



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

Magistrado Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D. C., dieciséis (16) de noviembre de dos mil dieciséis (2016)

Referencia: 200012331000201100502 01
Radicado: 20463
Actor: Bavaria S.A.
Demandado: departamento del Cesar
Impuesto al consumo

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 6 de junio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Cesar, que dispuso:

PRIMERO: DECLARAR de oficio la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta decisión, y en consecuencia, INHÍBIRSE para fallar de fondo.

SEGUNDO: Una vez en firme esta providencia, devuélvase a la parte demandante el remanente de los gastos del proceso si lo hubiere y archívese el expediente¹.

I. ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

1. Primera actuación administrativa

- Mediante Pliego de Cargos 1003 del 23 de noviembre de 2010, el departamento del Cesar propuso sancionar a la sociedad actora por no declarar el impuesto al consumo correspondiente a los productos extranjeros respaldados con la tornaguía de envío 05-200810 y con la factura de venta 103 del 3 de junio de 2009.
- Por Resolución 004 de 2011, el departamento del Cesar sancionó a la sociedad actora por no declarar el impuesto al consumo. El impuesto más la sanción fueron determinados en \$350.068.828. Dicho acto fue notificado mediante correo recibido el 19 de enero de 2011.
- El 4 de febrero de 2011, Bavaria S.A. presentó recurso de reconsideración contra la resolución sanción.
- Mediante Resolución 13 del 22 de marzo de 2011, el departamento del Cesar rechazó el recurso de reconsideración, por extemporáneo.
- Bavaria interpuso recurso de reposición contra la Resolución 13 de 2011.

¹ Folio 445 (vuelto).

- El departamento del Cesar, por Resolución 8 del 26 de mayo de 2011, denegó la reposición y tuvo por bien rechazado el recurso de reconsideración.

2. Segunda actuación administrativa

- En Pliego de Cargos 1004 del 23 de noviembre de 2010, el departamento del Cesar propuso sancionar a la sociedad actora por no declarar el impuesto al consumo correspondiente a los productos extranjeros respaldados con la tornaguía de envío 05-201497 y con la factura de venta 4918123846 del 31 de octubre de 2008.
- Mediante Resolución 003 de 2011, el departamento del Cesar sancionó a la sociedad actora por no declarar el impuesto al consumo. El impuesto más la sanción fueron determinados en \$252.273.955. Ese acto fue notificado mediante correo recibido el 20 de enero de 2011.
- El 4 de febrero de 2011, Bavaria S.A. presentó recurso de reconsideración contra la resolución sanción.
- Por Resolución 10 del 14 de marzo de 2011, el departamento del Cesar rechazó el recurso de reconsideración, por extemporáneo.
- Bavaria interpuso recurso de reposición contra la Resolución 9 de 2011.
- El departamento del Cesar, en Resolución 9 del 14 de mayo de 2011, denegó la reposición y tuvo por bien rechazado el recurso de reconsideración.

II. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, Bavaria S.A. formuló las siguientes pretensiones:

1. Que son nulos los actos administrativos que se enumeran a continuación, proferidos por la Secretaría de Hacienda y Finanzas Departamental - Coordinación de Rentas de la Gobernación del Departamento del Cesar y mediante los cuales se impusieron a cargo de la sociedad BAVARIA S.A. las siguientes sanciones por no declarar en el Departamento del Cesar el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos de productos importados:

1.1. Resolución Sanción 004 de 2.011 originaria de la Secretaría de Hacienda y Finanzas Departamental - Coordinación de Rentas - Subgrupo Liquidación Oficial- que impone sanción por no declarar productos extranjeros respaldados con tornaguía de Reenvío No. 05-200810 y factura de venta No. 0000000103 del 03-06-2.009.

1.1.1. Resolución No. 00013 del 22 de marzo de 2.011 proferida por el Coordinador del Subgrupo de Recursos y Ejecuciones Fiscales de la Secretaría de Hacienda y Finanzas Departamental del Cesar mediante la cual se rechaza el recurso de reconsideración propuesto contra la precitada Resolución Sanción.

1.1.2. Resolución No. 0008 de mayo 26 de 2.011 proferida por el Coordinador del Subgrupo de Recursos y Ejecuciones Fiscales de la Secretaria de Hacienda y Finanzas Departamental del Cesar por la cual se niega el recurso de reposición propuesto contra la precitada Resolución No. 00013.

1.2. Resolución Sanción 003 de 2.011 originaria de la Secretaría de Hacienda y Finanzas Departamental - Coordinación de Rentas - Subgrupo Liquidación Oficial - que impone sanción por no declarar productos extranjeros respaldados con tornaguía de Reenvío No. 08-201497 y factura de venta No. 4918123846 del 31-10-2008.

1.2.1. Resolución No. 00010 del 14 de marzo de 2.011 proferida por el Coordinador del Subgrupo de Recursos y Ejecuciones Fiscales de la Secretaría de Hacienda y Finanzas Departamental del Cesar mediante la cual se rechaza el recurso de reconsideración propuesto contra la precitada Resolución Sanción.

1.2.2. Resolución No. 0009 de mayo 14 de 2.011 proferida por el Coordinador del Subgrupo de Recursos y Ejecuciones Fiscales de la Secretaria de Hacienda y Finanzas Departamental del Cesar por la cual se niega el recurso de reposición presentado contra la Resolución No. 00014 citada en el aparte anterior.

2. Que a título de Restablecimiento del Derecho se declare que la sociedad demandante no está obligada a cancelar las sanciones impuestas en los actos

administrativos enunciados en el numeral anterior y cuya nulidad se ha solicitado en esta oportunidad².

2.1.1. Normas violadas

La sociedad demandante citó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 6, 29 y 83 de la Constitución Política.
- Artículos 642, 683, 715, 716 y 726 del Estatuto Tributario.
- Artículo 66 de la Ley 383 de 1997.
- Artículo 59 de la Ley 788 de 2008.
- Artículos 155, 167 y 188 del Decreto Departamental 426 de 2005.
- Artículo 199 de la Ley 223 de 1995.

2.1.2. Concepto de la violación

A continuación, la Sala resume los argumentos expuestos en la demanda.

a. De la ilegalidad de los actos que rechazaron el recurso de reconsideración

La sociedad actora explicó que la entidad demandada vulneró el espíritu de justicia y el principio de buena fe, toda vez que rechazó los recursos de reconsideración sin tener en cuenta el procedimiento previsto en el Estatuto Tributario Nacional. Que el artículo 66 de la Ley 383 de 1997 señala que las entidades territoriales deben aplicar los procedimientos señalados en el Estatuto Tributario Nacional.

Explicó que la Ley 383 de 1997 persigue la homogenización de los procedimientos y las sanciones previstas en los órdenes nacional y territorial. Que, siendo así, las

² Folios 1 y 2 del cuaderno 1.

normas territoriales deben seguir los procedimientos y las sanciones tributarias establecidas en normas nacionales.

Dijo que, en sentencia C-491 de 1996, la Corte Constitucional también advirtió que las normas procedimentales del orden nacional prevalecen por sobre las del nivel territorial.

Alegó que la parte demandada vulneró los artículos 726 del Estatuto Tributario Nacional y 167 del Decreto Departamental 426 de 2005, puesto que no dictó los actos de rechazo de los recursos de reconsideración en los 10 días siguientes a la interposición de ese recurso. Que, en efecto, los recursos de reconsideración fueron interpuestos el 4 de febrero de 2010, los diez días vencieron el 18 de febrero de 2011 y los actos de rechazo fueron dictados el 14 y el 22 de marzo de 2011.

Manifestó que, en atención a los artículos 726 del Estatuto Tributario Nacional y 167 del Decreto Departamental 426 de 2005, los recursos de reconsideración debían entenderse admitidos.

b. De la ausencia de emplazamiento para declarar y la improcedencia de la sanción por no declarar

La parte actora alegó que el departamento del Cesar vulneró los artículos 154 y 155 del Decreto Departamental 426 de 2005 y 715 y 716 del Estatuto Tributario Nacional, pues no formuló emplazamiento para declarar el impuesto al consumo.

Que, de hecho, la sanción por no declarar prevista en el literal a) del artículo 188 del Decreto Departamental 426 de 2005 no es aplicable, puesto que se calcula sobre el importe correspondiente a tornaguías de movilización y en este caso las tornaguías son de reenvío.

Explicó que las tornaguías se clasifican así: **(i)** de movilización, que sirve para amparar la movilización del producto entre diferentes entidades territoriales; **(ii)** de

tránsito, que están destinadas a amparar la movilización del producto dentro de una entidad territorial determinada, y (iii) de reenvío, que ampara el movimiento de productos en la entidad territorial en la que fueron declarados para efecto de iniciar la operación de traslado.

Agregó que la entidad demandada no tuvo en cuenta que, antes de la interposición de los recursos de reconsideración, fueron presentadas las declaraciones de impuesto al consumo, con inclusión de las respectivas sanciones por extemporaneidad.

c. De la proporcionalidad de la sanción impuesta

Bavaria S.A. adujo que la sanción por declarar es desproporcionada, toda vez que excede el límite previsto en el artículo 642 del Estatuto Tributario Nacional. Que, en efecto, la sanción impuesta por la entidad territorial demandada excede el 200 % del impuesto dejado de declarar.

Dijo que el cálculo de la sanción también es desproporcionado, pues «*parece*» que tuvo como base el monto total de productos nacionales e importados ingresados al departamento del Cesar, cuando solamente debió calcularse sobre los valores reseñados en las facturas y en las tornaguías de reenvío.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El departamento del Cesar se opuso a las pretensiones de la demanda.

Adujo que los actos cuestionados no son nulos, puesto que están debidamente sustentados en el Estatuto de Rentas Departamental (Decreto 426 del 22 de noviembre de 2005).

Dijo que la sociedad actora conocía la obligación de presentar la declaración del impuesto al consumo, pero no la cumplió y, por ende, es acreedora a las sanciones impuestas en los actos atacados.

Que no se evidencia la vulneración del debido proceso, toda vez que la parte actora conoció el procedimiento pertinente para la interposición del recurso de reconsideración. Que, sin embargo, ese recurso fue interpuesto de manera extemporánea.

Manifestó que la sociedad actora sí fue emplazada para que declarara, mediante actos de apertura 7720 y 7721 de 2010. Que así se evidencia de los pliegos de cargos 1003 y 1004 del 23 de noviembre de 2010.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Cesar, mediante sentencia del 6 de junio de 2013, declaró probada la excepción de inepta demanda, por falta de agotamiento de la vía gubernativa.

El a quo advirtió que el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 dispuso: **(i)** que los departamentos y municipios debían aplicar los procedimientos previstos en el Estatuto Tributario Nacional, para efecto de administración, determinación, discusión, cobro, devolución y régimen sancionatorio tributario, y **(ii)** que, en todo caso, las sanciones y los procedimientos podrían disminuirse y simplificarse, respectivamente, acorde con la naturaleza del tributo y el principio de proporcionalidad.

Que, en la sentencia C-114 de 2013, la Corte Constitucional encontró exequible la facultad de disminuir sanciones y simplificar los procedimientos tributarios en el nivel territorial. Que, en el mismo sentido, el Consejo de

Estado³ dijo que el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 habilita a las entidades territoriales para reducir los términos procedimentales en materia tributaria.

Adujo que, en ese contexto, el departamento del Cesar bien podía disminuir el término previsto en el Estatuto Tributario Nacional para la interposición del recurso de reconsideración.

Que, además, el recurso de reconsideración es obligatorio para efecto de tener por agotada la vía gubernativa en materia tributaria.

Que, en todo caso, para tener por agotada la vía gubernativa, el recurso de reconsideración debe ser presentado oportunamente y quedar debidamente resuelto por la administración. Que así lo dijo el Consejo de Estado en sentencia del 15 de julio de 2010⁴.

Encontró que el artículo 187 del Decreto Departamental 426 de 2005 estableció que el recurso de reconsideración debía presentarse en los diez días siguientes a la notificación del acto sancionatorio y decidirse dentro los 90 días hábiles siguientes a la interposición. Que, en el sub lite, los actos sancionatorios fueron notificados el 20 de enero de 2011, el término para presentar el recurso de reconsideración venció el 3 de febrero de 2011 y Bavaria S.A. lo interpuso el 4 de febrero de 2011. Que, por tanto, es evidente que el recurso de reconsideración fue extemporáneo y no fue agotada la vía gubernativa.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

³ Sentencia del 9 de agosto de 2012, expediente 18193.

⁴ Expediente 18218.

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia. Para tal fin, dijo que el a quo omitió estudiar los artículos 167 del Decreto Departamental 426 de 2005 y 726 del Estatuto Tributario, cuya interpretación conjunta da a entender que los recursos de reconsideración debieron tenerse por admitidos, por no ser rechazados en los diez días siguientes a la interposición.

Que es evidente que el departamento del Cesar vulneró el debido proceso, pues omitió resolver de fondo el recurso de reconsideración.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Bavaria S.A. reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación y en la demanda, referidos a la extemporaneidad del rechazo del recurso de reconsideración, la improcedencia de la sanción por no declarar, la omisión de emplazamiento para declarar y la desproporción de la sanción.

El departamento del Cesar no presentó alegatos de conclusión.

2.6. Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público pidió que se confirmara la sentencia apelada, pues sí era procedente declarar probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa.

Explicó que el artículo 167 del Decreto Departamental 426 de 2005 debe interpretarse en conjunto con el artículo 168 ibídem, que señala que la interposición extemporánea del recurso de reconsideración no es saneable. Que la parte actora no puede pretender que se dicte un acto admisorio del recurso de reconsideración, toda vez que esa figura solo es procedente ante irregularidades saneables.

Que, en sentencia del 17 de marzo de 2014⁵, la Sección Cuarta del Consejo de Estado señaló que la presentación extemporánea del recurso de reconsideración deriva en la imposibilidad de acudir a la jurisdicción, por falta de agotamiento de la vía gubernativa.

3. CONSIDERACIONES

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 6 de junio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Cesar, que se inhibió para pronunciarse frente al fondo del asunto, por falta de agotamiento de la vía gubernativa.

Corresponde a la Sala establecer, en primer término, si la parte actora agotó la vía gubernativa, como lo dispone el artículo 135 del C.C.A. Para el efecto, la Sala estudiará los siguientes aspectos: **(i)** de la vía gubernativa en materia tributaria; **(ii)** de la autonomía de las entidades territoriales para regular sanciones y procedimientos tributarios; **(iii)** del recurso de reconsideración en el departamento del Cesar, y **(iv)** del agotamiento de la vía gubernativa en el caso concreto.

3.1. De si la demandante agotó la vía gubernativa.

3.1.1. De la vía gubernativa en materia tributaria

El agotamiento de la vía gubernativa es un presupuesto procesal de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. En términos generales, consiste en la necesidad de usar los recursos legales para impugnar los actos administrativos. Su finalidad es que la administración tenga la oportunidad de revisar sus decisiones para rectificar sus errores, antes de que sean objeto de control judicial⁶.

⁵ Expediente 19713.

⁶ Entre otras, ver sentencias de 25 de marzo del 2010 (expediente 16831) y del 10 de febrero de 2011 (expediente 17251).

Conforme con el artículo 63 del Código Contencioso Administrativo (vigente para cuando se surtió el trámite administrativo), la vía gubernativa se entiende agotada: **(i)** cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso (artículo 62 [1] ibídem); **(ii)** cuando los recursos interpuestos se han decidido (artículo 62 [2] ibídem) o, **(iii)** cuando el acto administrativo queda en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o de queja⁷.

Ahora bien, según el artículo 720 del Estatuto Tributario Nacional, el recurso de reconsideración es el medio de impugnación obligatorio para efecto de agotar la vía gubernativa frente a las sanciones impuestas por la administración tributaria y deberá interponerse ante la oficina competente «*dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo*». El párrafo de esa norma también establece que solo se puede prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción cuando el contribuyente atiende en debida forma el requerimiento especial y, sin embargo, es expedida la liquidación oficial de revisión.

Los requisitos del recurso de reconsideración están previstos en el artículo 722 del Estatuto Tributario Nacional, que dice:

El recurso de reconsideración o reposición deberá cumplir los siguientes requisitos:

- a. Que se formule por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad.
- b. Que se interponga dentro de la oportunidad legal.
- c. Que se interponga directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como

⁷ Actualmente, el artículo 87 del CPACA dispone:

Los actos administrativos quedarán en firme:

1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso.
2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.
3. Desde el día siguiente al vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos.
4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos.
5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo.

apoderado o representante. Cuando se trate de agente oficioso, la persona por quien obra, ratificará la actuación del agente dentro del término de dos (2) meses, contados a partir de la notificación del auto de admisión del recurso; si no hubiere ratificación se entenderá que el recurso no se presentó en debida forma y se revocará el auto admisorio.

Para estos efectos, únicamente los abogados podrán actuar como agentes oficiosos.

Cuando se incumple algún requisito subsanable, el artículo 726 del Estatuto Tributario Nacional prevé que la administración debe inadmitir el recurso de reconsideración, mediante auto que deberá dictarse *«dentro del mes siguiente a la interposición del recurso»*. Dicha norma también establece que *«si transcurridos los quince días hábiles siguientes a la interposición del recurso no se ha proferido auto de inadmisión, se entenderá admitido el recurso y se procederá al fallo de fondo»*.

Sobre la oportunidad para interponer el recurso de reconsideración, la Sala estimó lo siguiente: *«como la presentación extemporánea del recurso de reconsideración tiene el mismo efecto de no haberse interpuesto, no se cumple el presupuesto procesal del agotamiento de la vía gubernativa»*⁸. Es decir, la extemporaneidad en la presentación del recurso de reconsideración no es subsanable y, por ende, cuando se configura no es procedente dictar un auto inadmisorio o presumir la admisión. Lo pertinente ante la extemporaneidad será el rechazo de plano del recurso de reconsideración.

3.1.2. De la autonomía de las entidades territoriales para regular sanciones y procedimientos tributarios⁹

En pro de la unificación de los procedimientos y del régimen sancionatorio, el artículo 66 de la Ley 383 de 1997¹⁰ dispuso que los municipios y distritos, para

⁸ Sentencia del 15 de julio de 2010, expediente: 76001-23-25-000-2003-00496-01, demandante: ALMACENES ÉXITO S.A., demandado: MUNICIPIO DE SANTIAGO DE CALI.

⁹ La Sala reitera la posición fijada en la sentencia del 6 de diciembre de 2012, expediente: 85001233100020070005901 (18016), demandante: MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA, demandado: MUNICIPIO DE TAURAMENA (CASANARE), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁰ En la sentencia C-232 de 1998, al decidir sobre la constitucionalidad del artículo 66 de la Ley 383 de 1997, la Corte Constitucional advirtió que la autonomía de las entidades territoriales, en materia tributaria, no es absoluta sino subordinada a la Constitución y la ley, puesto que *«corresponde al legislador fijar las reglas fundamentales a las que están sujetas las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales cuando establecen tributos, lo cual significa que según el ordenamiento superior, a aquél le compete señalar las actividades y materias que pueden ser gravadas, así como los procedimientos de orden fiscal y tributario, sin que sea válido sostener que*

efectos de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional.

Posteriormente, el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 dispuso:

ARTÍCULO 59. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO TERRITORIAL. Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. **El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos** (subraya la Sala).

Como se puede apreciar, la norma consagra un mandato imperativo a cargo de los departamentos y municipios, en cuanto utiliza la locución «*aplicarán*».

Según dicho mandato, los departamentos y municipios deben aplicar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para los siguientes efectos:

- Para la administración de impuestos territoriales.
- Para la determinación de los impuestos territoriales.
- Para la discusión de los impuestos territoriales.
- Para el cobro de los impuestos territoriales.
- Para la devolución de los impuestos territoriales.
- Para imponer sanciones referidas a los impuestos territoriales.

El artículo 59 de la Ley 788 de 2002 también previó una facultad a favor de los departamentos y municipios, puesto que utilizó la locución «*podrán*».

cuando así actúa, esté desconociendo o cercenando la autonomía que constitucionalmente se le confiere a las entidades territoriales».

Y podrán, según esa facultad:

- Disminuir el monto de las sanciones, y
- Simplificar «*el término de la aplicación de los procedimientos*» que atañen a la administración de los impuestos territoriales.

Se concluye, entonces, que el régimen jurídico tributario de las entidades territoriales es mixto, pues está conformado por las normas locales y por las normas nacionales. Ese régimen mixto debe ser interpretado atendiendo los principios de armonía, coordinación, razonabilidad, proporcionalidad, gradualidad y equidad, todo eso, en un contexto de autonomía relativa territorial.

3.1.3. Del recurso de reconsideración en el departamento del Cesar

El Decreto Departamental 426 del 22 de noviembre de 2005, en su artículo 161 (TÍTULO III - DISCUSIÓN DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y REVOCATORIA DIRECTA, CAPITULO I - DISCUSIÓN DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA), prevé lo siguiente:

ARTICULO 161. RECURSOS CONTRA LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los Tributos administrados por El Departamento, procede el recurso de reconsideración.

El recurso de reconsideración, salvo norma expresa en contrario, deberá interponerse ante la oficina competente, para conocer los recursos tributarios, del Grupo de gestión tributaria de la Secretaría de Hacienda, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo (subraya la Sala).

Como se ve, dicha norma reproduce el artículo 720 del Estatuto Tributario Nacional, en cuanto señala que, por regla general, el recurso de reconsideración procede contra los actos que imponen sanciones, ordenan el reintegro de sumas devueltas y demás actos dictados por la administración tributaria del departamento del Cesar. Asimismo, prevé que el recurso de reconsideración debe interponerse en los dos meses siguientes a la notificación del respectivo acto.

En los artículos 182 a 186 ibídem (TITULO IV- RÉGIMEN SANCIONATORIO Y PROCEDIMIENTO PARA SU IMPOSICIÓN) se establecen sanciones para las siguientes conductas: **(i)** por no movilización de mercancías dentro del término legal, **(ii)** por legalización extemporánea de tornaguía, **(iii)** por no legalización de tornaguía, y **(iv)** por la no correspondencia entre los productos transportados y los amparados por la tornaguía.

Seguidamente, el artículo 187 dice: «*PROCEDIMIENTO PARA LA IMPOSICIÓN DE LAS SANCIONES ANTERIORES. Las sanciones anteriores se impondrán por el funcionario encargado de la función de liquidación oficial, previo pliego de cargos que se notificará por cualquier sistema de mensajería o correo certificado. El presunto responsable tendrá un término de cinco (5) días hábiles para responder. El funcionario abrirá y practicará las pruebas en el término de tres (3) días y fallará dentro de los cinco días siguientes al cierre del periodo probatorio. **Contra la resolución que impone la sanción procederá el recurso de reconsideración, que se interpondrá dentro de los 10 días hábiles siguientes a la notificación de la resolución que impone la sanción y se fallará dentro de los 90 días hábiles siguientes a su interposición***» (subraya la Sala).

Como se ve, el recurso de reconsideración en el departamento del Cesar, en general, debe interponerse en los dos meses siguientes a la notificación del acto recurrido. Excepcionalmente, dicho recurso debe interponerse en los 10 días hábiles siguientes a la notificación del acto recurrido, pero solo para los casos de sanciones por no movilización de mercancías dentro del término legal, por legalización extemporánea de tornaguía, por no legalización de tornaguía y por la no correspondencia entre los productos transportados y los amparados por la tornaguía.

3.1.4. Del agotamiento de la vía gubernativa en el caso concreto y la nulidad de las Resoluciones 8, 9, 10 y 13 de 2011

En el expediente está demostrado lo siguiente:

- (i) La Resolución 003 de 2011 fue notificada a la actora el 20 de enero de 2011¹¹.
- (ii) La Resolución 004 de 2011, por su parte, fue notificada a la parte actora el 19 de enero de 2011¹².
- (iii) El 4 febrero de 2011, Bavaria S.A. presentó recursos de recursos de reconsideración contra las Resoluciones 003 y 004 de 2011¹³.
- (iv) Mediante las Resoluciones 10 y 13 de 2011, el departamento del Cesar rechazó los recursos de reconsideración, por extemporáneos, de conformidad con el artículo 187 del Decreto Departamental 426 de 2005¹⁴, esto es, por no ser presentados en los diez días hábiles siguientes a la notificación.
- (v) Con ocasión del recurso de reconsideración presentado por Bavaria S.A., el departamento del Cesar, por Resoluciones 8 y 9 de 2011, tuvo por bien rechazados los recursos de reconsideración¹⁵.

Según las normas expuestas y los hechos probados, es evidente que en los actos cuestionados no se tuvo en cuenta la norma procedente para determinar la oportunidad en la presentación del recurso de reconsideración. Veamos.

Para la Sala, las Resoluciones 8, 9, 10 y 13 de 2011 (que rechazaron los recursos de reconsideración interpuestos por Bavaria S.A.) no podían sustentarse en el

¹¹ Así lo señala la Resolución 10 del 14 de marzo de 2011, que, a su vez, se sustenta en la guía de envío de Servientrega No. 1041714713. Este hecho no fue cuestionado por la parte actora y, por ende, es procedente tenerlo por verdadero. Folios 35 y 36.

¹² Así lo afirma la Resolución 13 del 22 de marzo de 2011, sustentada en la guía de envío Servientrega No. 1041714715. Esa circunstancia también será tenida por cierta, por no ser cuestionada por la parte actora. Folios 28 y 29.

¹³ Hecho descrito en las Resoluciones 10 y 13 de 2011 y no fue cuestionado por la sociedad demandante.

¹⁴ Folios 35 y 36 y 28 y 29 del cuaderno 1.

¹⁵ Folios 247, 248, 288 y 289.

artículo 187 del Decreto Departamental 426 de 2005, por cuanto los actos recurridos no impusieron sanciones por no movilización de mercancías dentro del término legal, por legalización extemporánea de tornaguía, por no legalización de tornaguía o por la no correspondencia entre los productos transportados y los amparados por la tornaguía.

Descartada la procedencia de la norma especial del artículo 187 del Decreto Departamental 426 de 2005, se tiene que el término para interponer el recurso de reconsideración atiende a lo previsto en la norma general, esto es, el artículo 161 ibídem, que otorga dos meses.

En esas condiciones, no hay duda de que los recursos de reconsideración fueron oportunos, por cuanto fueron presentados el 4 de febrero de 2011 y los términos de dos meses vencieron así: el 19 de marzo de 2011 para la Resolución 004 de 2011 y el 20 de marzo de 2011 para la Resolución 003 de 2011.

De lo anterior, se desprenden tres conclusiones: **(i)** que quedó debidamente agotada la vía gubernativa; **(ii)** que se configuró la nulidad de las Resoluciones 8, 9, 10 y 13 de 2011¹⁶, por desconocer las normas procesales en que debieron sustentarse, y **(iii)** que es procedente entrar a estudiar de fondo si se configuró la nulidad de los actos que impusieron las sanciones por no declarar el impuesto al consumo, esto es, las Resoluciones 003 y 004 de 2011.

3.2. De si se configuró la nulidad de los actos demandados

¹⁶ Sobre el particular, la Sala ha dicho:

Cabe anotar que el agotamiento de la vía gubernativa de que trata el parágrafo del artículo 728 del Estatuto Tributario, se refiere sólo a los motivos de inadmisión del recurso de reconsideración, pues los aspectos de fondo de la impugnación no fueron estudiados por la Administración. Así, “queda abierta la vía jurisdiccional, en la cual el demandante deberá comenzar por demostrar la **ilegalidad de la inadmisión del recurso**; si no lo logra, el asunto queda clausurado en su contra”¹⁶.

Si, por el contrario, el contribuyente prueba que la Administración debió admitir el recurso, o lo que es lo mismo, **la ilegalidad del auto inadmisorio**, el juez puede anular la decisión y estudiar el fondo de las pretensiones de la demanda; o, declarar resuelto el recurso a favor del administrado en virtud del silencio administrativo positivo, si ha transcurrido más de un año desde la interposición de la reconsideración (artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario).

Ver sentencia del 14 de junio de 2007 (expediente 14589), magistrado ponente Héctor J. Romero Díaz. También ver, entre otras, las sentencias del 25 de marzo de 2010 (expediente 16831) y del 15 de julio de 2010 (expediente 16919).

3.2.1. Contenido de los actos demandados (Resoluciones 003 y 004 de 2011)

Para decidir sobre la legalidad de los actos que sancionaron a la actora por no declarar el impuesto al consumo, la Sala estima necesario transcribirlos, en lo pertinente:

(i) La Resolución 003 de 2011 dice:

El suscrito funcionario del Subgrupo de Liquidación Oficial del Grupo Gestión de Rentas del departamento del Cesar, en ejercicio de sus atribuciones legales conferidas en los artículos 684 y s.s. del Estatuto Tributario Nacional, y en especial las contenidas en los artículos 1 del Decreto Departamental 000142 del 13 de mayo de 2005 y el Decreto Departamental No. 000426 de 22 de noviembre de 2005.

CONSIDERANDO

A: Que según Pliego de Cargos No. 1004 del 23 de noviembre de 2010, el Grupo Fiscalización Operativa de la Oficina de Rentas Departamental, la empresa BAVARIA S.A. solicitó la expedición de una tornaguía de reenvío con destino a Valledupar (Cesar), No. 08-201497, según factura de venta No. 4918123846, fecha de expedición 31-10-2008, y una vez realizada la revisión de las declaraciones presentadas por la empresa BAVARIA S.A. a la fecha 23 de noviembre de 2010, no ha presentado a este despacho las declaraciones respectivas.

B: Que de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 37 del Decreto 000426 del 22 de noviembre de 2005, artículo 191 de la Ley 223 del 20 de diciembre de 1995, artículo 188 del Decreto 000426 del 22 de noviembre de 2005, que conviene transcribir:

ARTÍCULO 188. SANCIÓN POR NO DECLARAR. En los casos en que el sujeto pasivo o responsable omite la presentación de la declaración de los impuestos cuando está obligado a ello, se hará acreedor de la sanción por no declarar, de la siguiente forma:

a. Cuando se trate de impuestos al consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, cervezas y sifones, refajos y mezclas o cigarrillos y tabaco elaborado, la sanción por no declarar será equivalente al 10% del impuesto correspondiente a los productos despachados hacia el departamento amparados con tornaguías de movilización dentro del periodo correspondiente.

C: Que el contribuyente tiene la obligación de presentar la declaración dentro de los 15 días calendario siguientes al vencimiento de cada periodo gravable, la omisión del

referido trámite da lugar a que se le aplique la sanción expuesta en el artículo 188 del Decreto 000426 de 2005 transcrito.

D: Que vistos los acontecimientos del caso bajo examen, se reúnen en principio los supuestos fácticos para proferir la sanción mencionada, por cuanto no se presentó la declaración dentro de los plazos establecidos en el Art. 191 de la Ley 223 del 20 de diciembre de 1995.

E: Que de acuerdo a lo previsto en el artículo 187 del Decreto 426 de 2005 – Estatuto de Rentas del Departamento, el procedimiento para la imposición de esta sanción será el siguiente:

ARTÍCULO 187. PROCEDIMIENTO PARA LA IMPOSICIÓN DE LAS SANCIONES ANTERIORES. Las sanciones anteriores se impondrán por el funcionario encargado de la función de liquidación oficial, previo pliego de cargos que se notificará por cualquier sistema de mensajería o correo certificado. El presunto responsable tendrá un término de cinco (5) días hábiles para responder.

El funcionario abrirá y practicará las pruebas en el término de tres (3) días y fallará dentro de los cinco días siguientes al cierre del periodo probatorio. Contra la resolución que impone la sanción procederá el recurso de reconsideración, que se interpondrá dentro de los 10 días hábiles siguientes a la notificación de la resolución que impone la sanción y se fallará dentro de los 90 días hábiles siguientes a su interposición.

En mérito de lo anteriormente expuesto, el Subgrupo de Liquidación Oficial,

RESUELVE:

ARTÍCULO PRIMERO: Imponer a la empresa BAVARIA S.A. la sanción prevista en el artículo 188 del Decreto Departamental No. 000426 de 2005, en consideración a lo anotado en la parte motiva de este acto administrativo.

ARTÍCULO SEGUNDO: El valor de la sanción determinado por la administración departamental es el equivalente a 10 % del impuesto correspondiente a los productos despachados hacia el departamento amparados con tornaguías de movilización dentro del periodo correspondiente.

Total Mvtos. Dpto. mes 10 de 2008: \$2.522.739.545 x 10 % = \$252.273.955.

IMPUESTO	TOTAL SANCIÓN 10 %	TOTAL IMPUESTO MÁS SANCIÓN
\$906.206	\$252.273.955	\$253.180.161

ARTÍCULO SEGUNDO: La empresa BAVARIA S.A. debe cancelar a la Administración Departamental del Cesar la suma de doscientos cincuenta y dos millones doscientos sesenta y tres mil novecientos cincuenta y cinco pesos (\$252.273.955) sin perjuicio del pago del impuesto respectivo¹⁷.

¹⁷ Folios 324 a 326.

(ii) La Resolución 004 de 2011 señala:

El suscrito funcionario del Subgrupo de Liquidación Oficial del Grupo Gestión de Rentas del departamento del Cesar, en ejercicio de sus atribuciones legales conferidas en los artículos 684 y s.s. del Estatuto Tributario Nacional, y en especial las contenidas en los artículos 1 del Decreto Departamental 000142 del 13 de mayo de 2005 y el Decreto Departamental No. 000426 de 22 de noviembre de 2005.

CONSIDERANDO

A: Que según Pliego de Cargos No. 1003 del 23 de noviembre de 2010, el Grupo Fiscalización Operativa de la Oficina de Rentas Departamental, la empresa BAVARIA S.A. solicitó la expedición de una tornaguía de reenvío con destino a Valledupar (Cesar), No. 05-200810, según factura de venta No. 0000000103, fecha de expedición 31-06-2009, y una vez realizada la revisión de las declaraciones presentadas por la empresa BAVARIA S.A. a la fecha 23 de noviembre de 2010, no ha presentado a este despacho las declaraciones respectivas.

B: Que de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 37 del Decreto 000426 del 22 de noviembre de 2005, artículo 191 de la Ley 223 del 20 de diciembre de 1995, artículo 188 del Decreto 000426 del 22 de noviembre de 2005, que conviene transcribir:

[...]

C: Que el contribuyente tiene la obligación de presentar la declaración dentro de los 15 días calendario siguientes al vencimiento de cada periodo gravable, la omisión del referido trámite da lugar a que se le aplique la sanción expuesta en el artículo 188 del Decreto 000426 de 2005 transcrito.

D: Que vistos los acontecimientos del caso bajo examen, se reúnen en principio los supuestos fácticos para proferir la sanción mencionada, por cuanto no se presentó la declaración dentro de los plazos establecidos en el Art. 191 de la Ley 223 del 20 de diciembre de 1995.

E: Que de acuerdo a lo previsto en el artículo 187 del Decreto 426 de 2005 – Estatuto de Rentas del Departamento, el procedimiento para la imposición de esta sanción será el siguiente:

[...]

En mérito de lo anteriormente expuesto, el Subgrupo de Liquidación Oficial,

RESUELVE:

ARTÍCULO PRIMERO: Imponer a la empresa BAVARIA S.A. la sanción prevista en el artículo 188 del Decreto Departamental No. 000426 de 2005, en consideración a lo anotado en la parte motiva de este acto administrativo.

ARTÍCULO SEGUNDO: El valor de la sanción determinado por la administración departamental es el equivalente a 10 % del impuesto correspondiente a los productos despachados hacia el departamento amparados con tornaguías de movilización dentro del periodo correspondiente.

Total Mvtos. Dpto. mes 06 de 2009: \$3.500.688.283 x 10 % = \$350.068.828.

IMPUESTO	TOTAL SANCIÓN 10 %	TOTAL IMPUESTO MÁS SANCIÓN
\$2.309.760	\$350.068.828	\$352.378.588

ARTÍCULO SEGUNDO: La empresa BAVARIA S.A. debe cancelar a la Administración Departamental del Cesar la suma de trescientos cincuenta millones sesenta y ocho mil ochocientos veintiocho pesos (\$350.068.828) sin perjuicio del pago del impuesto respectivo¹⁸.

Ahora bien, para sustentar la pretensión de nulidad de los actos sancionatorios, la parte actora formuló dos argumentos principales: **(i)** que el departamento del Cesar omitió formular emplazamiento para declarar el impuesto al consumo, y **(ii)** que la sanción es desproporcionada, por exceder el límite previsto en el artículo 642 del Estatuto Tributario Nacional (200 % del impuesto dejado de declarar).

3.2.2. De la ausencia de emplazamiento para declarar

Lo primero que conviene decir es que los artículos 154 y 155 del Decreto Departamental 426 de 2005 establecen lo siguiente:

ARTICULO 154. EMPLAZAMIENTO PREVIO POR NO DECLARAR. Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados por la administración de impuestos, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes, advirtiéndoseles de las consecuencias legales en caso de persistir su omisión. El contribuyente o responsable, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar una sanción por extemporaneidad, en los términos previstos en el artículo 642 del Estatuto Tributario Nacional.

¹⁸ Folios 188 a 190.

ARTICULO 155. CONSECUENCIA DE LA NO PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN CON MOTIVO DEL EMPLAZAMIENTO. Vencido el término que otorga el emplazamiento de que trata el artículo anterior, sin que se hubiere presentado la declaración respectiva, la administración de impuestos procederá a aplicar la sanción por no declarar prevista en el artículo 643 Estatuto Tributario Nacional.

El artículo 715 del Estatuto Tributario Nacional, por su parte, dispone que quienes incumplan la obligación de presentar las declaraciones tributarias deben ser emplazados por la Administración de Impuestos para que la presenten en el término perentorio de un (1) mes. En ese emplazamiento se le debe advertir al contribuyente de las consecuencias legales en caso de que persista en la omisión del deber de declarar.

El artículo 716 ibídem, a su vez, señala que vencido el término que otorga el emplazamiento y sin que se hubiere presentado la declaración respectiva, la Administración de Impuestos procederá a imponer la sanción por no declarar, prevista en el artículo 643 ibídem. Así, el emplazamiento para declarar es el requisito previo que se debe expedir, en garantía del derecho de defensa, para la imposición de la sanción por no declarar y para formular la liquidación de aforo.

Revisados los trámites administrativos adelantados para la expedición de los actos cuestionados, la Sala advierte que, mediante autos de apertura 7720 y 7721 del 23 de noviembre de 2010, notificados el 25 del mismo mes y año¹⁹, el Departamento del Cesar emplazó a la parte actora para que pagara el impuesto al consumo correspondiente a los productos extranjeros respaldados con las tornaguías de envío 05-200810 y 05-201497 y con las facturas de venta 103 del 3 de junio de 2009 y 4918123846 del 31 de octubre de 2008. En lo que interesa, dichos autos dicen: *«emplácese al contribuyente Bavaria S.A., identificado con el NIT. 860005224-6 para que presente los pagos por concepto del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas»*²⁰.

¹⁹ Folio 227 c.p.

²⁰ Folios 230 y 349.

Para la Sala, lo anterior es suficiente para tener por demostrado el cumplimiento del requisito de emplazamiento para declarar, por cuanto los autos de apertura invitan a cumplir el deber formal de declarar. Y aunque no precisan el plazo en que se debe presentar la declaración, las normas del municipio son claras en establecer que el contribuyente cuenta con un mes para el efecto, tal y como lo prevén los artículos 154 del Decreto Departamental 426 de 2005 y 715 del Estatuto Tributario Nacional.

En este punto, debe decirse que si bien la parte actora adujo que presentó las declaraciones de manera extemporánea, lo cierto es que en el expediente no se encontraron pruebas que así lo evidenciaran.

Siendo así, no procede la nulidad de los actos sancionatorios.

3.2.3. De la proporcionalidad de las sanciones impuestas

Las sanciones impuestas en los actos cuestionados fueron calculadas según lo dispuesto en el literal a) del artículo 188 del Decreto Departamental 426 de 2005, que dice:

ARTÍCULO 188. SANCIÓN POR NO DECLARAR. En los casos en que el sujeto pasivo o responsable omita la presentación de la declaración de los impuestos cuando está obligado a ello, se hará acreedor de la sanción por no declarar, de la siguiente forma:

a. Cuando se trate de impuestos al consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, cervezas y sifones, refajos y mezclas o cigarrillos y tabaco elaborado, la sanción por no declarar será equivalente al 10% del impuesto correspondiente a los productos despachados hacia el departamento amparados con tornaguías de movilización dentro del periodo correspondiente.

Vistos los actos administrativos demandados anteriormente transcritos, la Sala evidencia que la sanción se calculó sobre el «*Total de "Mvtos Dpto. mes 10-2008" y Total Mvtos. Dpto. mes 06 de 2009*». No se calculó sobre el impuesto que se habría dejado de pagar por los productos extranjeros respaldados con las tornaguías de

envío 05-200810 y 05-201497 y con las facturas de venta 103 del 3 de junio de 2009 y 4918123846 del 31 de octubre de 2008.

Así, en la Resolución 003 de 2011 el impuesto a cargo fue determinado en \$902.206, pero la sanción, se calculó sobre \$2.522.739.545, pues se tasó en el 10% de ese monto, para un total de \$252.273.955.

En igual sentido, en la Resolución 0004 de 2011 se observa lo mismo: el impuesto fue de \$2.309.760, pero la sanción se calculó sobre una base de \$3.500.688.283, de manera que la sanción se tasó por el 10% de esa base, para un total de \$350.068.828.

Es evidente, entonces, que, en ambos casos, la sanción excede el impuesto que se habría dejado de declarar y pagar.

Conviene recordar que las entidades territoriales gozan de una autonomía tributaria limitada y, por ese motivo, la Sala ha dicho que no pueden exceder los montos sancionatorios previstos en el Estatuto Tributario Nacional²¹. No obstante, como se vio, la sanción impuesta en los actos cuestionados excede por mucho cualquiera de las sanciones previstas en el Estatuto Tributario Nacional.

Pero se excede por la errónea interpretación que hace el Departamento del Cesar del artículo 188 de del Decreto 00426 de 2005, pues interpretó que había que tomar

²¹ En sentencia del 19 de enero de 2012 (expediente: 5001-23-31-000-2007-00120-01), la Sala dijo:

Tratándose del régimen sancionatorio, la Ley 788 de 2002 facultó a las entidades territoriales para que disminuyeran el monto de las sanciones ya previstas en el Estatuto Tributario Nacional.

Sin embargo, la facultad otorgada a los municipios en el sentido de disminuir el monto de las sanciones no puede ser interpretada de manera restrictiva. En efecto, la facultad de las entidades territoriales de disminuir el monto de las sanciones debe entenderse referida a aquellas sanciones que son compatibles con los impuestos territoriales, dada la especialidad y particularidad de tales impuestos.

Y la compatibilidad con el régimen sancionatorio nacional se mide por el paralelismo de forma de los impuestos, es decir, se mide por aquello que se predica tanto del impuesto nacional como del impuesto territorial. Así, por ejemplo, como cuando se exige la presentación de la declaración tributaria, obligación que se predica de ciertos impuestos nacionales, como el de renta o ventas, y de ciertos impuestos territoriales, como el de industria y comercio.

En estos casos, entonces, se deberá verificar que la norma territorial no establezca una sanción mayor a la contemplada en el Estatuto Tributario Nacional. Solo en el caso de que la norma territorial establezca una sanción mayor a la prevista en el Estatuto Tributario Nacional, la norma territorial será inaplicable.

el total del impuesto correspondiente a los productos despachados hacia el departamento amparados con tornaguías de movilización dentro del período correspondiente, independientemente de que se hubieran declarado o no. La lógica indica que solo lo dejado de declarar y pagar se debe tomar como base de la sanción por no declarar el impuesto.

Por las razones expuestas, la Sala revocará la sentencia apelada. En su lugar, anulará parcialmente los actos demandados. Y, a título de restablecimiento del derecho, reliquida la sanción por no declarar, así:

La Resolución 003 de 2011

IMPUESTO	TOTAL SANCIÓN 10 %	TOTAL IMPUESTO MÁS SANCIÓN
\$906.206	\$90.621	\$996.827

La Resolución 004 de 2011

IMPUESTO	TOTAL SANCIÓN 10 %	TOTAL IMPUESTO MÁS SANCIÓN
\$2.309.760	\$230.976	\$2.540.736

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

FALLA

PRIMERO. REVÓCASE la sentencia del 6 de junio de 2013, dictada por el Tribunal Administrativo del Cesar en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por Bavaria S.A. contra el departamento del Cesar. En su lugar:

SEGUNDO. ANÚLANSE las Resoluciones 8, 9, 10 y 13 de 2011, que rechazaron el recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora contra las Resoluciones 003 y 004 de 2011.

TERCERO. ANÚLANSE PARCIALMENTE las Resoluciones 003 y 004 de 2011, que sancionaron a la actora por no declarar el impuesto al consumo correspondiente a los productos extranjeros respaldados con las tornaguías de envío 05-200810 y 05-201497 y con las facturas de venta 103 del 3 de junio de 2009 y 4918123846 del 31 de octubre de 2008.

CUARTO. A título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE que la sociedad actora debe pagar la sanción impuesta en las liquidaciones propuestas en la parte considerativa de esta sentencia [\$91.000 por la Resolución 003 de 2011, \$231.000 por la Resolución 004 de 2011]²².

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al tribunal de origen y cúmplase.

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

²² Las dos cifras ajustadas a múltiplos de 1000

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ