administrado debe aducir en sede administrativa los motivos y fundamentos de su reclamación, lo que no obsta para que en oportunidad posterior, en sede judicial, pueda exponer nuevos o mejores argumentos, a fin de obtener la satisfacción de su pretensión, previamente planteada ante la Administración"³⁹.

En consecuencia, si la pretensión de la parte demandante es la misma, esto es, la nulidad del acto definitivo, como ocurre en el caso, en la medida en que en sede administrativa y jurisdiccional se invocó la ilegalidad de los actos por los cuales se le impuso sanción por no enviar información, el Juez debe analizar los cargos de la demanda así no hayan sido expuestos con ocasión del recurso de reconsideración"⁴⁰.

El aparte citado permite entender que si bien los cargos no se propusieron en la vía administrativa, estos constituyen nuevos argumentos *encaminados a reforzar la pretensión de nulidad de los actos administrativos demandados*⁴¹ y se refieren a causales de nulidad previstas en el artículo 137 del CPACA, motivo por el cual, es procedente entrar a analizar el fondo del asunto.

³⁸ Cfr. la sentencia del 23 de noviembre de 2005, exp. 14891, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, que reiteró lo expuesto en la sentencia del 23 de marzo de 2001, exp. 11686, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

³⁹ En este sentido se pronunció la Sala en la providencia del 14 de mayo de 2014, Exp. 19988, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, citado en la sentencia del 23 de julio de 2015, Exp. 20280, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁴⁰ CONSEJO DE ESTADO, SECCIÓN CUARTA, Sentencia de 8 de febrero 2018. R. 08001-23-31-000-2012-00516-01(22060).

⁴¹ *ibidem*

Dicho esto, se evidencia que la demandante alega que la DIAN desconoció, en el proceso sancionatorio, la corrección voluntaria (art. 588 ET) de la declaración del Impuesto sobre las Ventas año 2015 No. 3001617665886 de fecha 18 de enero de 2016, que fue presentada el 22 de septiembre de 2016 a través del formulario No. 3001611185128⁴² a efectos de señalar que corresponde al periodo 1 - periodicidad anual.

Por su parte, la demandada arguye que la declaración No. 3001611185128 del 22 de septiembre de 2016 no puede ser considerada corrección por dos razones a saber: en primer lugar, fue registrada como una declaración inicial del Impuesto sobre las Ventas del año gravable 2015 periodo 1 periodicidad anual y, en segundo lugar, el declarante marcó sin efecto legal la declaración No. 3001617665886 de fecha 18 de enero de 2016, lo cual impide a la administración tenerla como declaración inicial y realizar sobre ella una corrección.

Sobre el primer argumento de la DIAN debe señalarse que, la demandante omitió acreditar, tanto en sede administrativa como en sede judicial, la existencia de inconvenientes en el aplicativo virtual de la DIAN que le impidieran a la sociedad CALVAR LTDA clasificar la declaración como una corrección, haciéndole imperioso diligenciar el formulario como si se tratase de una declaración inicial, pues basó su posición en meras afirmaciones aun cuando, de conformidad con el artículo 167 del CGP, incumbe a las partes probar la afirmación de los hechos sobre los que se fundaron sus pretensiones.

No obstante lo anterior, debe ponerse de presente que tratándose de la corrección voluntaria en los términos del artículo 588 del ET, la norma precisó que (i) procede solo hasta antes de que la administración profiera requerimiento especial; (ii) puede ser presentada por el propio contribuyente sin intervención de la administración; (iii) es aplicable, incluso, cuando no se varíe el valor a pagar y (iv) requiere de la existencia de una declaración inicial, en tanto “[t]oda declaración que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, presente con posterioridad a la declaración inicial, será considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, según el caso”.

⁴² Ver documento No. 4. EXPEDIENTE DIGITALIZADO. Pág. 21.

Por lo tanto, para el Juzgado no es admisible la tesis de la demandada tendiente a afirmar que no es posible considerar la declaración como una corrección debido a que el demandante la marcó como una declaración inicial del Impuesto sobre las Ventas del año gravable 2015 periodo 1 periodicidad anual, pues la norma prevé que basta con que exista una declaración inicial para que aquella presentada con posterioridad sea considerada como una corrección de la primera.

Ahora bien, con relación al segundo argumento de la DIAN, debe indicarse también que se incumplió con la carga probatoria de acreditar que fue la Administración la que, a motu proprio o a solicitud de parte, anotó en el sistema informático de la entidad que la declaración No. 3001617665886 de fecha 18 de enero de 2016 quedaría sin efecto legal por haber aceptado la corrección [como lo afirmó la sociedad en el hecho relacionado en el literal f) del acápite denominado "fundamentos facticos" visible al inicio de esta providencia]; por el contrario, para la Administración Tributaria no es cierto que dicha anotación haya sido incluida por sus funcionarios⁴³, como quiera que fue el mismo demandante quien decidió dejar sin efectos legales la declaración y, adicionalmente, se probó con el oficio No. 032E2017052048 proferido por la DIAN que se rechazó expresamente la solicitud de tener como corrección la declaración de fecha 22 de septiembre de 2016.

En este punto, debe ponerse de presente que, la carencia de efectos legales significa que de la declaración tributaria no puedan surgir derechos ni obligaciones, ni consecuencias jurídicas, sin embargo, no se puede desconocer que del análisis de las pruebas y circunstancias consignadas en el expediente, aunque la demandante haya dejado sin efectos legales la declaración No. 3001617665886 de fecha 18 de enero de 2016, lo hizo con el fin de que la administración acogiera en su totalidad y concediera todos los efectos legales a la declaración No. 3001611185128 de fecha 22 de septiembre de 2016, bajo el entendido de que constituye una corrección de la declaración inicial.

Así, la declaración presentada el 22 de septiembre de 2016 se halla dentro de la causal contenida en el inciso cuarto del artículo 588 del Estatuto Tributario, debido a que no aumentó el impuesto sobre las ventas, es decir, no varió el valor a pagar, por lo que cumple con los presupuestos normativos para ser considerada como una declaración de corrección.

⁴³ Ver documento No. 7. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS. Pág 84.

De manera que, para el Despacho la decisión de la demandada de imponer la sanción por extemporaneidad de que trata el artículo 641 del ET cuando el contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre las ventas de la vigencia 2015 dentro del término legal, esto es el 18 de enero de 2016, desconoce el marco de un Estado de Derecho que se caracteriza, entre otras, por reconocer la prevalencia de la sustancia sobre las formas (artículo 228 de la Constitución Política).

Los efectos de la presentación de la declaración de fecha 22 de septiembre de 2016 no pueden operar en contra de un contribuyente que buscó adaptar la declaración inicial a la realidad tributaria, muestra de ello es que, incluso antes de que la administración iniciara el proceso administrativo, procedió a corregir un error meramente formal del que adolecía la declaración del impuesto No. 3001617665886 de fecha 18 de enero de 2016. En ese contexto, no le era exigible a la sociedad CALVAR LTDA el liquidar en la declaración del 22 de septiembre de 2016 la sanción por extemporaneidad, máxime cuando lo que pretendía era ejercer su facultad de corrección voluntaria de las declaraciones, es decir, resulta improcedente el aumento de que trata el artículo 701 *ibídem*.

Por las anteriores consideraciones, se encuentra desvirtuada la presunción de legalidad de los actos acusados y, en consecuencia, hay lugar a anular los actos demandados en su totalidad.

No obstante la prosperidad del primer cargo, corresponde al Despacho pronunciarse respecto a la vulneración del derecho al debido proceso y defensa de la sociedad, en tanto constituye un cargo que involucra un derecho de raigambre constitucional.

Sobre el particular, debe señalarse que no comparte este Juzgado que con la negativa de la entidad de reconocer la calidad de declaración de corrección se vulnere el derecho al debido proceso y la defensa de la sociedad, pues atendiendo al pronunciamiento del Consejo de Estado⁴⁴, no cualquier irregularidad en el proceso comporta una causal de nulidad de los actos administrativos, precisando entonces que la prosperidad de la pretensión de anulación se encuentra sometida a que la vulneración del debido proceso sea grave, lo cual se determina estableciendo si con la actuación irregular de la administración se afecta el núcleo esencial del derecho fundamental:

⁴⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, en providencia de veinte (20) de septiembre de dos mil diecisiete (2017) Radicación: 150012333000201300035 01

“Conviene precisar que no toda irregularidad constituye causal de invalidez de los actos administrativos. Para que prospere la causal de nulidad por expedición irregular es necesario que la irregularidad sea grave pues, en principio, en virtud del principio de eficacia, hay irregularidades que pueden sanearse por la propia administración, o entenderse saneadas, si no fueron alegadas. Esto, en procura de la efectividad del derecho material objeto de la actuación administrativa.”⁴⁵

Adicional a todo lo dicho, para que se configure la violación al derecho fundamental al debido proceso también es menester que se haya afectado de manera relevante alguna de las garantías que componen ese derecho, esto es, el núcleo esencial de ese derecho, esto es: juez natural, defensa o forma”.

(Resalta el Despacho)

Es menester en este momento atender lo que se ha comprendido como el debido proceso administrativo, señalando que supone su fuente lo consagrado en el artículo 29 de la Carta, por lo que es un derecho constitucional de aplicación inmediata y que ha sido desarrollado en términos del Derecho Administrativo en el numeral 1 del artículo 3 del CPACA.

Constitución Política:

ARTICULO 29. El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

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

Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso.

Ley 1437 de 2011

⁴⁵ En ese sentido, ver: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Sentencia del 16 octubre de 2014. Radicación: 25000-23-27-000-2011-00089-01 (19611). Demandante: Alianza Fiduciaria S.A. Como Vocera Del Fideicomiso Lote Montoya. Demandado: Distrito Capital De Bogotá.

Artículo 3°. Principios. Todas las autoridades deberán interpretar y aplicar las disposiciones que regulan las actuaciones y procedimientos administrativos a la luz de los principios consagrados en la Constitución Política, en la Parte Primera de este Código y en las leyes especiales.

Las actuaciones administrativas se desarrollarán, especialmente, con arreglo a los principios del debido proceso, igualdad, imparcialidad, buena fe, moralidad, participación, responsabilidad, transparencia, publicidad, coordinación, eficacia, economía y celeridad.

1. En virtud del principio del debido proceso, las actuaciones administrativas se adelantarán de conformidad con las normas de procedimiento y competencia establecidas en la Constitución y la ley, con plena garantía de los derechos de representación, defensa y contradicción.

En materia administrativa sancionatoria, se observarán adicionalmente los principios de legalidad de las faltas y de las sanciones, de presunción de inocencia, de no reformatio in pejus y non bis in idem.

Por su parte, la Corte Constitucional se ha referido al debido proceso administrativo precisando que el fin perseguido con el principio en comento es "(i) asegurar el ordenado funcionamiento de la administración, (ii) la validez de sus propias actuaciones y, (iii) resguardar el derecho a la seguridad jurídica y a la defensa de los administrados"⁴⁶.

Pues bien aunque la demandante desconoció la calidad de declaración de corrección presentada el 22 de septiembre de 2016, lo cierto es que durante todo el trámite administrativo otorgó a la demandante las oportunidades para ejercer el derecho de defensa y manifestar su inconformidad con las decisiones adoptadas, en otras palabras, se garantizó el derecho a la defensa y contradicción, motivo por el cual no prospera el cargo de la demanda.

En cuanto al desconocimiento del artículo 43 de la Ley 962 de 2005, es menester indicar que tal disposición suprimió los trámites innecesarios previstos para corregir o enmendar, en cualquier tiempo, los errores puramente formales de la declaración que no interfieren en el valor del impuesto a cargo del contribuyente. Sin embargo, estableció un trámite especial consistente en que la corrección debe ser de oficio o a petición de parte, durante la verificación del cumplimiento de los contribuyentes, responsables, agentes de retención y demás declarantes de los tributos, procedimiento que no cumplió el demandante ya que presentó la solicitud de corrección ante la Administración solo con posterioridad a la presentación de la corrección voluntaria.

⁴⁶ *Sentencia T-796 de 2006.*

En la Circular 118 de 7 de octubre de 2005, la DIAN precisó que la corrección establecida en la Ley antitrámites podrán ser corregidas únicamente por la Administración, de oficio o a solicitud de parte. Así mismo, mencionó el procedimiento que se debe efectuar para la corrección de errores formales, en las declaraciones privadas que no implican la modificación del impuesto a cargo, así:

"Para la corrección de las omisiones o errores señalados, la Ley 962 de 2005 creó un procedimiento de carácter especial consistente en la modificación de la información en los sistemas que para tal efecto maneje la entidad, ajustando los registros y los estados financieros a que haya lugar, debiendo informar al interesado sobre la corrección.

Tanto en el caso en que la corrección sea solicitada por el contribuyente o que la Administración la realice de oficio, se debe informar por escrito al interesado sobre tal corrección, concediéndole el término de un (1) mes para que presente objeciones. Transcurrido este término, la declaración, así corregida, reemplaza para todos los efectos legales la presentada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante."⁴⁷

Conforme con lo dicho, no prospera el cargo de la demanda.

3.3. CONCLUSIÓN

Habiendo prosperado el primer cargo de la demanda deberá declararse en la parte resolutive de la sentencia la nulidad de los actos objeto de control judicial, previo a decidir sobre la condena en costas.

A título de restablecimiento del derecho deberá revocarse la sanción impuesta por la DIAN y determinar que la declaración No. 3001611185128 del 22 de septiembre de 2016 corresponde a la corrección de la declaración No. No. 3001617665886 de fecha 18 de enero de 2016 presentada por concepto del impuesto sobre las ventas año gravable 2015, en el sentido de enmendar el error de forma consistente en que debe ser tenida en cuenta para el periodo 1 periodicidad anual.

CONDENA EN COSTAS

Por otro lado, en lo atinente a la condena en costas y agencias del derecho, la

⁴⁷ Ver la página de consulta pública https://www.icbf.gov.co/cargues/avance/docs/circular_dian_0118_2005.htm

sentencia habrá de disponer sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se registrarán por las normas del CGP⁴⁸.

Tal régimen procesal civil prevé un enfoque objetivo en cuanto a la condena en costas⁴⁹, 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 condenara exclusivamente en la medida en que se compruebe el pago de gastos ordinarios del proceso y la actividad profesional realizada dentro del proceso.

Sin embargo, 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), Ago. 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.

Luego, es preciso destacar que no es de recibo la exigencia de que se aporte al expediente una factura de cobro o un contrato de prestación de servicios que certifique el pago hecho al abogado que ejerció el poder, debido a que:

- i) Las tarifas que deben ser aplicadas a la hora de condenar en costas ya están previstas por el Acuerdo No. PSAA16-10554 expedido por el Consejo Superior de la Judicatura.
- ii) Para acudir este proceso debe acreditarse el derecho de postulación y;
- iii) El legislador cobijó la condena en costas aun cuando la persona actuó por sí misma dentro del proceso, basta en este caso particular con que esté comprobado en el expediente que la parte vencedora se le prestó actividad profesional, como sucede en el presente caso⁵⁰.

Por tanto, se condenará en costas a la parte vencida.

⁴⁸ Consejo de Estado Sección Segunda, Sentencia de Julio 14 de 2016. Número de radicado 68001233300020130027003.

⁴⁹ Artículo 365 del Código General del Proceso.

⁵⁰ Ver documento No. 4 EXPEDIENTE DIGITALIZADO. Pág. 27.

En mérito de lo antes 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:

RESUELVE:

PRIMERO.- DECLARAR la nulidad de la Resolución Sanción No. 322412018000045 del 26 de enero de 2018 en la cual se reliquida sanción por extemporaneidad en la declaración del Impuesto sobre las Ventas Año Gravable 2015 y de la Resolución No. 32236208000005 de fecha 10 de enero de 2019, por la cual se decide el recurso de reconsideración presentado en contra de la declaración inicial, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO.- A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la Declaración presentada con formulario No. 3001611185128 de fecha 22 de septiembre de 2016 corresponde a la corrección de la Declaración Inicial No. No. 3001617665886 de fecha 18 de enero de 2016, presentada por concepto del impuesto sobre las ventas año gravable 2015, con el objeto de enmendar el error de forma consistente en que debe ser tenida en cuenta para el periodo 1 periodicidad anual del año gravable 2015.

TERCERO.- Como consecuencia de lo anterior, **DECLARAR** improcedente la sanción por extemporaneidad impuesta en contra de INDUSTRIA DE CONFECCIONES CALVAR LTDA y el aumento de que trata el artículo 701 del Estatuto Tributario.

CUARTO.- DECLARAR que el contribuyente no tiene la obligación de pagar las sumas impuestas a título de sanción mediante los actos administrativos demandados. Reintégresele a este los dineros que haya podido cancelar la demandante a título de sanción, en caso de que efectivamente lo haya hecho.

QUINTO.- NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

SEXTO.- CONDENAR en costas a la parte vencida en este pleito.

SÉPTIMO.- En firme esta providencia, **ARCHÍVESE** el expediente, previa anotaciones de rigor y expedición de copia de la presente providencia con constancia de su ejecutoria.

OCTAVO.- Como medida adoptada por el Despacho para hacer posibles los trámites virtuales, 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 (i) escribir en el espacio "ASUNTO" de los mensajes virtuales los 23 dígitos del proceso, pues sin esta identificación del mismo no será posible darle trámite y (ii) enviar archivos DOC, DOCX, o PDF livianos Max 500 k, - 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 Proceso¹³ y 3 del Decreto 806 de 2020¹⁴ las partes deben enviar todo memorial, solicitud, prueba, recurso, y en general toda comunicación dirigida a este proceso no sólo al Despacho, sino también a los correos electrónicos de las demás partes que se ponen en conocimiento:

notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co

avallejod@dian.gov.co

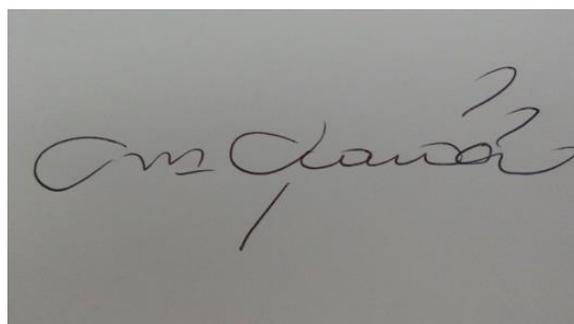
calvarltda@hotmail.com

ffuentescar01@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.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE

A rectangular box containing a handwritten signature in black ink. The signature is cursive and appears to read 'Ana Elsa Agudelo Arévalo'.

ANA ELSA AGUDELO ARÉVALO
JUEZ

