



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente (E): STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., veintinueve (29) de junio de dos mil diecisiete (2017)

Radicación:	08001 23 31 000 2011 00768-01
No. Interno:	20904
Asunto:	Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante:	COOPERATIVA DE INSUMOS Y PRODUCTOS AGRÍCOLAS COINPRA
Demandado:	U.A.E. DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la Cooperativa de Insumos y Productos Agrícolas COINPRA LTDA. (en adelante COINPRA) contra la sentencia del 22 de octubre de 2013 proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que declaró no probada la

excepción de inepta demanda propuesta por la DIAN y denegó las pretensiones de la demanda.

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- Mediante el Pliego de Cargos No. 042382009000394 del 12 de noviembre de 2009, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga propuso sancionar a la demandante en la suma de \$356.445.000¹, por no presentar la información correspondiente al año gravable 2006. La contribuyente respondió oportunamente al pliego de cargos.
- El día 29 de abril de 2010, la División de Gestión de Liquidación de la misma Administración profirió la Resolución No. 042412010000164, mediante la que le impuso a la demandante una sanción de \$296.640.000, por no enviar información por el año gravable 2006, de conformidad con lo previsto en el artículo 631 del Estatuto Tributario y la Resolución 12807 de 2006².
- El acto administrativo contentivo de la sanción fue confirmado por medio de la Resolución 900070 del 18 de mayo de 2011, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora³.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

¹Folios 64 a 68 c.a.a.

²Folios 98 a 107.

³Folios 131 a 136.

El apoderado judicial de COINPRA formuló, ante el Tribunal Administrativo de Santander, las siguientes pretensiones:

“1º Se DECRETE LA NULIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO, CONTENIDO EN LA RESOLUCIÓN SANCIÓN No. 04241201000164 DEL 29 DE ABRIL DEL AÑO 2010, por medio de la cual se le aplica una SANCIÓN ECONÓMICA TRIBUTARIA a “COINPRA” POR NO ENVIAR INFORMACIÓN. DENTRO DEL EXPEDIENTE II-2006-2009-001577 POR CONCEPTO DE RENTA, AÑO GRAVABLE 2006, CUYO NIT ES 830510675-0. Lo propio se hace con la RESOLUCIÓN No. 900070 del 18 de mayo de 2011, por medio de la cual se desata el RECURSO DE RECONSIDERACIÓN y CONFIRMA LA SANCIÓN IMPUESTA DE DOSCIENTOS NOVENTA Y SEIS MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA MIL PESOS (\$296'640.000).

2º CONDENAR A LA UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL – DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – “DIAN” a pagar a la COOPERATIVA DE INSUMOS Y PRODUCTOS AGRÍCOLAS “COINPRA” los perjuicios materiales y morales, causados con el injusto actuar, el equivalente al DOBLE DEL VALOR DE LA SANCIÓN IMPUESTA, a la fecha del cumplimiento de su decisión.

3. Condenar en costas y agencias en Derecho a la entidad demandada.”

2.1.1. NORMAS VIOLADAS

La demandante invocó como violadas las siguientes disposiciones:

- Artículos 2, 6, 29 y 228 de la Constitución Política;
- Estatuto Tributario⁴.

2.1.2. CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

⁴ Pese a que en el acápite de normas violadas la demandante solo se refiere al Estatuto Tributario, en los hechos menciona los artículos 742, 745 y 781.

La Sala advierte que la demandante en el capítulo que denominó concepto de la violación no propuso argumentos en contra de los actos administrativos demandados. Sin embargo, de los hechos expuestos se puede deducir que la pretensión de nulidad de los actos administrativos se sustenta en la presunta violación de las normas superiores y en una presunta falsa motivación.

La actora manifiesta que la DIAN no estudió juiciosamente las pruebas aportadas al expediente administrativo, que dan cuenta de la fuerza mayor que le impidió aportar la información solicitada. Dice que la única persona que tenía acceso a la información contable de la empresa era la señora Olga Lucía Iguavita, quien fuera gerente de la cooperativa y sufrió una muerte trágica.

Sostuvo que la DIAN no orientó a los nuevos directivos de la cooperativa acerca de los mecanismos existentes para la recuperación de la información y la reconstrucción de la contabilidad perdida.

Por todo lo anterior, pidió que se declararan nulos los actos administrativos acusados.

2.2.CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado de la **U.A.E. DIAN** contestó la demanda en los siguientes términos:

Presentó la excepción de inepta demanda porque la demandante no sustentó debidamente el concepto de la violación. Advirtió que la actora se limitó a enumerar las normas que consideraba violadas de la Constitución Política,

sin hacer ninguna consideración sobre las causas de la misma. Que, del Estatuto Tributario, sólo hizo una mención, sin determinar las disposiciones transgredidas y sin explicar por qué o cómo, con los actos administrativos demandados, se materializaba la violación alegada.

Dijo que la omisión de la demandante impide delimitar la discusión sobre la legalidad de los actos administrativos demandados, e impide también ejercer en debida forma el derecho de defensa.

Que, no obstante, de la lectura de los hechos se puede decir que la demandante alegó que se le violó el debido proceso con la expedición de los actos administrativos que impusieron la sanción.

Hizo un recuento del procedimiento adelantado por la administración en este caso y concluyó que la actuación de la entidad se ajustó a la legalidad.

Relató que el artículo 18 de la Resolución 12807 del 26 de octubre de 2006⁵ fijó los plazos para la entrega de la información exógena, a la que estaba obligada la demandante a más tardar el 30 de marzo de 2007, toda vez que la declaración de renta correspondiente al año 2005 registró ingresos brutos por valor de \$13.709.274.000. Que la demandante no entregó la información que debía reportar, razón por la que la DIAN expidió el pliego de cargos No. 042382009000394 del 12 de noviembre de 2009, en el que se propuso la sanción de \$356.445.000, acto que fue notificado al apoderado de la contribuyente el 7 de diciembre de 2009, quien presentó descargos el 6 de enero de 2010.

⁵ Por la cual se establece para el año gravable 2006, el grupo de personas naturales, personas jurídicas y asimiladas, y demás entidades, que deben suministrar la información a que se refieren los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario y el Decreto 1738 de 1998 a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; se señala el contenido y características técnicas para la presentación y se fijan los plazos para la entrega.

Manifestó que la División de Liquidación de la DIAN ajustó la multa a la suma de \$296.640.000 y expidió la Resolución Sanción No. 0424120100000164 del 29 de abril de 2010, notificada el 3 de mayo de 2010. Que dicho acto administrativo fue recurrido por el contribuyente y su resolución resultó desfavorable.

Dijo que para que concurren las circunstancias de caso fortuito y de fuerza mayor se deben reunir los presupuestos de imprevisibilidad y de irresistibilidad. Que no es aceptable que un ente económico que declara unos ingresos brutos anuales de \$13.709.274.000 no posea una información contable y financiera organizada y segura o que dicha información sólo radicara en cabeza de una persona (la gerente fallecida).

Sobre el particular, agregó que las entidades cooperativas, reguladas por la Ley 79 de 1988, necesitan de varios órganos de dirección, entre los que se encuentran la asamblea general y el consejo de administración, razón por la que no puede aceptarse como eximente de responsabilidad, para no presentar la información, la muerte de la gerente. Que tampoco puede decirse que la información omitida era de único conocimiento de la fallecida gerente, porque ella simplemente ejecutaba las órdenes que emitían los órganos de administración.

Finalmente, en relación con las normas violadas del Estatuto Tributario, dijo que dicha compilación contiene aproximadamente 1200 artículos, razón por la que se imposibilitaba ejercer la defensa frente a ese aspecto, salvo para manifestar que la entidad actuó con sujeción a la legalidad.

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

2.3. LA SENTENCIA APELADA

Las razones que adujo el Tribunal Administrativo de Santander, para denegar las pretensiones de la demanda, fueron las siguientes:

Dijo que no se configuró la inepta demanda en este caso, porque la demanda contiene un acápite en el que se señalan como normas violadas los artículos 2, 6 y 29 de la Constitución Política y los artículos 742, 745 y 781 del ET. y en otro capítulo expresa, con falta de claridad y coherencia, el concepto de la violación, razón suficiente para considerar que se cumplió la exigencia del artículo 137-4 del Decreto 01 de 1984.

En relación con las pretensiones de la demanda, adujo que las resoluciones demandadas no vulneraron el artículo 742 del ET, por cuanto se fundaron en el hecho de que COINPRA no aportó la información solicitada.

Sostuvo que a lo largo del expediente, COINPRA reiteró que no tenía la información que la DIAN le solicitaba, por ende, mal puede afirmar que, al tenor de lo dispuesto en el artículo 745 del ET hay duda probatoria sobre el incumplimiento por el que se le sanciona, pues si no tiene la información, no podía cumplir con el pedido de la DIAN.

Advirtió que la omisión de COINPRA de no presentar la información solicitada no se tipifica en la causal de justificación prevista en el artículo 178 del ET, pues en el expediente administrativo está probado que COINPRA se negó a remitir la información que la DIAN, dentro de su competencia legal le exigía, por el hecho de que su gerente había fallecido.

Dijo que la muerte es un hecho previsible y que las leyes exigen que las personas jurídicas, entre ellas las cooperativas, tengan unos órganos de administración y control, a los que en este caso, la fallecida gerente les debía rendir cuentas, entre ellas las que atañen a la contabilidad.

Que, en consecuencia, si la fallecida gerente de COINPRA no había sido diligente y competente en la gestión que se le había encomendado, por lo menos el revisor fiscal, en ejercicio de sus funciones, debió advertirlo, no sólo al consejo de administración, sino a la Superintendencia de Economía Solidaria.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante sostuvo que la Corte Constitucional ha sido enfática en sostener que la falta o indebida valoración probatoria constituyen violación al debido proceso. Citó las sentencias T-609349 y C-543 de 1992 para sustentar su dicho.

Adujo que la magistrada que impartió la decisión de primera instancia optó por atender la excepción propuesta por la DIAN. Que es respetuoso de la decisión adoptada, pero que no la comprarte, pues desconoce los hechos y las pruebas de la demanda y la existencia de la fuerza mayor. A continuación, agregó:

“Sabemos indefectiblemente, que el sistema de la libre apreciación de las pruebas, tiende a dar libertad al Juez para que elabore su convicción en el análisis de los elementos probatorios, sin trabas para impartir verdadera justicia.

Por lo mismo, entraremos al Juicio de Hecho que es la operación valorativa que se hace por parte del funcionario judicial frente al acontecer probado a

través de los medios de convicción, esto es, el examen y la comprobación de la realidad o no del hecho con sus circunstancias objeto del debate. Todo lo cual queda englobado en la genérica apreciación de las pruebas, que conforme a la prueba existencia con meridiana claridad se establece que no se vulneró el Estatuto Tributario, por parte de la Cooperativa de Productos e Insumos Agrícolas COINPRA LTDA., luego entonces en estas condiciones, acudo a esta instancia superior, en procura de una decisión ajustada a derecho, para que se REVOQUE LA CUESTIONADA Y EN CONSECUENCIA DE ELLO SE CONTINUE CON EL CURSO DEL PROCESO.”

Por todo lo anterior, pidió que se revocara la decisión de la primera instancia y que, en su lugar, se declarara la nulidad de los actos administrativos demandados.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La DIAN reiteró los argumentos del escrito de contestación y pidió que se confirmara la decisión adoptada en primera instancia.

La demandante no alegó de conclusión.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El representante del **Ministerio Público** no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decidirá sobre el recurso de apelación interpuesto por la Cooperativa de Insumos y Productos Agrícolas – COINPRA LTDA. contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Santander que denegó la pretensión de nulidad de la Resolución Sanción No. 042412010000164 del 29 de abril de 2010, y su confirmatoria, la Resolución No. 900070 del 18 de mayo de 2011, mediante las que la Dirección Seccional de Impuestos de Bucaramanga de la U.A.E.

DIAN le impuso a la demandante sanción por no presentar información exógena por el año gravable 2006.

3.1. Problema jurídico:

Conforme con el recurso de apelación, la Sala debe decidir si la sanción impuesta en los actos acusados vulneró el debido proceso de la demandante.

3.2. Caso concreto. Reiteración de jurisprudencia⁶.

En primer lugar, la Sala reitera⁷ que el debido proceso, establecido en el artículo 29 de la Constitución Política, es una garantía y un derecho fundamental de aplicación inmediata compuesto por tres ejes fundamentales: (i) el derecho de defensa y contradicción, (ii) el impulso y trámite de los procesos conforme con las formas establecidas para cada juicio o procedimiento y (iii) que el asunto sea resuelto por el juez o funcionario competente para ello. La grave violación de cualquiera de esos ejes comporta la vulneración de esa garantía fundamental. De hecho, es la ley, *en sentido amplio*, la encargada de materializar las reglas derivadas del debido proceso.⁸

⁶ Sobre el debido proceso, ver sentencia del Veintiuno (21) de julio de dos mil once (2011). M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Exp. No. 16356. Sobre la sanción por no presentar información, ver: sentencia del 5 de febrero de 2015, exp. 20441, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, sentencia del 29 de septiembre de 2015, exp. 20440, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sobre la fuerza mayor y el caso fortuito, ver: Sentencia del 3 de junio de 2010, Exp. 16564 M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Bogotá, Veintiuno (21) de julio de dos mil once (2011). Magistrado Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Expediente No. 16356. Demandante: Carlos Nelson Garavito Oviedo, Norman Alexander Aldana c/ Superintendencia Financiera de Colombia. Cit.

⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Bogotá, siete (7) de junio de dos mil once (2011). Magistrado ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. REF.: Expediente N° 25000-23-15-000-2011-00637-01. ACCIÓN: Tutela. DEMANDANTE: Los tres elefantes S.A. DEMANDADO: Secretaría de Planeación Distrital de Bogotá.

El derecho de defensa y de contradicción se garantiza en la medida en que la ley, en sentido amplio, regule (i) los medios de prueba que se pueden utilizar para demostrar determinados hechos, y, (ii) las oportunidades que se deben ofrecer para controvertir los hechos que permiten inferir cierta responsabilidad de determinados sujetos, ora mediante la oportunidad para expresar los motivos o razones de la defensa ora mediante la oportunidad para presentar las pruebas que respalden esos motivos y razones.

Otro de los ejes fundamentales que integra el derecho al debido proceso es el que garantiza que el impulso y trámite de los procesos se efectúe conforme con las formas establecidas para cada juicio o procedimiento administrativo. Este eje se entiende vulnerado cuando las autoridades públicas, en ejercicio de función administrativa, no siguen estrictamente los actos y procedimientos establecidos en la ley para la adopción de sus decisiones y, por contera, desconocen las garantías reconocidas a los administrados.

Y el tercer componente del debido proceso es el que determina que el asunto debe ser resuelto por el juez o funcionario competente para tramitarlo.

Ahora bien, el debido proceso no solo se extiende a los juicios y procedimientos judiciales, sino también a todas las actuaciones administrativas, en tanto pretende garantizar la correcta producción de los actos administrativos. Comprende *“todo el ejercicio que debe desarrollar la administración pública en la realización de sus objetivos y fines estatales, lo que implica que cobija todas las manifestaciones en cuanto a la formación y ejecución de los actos, a las peticiones que presenten los particulares, a los procesos que por motivo y con ocasión de sus funciones cada entidad administrativa debe desarrollar y desde luego, garantiza la defensa*

ciudadana al señalarle los medios de impugnación previstos respecto de las providencias administrativas, cuando crea el particular que a través de ellas se hayan afectado sus intereses”⁹

La Corte Constitucional, en la Sentencia C-341 de 2014 sostuvo que *“en el marco de las actuaciones que se adelantan ante la administración, el debido proceso se relaciona directamente con el comportamiento que deben observar todas las autoridades públicas en el ejercicio de sus funciones, en cuanto se encuentran obligadas a actuar conforme a los procedimientos previamente definidos por la ley para la creación, modificación o extinción de determinadas situaciones jurídicas de los administrados, como una manera de garantizar los derechos que puedan resultar involucrados por sus decisiones.”¹⁰*

En ese entendido, la Corte Constitucional ha dicho que parte de las garantías del debido proceso administrativo, entre otras, son las siguientes: (a) el derecho a conocer el inicio de la actuación, (b) a ser oído durante todo el trámite, (c) a ser notificado en debida forma, (d) a que se adelante por autoridad competente y con pleno respeto de las formas propias de cada juicio, (e) a que no se presenten dilaciones injustificadas, (f) a gozar de la presunción de inocencia, (g) a ejercer los derechos de defensa y contradicción, (h) a presentar pruebas y a controvertir aquellas que aporte la parte contraria, (i) a que se resuelva en forma motivada la situación planteada, (j) a impugnar la decisión que se adopte y a promover la nulidad de los actos que se expidan con vulneración del debido proceso¹¹.

⁹ Corte Constitucional. Sentencias T-442 de 1992 y C-980 de 2010.

¹⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-341 de 2014.

¹¹ Ibídem.

Sobre el particular, cabe destacar que en la sentencia C-540 de 1997 se dijo que *“el desconocimiento en cualquier forma del derecho al debido proceso en un trámite administrativo, no sólo quebranta los elementos esenciales que lo conforman, sino que igualmente comporta una vulneración del derecho de acceso a la administración de justicia, del cual son titulares todas las personas naturales y jurídicas (C.P., art. 229), que en calidad de administrados deben someterse a la decisión de la administración, por conducto de sus servidores públicos competentes.”*¹²

Ahora bien, en el caso concreto, la Sala considera que de lo expuesto por COINPRA tanto en la demanda como en el recurso de apelación, no se puede establecer la violación del debido proceso de la contribuyente en el trámite tendiente a determinar la sanción por no presentar la información exógena por el año gravable 2006.

Por el contrario, sí se encontró en el expediente que la Administración de Impuestos de Bucaramanga requirió a la contribuyente para que presentara la información exógena e incluso le dio la oportunidad de controvertir las actuaciones. Cabe destacar que la Administración no recibió la información solicitada, razón por la que expidió la resolución sanción objeto de esta demanda.

También se advierte que la demandante fue notificada de todas las actuaciones adelantadas por la DIAN y tuvo la oportunidad de controvertir los argumentos y las pruebas presentados en su contra, de presentar sus propias pruebas y, en general, de ejercer los derechos de defensa y contradicción. Sin embargo, los argumentos presentados no fueron

¹² Corte Constitucional. Sentencia T-957 de 2011.

suficientes para desvirtuar el dicho de la Administración, razón por la que se impuso la sanción.

En efecto, en el expediente está probado que la Administración impuso a la actora la sanción por no suministrar la información de que tratan los literales b, c, d, e, f, h, i y k¹³ del artículo 631 del Estatuto Tributario, cuyo texto dice:

“Art. 631. Para estudios y cruces de información. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 684 y demás normas que regulan las facultades de la administración de impuestos, el director general de impuestos nacionales podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, una o varias de las siguientes informaciones, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos:

(...)

b. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades a quienes se les practicó retención en la fuente, con indicación del concepto, valor del pago o abono sujeto a retención, y valor retenido.

c. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que les hubieren practicado retención en la fuente, concepto y valor de la retención y ciudad donde les fue practicada.

d. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de los pagos que dan derecho a descuentos tributarios, con indicación del concepto y valor acumulado por beneficiario.

e. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de pagos o abonos, que constituyan costo, deducción o den derecho a impuesto descontable, incluida la compra de activos fijos o movibles, en los casos en los cuales el valor acumulado del pago o abono en el respectivo año gravable sea superior a diecinueve millones cien mil pesos (\$19.100.000); con indicación del concepto, retención en la fuente practicada e impuesto descontable.

f. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos, en los casos en los cuales el valor acumulado del ingreso en el respectivo año gravable sea superior a cuarenta y siete millones setecientos mil pesos (\$47.700.000) con indicación del concepto e impuesto sobre las ventas liquidado cuando fuere el caso.

(...)

¹³ Ver Folio 65, pliego de cargos, c.a.a.

h. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los acreedores por pasivos de cualquier índole, con indicación de su valor.

i. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los deudores por concepto de créditos activos, con indicación del valor del crédito.

(...)

k. La discriminación total o parcial de las partidas consignadas en los formularios de las declaraciones tributarias.

(...)"

La norma transcrita autoriza, además, al Director General de la DIAN para requerir información a los administrados con el fin de realizar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, sin desconocer las facultades legales de fiscalización e investigación otorgadas a esa entidad.

En virtud de esa autorización, el Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales expidió la Resolución N° 12807 de octubre de 2006, por la cual estableció, para el año gravable 2006, el grupo de obligados a suministrar la información de que tratan los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario. Además, señaló el contenido y características técnicas para la presentación y fijó los plazos para la entrega.

De conformidad con lo dispuesto en el literal a) del artículo 1° de la mencionada resolución, estaban obligados a presentar información las personas naturales, personas jurídicas y asimiladas, y demás entidades públicas y privadas obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio, cuyos ingresos brutos del año gravable 2005 fueran superiores a mil quinientos millones de pesos (\$ 1.500.000.000). Así mismo, el literal a) del artículo 2° de la resolución

mencionada establece que la información a presentar corresponde a los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario, como se advirtió.

De acuerdo con la declaración de renta de la demandante correspondiente al año 2005, la Cooperativa de Insumos y Productos Agrícolas – COINPRA LTDA. reportó ingresos brutos por un total de \$13.709.274.000¹⁴. En consecuencia, está demostrado que la actora declaró ingresos en cuantía superior al tope fijado en la resolución 12807 de 2006, circunstancia que la ubica en el grupo de obligados a suministrar la información a que se refiere el artículo 631 del Estatuto Tributario, correspondiente al año gravable 2006.

Ahora bien, conforme con la Resolución 12807 de 2006, el plazo para la entrega de dicha información venció el 30 de marzo de 2007. La Administración impuso la sanción al constatar que la actora no cumplió con la obligación.

En el proceso, la actora planteó que no presentó la información porque la única persona que tenía acceso a la misma era la gerente Olga Lucía Iguavita, quien falleció el 23 de mayo de 2006. Agregó que se trataba de un caso fortuito o de fuerza mayor y que, por esa razón, no podía imputarse responsabilidad ni imponerse sanción alguna a la cooperativa.

Sobre el concepto de fuerza mayor o caso fortuito la Sala ha indicado¹⁵:

¹⁴ Según fue manifestado por la DIAN. La demandante no controvertió el hecho ni tampoco aportó al expediente la declaración de renta por el año gravable 2005. Aparece en el expediente el reporte de declaración de renta unificada Año inicial 2004- año final 2006, en la que se registra la suma mencionada. Ver folio 8, renglón 48 del c.a.a.

¹⁵ Sección Cuarta Sentencia del 3 de junio de 2010, Exp. 16564 M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Cit.

“Para la Sala, si bien es cierto que la fuerza mayor o caso fortuito son hechos eximentes de responsabilidad, para que tengan cabida, debe apreciarse concretamente, si se cumplen con sus dos elementos esenciales: la imprevisibilidad y la irresistibilidad.

El artículo 1º de la Ley 95 de 1890 que subrogó el artículo 64 del Código Civil, define la fuerza mayor o caso fortuito, como aquel “imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los autos (sic) de autoridad ejercidos por un funcionario público.”

La imprevisibilidad se presenta cuando el suceso escapa a las previsiones normales, que ante la conducta prudente adoptada por el que alega el caso fortuito, era imposible preverlo, como lo dijo la Corte Suprema de Justicia en sentencia de febrero 27 de 1974: *“La misma expresión caso fortuito idiomáticamente expresa un acontecimiento extraño, súbito e inesperado.... Es una cuestión de hecho que el juzgador debe apreciar concretamente en cada situación, tomando como criterio para el efecto, la normalidad o la frecuencia del acontecimiento, o por el contrario, su rareza y perpetuidad”.*

Y la irresistibilidad, como lo dice la misma sentencia, *“el hecho [...] debe ser irresistible. Así como la expresión caso fortuito traduce la requerida imprevisibilidad de su ocurrencia, la fuerza mayor, empleada como sinónimo de aquella en la definición legal, relleva esta otra característica que ha de ofrecer tal hecho: al ser fatal, irresistible, incontrastable, hasta el punto de que el obligado no pueda evitar su acaecimiento ni superar sus consecuencias”.*

En consecuencia, para que un hecho pueda considerarse como fuerza mayor o caso fortuito, deben darse concurrentemente estos dos elementos.

Para el efecto, el juez debe valorar una serie de elementos, que lo lleven al convencimiento de que el hecho tiene en realidad esas connotaciones, pues un determinado acontecimiento no puede calificarse por sí mismo como fuerza mayor, sino que es indispensable medir todas las circunstancias que lo rodearon. Lo cual debe ser probado por quien alega la fuerza mayor, es decir, que el hecho *“fue intempestivo, súbito, emergente, esto es, imprevisible, y que fue insuperable, que ante las medidas tomadas fue imposible evitar que el hecho se presentara, esto es, irresistible...”*¹⁶.

Una vez vistas las características del caso, la Sala advierte que las circunstancias que rodearon la omisión de la sociedad demandante de no presentar la información a la que estaba obligada en los términos del artículo 631 del ET. mal pueden considerarse como constitutivas de caso fortuito o fuerza mayor, en la medida en que no se observa impedimento para el cumplimiento oportuno del deber formal de presentar información.

En efecto, revisado el expediente, se advierte que en el Certificado Especial No. 7669428, expedido por la Cámara de Comercio de Bucaramanga, aparece registrado que la señora Olga Lucía Guavita fue designada representante legal de COINPRA el 1º de noviembre de 2005¹⁷. Posteriormente, mediante Acta No. 16 del 6 de septiembre de 2006 se designó como gerente de la cooperativa a Eunice Gutiérrez de Villamizar, en quien, de acuerdo con el Certificado de Existencia y representación No. 7949588, expedido también por la Cámara de Comercio de Bucaramanga¹⁸, recaía la representación legal de la cooperativa. Luego, entonces, si la información debía ser entregada a más tardar el 27 de marzo de 2007, bien

¹⁶ Cit.

¹⁷ Ver folio 85 c.a.a.

¹⁸ Ver folio 86 vuelto c.a.a.

pudo ser aportada por la señora Eunice Gutiérrez Villamizar que, para esa fecha, fungía como gerente y representante legal de la sociedad.

La demandante también alega, que la señora Olga Lucía Guavita era la única persona que tenía acceso a la información contable de la empresa y que por el hecho que sufrió una muerte trágica, la empresa demandante no pudo entregar a la DIAN la información exógena. Alegó, además, que la DIAN no orientó a los nuevos directivos de la cooperativa acerca de los mecanismos existentes para la recuperación de la información y la reconstrucción de la contabilidad perdida.

Sobre el particular, la Sala precisa que ante la pérdida o destrucción de la contabilidad, se deben seguir las pautas que fija la ley y que debe conocer toda empresa. Precisamente, sobre el particular, el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993 dispone que cuando se presenta la pérdida de los libros de contabilidad, el ente económico debe denunciar ante las autoridades competentes ese hecho, así como el extravío o destrucción de los libros y papeles. Tal circunstancia, dispone la norma, debe acreditarse en caso de exhibición de los libros, junto con la constancia de que los mismos se hallaban registrados, si fuere el caso.

También prevé que los registros en los libros deben reconstruirse dentro de los seis (6) meses siguientes a su pérdida, extravío o destrucción, tomando como base los comprobantes de contabilidad, las declaraciones tributarias, los estados financieros certificados, informes de terceros y los demás documentos que se consideren pertinentes.

Cuando no se obtengan los documentos necesarios para reconstruir la contabilidad, el ente económico debe hacer un inventario general a la fecha

de ocurrencia de los hechos para elaborar los respectivos estados financieros.

Se pueden reemplazar los papeles extraviados, perdidos o destruidos, a través de copia de los mismos que reposen en poder de terceros. En ella se debe dejar nota de tal circunstancia, indicando el motivo de la reposición.

De manera que, no le correspondía a la DIAN orientar sobre unas reglas que bien pueden consultarse en la ley, y que deben ser de pleno conocimiento de las empresas que están obligadas a llevar la contabilidad.

En concordancia con lo anterior y configurado el supuesto de hecho que da lugar a la imposición de la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, esta debe ser impuesta en los siguientes términos:

“ART. 651. SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:

a) Una multa hasta de cincuenta millones de pesos (\$50'000.000)¹⁹, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios: “- Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea. “(...)

Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

La sanción a que se refiere el presente artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al veinte por ciento (20%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

¹⁹ Para el año gravable 1992.

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el literal b). Una vez notificada la liquidación sólo serán aceptados los factores citados en el literal b), que sean probados plenamente.”

En el presente asunto, como se advirtió, la actora no presentó la información. Hasta aquí la Sala advierte que, en efecto, está demostrado que la demandante no cumplió la obligación de reportar la información exógena por el año gravable 2006, dentro de los plazos fijados en la ley. Esto da lugar a la sanción que le fue impuesta en los actos acusados, conforme con lo dispuesto en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

El recurso presentado por COINPRA no prospera.

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

F A L L A:

PRIMERO. CONFÍRMASE la sentencia del 22 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, por las razones expuestas.

SEGUNDO. RECONÓCESE personería a la abogada Maritza Alexandra Díaz Granados para actuar como apoderada de la DIAN, en los términos del poder conferido a folio 118 del expediente.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

MILTON CHAVES GARCIA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ