



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Magistrado sustanciador: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá D.C., dos (2) de julio de dos mil quince (2015)

Ref.:	Expediente N°:	52001233300020130013301 (20672)
	Demandante:	Gloria Yaneth Caicedo Cabrera.
	Demandado:	DIAN
	Asunto:	Nulidad y restablecimiento del derecho
	Régimen:	Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA)¹
	Auto:	Resuelve apelación de la decisión sobre las excepciones previas

Procede la Sala a decidir del recurso apelación interpuesto por la parte demandante, contra la decisión de la magistrada ponente que en la audiencia inicial, llevada a cabo el 29 de octubre de 2013, declaró probada la excepción previa de falta de agotamiento de la vía gubernativa y declaró terminado el proceso.

1. ANTECEDENTES

1.1. La demanda

¹ La demanda fue presentada el 18 de abril de 2013

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la señora Gloria Yaneth Caicedo Cabrera, mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

*“**Primero:** Declárase la Nulidad del Pliego de Cargos No. 142382011000153 de fecha 12 de Agosto de 2011 proferido por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto, notificado el día 30 de Agosto de 2011 por envió (sic) No. 1050112198 de la Empresa Servientrega.*

***Segundo:** Declárase la Nulidad de la Resolución Sanción No. 142412011000291 de 16 de Noviembre de 2011 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto, mediante la cual se sanciona a la señora GLORIA YANETH CAICEDO CABRERA, NIT No.59.819.408-2, por no enviar información por la suma de TRESCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MILLONES CUATROCIENTOS CUARENTA Y CINCO MIL PESOS M/cte. (\$356.445.000.00)*

***Tercero:** Declárase la Nulidad de la Resolución No. 900.282 de 14 de Diciembre de 2012, proferida por la subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) nivel central, por medio de la cual se falla el Recurso de Reconsideración, interpuesta contra la Resolución Sanción No. 42412011000291 de 16 de Noviembre de 2011 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto.*

***Cuarto:** A título de Restablecimiento del Derecho que se declare que mi mandante no está obligada al pago de dicha sanción.
(...)”*

El estudio de la demanda correspondió, por competencia, al Tribunal Administrativo de Nariño. El Tribunal, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011 (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo - CPACA) llevó a cabo la audiencia inicial el 29 de octubre de 2013.

En esa audiencia el magistrado ponente fijó el litigio y resolvió las excepciones previas. Declaró probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa. Contra esta decisión la parte demandante interpuso recurso de apelación

1.2. Fundamentos de la decisión objeto del recurso de apelación

El magistrado sustanciador dijo que el agotamiento de la vía gubernativa es un requisito de procedibilidad de la acción, que de no efectuarse no se puede acudir válidamente ante la administración de justicia. Indicó que se trata de una prerrogativa para la administración, con el fin de que revise y, si es del caso, corrija sus actos.

Adujo que los argumentos que el peticionario exponga ante la administración cuando agota la vía gubernativa no pueden ser cambiados al momento de presentar la demanda, porque si ello ocurre se presenta el fenómeno del hecho nuevo en sede judicial, que implica un indebido agotamiento de la vía gubernativa.

El Tribunal Administrativo de Nariño, en Sala Unitaria, concluyó que en este caso existió un indebido agotamiento de la vía gubernativa, porque mientras en el recurso de reconsideración la demandante alegó que desconocía la información que requería la DIAN que, además, la DIAN poseía todos los documentos que requería y, por tanto, no debía solicitarla nuevamente al contribuyente, en la demanda, de una parte, planteó como causales de nulidad del acto administrativo: la violación al debido proceso por indebida notificación y, de otra parte, la no confiscatoriedad, circunstancia que constituye un hecho nuevo.

Adujo que de la simple comparación de los textos del recurso de reconsideración y de la demanda, se concluye que son totalmente distintos, y que no pueden ser considerados adicionales a los esbozados en la sede administrativa.

1.3. El recurso de apelación contra la decisión del Tribunal

Contra esta decisión, la parte demandante interpuso recurso de apelación, con el argumento de que la administración tuvo la oportunidad de revisar su propio acto.

Que el acto administrativo demandado es violatorio del debido proceso porque se ordena la notificación a persona distinta de la demandante. Que se trata de una violación supra legal en tanto está consagrada en el artículo 29 de la Constitución.

Que en el recurso de reconsideración sí se incluyó lo que ahora se alega. Que la demandante pretende que se desvirtuó la presunción de legalidad del acto demandado porque la DIAN ordenó notificar a una persona distinta al contribuyente. Que el vicio del que adolece el acto demandado no es subsanable.

Que desconocer que la administración tuvo la oportunidad de revisar su propio acto y que no lo hizo, es, por tanto, negar la posibilidad de demandar implica el desconocimiento del derecho de acceso a la administración de justicia, que no puede ser vulnerado por la administración judicial que debe ser garantista con el contribuyente y no proteger a la administración.

1.4. Trámite del recurso

Del recurso de apelación propuesto por la parte demandante el magistrado ponente corrió traslado a la parte demandada.

La parte demandada manifestó no estar de acuerdo con los argumentos del recurso de apelación porque lo cierto es que la demandante aceptó en la

demanda que el pliego de cargos y todas las actuaciones le fueron notificadas personalmente y que, por consiguiente, no hubo violación del derecho al debido proceso.

El agente del Ministerio Público, manifestó estar de acuerdo con la decisión del magistrado ponente de terminar el proceso por indebido agotamiento de la vía gubernativa

El proceso fue recibido en esta Corporación el 12 de noviembre y repartido a este despacho el 20 de noviembre de 2013.

2. CONSIDERACIONES

Corresponde a la Sala determinar si en este caso está probada la excepción de inepta demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa, porque la parte demandante presentó argumentos diferentes con la demanda a los que alegó en la actuación administrativa.

2.1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 150 del CPACA, el Consejo de Estado es competente para conocer en segunda instancia de las apelaciones de sentencias dictadas en primera instancia por los tribunales administrativos y de las apelaciones de autos susceptibles de este medio de impugnación.

El artículo 243 ibídem enlistó los autos susceptibles del recurso de apelación² y el numeral tercero dispuso que son apelables los autos que pongan fin al proceso.

² Artículo 243. Apelación. Son apelables las sentencias de primera instancia de los Tribunales y de los Jueces. También serán apelables los siguientes autos proferidos en la misma instancia por los jueces administrativos:

Esta disposición prevé que es competencia de la Sala dictar los autos interlocutorios a los que se refieren los numerales 1, 2, 3, y 4, así: 1) El auto que rechace la demanda, 2) El que decrete una medida cautelar y el que resuelva los incidentes de responsabilidad y desacato en ese mismo trámite, 3) El que ponga fin al proceso y iv) El que apruebe conciliaciones extrajudiciales o judiciales.

De otra parte, el artículo 125 del CPACA dispuso que es competencia de la Sala las decisiones a que se refieren los numerales enunciados.

En consecuencia, la Sala es competente para conocer del recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la decisión del a quo de declarar probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa y dar por terminado el proceso.

2.2. Agotamiento de los recursos en la actuación administrativa

De conformidad con lo dispuesto en el numeral segundo del artículo 161 del CPACA, cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo unilateral y definitivo de carácter particular deberán haberse ejercido y decidido los recursos que de acuerdo con la ley fueren obligatorios.

-
1. El que rechace la demanda.
 2. El que decrete una medida cautelar y el que resuelva los incidentes de responsabilidad y desacato en ese mismo trámite.
 3. El que ponga fin al proceso.
 4. El que apruebe conciliaciones extrajudiciales o judiciales, recurso que solo podrá ser interpuesto por el Ministerio Público.
 5. El que resuelva la liquidación de la condena o de los perjuicios.
 6. El que decreta las nulidades procesales.
 7. El que niega la intervención de terceros.
 8. El que prescinda de la audiencia de pruebas.
 9. El que deniegue su decreto o práctica de alguna prueba pedida oportunamente.
- (...)

El agotamiento de los recursos de la actuación administrativa, se constituye, pues, en un requisito previo para acudir a la administración de justicia en procura de resolver una diferencia con la administración.

De otra parte, el artículo 720 del Estatuto Tributario prevé que contra las liquidaciones oficiales, las resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos en relación con los impuestos, expedidos por la Dirección de Impuestos Nacionales, procede el recurso de reconsideración. No obstante, la norma prevé una excepción: en caso de que se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique la liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración.

Acudir ante la administración para que esta revise su actuación antes de que sea llevada a juicio es privilegio que le permite reconsiderar su decisión, modificarla o revocarla, antes de ser llevada ante la jurisdicción, pero también constituye una garantía al derecho de defensa del administrado, pues puede expresar su inconformidad con el acto ante la administración que lo creó.

Al respecto, la Sala en sentencia del 21 de junio de 2002³, dijo:

“Destaca la Sala que la necesidad de cumplir con los presupuestos procesales de la acción y de la demanda obedece al principio de seguridad jurídica y a la necesidad de establecer reglas estrictas para juzgar la validez de las actuaciones de la autoridades dentro de las cuales se encuentran los medios de impugnación en sede administrativa, que cuando son obligatorios por tratarse de recursos de alzada, como lo es el de reconsideración, implica el debido agotamiento de la vía gubernativa que se hace efectivo con la interposición en debida forma que incluye la presentación dentro de la oportunidad legal, amén de las demás condiciones señaladas en las normas pertinentes, como requisito previo establecido en el citado artículo 135 del C. C. A. para acudir a la jurisdicción contencioso administrativa. La razón de la exigencia legal del señalado agotamiento deviene del principio llamado de la decisión previa que permite antes de acudir al medio judicial, que la

³ Expediente: 2500023270001999039001 (12382), demandante: HELECSAN LTDA, MP María Inés Ortiz Barbosa.

administración revise sus propios actos y otorga a los administrados una garantía sobre sus derechos al presentar motivos de inconformidad para que sea enmendada la actuación si es del caso, antes de que conozca de ella quien tiene la competencia para juzgarla”.

Una vez se han decidido los recursos de la actuación administrativa y esta ha sido despachada desfavorablemente para el peticionario, este queda en libertad para acudir ante la jurisdicción a demandar la nulidad del acto, pero deberá impetrar las mismas pretensiones, con fundamento en los mismos razones de hecho y de derecho que presentó ante la administración, no obstante, estos argumentos pueden ser mejorados en sede jurisdiccional.

La Sala se ha pronunciado al respecto en varias ocasiones, en los siguientes términos:

“El agotamiento de la vía gubernativa es un presupuesto procesal de la acción, que se encuentra consagrado en el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo tal y como fue modificado por el artículo 22 del Decreto 2304 de 1989, en los siguientes términos:

“La demanda para que se declare la nulidad de un acto particular, que ponga término a un proceso administrativo y se restablezca el derecho del actor, debe agotar previamente la vía gubernativa mediante acto expreso o presunto por silencio negativo”.

En concordancia con lo anterior, el artículo 63 ibídem, consagra como hipótesis haber decidido los recursos en la vía gubernativa, lo cual implica la existencia de una discusión previa que el peticionario ha planteado a la Administración contra el acto administrativo de carácter particular y concreto y cuya decisión por esa vía no ha satisfecho las pretensiones del contribuyente.

Ahora bien, la procedencia o no de plantear nuevos hechos de inconformidad por vía de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, es un tema que la jurisprudencia⁴ ha precisado por vía de interpretación, y en esta forma, se estructuró la tesis según la cual “Los hechos que se presentan en la vía gubernativa imponen el marco de la demanda ante la jurisdicción no siendo viable aceptar nuevos hechos, aunque si mejores argumentos de derecho.

⁴ Sentencias del 23 de marzo de 2000, Exp. 5658, C.P. Dr. Juan Alberto Polo Figueroa, del 20 de octubre de 2000, Exp. 10665 C.P. Dr. Daniel Manrique G. Y del 23 de febrero de 1996, Exp. 7262 C.P. Dr. Delio Gómez Leyva.

Si bien es cierto que los hechos que se proponen en la vía gubernativa le imponen un marco a la demanda, en la medida en que no se aceptan nuevos hechos en la vía contencioso administrativa, porque ello atenta contra el debido proceso, también lo es, que este criterio no impide que con ocasión de la demanda se expongan nuevas argumentaciones tendientes a reforzar la petición de nulidad de los actos administrativos acusados.

En el presente asunto, el demandante trae una nueva argumentación con la cual pretende fortalecer su ataque en contra del proceder del demandado, el cargo de incompetencia del funcionario para proferir la sanción, causal que se encuentra prevista en el inciso 2º del artículo 84 del Código Contencioso Administrativo. La Sala estima que en esa materia existe identidad en la pretensión, toda vez que tanto en el recurso de reconsideración como en la demanda contenciosa el contribuyente cuestiona la sanción, sólo que ante la jurisdicción señaló una nueva causal de nulidad, evento en el cual puede afirmarse que con idéntica pretensión se amplió el debate con otros argumentos encaminados a obtener la misma pretensión, la nulidad de la liquidación de revisión, sin que la demandada se vea sorprendida, motivo por el cual la excepción no está llamada a prosperar.

“(…)

Frente a la excepción declarada por el a quo, la Corporación ha expresado que es procedente que ante la justicia administrativa se traigan argumentos nuevos dirigidos a demostrar la nulidad de los actos administrativos, toda vez que en el análisis de su legalidad se estudian los fundamentos de derecho, los cuales comprenden las causales de nulidad previstas, entre otros en los artículos 730 del Estatuto Tributario y 84 del Código Contencioso Administrativo.

Así las cosas, lo que está vedado conocer a la jurisdicción son los hechos nuevos planteados en la demanda, respecto de los cuales la Administración no haya tenido la oportunidad de controvertirlos en la vía gubernativa de acuerdo con lo normado en el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo. De ahí que los argumentos del demandante sobre la extemporaneidad del requerimiento especial y la liquidación de revisión, no constituyen nuevos elementos fácticos o jurídicos, como quiera que desde la etapa administrativa ha objetado la validez de los actos (...)⁵.

En el presente asunto se tiene que Gloria Yaneth Caicedo Cabrera solicitó la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- 1) El pliego de cargos número 1422838011000153 del 12 de agosto de 2011.

⁵ Sentencia del 26 de septiembre de 2007, expediente 25000-23-24-000-2001-00082-01 (14847), magistrado ponente Juan Ángel Palacio Hincapié.

- 2) La Resolución número 142412011000291 del 16 de noviembre de 2011, que sancionó a la demandante por no suministrar la información referida a la investigación que cursaba en la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto en el programa de control: *“Inconsistencias e inexactitudes detectadas mediante la construcción de conjuntos de indicadores integrados VR.”*⁶. La sanción se impuso con fundamento en el inciso segundo del literal a) del artículo 651 del E.T. y en la Resolución 1774 del 7 de diciembre de 2005
- 3) Resolución 900.282 del 12 de diciembre de 2012 que resolvió el recurso de reconsideración contra la resolución número 142412011000291, y que la confirmó.

Pues bien, en el recurso de reconsideración, la demandante no citó en concreto una norma como violada, pero de su alegato es pertinente inferir que alegó que no es sujeto pasivo de la sanción por no informar, que se le impuso con fundamento en el inciso segundo del literal a) del artículo 651 del E.T. y en la Resolución 1774 del 7 de diciembre de 2005.

Para el efecto, planteó los siguientes argumentos:

- (i) La DIAN no precisó, en el requerimiento de información, qué documentos requería. Ese requerimiento se formuló de manera genérica, sin precisar en qué inconsistencias incurrió la demandante.
- (ii) La DIAN cuenta con la información de terceros, que le permite hacer cruce de información entre lo informado por el contribuyente y otros sujetos. Por lo tanto, de conformidad con el Decreto ley 19 del 10

⁶ La información fue requerida mediante requerimiento ordinario No. 142382011001079 del 25 de mayo de 2001

de enero de 2012, la DIAN no podía exigirle a la demandante la información que reposa en sus archivos.

De su parte, en la demanda, citó como normas violadas los artículos 2, 4, 6, 13, 15, 29, 34, 83, 85 y 209 de la C.P.; 651, 730 y 742 del E.T.; 3, 10, 137 y 138 del nuevo CPACA.

Como concepto de la violación el apoderado de la demandante invocó las siguientes causales de nulidad, que sustentó con los argumentos que se sintetizan, así:

- (i) *“Falsa motivación por incurrir el pliego de cargos en nulidad por indebida identificación del sujeto contribuyente”.*

La demandante alegó, en realidad, la causal de nulidad por violación del debido proceso [artículo 29 de la Carta Política] porque dijo que los actos demandados *“son abiertamente violatorios de las garantías constitucionales del debido proceso por haberse notificado de forma CONTRARIA a las disposiciones contempladas en el artículo 565 del E.T.”*

Explicó que el numeral tercero del anexo explicativo del pliego de cargos ordenó notificar a una persona distinta de la demandante (Bastidas Vallejos Miller Guillermo NIT No. 98.135.369).

- (ii) *“Violación de la norma constitucional de la no confiscatoriedad”*

La demandante alegó que la sanción por no informar que se le impuso en los actos demandados es confiscatoria. Que ese tipo de medidas son nulas porque ponen en peligro la estabilidad económica de los administrados. Que el artículo 651 del E.T. consagra los principios de equidad, justicia y proporcionalidad pues le permite a la autoridad fiscal regular la sanción cuando dice que la multa puede ser “hasta” del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información.

Pues bien, la Sala considera que cuando la demandante interpuso el recurso de reconsideración alegó que no se le debió imponer la sanción prevista en el artículo 651 del E.T., por no suministrar la información que le fue requerida, ora porque, de una parte, la DIAN, presuntamente, no le precisó en concreto qué información era la que se requería, ni le dijo las inconsistencias en las que habría incurrido, y, de otra, porque estaba exenta de suministrar la información que reposa en los archivos de la DIAN. En ese contexto, el alegato de la demandante se circunscribía a establecer si se violó el artículo 651 del E.T.

En la demanda, invocó la causal de nulidad por violación del artículo 651 del E.T., pero enfocó su alegato a cuestionar que se le haya aplicado el tope máximo de la sanción por no informar, siendo que del texto de la norma se deriva que la autoridad tributaria está facultada para graduar la sanción.

Advierte, entonces, la Sala, que tanto en el recurso de reconsideración como en la demanda se propuso la violación del artículo 651 del E.T., y, en ese contexto, el fundamento de derecho invocado es el mismo en ambos memoriales. Por lo mismo, también es igual el hecho que se debe dilucidar,

esto es, si la demandante incurrió o no en la infracción por no informar. Por lo tanto, la Sala no advierte que se haya configurado la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa.

En su oportunidad, el juez competente deberá evaluar las causales de nulidad que invocó la demandante, por violación de las demás normas citadas en la demanda, que, a juicio de la Sala, giran directa o indirectamente en torno al principal hecho objeto de la litis: si se configuró o no la sanción por no informar y si esta se impuso con criterios de gradualidad y proporcionalidad.

Las razones anteriores son suficientes para revocar la decisión apelada.

Por lo expuesto, el despacho,

RESUELVE

Primero: Revocar la decisión de la magistrada ponente de declarar probada la excepción de inepta demanda.

Segundo: Ejecutoriado este auto, devuélvase el expediente al Tribunal de origen, para que, continúe con el trámite del proceso.

Notifíquese y cúmplase.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ