



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: **MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá D.C., trece (13) de noviembre de dos mil catorce (2014)

Radicación: 200012331000201100504 01 [19875]

Actor: BAVARIA S.A. (NIT. 860005224-6)

Demandado: DEPARTAMENTO DEL CESAR

Impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas.

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia del 4 de octubre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Cesar, mediante la cual accedió a las pretensiones de la demanda.

En la parte resolutive del fallo apelado se dispuso lo siguiente:

“PRIMERO: DECLARAR que no prospera la excepción de legalidad del acto demandado, propuesta por el Departamento del Cesar, por lo expuesto en este proveído.

SEGUNDO. DECLARAR la nulidad de las Resoluciones Sanción No. 001 y 002 de 2011, proferidas por la Secretaría de Hacienda y Finanzas Departamental – Coordinación rentas – Subgrupo Liquidación Oficial del Departamento del Cesar; resoluciones No. 00011 del 17 de marzo de 2011, 00014 del 30 de marzo de 2011, 00010 y 00011 del 26 de mayo de

*2011, expedidas por el Coordinador del Subgrupo de Recursos y Ejecuciones Fiscales de la Secretaría de Hacienda y Finanzas Departamental del Departamento del Cesar.[...]*¹.

ANTECEDENTES

BAVARIA S.A., como importadora de la cerveza *peroniastro azzurro*, envió determinadas cantidades de cerveza desde Barranquilla hacia el departamento del Cesar, de acuerdo con las tornaguías de reenvío 08-200604 y 08-200838 y las facturas de venta correspondientes, de 9 de junio y 30 de julio de 2009, respectivamente. Sin embargo, no presentó las declaraciones respectivas.

Previa expedición de los pliegos de cargos 1002 y 1005 de 23 de noviembre de 2010², el departamento del Cesar sancionó a BAVARIA por no declarar el impuesto al consumo respecto a las dos tornaguías mencionadas, así:

Resolución Sanción	Fecha notificación	Tornaguía y factura de venta	Impuesto a cargo más sanción determinado por el Departamento del Cesar
001 de 13 de enero de 2011 ³	21 de enero de 2011 ⁴	Tornaguía 08-200838 y Factura de venta 1304864717 de 30-07-09	\$379.933.230
002 de 13 de enero de 2011 ⁵	21 de enero de 2011 ⁶	Tornaguía 08-200604 y Factura de venta 1304770498 de 9-06-09	\$350.068.828

¹ Folios 174 a 186 c.p.

² Folios 108 a 109 y 119 a 120 c.a.

³ Folios 25 a 27 c.p.

⁴ Folio 25 c.p.

⁵ Folios 32 a 34 c.p.

⁶ Folio 32 c.p.

Lo anterior, al considerar que la contribuyente tenía la obligación de presentar la declaración dentro de los 15 días siguientes al vencimiento de cada período gravable y la omisión del referido trámite daba lugar a que se le impusiera la sanción equivalente al 10% del impuesto correspondiente, según lo dispuesto en el artículo 188 literal a) del Decreto Departamental 426 de 22 de noviembre de 2005.

El 4 de febrero de 2011, BAVARIA interpuso recurso de reconsideración contra las resoluciones sanción⁷.

El Departamento expidió las siguientes resoluciones que rechazaron por extemporáneo el recurso de reconsideración:

Resolución que rechazó el recurso de reconsideración	Fecha de notificación	Resolución sanción impugnada
00014 de 30 de marzo de 2011 ⁸	7 de abril de 2011 ⁹	001 de 13 de enero de 2011
00011 de 17 de marzo de 2011 ¹⁰	25 de marzo de 2011 ¹¹	002 de 13 de enero de 2011

La demandante interpuso recurso de reposición contra la resoluciones por las que se rechazó por extemporáneo el recurso de reconsideración. Por Resoluciones 00010 de 26 de mayo de 2011¹² y 00011 de 26 de mayo de 2011¹³, notificadas el 7 de junio de 2011¹⁴, la Administración confirmó el rechazo del recurso de reconsideración contra las Resoluciones 001 y 002 de 13 de enero de 2011, respectivamente.

DEMANDA

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., BAVARIA S.A. formuló las siguientes pretensiones:

⁷ Folios 46 a 54 y 158 a 165 c.a.

⁸ Folios 38 y 39 c.a.

⁹ Folio 39 anv. c.a.

¹⁰ Folios 154 y 155 c.a.

¹¹ Folio 155 anv. c.a.

¹² Folios 14 y 15 c.a.

¹³ Folios 125 y 126 c.a.

¹⁴ Folio 15 y 126 anv. c.a.

*“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 001 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. 08-200838 y factura de venta No. 1304864717 del 30 de julio de 2.009.*
- 1.1.1. Resolución No. 00014 del 30 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 Departamento del Cesar mediante la cual se rechaza el recurso de reconsideración propuesto contra la precitada Resolución Sanción.*
- 1.1.2. Resolución No. 00010 de mayo 26 de 2.011 proferida por el Coordinador del Subgrupo de Recursos y Ejecuciones Fiscales de la Secretaría de Hacienda y Finanzas Departamental del Cesar por la cual se niega el recurso de reposición propuesto contra la precitada Resolución No. 00014.*
- 1.2. Resolución Sanción 002 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 Renvío No. 08-200604 y factura de venta No. 1304770498 del 09-06-09.*
- 1.2.1. Resolución No. 00011 del 17 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 Departamento del Cesar mediante la cual se rechaza el recurso de reconsideración propuesto contra la precitada Resolución Sanción.*
- 1.2.2. Resolución No. 00011 de mayo 26 de 2.011 proferida por el Coordinador del Subgrupo de Recursos y Ejecuciones Fiscales de la Secretaría de Hacienda y Finanzas Departamental del Cesar por la cual se niega el recurso de reposición presentado contra la Resolución No. 00014 citado en el aparte anterior (sic).*
- 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 oportunidad”¹⁵.*

¹⁵ Folios 1 y 2 c.p.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 6, 29 y 83 de la Constitución Política.
- Artículos 642, 683, 715, 716, 726 y siguientes del Estatuto Tributario.
- Artículo 66 de la Ley 383 de 1997.
- Artículo 59 de la Ley 788 de 2002.
- Artículos 154, 155, 167 y 188 del Decreto 426 de 2005.

En el concepto de la violación, la demandante propuso los siguientes cargos:

1. Violación de normas de carácter constitucional

Los actos administrativos acusados son nulos por violación directa de los artículos 6 y 83 de la Constitución Política de Colombia. Además, desconocen los principios de justicia y eficiencia y el debido proceso que deben regir todas las actuaciones de la Administración, circunstancia que impidió a la demandante ejercer su derecho de defensa y contradicción.

2. Violación de normas de carácter superior y del Decreto 426 de 2005

A través de sus órganos de representación popular, los entes territoriales tienen facultad para determinar los gravámenes en su jurisdicción de acuerdo con la ley, motivo por el cual los departamentos no pueden imponer una sanción derivada de una conducta no prevista en la ley.

De acuerdo con el artículo 66 de la Ley 383 de 1997¹⁶, modificado por el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, los municipios y distritos deben aplicar los procedimientos previstos en el Estatuto Tributario Nacional.

Por tanto, para imponer la sanción por no declarar a cargo de BAVARIA, la Administración debió aplicar el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario, en concordancia con el

¹⁶ Norma declarada exequible por la Corte Constitucional mediante sentencia C-232 de 20 de mayo de 1998, M.P. Hernando Herrera Vergara.

Decreto 426 de 22 de noviembre de 2005, motivo por el cual debió proferir el emplazamiento para declarar como acto previo a la sanción.

En efecto, según los artículos 154 y 155 del Decreto Departamental 426 de 2005, en concordancia con los artículos 715 y 716 del E.T antes de imponer la sanción por no declarar, la Administración debe emplazar al contribuyente para que declare.

Sin embargo, la Administración no expidió el emplazamiento para declarar, por lo cual las sanciones impuestas son nulas, pues no se otorgó a la actora la posibilidad de presentar la declaración privada.

De otra parte, de conformidad con los artículos 167 del Decreto 426 de 2005 y 726 del E.T., el auto de inadmisión del recurso de reconsideración debe expedirse dentro de los 10 días siguientes a la interposición de este, pues, de lo contrario, se entiende admitido el recurso y debe resolverse de fondo.

En el caso *sub exámine*, como la actora interpuso el recurso de reconsideración contra los actos sancionatorios el 4 de febrero de 2011, el término de 10 días para resolver sobre la admisión vencía el 18 de febrero de 2011. Sin embargo, por Resoluciones 00011 de 17 de marzo y 00014 de 30 de marzo de 2011, esto es, expedidas por fuera del término legal, la Administración rechazó por extemporáneo el recurso de reconsideración contra los actos sancionatorios.

Por otro lado, la sanción consagrada en el artículo 188 del Decreto 000426 de 2005, no es aplicable a BAVARIA porque esta norma se aplica al impuesto correspondiente a los productos amparados con tornaguías de movilización y, en este caso, los productos sobre los cuales se impuso la sanción fueron amparados con tornaguía de reenvío. Además, no tienen relación con los períodos fiscales a que hace referencia el artículo 195 de la Ley 223 de 1995.

La tornaguía de reenvío ampara movimientos de productos cuando estos ya han sido declarados ante la entidad territorial donde se origina la operación de traslado. En consecuencia, la sanción por no declarar impuesta a la actora es ilegal.

Con anterioridad a la interposición del recurso de reconsideración, la demandante presentó las declaraciones privadas de departamentalización de los productos importados que ingresaron al departamento del Cesar mediante las facturas y tornaguías de reenvío que originaron los actos administrativos que se demandan y pagó la sanción por extemporaneidad correspondiente.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada propuso la excepción de legalidad de los actos demandados porque actuó conforme con la ley.

Además, se opuso a las pretensiones, por las razones que se resumen así¹⁷:

En uso de la facultades conferidas por la Ordenanza 012 de 5 de julio de 2005, el Gobernador del Cesar expidió el Decreto 000426 de 22 de noviembre de 2005 (Estatuto de Rentas del Departamento del Cesar).

La Administración impuso a la actora sanción por no declarar, en desarrollo de las atribuciones conferidas en el mencionado estatuto, en concordancia con lo dispuesto en los artículos 684 y siguientes del Estatuto Tributario Nacional.

No le asiste razón a la demandante al afirmar que los actos administrativos objeto de la litis violan normas de carácter constitucional y legal, pues estos actos gozan de presunción de legalidad y se expidieron con sujeción al Estatuto de Rentas del departamento.

No se evidencia violación al debido proceso, ya que la actora tuvo la oportunidad de controvertir las decisiones de la Administración e hizo uso del recurso de reconsideración, que fue rechazado por haber sido interpuesto extemporáneamente.

De otra parte, antes de imponer sanción por no declarar, el departamento emplazó a BAVARIA para que declarara, como se acredita con los pliegos de cargos 1005 y 1002 de 23 de noviembre de 2010.

¹⁷ Folios 110 a 115 c.p.

En consecuencia, la Administración actuó con base en los parámetros fijados por la Constitución Política y la ley tributaria, por lo cual deben negarse las pretensiones de la demanda.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró no probada la excepción de legalidad y anuló los actos demandados por las siguientes razones¹⁸:

La Administración impuso a BAVARIA sanción por no declarar el impuesto al consumo, según las tornaguías de reenvío 08-200604 y 08-200838.

Al expedir el Decreto 426 de 2005, el Gobernador del Cesar invadió la competencia del legislador, pues agregó una sanción que no está consagrada en el Decreto 3071 de 1997, norma que establece la competencia exclusiva del Gobierno Nacional para reglamentar el transporte de productos generadores del impuesto al consumo. En consecuencia, no prospera la excepción de legalidad propuesta por el demandado.

Al regular la sanción por legalización extemporánea de tornaguía, el Gobernador se extralimitó en sus funciones y violó normas superiores, pues, se reitera, esta facultad solo la tiene el Gobierno Nacional.

De acuerdo con los artículos 199 y 221 de la Ley 223 de 1995, el régimen sancionatorio previsto en el Estatuto Tributario es aplicable al impuesto al consumo.

En este caso, los actos administrativos adolecen de vicios que desvirtúan la presunción de legalidad, toda vez que no se evidencia que la sanción por legalización extemporánea de tornaguías haya sido impuesta como consecuencia de alguna de las causales consagradas en la ley.

Por lo tanto, la falta de competencia del Gobernador para expedir el Decreto 426 de 2005 afectó la legalidad de los actos acusados, por lo que procede la declaratoria de nulidad de estos.

RECURSO DE APELACIÓN

¹⁸ Folios 174 a 186 c.p.

El Departamento interpuso recurso de apelación con los argumentos que a continuación se sintetizan¹⁹:

Los actos demandados no imponen la sanción por legalización extemporánea de tornaguías, como lo entendió el *a quo*, sino la sanción por no declarar, prevista en el artículo 188 del Estatuto de Rentas Departamental, en armonía con el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional.

Según el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, los departamentos y municipios deben aplicar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones y régimen sancionatorio, incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados.

Con base en las leyes anteriormente mencionadas, y en las facultades conferidas al Gobernador por la Ordenanza 012 de 2005, éste expidió el Decreto 426 de 2005, por el cual se compilaron los impuestos administrados por el Departamento del Cesar y se estableció el régimen sancionatorio. En el artículo 188 literal a) se dispuso la sanción por no declarar el impuesto al consumo de cervezas y sifones, refajos y mezclas, cuyo monto es el 10% del valor del impuesto dejado de declarar.

Así pues, la sanción que se impuso a BAVARIA se originó por la no presentación de la declaración privada del impuesto al consumo causado en virtud del transporte de los productos comercializados por ella en el Departamento del Cesar, según las tornaguías de reenvío 08-200604 y 08-200838.

En esas condiciones, el fallo del Tribunal se fundamenta en supuestos fácticos y jurídicos que no son objeto de controversia, por lo cual no fue desvirtuada la presunción de legalidad de los actos demandados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda²⁰.

¹⁹ Folios 188 a 189 c.p.

El **demandado** no alegó de conclusión.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirme la nulidad de los actos demandados, por los siguientes motivos²¹:

El Tribunal adoptó una decisión con fundamento en la sanción por legalización extemporánea de tornaguías, que no es objeto de debate, pues los actos demandados imponen a la actora la sanción por no declarar contemplada en el artículo 188 del Estatuto de Rentas Departamental (Decreto 000426 de 2005).

Por tanto, los argumentos del *a quo* no son válidos, máxime cuando los cargos expuestos en el libelo de la demanda no fueron debidamente analizados, por lo que es necesario el estudio de fondo del asunto.

La Administración impuso sanción por no declarar a la contribuyente siguiendo el procedimiento previsto en el artículo 187 del Decreto 426 de 2005, que dispone que “las sanciones anteriores” se impondrán, previo pliego de cargos.

Sin embargo, las sanciones a las que hace referencia este artículo no incluyen la sanción por no declarar, pues son la sanción por no movilización de mercancías dentro del término legal (artículo 183); la sanción por legalización extemporánea de tornaguías (artículo 184); la sanción por no legalización de tornaguías y la sanción por no correspondencia entre los productos transportados y los amparados por las tornaguías (artículo 186).

Por lo anterior, este procedimiento no es aplicable para imponer la sanción por no declarar, porque el artículo 188 es una norma posterior.

De otra parte, la Administración no tuvo en cuenta que el Decreto 426 de 2005, Capítulo III – Liquidación de aforo, artículos 154 y 155, dispone que quienes no cumplan la obligación de declarar, estando obligados a ello, serán emplazados para declarar y si vencido el término de un mes el contribuyente no hubiere presentado la declaración, la Administración procederá a la imposición de sanción por no declarar de que trata el artículo 643 del E.T.

²⁰ Folios 219 a 221 c.p.

²¹ Folios 215 a 218 c.p.

En esas condiciones, la Administración debió emplazar a la demandante para que en el término de un mes presentara las declaraciones del impuesto al consumo y en el evento de que BAVARIA omitiera la presentación de las declaraciones, imponer la sanción correspondiente.

Por lo anterior, con la expedición de los actos acusados, la Administración violó el debido proceso de la contribuyente, pues le impuso una sanción sin cumplir el procedimiento legal señalado para tal efecto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa. Legalidad de la inadmisión o rechazo del recurso de reconsideración por extemporáneo

En primer lugar, la Sala analiza si el recurso de reconsideración contra las Resoluciones 001 y 002 de 13 de enero de 2011, por las cuales el departamento del Cesar sancionó a la actora por no declarar el impuesto al consumo de cervezas, se interpuso en forma extemporánea y, por ende, si procedía su inadmisión, como lo dispuso la Administración.

La Sala ha indicado que el agotamiento de la vía gubernativa, presupuesto procesal de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho²², consiste, en términos generales, en la necesidad de usar los recursos legales para poder impugnar judicialmente los actos administrativos²³.

Al respecto, ha precisado que *“La razón de la exigencia legal del señalado agotamiento deviene del principio llamado de la decisión previa que le permite a la administración antes de acudir al medio judicial, que revise sus propios actos y otorga a los administrados una garantía sobre sus*

²² Artículo 135 del Código Contencioso Administrativo

²³ Entre otras, ver sentencia del 25 de marzo del 2010, Exp. 16831, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

*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*²⁴.

El artículo 63 del Código Contencioso Administrativo prevé que la vía gubernativa se entiende agotada en los siguientes eventos:

- Cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso.
- Cuando los recursos interpuestos se hayan decidido.
- Cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o de queja, que son facultativos.

De acuerdo con el artículo 161 del Estatuto de Rentas del departamento del Cesar (Decreto Departamental 426 de 22 de noviembre de 2005), en armonía con el artículo 720 del Estatuto Tributario, el recurso de reconsideración es el medio de impugnación para agotar la vía gubernativa **frente a las resoluciones que impongan sanciones**, entre otros actos definitivos. Este recurso debe interponerse ante la oficina competente para conocer los recursos tributarios **“dentro de los dos meses siguientes a la notificación”** del acto sancionatorio.

Dentro de los requisitos del recurso de reconsideración, está el de la oportunidad²⁵. Por tanto, si el recurso se interpone por fuera del término legal, la Administración debe inadmitirlo, de

²⁴ Sentencia de 21 de junio de 2002, exp. 12382, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

²⁵ “ARTICULO 722 del E.T. REQUISITOS DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN Y REPOSICIÓN. 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 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.

d. Que se acredite el pago de la respectiva liquidación privada, cuando el recurso se interponga contra una liquidación de revisión o de corrección aritmética.

[...]” (Se destaca)

conformidad con el artículo 167 del Estatuto de Rentas del departamento del Cesar²⁶, en concordancia con el artículo 726 del Estatuto Tributario²⁷.

Contra el acto que inadmite el recurso de reconsideración, procede el recurso de reposición (artículo 168 del Estatuto de Rentas del Cesar, en concordancia con el artículo 728 del Estatuto Tributario). Si se confirma la inadmisión, la vía gubernativa se agota a momento de la notificación del acto que así lo dispone²⁸.

ARTÍCULO 163 del Decreto 426 de 2005. REQUISITOS DE LOS RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN Y REPOSICIÓN. 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:

[...].” (Se destaca)

²⁶ **Artículo 167. Inadmisión del recurso.** En el caso de no cumplirse los requisitos previstos en el artículo 163, deberá dictarse auto de inadmisión dentro de los diez (10) días siguientes a la interposición del recurso. [...].

²⁷ **Artículo 726. Inadmisión del recurso.** En el caso de no cumplirse los requisitos previstos en el artículo 722, deberá dictarse **auto de inadmisión dentro del mes siguiente a la interposición del recurso**. Dicho auto se notificará personalmente o por edicto si pasados diez días el interesado no se presentare a notificarse personalmente, y contra el mismo procederá únicamente el recurso de reposición ante el mismo funcionario, el cual podrá interponerse dentro de los diez días siguientes y deberá resolverse dentro de los cinco días siguientes a su interposición.

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.” (Se destaca)

²⁸ **Artículo 168. RECURSO CONTRA EL AUTO INADMISORIO.** Contra el auto que no admite el recurso, podrá interponerse únicamente recurso de reposición dentro de los diez (10) días siguientes a su notificación.

La omisión de los requisitos de que tratan los literales a) y c) del artículo 163, podrán sanearse dentro del término de interposición. La omisión del requisito señalado en el literal d) del mismo artículo, se entenderá saneada, si dentro de los diez (10) días siguientes a la notificación del auto inadmisorio, se acredita el pago o acuerdo de pago. La interposición extemporánea no es saneable.

Si la providencia confirma el auto que no admite el recurso, la vía gubernativa se agotará en el momento de su notificación. “(Se destaca)

Artículo 728. RECURSO CONTRA EL AUTO INADMISORIO. Contra el auto que no admite el recurso, podrá interponerse únicamente recurso de reposición dentro de los cinco (5) días siguientes a su notificación.

La omisión de los requisitos de que tratan los literales a) y c) del artículo 722, podrán sanearse dentro del término de interposición. La omisión del requisito señalado en el literal d) del mismo artículo, se entenderá saneada, si dentro de los veinte (20) días siguientes a la notificación del auto inadmisorio, se acredita el pago o acuerdo de pago. La interposición extemporánea no es saneable.

El recurso de reposición deberá resolverse dentro de los diez (10) días siguientes a su interposición, salvo el caso en el cual la omisión que originó la inadmisión, sea el acreditar el

La Sala ha precisado que el agotamiento de la vía gubernativa frente al auto inadmisorio del recurso de reconsideración se refiere solo a los motivos de inadmisión, pues las razones de fondo de la impugnación no fueron estudiadas por la Administración. Sobre el particular, sostuvo lo siguiente:²⁹

*“Cabe anotar que el agotamiento de la vía gubernativa de que trata el párrafo 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”³⁰.*

*“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)³¹.*

“No sobra advertir que para que el juez administrativo se pronuncie sobre la legalidad del auto que inadmitió el recurso de reconsideración, y posteriormente pueda estudiar el fondo de las pretensiones de la parte actora, o declarar la ocurrencia del silencio positivo, se deben demandar tanto el acto definitivo como el auto inadmisorio del recurso. En caso de que dicho auto no se acuse, continúa haciendo parte del

pago de la liquidación privada. La providencia respectiva se notificará personalmente o por edicto.

Si la providencia confirma el auto que no admite el recurso, la vía gubernativa se agotará en el momento de su notificación.” (Se destaca)

²⁹Entre otras, ver sentencias de 14 de junio de 2007, exp. 14589, C.P. Héctor J. Romero Díaz, de 15 de julio de 2010, exp. 16919, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; de 10 de febrero de 2011, exp. 17251, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 1 de septiembre de 2011, exp. 17603, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y de 24 de octubre de 2013, exp. 19108, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³⁰ Jaime Abella Zárate. Procedimientos Constitucional y Contencioso Administrativo en materia tributaria. Bogotá. Editorial Legis. 2007, p 269.

³¹Entre otras, ver sentencias de 14 de junio de 2007, exp. 14589, C.P. Héctor J. Romero Díaz; de 25 de marzo de 2010, exp. 16831, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 15 de julio de 2010, exp. 16919, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; de 10 de febrero de 2011, exp. 17251, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 24 de octubre de 2013, exp. 19108, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

ordenamiento jurídico y resulta de obligatorio cumplimiento para la Administración y el contribuyente.”

De modo que en la vía judicial corresponde al demandante demostrar la ilegalidad de la inadmisión del recurso para que se anule tal decisión y se estudie el fondo de las pretensiones o se declare resuelto el recurso a favor del administrado, si se produjo el silencio administrativo positivo. Si el demandante no demuestra que procedía la admisión del recurso, o lo que es lo mismo, que la inadmisión era ilegal, no puede estudiarse el fondo del asunto.

En el caso en concreto, se encuentran probados los siguientes hechos:

- (i) Por Resoluciones 001 y 002 de 13 de enero de 2011, el departamento del Cesar impuso a BAVARIA S.A. la sanción por no declarar el impuesto al consumo, prevista en el artículo 188 del Decreto Departamental 426 de 2005³².
- (ii) Los actos sancionatorios fueron notificados **el 21 de enero de 2011**³³, hecho que no discuten las partes.
- (iii) El **4 de febrero de 2011**, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra los actos sancionatorios³⁴. Este hecho tampoco se discute.
- (iv) Mediante Resoluciones 00011 de 17 de marzo de 2011 y 00014 de 30 de marzo de 2011, la Administración rechazó por extemporáneo el recurso de reconsideración interpuesto contra las Resoluciones 02 y 01 de 2011, respectivamente, por haberse presentado por fuera del término previsto en el artículo 187 del Decreto 426 de 2005³⁵.
- (v) Por autos de 00010 y 00011 de 26 de mayo de 2011, la Administración confirmó el rechazo del recurso de reconsideración³⁶.
- (vi) La actora pidió la nulidad, tanto de los actos sancionatorios como de los actos que rechazaron por extemporáneo el recurso de reconsideración y los que confirmaron el rechazo.

El artículo 187 del Decreto 426 de 2005, con fundamento en el cual la Administración rechazó el recurso por extemporáneo, señala lo siguiente:

³² Folios 32 a 34 y 174 a 186 c.p.

³³ Folios 25 y 32 c.p.

³⁴ Folios 46 a 54 y 158 a 165 c.a.

³⁵ Folios 8 a 10, 63 a 65, 132 a 134, 192 a 194, 256 a 258 y 316 a 318.

³⁶ Folios 14 a 15 y 125 a 126 c.a.

“ARTÍCULO 187. PROCEDIMIENTO PARA LA IMPOSICIÓN DE 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 período probatorio. **Contra la resolución que impone la sanción procederá el recurso de reconsideración, que se interpondrá dentro de los diez (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.***” (Se destaca)

De acuerdo con esta norma, el recurso de reconsideración contra el acto sancionatorio debe interponerse dentro de los diez días hábiles siguientes a la notificación de ese acto. Sin embargo, **el artículo 187 del Decreto 426 de 2005 no es aplicable a la sanción por no declarar**, pues “las sanciones anteriores” a que se refiere esta disposición son **las de los artículos 183 a 186 ibídem**, que regulan la sanción por no movilización de mercancías dentro del término legal (art 183); la sanción por legalización extemporánea de tornaguía (art 184); la sanción por no legalización de tornaguía (art 185) y la sanción por la no correspondencia entre los productos transportados y los amparados por la tornaguía (art 186).

Por su parte, la sanción por no declarar el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, está regulada en el **artículo 188 literal a) del Decreto 426 de 2005**, que es posterior al artículo 187 ibídem y cuyo texto es el siguiente:

“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 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 período correspondiente.

[...].”

Además, el procedimiento para imponer dicha sanción está consagrado en los artículos 154 y 155 del Decreto 426 de 2005, que, en su orden, prevén el emplazamiento previo por no declarar y la consecuencia de no declarar dentro del término concedido en el emplazamiento. Tales normas son especiales para esta sanción y se aplican en concordancia con los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario Nacional.

Al no aplicarse a la sanción por no declarar el procedimiento del artículo 187 del Decreto 426 de 2005, y dentro de este, el término de diez días para interponer el recurso de reconsideración, resultan aplicables las normas generales del Estatuto de Rentas del Departamento sobre discusión de los actos de la Administración. En concreto, el artículo 161, conforme con el cual el recurso de reconsideración debe interponerse **dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto definitivo.**

En consecuencia, la actora tenía dos meses para interponer el recurso de reconsideración, a partir de la notificación del acto sancionatorio. Como **el 21 de enero de 2011** la demandante se notificó de las resoluciones por las que la Administración impuso sanción por no declarar el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, los dos meses para interponer el recurso de reconsideración vencían el **21 de marzo de 2011.**

Por lo tanto, el recurso de reconsideración contra los actos sancionatorios, que la demandante interpuso el **4 de febrero de 2011**, fue oportuno, motivo por el cual procedía la admisión de la impugnación y el estudio de fondo de la inconformidad planteada en esta.

Dado que la actora cuestionó la legalidad de los actos que rechazaron por extemporáneo el recurso de reconsideración; que este fue oportunamente interpuesto y, que, por lo mismo, procedía su admisión y decisión de fondo, la Sala procede al estudio de fondo del asunto, para lo cual la Sala precisa lo siguiente:

Para la apelante no existe coherencia entre el fundamento de la decisión adoptada en la sentencia de primera instancia y las razones de hecho y de derecho expuestas en la demanda

como sustento de la pretensión de anulación. Lo anterior, porque aun cuando se demandan los actos por los cuales el Departamento impuso a la actora sanción por no declarar, el a quo anuló los actos porque no existe fundamento legal para imponer la sanción por legalización extemporánea de tornaguías, sanción ajena a los actos acusados.

El artículo 305 del Código de Procedimiento Civil³⁷, aplicable a este asunto por expresa remisión del artículo 267 del Código Contencioso Administrativo, dispone que la sentencia que ponga fin al proceso deberá estar acorde con los hechos y las pretensiones de la demanda, toda vez que, en relación con ellos, el demandado ejerce su derecho de defensa y contradicción.

Sobre el principio de congruencia de la sentencia, la Sala ha señalado lo siguiente³⁸:

***“Este principio de la congruencia de la sentencia, exige de una parte que exista armonía entre la parte motiva y la parte resolutive de la misma, lo que se denomina congruencia interna, y de otra, que la decisión que ella contenga, sea concordante con lo pedido por las partes tanto en la demanda, como en el escrito de oposición, denominada congruencia externa, es decir, se tome la decisión conforme se ha marcado la controversia en el proceso.*”**

³⁷ ARTÍCULO 305. CONGRUENCIAS. La sentencia deberá estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda y en las demás oportunidades que este Código contempla, y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la ley.

No podrá condenarse al demandado por cantidad superior o por objeto distinto del pretendido en la demanda, ni por causa diferente a la invocada en ésta.

Si lo pedido por el demandante excede de lo probado, se le reconocerá solamente lo último.

En la sentencia se tendrá en cuenta cualquier hecho modificativo o extintivo del derecho sustancial sobre el cual verse el litigio, ocurrido después de haberse propuesto la demanda, siempre que aparezca probado y que haya sido alegado por la parte interesada a más tardar en su alegato de conclusión, y cuando éste no proceda, antes de que entre el expediente al despacho para sentencia, o que la ley permita considerarlo de oficio.

³⁸ Ver fallo de 16 de agosto de 2002, exp. 12668, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, reiterada en sentencias de 21 de n

oviembre de 2007, Exp. 15770, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, de 6 de octubre de 2009, exp. 16533 y de 29 de octubre de 2009, exp. 17003, C.P. Héctor J. Romero Díaz; de 31 de enero de 2013, exp. 18878, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; de 12 de abril de 2012, exp. 18720, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 1 de agosto de 2013, exp. 18861, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; de 26 de septiembre de 2013, exp. 18442, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y 26 de febrero de 2014, Exp. 17071, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, entre otras providencias.

Cuando en una providencia judicial, no se respeta el principio de la congruencia, se incurre en lo que la doctrina ha llamado fallo “ultrapetita” que consiste en reconocer un mayor derecho que el invocado por el demandante, “extrapetita”: cuando se reconoce un derecho que no ha sido reclamado o cuando se reconoce un derecho reclamado o se acoge la pretensión pero por una causa diferente o deducida de hechos no alegados, y “minuspetita”: cuando se omite el pronunciamiento sobre una de las pretensiones.

Con el cumplimiento de este principio fundamental, se busca no solo la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial que dé certeza jurídica al asunto que se ha puesto a consideración de un juez, sino que se salvaguarde el derecho de defensa de la contraparte, quien ha dirigido su actuación a controvertir los argumentos y hechos expuestos en la demanda.[...]” (Negrillas fuera de texto)

De la lectura integral de la demanda, se advierte que BAVARIA controvertió la legalidad de los actos administrativos por los que el departamento del Cesar le impuso sanción por no declarar el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, prevista en **el artículo 188 literal a) del Decreto 426 de 2005**, en concordancia con el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional.

No obstante, el Tribunal fundamentó su decisión de anular los actos demandados en la falta de competencia del Gobernador para regular la sanción por legalización extemporánea de tornaguías, consagrada en el **artículo 184 del Decreto 426 de 2005**.

En consecuencia, la decisión del *a quo* no cumple el requisito de congruencia externa de la sentencia, toda vez que no es concordante con lo pedido en la demanda, ni con los hechos y fundamentos de derecho de esta, pues accedió a las pretensiones con base en el análisis de una sanción diferente a la que allí se cuestionó y obviamente, a la impuesta por la Administración en los actos demandados.

Esta circunstancia daría lugar a revocar la sentencia apelada para analizar los cargos de la demanda. Sin embargo, comoquiera que la Sala advierte que prospera el cargo de violación del debido proceso, habrá de confirmar la decisión de anular los actos acusados, por las razones que a continuación se exponen:

El impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos es un gravamen de propiedad de la Nación, cuyo producto fue cedido a los departamentos y al Distrito Capital, en proporción al consumo de los productos en sus jurisdicciones (art. 185 de la Ley 223 de 1995)³⁹. Por ello, para mantener una reglamentación única, el artículo 193 ibídem prohíbe a las entidades territoriales reglamentar el impuesto, incluso en aspectos relacionados con el procedimiento, pues para el efecto deben remitirse al Estatuto Tributario. La norma en mención prevé lo siguiente:

“ARTÍCULO 193. REGLAMENTACIÓN ÚNICA. *Con el propósito de mantener una reglamentación única a nivel nacional sobre el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos, mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, ni las asambleas departamentales ni el Concejo Distrital de Santafé de Bogotá podrán expedir reglamentaciones sobre la materia, de manera que el gravamen se regirá íntegramente por lo dispuesto en la presente Ley, por los reglamentos que, en su desarrollo, profiera el Gobierno Nacional y por las normas de procedimiento señaladas en el Estatuto Tributario, con excepción del período gravable”.*

Como se precisó, la sanción por no declarar el impuesto al consumo de cervezas está prevista en el artículo 188 literal a) del Decreto Departamental 426 de 2005⁴⁰, en concordancia con el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional.

Como también se advirtió, el procedimiento para imponer la sanción por no declarar el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, está previsto en los artículos 154 y 155 del Decreto 426 de 2005, en concordancia con los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario Nacional⁴¹.

³⁹ “Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones»,

⁴⁰ 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 y 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 período correspondiente.

[...]”.

⁴¹ **Artículo 715. 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

Los artículos 154 y 155 del Decreto Departamental 426 de 2005 preceptúan 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.

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.

De conformidad con las normas anteriores, el trámite que se adelanta contra los obligados a declarar que omitan el cumplimiento del deber de presentar la correspondiente declaración tributaria, que, en este caso, es la del impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos se inicia con el emplazamiento para declarar, acto mediante el cual la Administración invita a quienes no han declarado el tributo, para que cumplan ese deber dentro del término de un (1) mes, y les advierte las consecuencias en caso de persistir en su omisión, esto es, la imposición de la sanción por no declarar, prevista en el ordenamiento legal, que, para el caso, está señalada en el artículo 188 literal a) del Decreto 426 de 2005, en concordancia con el artículo 643 del E.T.

término perentorio de un (1) mes, advirtiéndoseles de las consecuencias legales en caso de persistir su omisión.

El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, en los términos previstos en el artículo 642.

Artículo 716. 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.

Así, para la imposición de la sanción por no declarar el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, el acto de trámite previo y obligatorio establecido por la norma departamental y la ley es el emplazamiento para declarar, pues las normas en mención no prevén que deba expedirse pliego de cargos.

Es de anotar que el pliego de cargos y el emplazamiento para declarar son actos de trámite de contenido diferente, pues, en general, el primero es un acto por el cual la autoridad tributaria propone al contribuyente la imposición de la sanción que corresponde a una infracción en la que éste ha incurrido y el segundo, es un acto que invita al contribuyente a cumplir con el deber de declarar y le otorga la posibilidad de presentar la declaración dentro del mes siguiente a su notificación. Así, solo en caso de que persista en la omisión, la Administración está facultada para imponer la sanción por no declarar el impuesto correspondiente.

Adicionalmente, en diversas oportunidades la Sala ha precisado que la sanción por no declarar no requiere la expedición previa del pliego de cargos, comoquiera que no existe disposición que exija la expedición de dicho acto como requisito previo a la imposición de la sanción por no declarar⁴².

Asimismo, la Sala ha sostenido que **el emplazamiento para declarar es el requisito de validez para la imposición de la sanción por no declarar** y que la formulación del pliego de cargos no es aplicable al trámite especial de aforo, que está precedido de la sanción por no declarar⁴³. Sobre el particular, la Sala sostuvo lo siguiente⁴⁴:

“La formulación de pliego de cargos antes de la imposición de la sanción mediante resolución independiente, es una previsión general y, por tanto, inaplicable frente al trámite especial del proceso de aforo, que sólo exige el emplazamiento para declarar como acto previo a la sanción⁴⁵, y no ordenó la formulación de pliego de cargos como exigencia adicional⁴⁶.”

⁴² Sentencias de 13 de noviembre de 2008, Exp. 16350, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 28 de junio de 2010, Exp. 17415, C.P. William Giraldo Giraldo; 3 de marzo de 2011, Exp. 17459, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁴³ Artículo 717 del Estatuto Tributario

⁴⁴ Sentencia de 29 de abril de 2010, exp. 16693, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁴⁵ En este sentido, ver la sentencia del 15 de noviembre de 2007, exp. 15015, C. P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

⁴⁶ Sentencia del 13 de octubre de 2000, exp. 10657, C. P. Dr. Daniel Manrique Guzmán.

Sobre este punto, en sentencia de 28 de enero de 2010, exp. 17209, C. P. doctora Martha Teresa Briceño de Valencia, la Sala reiteró que para la imposición de la sanción por no declarar, el acto previo establecido por la ley es el emplazamiento para declarar, de acuerdo con el trámite especial de aforo que prevén los artículos 103 del Decreto 807 de 1993, y 715 y 716 del Estatuto Tributario, para los obligados a declarar que omiten cumplir dicho deber”.

En esas condiciones, la expedición y notificación del emplazamiento para declarar es el único requisito de validez para la imposición sanción por no declarar, sin que dicho acto pueda reemplazarse por el pliego de cargos.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

- Por Resolución 1005 de 23 de noviembre de 2010, el demandado formuló pliego de cargos a BAVARIA porque solicitó la expedición de la tornaguía de reenvío 08-200838 con destino a Curumaní (Cesar), según factura de venta 1304864715, **y a la fecha de expedición de ese acto no había presentado la declaración correspondiente**⁴⁷.
- En la Resolución 1005 de 23 de noviembre de 2010, la Administración dispuso lo siguiente:

“ARTÍCULO PRIMERO: Formular pliego de cargos a la Empresa BAVARIA S.A. con Nit. 860.005.224-6, representada legalmente por JONATHAN SOLESBURI FREDERICK, identificado con Cédula de Extranjería No. 336.136, [quien] solicitó la expedición de una tornaguía de Reenvío con destino a Curumaní (Cesar), No. 08-200838, según factura de Venta No. 1304864715, Fecha de Expedición 30-07-2009, que a la fecha de 23 de noviembre de 2010, la Empresa BAVARIA S.A. no se ha presentado a este despacho declaraciones respectivas.

ARTÍCULO SEGUNDO: Si se concluyere en esta investigación tributaria que la Empresa BAVARIA S.A. Nit. 860.005.224-6, representada legalmente por JONATHAN SOLESBURI FREDERICK, es contraventora de la obligación contenida en el artículo 188 del Decreto 000426 de 2.005, se impondrá una sanción contemplada en el artículo anteriormente citado, según sea el caso, sin perjuicio del pago del impuesto correspondiente.

⁴⁷ Folios 108 y 109 c.a.

ARTÍCULO TERCERO: La respuesta al presente pliego de cargos deberá dirigirla al Subgrupo de Fiscalización y Auditoría Tributaria para su correspondiente radicación y trámite, dentro de los CINCO (05) días siguientes contados a partir de la fecha de notificación de este, aportando y solicitando pruebas que pretenda hacer valer. [...]⁴⁸(Subraya la Sala)

- Por Resolución 001 de 2011, el Departamento impuso a BAVARIA sanción por no declarar el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas⁴⁹.
- Por Resolución 1002 de 23 de noviembre de 2010, el demandado formuló pliego de cargos a BAVARIA porque solicitó la expedición de la tornaguía de reenvío 08-08200604 con destino a Chimichagua (Cesar), según factura de venta 1304770498, **y a la fecha de expedición de ese acto no había presentado la declaración correspondiente**⁵⁰.
- En la Resolución 1002 de 2010, la Administración dispuso lo siguiente:

“ARTÍCULO PRIMERO: *Formular pliego de cargos a la Empresa BAVARIA S.A. con Nit. 860.005.224-6, representada legalmente por JONATHAN SOLESBURI FREDERICK, identificado con Cédula de Extranjería No. 336.136, [quien] solicitó la expedición de una tornaguía de Reenvío con destino a Chimichagua (Cesar), No. 08-08200604, según factura de Venta No. 1304770498, Fecha de Expedición 09-06-2009, que a la fecha de 23 de noviembre de 2.10, la Empresa BAVARIA S.A. no se ha presentado a este despacho declaraciones respectivas.*

ARTÍCULO SEGUNDO: Si se concluyere en esta investigación tributaria que la Empresa BAVARIA S.A. Nit. 860.005.224-6, representada legalmente por JONATHAN SOLESBURI FREDERICK, es contraventora de la obligación contenida en el artículo 188 del Decreto 000426 de 2.005, se impondrá una sanción contemplada en el artículo anteriormente citado, según sea el caso, sin perjuicio del pago del impuesto correspondiente.

ARTÍCULO TERCERO: La respuesta al presente pliego de cargos deberá dirigirla al Subgrupo de Fiscalización y Auditoría Tributaria para su correspondiente radicación y trámite, dentro de los CINCO (05) días siguientes contados a partir de la fecha de notificación de

⁴⁸ Folios 108 y 109 c.a.

⁴⁹ Folios 25 a 27 c.p.

⁵⁰ Folios 219 y 220 c.p.

este, aportando y solicitando pruebas que pretenda hacer valer.
[...]⁵¹ (Subraya la Sala)

- Por Resolución 002 de 13 de enero de 2011, el Departamento impuso a BAVARIA sanción por no declarar el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas.

Es de anotar que los pliegos de cargos se expidieron con fundamento en el artículo 187 del Decreto 426 de 2005, que, como se precisó, no es aplicable a la sanción por no declarar (artículo 188), sino a las sanciones de los artículos 183 a 186 ibídem⁵². En relación con este acto de trámite, el artículo 187 del Decreto 426 de 2005 prevé lo 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.***
[...].”

La Administración aplicó indebidamente el artículo 187 del Decreto 426 de 2005, pues la expedición previa del pliego de cargos no es requisito de validez de la sanción por no declarar y dejó de aplicar los artículos 154 y 155 ibídem, en concordancia con los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario Nacional, que, de manera especial, prevén como requisito de validez para la sanción por no declarar, la expedición previa del emplazamiento para declarar⁵³.

⁵¹ Folios 219 y 220 c.a.

⁵² De acuerdo con dicha norma, el pliego de cargos es requisito de validez de las sanciones de los artículos 183 a 186 del Decreto 426 de 2005, que son las siguientes: i) sanción por no movilización de mercancías dentro del término legal (art. 183); ii) sanción por legalización extemporánea de tornaguías (art. 184; iii) sanción por no legalización de tornaguías (art. 185) y iv) sanción por la no correspondencia entre los productos transportados y los amparados por las tornaguías (art. 186)

⁵³ Sentencias de 29 de abril de 2010; Exp. 16693, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 3 de marzo de 2011, Exp. 18328, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Lo anterior, porque, se insiste, no emplazó a la actora para que declarara ni le dio la oportunidad de presentar la declaración del impuesto al consumo de cervezas y sifones, refajos y mezclas, dentro del mes siguiente a la notificación del emplazamiento.

Además, según el artículo 187 del Decreto 426 de 2005, después de la expedición del pliego de cargos, la demandante sólo tenía 5 días para responder y no tenía la opción de presentar la declaración. Si se aceptara que el pliego de cargos reemplaza el emplazamiento para declarar, como lo sugirió la Administración, se negaría al contribuyente la posibilidad de presentar la declaración privada, dentro del mes siguiente a la notificación del acto, e incluso de presentar la declaración después del emplazamiento, liquidando la sanción por extemporaneidad del artículo 642 del Estatuto Tributario⁵⁴, como lo prevé el artículo 154 del Decreto 426 de 2005, en concordancia con el artículo 715 del Estatuto Tributario Nacional.

Cabe anotar que en el evento de que el emplazamiento para declarar pudiera reemplazarse por el pliego de cargos porque este cumpla la finalidad de aquel, se insiste en que en este caso en el pliego de cargos solo se le otorgó a la actora **el término de cinco (5) días** para presentar la respuesta correspondiente, lo que constituye una violación al debido proceso de esta, comoquiera que le concedió un término inferior al señalado en el artículo 154 del Decreto 426 de 2005, en concordancia con el artículo 715 del Estatuto Tributario, **que es el plazo perentorio de un mes** para que el emplazado presente su declaración.

Asimismo, en el pliego de cargos no se le advirtió a la demandante la posibilidad que tenía de presentar la declaración del impuesto al consumo de cervezas dentro del término para dar respuesta a este. Solo se le informó que si al momento de culminar la investigación se concluía que no había presentado la citada declaración o lo que es lo mismo, que era *“contraventor de la obligación contenida en el artículo 188 del Decreto 426 de 2005”*, se impondría la sanción contemplada en dicho artículo.

⁵⁴ **Artículo 642. Extemporaneidad en la presentación de las declaraciones con posterioridad al emplazamiento.** El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar una sanción por extemporaneidad por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al diez por ciento (10%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del doscientos por ciento (200%) del impuesto o retención, según el caso.

Así pues, en este caso no se trata solamente de que el acto de trámite se haya denominado de una u otra manera, sino de que la Administración desconoció el trámite previsto para imponer la sanción por declarar el impuesto al consumo de cervezas y omitió el requisito de validez de dicha sanción. Además, no dio el plazo previsto en la ley y en la norma local para presentar la declaración sino uno distinto y tampoco le advirtió a la actora que dentro del término para dar respuesta al pliego podía declarar.

Las razones anteriores ponen en evidencia que la demandada violó el debido proceso de la actora, motivo suficiente para confirmar la sentencia apelada en cuanto declaró no probada la excepción de legalidad propuesta por el demandado (numeral primero de la parte resolutive) y anuló los actos demandados (numeral segundo).

Sin embargo, dado que el Tribunal no dispuso ningún restablecimiento del derecho como consecuencia de la nulidad de los actos sancionatorios, se impone adicionar el numeral segundo de la parte resolutive del fallo apelado para, como consecuencia de la nulidad, y declarar que la actora no debe pagar suma alguna por concepto de las sanciones impuestas por el demandado.

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

ADICIÓNASE el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada, el cual queda así:

SEGUNDO: Por las razones expuestas en la parte motiva, **DECLÁRASE** la nulidad de las Resoluciones 001 y 002 de 2011, proferidas por la Secretaría de Hacienda y Finanzas del departamento del Cesar; las Resoluciones No. 00011 del 17 de marzo de 2011 y 00014 del 30 de marzo de 2011 y 00010 y 00011 del 26 de mayo de 2011, expedidas por el Coordinador del Subgrupo de Recursos y Ejecuciones Fiscales de la Secretaría de Hacienda y Finanzas del Departamento del Cesar.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la actora no está obligada a pagar suma alguna por concepto de las sanciones impuestas por el demandado en las Resoluciones 001 y 002 de 2011.

En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Aclaro el voto

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

