**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

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

**Radicación: 05001-23-31-000-2003-01669-01 (18200)**

**Actor: ENERGÍA & POTENCIA S. A. E & P S. A.**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**Impuesto sobre la renta – año gravable 2001**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante, contra la sentencia del 14 de octubre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas a la parte vencida.

**ANTECEDENTES**

El 21 de marzo de 2002, la demandante presentó declaración litográfica de impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2001, en la cual liquidó un saldo a favor de $227.565.000[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftn1" \o "), cuya devolución solicitó el 3 de abril del mismo año.

Mediante Auto 000479 del 16 de mayo de 2002, la División de Devoluciones de la Administración de Impuestos de Medellín inadmitió dicha solicitud, porque la declaración de renta que liquidó el saldo objeto de devolución debía tenerse por no presentada. Lo anterior, porque la contribuyente había radicado la declaración por un medio diferente al sistema electrónico que estaba obligada a utilizar, según lo dispuesto por la Resolución 2889 del 2 de abril de 2001, so pretexto de encontrarse amparada por un contrato de estabilidad tributaria[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftn2" \o "), firmado por el director de Impuestos y Aduanas Nacionales, el 14 de noviembre de 2000[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftn3" \o ").

La representante legal de la demandante no compareció a firmar el contrato, no obstante el oficio citatorio que se le envió para tal efecto (02417 del 15 de noviembre del mismo año)[[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftn4" \o ").

Por escrito 19589 del 6 de junio de 2002, la declarante informó que la falta de firma del contrato no afectaba su vigencia pues, por ministerio de la Ley, la petición para acogerse al régimen especial se entendía resuelta a su favor, toda vez que el [artículo 240-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=311) del ET establece que el Director de Impuestos debe suscribir el respectivo contrato dentro de los dos meses siguientes a la fecha de la respectiva solicitud, y que ésta se entiende decidida a favor del contribuyente, si el contrato no se suscribe en ese lapso[[5]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftn5" \o ").

Previa consulta a la Subdirección de Fiscalización Tributaria, el Jefe de la División de Fiscalización expidió el Auto 110632002000046 del 26 de junio de 2002[[6]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftn6" \o "), por el cual declaró “como no presentada” la declaración del impuesto de renta a cargo de la actora por el año gravable 2001, de acuerdo con el [artículo 579-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=716) ibídem, tras concluir que la demandante no se encontraba cobijada por el régimen de estabilidad tributaria y que, por ende, estaba obligada a presentar la declaración mediante el sistema electrónico.

Tal decisión fue confirmada por las Resoluciones 900006 del 9 de agosto de 2002 y 0022 del 29 de noviembre del mismo año[[7]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftn7" \o "), expedidas por la Jefe de la División de Fiscalización Tributaria y por la División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, respectivamente, que resolvieron el recurso de reposición y, en subsidio, el de apelación[[8]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftn8" \o "), interpuestos contra el auto declarativo.

**DEMANDA**

ENERGÍA & POTENCIA S. A., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del CCA, solicitó la nulidad del Auto Declarativo 110632002000046 del 26 de junio de 2002 y de las Resoluciones 900006 y 0022 del 9 de agosto y 22 de noviembre del mismo año, respectivamente. En consecuencia, solicitó que se declarara la existencia legal de la declaración de renta que dichos actos ordenaron tener por no presentada.

Invocó como normas violadas los artículos [240-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=311), [720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896) y [721](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=897) del Estatuto Tributario, 1 y 84 del Código Contencioso Administrativo, 13 y 26 del Decreto 2795 de 2001 y 66 de la Resolución 5632 de 1999.

Como concepto de la violación, expuso que la demandada concedió recursos inexistentes contra el auto declarativo, como el de reposición, con 5 días para interponerlo, cuando el ordenamiento tributario dispone que contra los actos producidos en relación con los impuestos administrados por la DIAN, procede el recurso de reconsideración, dentro de los dos meses siguientes a la notificación de dichos actos.

Dijo que, aún en el caso de que procediera el recurso de reposición contra el auto declarativo, la competencia para conocerlo radicaba en la División Jurídica Tributaria y no en la División de Fiscalización.

Adujo que el contrato de estabilidad tributaria surge a la vida jurídica de pleno derecho, dos meses después de haberse solicitado con los requisitos de ley, pues cuando la solicitud reúne las exigencias legales, la Administración no puede imponer condiciones diferentes a aquéllas por las cuales ha optado el contribuyente.

Señaló que la autoridad fiscal puede abstenerse de suscribir el contrato de estabilidad tributaria, únicamente cuando la solicitud del mismo incluye disposiciones ajenas a las legalmente permitidas.

Explicó que el [artículo 240-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=311) del ET establece un tipo de silencio administrativo positivo *sui generis*, toda vez que se produce no porque la Administración guarde silencio, sino porque el contrato propuesto no se suscribe dentro de los dos meses siguientes a cuando se solicita en forma ajustada a la ley.

Afirmó que la solicitud del contrato fue oportuna y cumplió todos los requisitos legales, por ende, la suscripción de dicha solicitud implicaba la aceptación del contrato y de las cláusulas con las cuales se pidió.

Indicó que la empresa presentó oportunamente la declaración de renta del año 2001, en formato litográfico, en el entendido de que, a partir del 20 de noviembre de 2000 regía el contrato de estabilidad tributaria que había solicitado, máxime cuando los sistemas de la Administración Tributaria no admitían la presentación electrónica de la declaración del impuesto con la tarifa del 37%, prevista para el régimen de estabilidad tributaria, circunstancia constitutiva de fuerza mayor, ajena a la voluntad de la contribuyente, que hacía imposible la presentación electrónica.

**OPOSICIÓN**

La Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales propuso la excepción de inepta demanda, por indebido agotamiento de la vía gubernativa, debido a que el argumento de “falta de competencia de la División de Fiscalización” para conocer y fallar el recurso de reposición impetrado contra el auto declarativo cuya nulidad se discute, no fue planteado en el texto de dicho recurso y, por ende, el juez debía inhibirse de conocerlo.

Anotó que ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo sólo pueden mejorarse los argumentos expuestos en los recursos de la vía gubernativa, siempre que no se inicien conflictos distintos a los previamente debatidos ante la Administración.

Asimismo, solicitó que se negaran las pretensiones de la demanda, porque la ley faculta a la Administración tributaria para verificar los requisitos esenciales de las declaraciones y el cumplimiento de todos los presupuestos formales, de modo que, cuando carecen de alguno de tales requisitos, no pueden surtir efectos formales ni la obligación de declarar puede tenerse por satisfecha. Precisó que, en esos casos, debe expedirse un acto declarativo, debidamente notificado, que tenga a la declaración por no presentada.

Manifestó que la notificación del acto declarativo garantiza la prevalencia del derecho de defensa, en cuanto permite a la contribuyente oponerse a dicho acto mediante el ejercicio de los recursos legalmente establecidos y concedidos. En la actuación acusada, la Administración concedió los recursos establecidos en el Código Contencioso Administrativo, de acuerdo con lo indicado en la sentencia C-844 de 1999, que declaró la exequibilidad de los artículos [580](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=717) y [650-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=808) del ET.

Sostuvo que no se vulneró el [artículo 720](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=896) del ET, porque el demandante ejerció oportunamente su derecho de defensa al interponer los mencionados recursos y éstos, a diferencia del recurso de reconsideración, se conocen en dos instancias.

Adujo que, de acuerdo con las reglas previstas en el Código Contencioso Administrativo, la competente para conocer del recurso de reposición interpuesto contra el auto declarativo era la División de Fiscalización, por ser la dependencia que lo expidió. A su vez, el recurso subsidiario de apelación debió resolverlo el Administrador de Impuestos o su delegado, como en efecto ocurrió.

Señaló que la demandante no podía entenderse cobijada por la normativa de la estabilidad tributaria para presentar una declaración a su arbitrio, precisamente porque ésta provino de un contrato bilateral, para cuyo perfeccionamiento se requería que las dos partes contratantes lo suscribieran, so pena de que quedara inconcluso y no pudiera producir efectos jurídicos, por inexistencia. Sobre tal aspecto, informó que la actora presentó una demanda paralela de nulidad y restablecimiento del derecho, que originó el proceso radicado con el número 2002-04444, en el cual se discute la existencia del contrato de estabilidad tributaria.

Dedujo que la actora tenía una mera expectativa frente a dicho contrato, que esa expectativa se extinguió al no haberlo firmado, y que la contribuyente no puede entenderse favorecida por un contrato inexistente, para así presentar la declaración de renta por un medio diferente al que le correspondía.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Antioquia negó las pretensiones de la demanda, con el argumento de que no se violó el debido proceso ni el derecho de defensa de la contribuyente, porque se le dio la posibilidad de plantear su inconformidad ante la DIAN, mediante los recursos de reposición y apelación, con los cuales se cumplió el propósito de la vía gubernativa.

Indicó el Tribunal que la Administración no concedió recursos inexistentes contra el auto que tuvo la declaración por no presentada, ni tal decisión podía cuestionarse únicamente por el recurso de reconsideración.

Estimó que la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera tenía competencia para proferir dicho acto, porque no es constitutivo de una sanción. Además, como el Jefe de esa División fue quien expidió el acto, a él le correspondía decidir el recurso de reposición.

Frente a la competencia para resolver el recurso contra el auto declarativo, el Tribunal precisó que, si bien, a juicio del demandante, el recurso procedente era el de reconsideración, los medios idóneos para impugnar dicho acto eran los recursos de reposición y apelación.

Explicó que la existencia o no del contrato de estabilidad jurídica es un aspecto examinado en otro proceso que cursaba ante el mismo Tribunal, y que, por lo mismo, no procedía ningún pronunciamiento al respecto.

Señaló que la presentación manual de la declaración de renta del año gravable 2001, no obedeció a una circunstancia de fuerza mayor que impidiera su oportuna presentación por el sistema electrónico, y que se determinara por factores imprevisibles, irresistibles y externos.

Sostuvo que la inaplicación del medio correcto de presentación de la declaración de renta del año gravable 2001, no fue un hecho ajeno a la voluntad del contribuyente, porque la actora fue quien, amparada en su creencia, errada o no, de pertenecer al régimen de estabilidad tributaria, aplicó un medio de presentación distinto al que le correspondía, y que tampoco hay imprevisibilidad, porque los contribuyentes no amparados por los contratos de estabilidad tributaria deben presentar sus declaraciones por los mecanismos tradicionales.

Manifestó que las razones argumentadas por la demandante no configuran ningún eximente de responsabilidad en la debida presentación de la declaración de renta pues, la ponderación de todas las circunstancias que rodearon el acontecimiento del que se predica la fuerza mayor, no ofrece el convencimiento suficiente para aceptar ese calificativo.

**RECURSO DE APELACIÓN**

**La parte demandante** apeló la sentencia, así:

Adujo que la exequibilidad de los artículos [580](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=717) y [650-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=808) del ET, declarada por la sentencia C-844 de 1999, no es vinculante en relación con la concesión y uso de los recursos de reposición y apelación.

*Lo anterior, porque además de que las normas de procedimiento son de orden público, los medios de defensa establecidos en las leyes especiales que regulan ciertos procedimientos, como el de reconsideración ante un funcionario específico y cuyo término de interposición es mucho mayor al del recurso de reposición, prevalecen sobre los establecidos en las leyes generales.*

Afirmó que la sentencia impugnada violó las normas de competencia, porque en cuanto al recurso procedente contra el auto que declaró como no presentada su declaración de renta del año 2001 y porque la decisión de los recursos finalmente interpuestos no encaja en ninguna de las facultades asignadas por el [artículo 688](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=858) del ET a la Unidad de Fiscalización.

Reiteró que pasados dos meses desde la presentación de la propuesta de contrato de estabilidad tributaria, sin que la DIAN lo suscribiera en la forma solicitada, se configura un tipo de silencio administrativo positivo que permite tener por aceptado el contrato solicitado.

Precisó que, de conformidad con los artículos 13 y 26 del Decreto 2795 de 2011, los contribuyentes que han suscrito y tienen vigente el contrato de estabilidad tributaria y que están obligados a presentar electrónicamente la declaración de renta, pueden presentarla en un formulario oficial impreso.

Anotó que el contrato proveniente del silencio positivo, obligaba a la contribuyente a liquidar su impuesto con aplicación de la tarifa general y dos puntos adicionales, o sea el 37%, sin embargo, el sistema sólo aceptaba la declaración electrónica con la tarifa del 35%.

Sostuvo que el criterio de la DIAN y del *a quo*, vulneran la existencia del contrato de estabilidad tributaria, así como las normas sustanciales sobre tarifas del impuesto declarado, porque obligan a aplicar la tarifa del 35%, cuando la aplicable en el régimen de estabilidad tributaria es del 37%.

**ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **parte demandada**puntualizó que la presentación de declaraciones por el medio litográfico, cuando debe hacerse por el sistema electrónico, es una de las causas legales para tenerlas por no presentadas, mediante auto declarativo debidamente motivado.

Reiteró que ese auto debe notificarse al contribuyente para que éste pueda ejercer su derecho de contradicción y de defensa, a través de los recursos previstos en el Código Contencioso Administrativo y que, siendo su consecuencia inmediata el inicio del procedimiento sancionatorio, la oficina de fiscalización es la competente para proferirlo.

Sostuvo que la DIAN respondió oportunamente la solicitud de contrato de estabilidad tributaria, con un proyecto que no satisfizo al actor y que, por lo mismo, este se negó a suscribir.

Dijo que, para que se pueda predicar un acuerdo de voluntades, los aspectos de dicho contrato que no hubieren sido regulados por el [artículo 240-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=311) del ET quedan sujetos al clausulado de aquél y a su aceptación por parte del administrado.

Precisó que los contribuyentes no pueden presentar el contrato sino la solicitud de acogerse al régimen de estabilidad, sin que esa sola petición permita suponer la existencia del contrato y menos aun cuando, dentro del término legal, la DIAN informa que el contrato está listo, pero el administrado se niega a suscribirlo en ejercicio de su libre albedrío.

Resaltó que la actora tenía una mera expectativa frente al contrato y que ella se extinguió por su negativa a firmar el texto que le presentó la DIAN, razón por la cual sólo aparece suscrito por el representante legal de esa entidad.

Finalmente, insistió en que los obligados a presentar electrónicamente la declaración sólo pueden hacerlo en formulario de papel cuando han suscrito un contrato de estabilidad tributaria.

La **demandante**no intervino en esta etapa procesal.

El **Ministerio Público**no conceptuó.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

**CUESTIÓN PREVIA**

Por auto del 9 de marzo de 2017, la Sala aceptó el impedimento manifestado por el doctor Jorge Octavio Ramírez Ramírez y, en consecuencia, fue separado del conocimiento del asunto. Por lo anterior, para conformar el *quórum*para proferir el presente fallo, fue designado como Conjuez el doctor Héctor J. Romero Díaz.

**ASUNTO DE FONDO**

Se provee sobre la legalidad de los actos administrativos que tuvieron por no presentada la declaración de renta presentada por la demandante, por el año gravable 2001.

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer: *i)*si en la actuación enjuiciada se vulneró el debido proceso por no haberse concedido el recurso de reconsideración contra el acto que tuvo por no presentada la declaración y, en consecuencia, los funcionarios que resolvieron los recursos interpuestos carecían de competencia y *ii)*si procede la causal invocada para tener por no presentada la declaración, teniendo en cuenta la solicitud de contrato de estabilidad tributaria que radicó la declarante.

Procede la Sala a analizar los problemas jurídicos enunciados, como sigue:

**DE LA VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO POR NO HABERSE CONCEDIDO EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN CONTRA EL AUTO DECLARATIVO 110632002000046 DEL 26 DE JUNIO DE 2002**

La Sala observa que en el Auto declarativo demandado se ordenó:

*“Notifíquese de conformidad con los artículos 44 y 45 del Código Contencioso Administrativo,****advirtiendo que contra el presente auto procede el recurso de reposición y en subsidio el de apelación****de conformidad con el artículo 50 y siguientes del mismo código.” (Negrillas fuera de texto)*

Los recursos de reposición y apelación fueron los medios de impugnación establecidos en el artículo 50 del CCA[[9]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftn9" \o "), para discutir o controvertir los actos administrativos que ponen fin a una actuación administrativa.

Al tenor de lo previsto en el mencionado artículo 50 del CCA, tales recursos contra los actos definitivos buscan que el acto recurrido sea aclarado, modificado o revocado por el mismo funcionario que lo profirió o por su inmediato superior administrativo.

La obligación de declarar se considera incumplida tanto por causa de la conducta omisiva en el acto de presentación de la declaración respectiva, como por razón de la voluntad legislativa que atribuye el calificativo de “tener por no presentadas las declaraciones tributarias”, que incurran en las causales previstas en el ordenamiento tributario.

Sin embargo, la consecuencia jurídica de “tener por no presentada” una declaración frente a cualquiera de dichas causales, no opera ipso iure, sino que debe ser declarada por un acto previo debidamente motivado y susceptible de oposición por parte del declarante, en orden a garantizarle su derecho de defensa y el debido proceso[[10]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftn10" \o "). En tanto no se profiera el acto mencionado, las declaraciones privadas se consideraran válidamente presentadas[[11]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftn11" \o ").

Por su parte, la Corte Constitucional, al declarar la exequibilidad de los literales b) y c) del [artículo 580](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=717) del ET, señaló en la sentencia C-844 de 1999 lo siguiente:

“Para la Corte, los artículos [580](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=717) y [650-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=808) del Estatuto Tributario, no infringen realmente el artículo 29 superior como lo expone el demandante, porque, ninguna de las hipótesis previstas en los mismos, ni la consecuente sanción, opera, por ministerio de la ley, tampoco, puede aceptar la Corte, como lo afirma el demandante, que el estatuto tributario no establece un procedimiento, para impartir una sanción, como lo es la no presentación de la declaración, pues en estos casos, **la autoridad tributaria siempre debe proceder mediante acto administrativo, de carácter particular y contenido concreto, al cual le son aplicables los recursos previstos en el Código Contencioso Administrativo con el propósito de lograr el agotamiento de la vía administrativa**y utilizar las acciones contencioso administrativas, de acuerdo a las reglas generales.

En efecto, la Corte Constitucional, comparte la doctrina jurisprudencial establecida por el Consejo de Estado, quien ha reiterado, en sentencia de fecha 12 de junio de 1998, la tesis según la cual, para que la administración tributaria aplique el [artículo 580](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=717) del estatuto tributario, en cuanto a no tenerse como no presentadas las declaraciones tributarias, se requiere, en todos los casos de la actuación administrativa, un debido proceso que así lo declare, porque el artículo referido, no opera de pleno derecho.” (Negrillas fuera del texto)

Así pues, el auto declarativo no está previsto en una norma tributaria expresa, sino que es el producto de una elaboración jurisprudencial orientada por la égida del debido proceso y el derecho de defensa de los contribuyentes. Claramente, la falta de previsión legal de dicho acto administrativo implica, consecuentemente, la carencia de disposición legal sobre algún recurso para atacarlo.

Lo anterior permite concluir que el mecanismo impugnatorio del auto declarativo son los recursos generales de reposición y apelación, establecidos en el artículo 50 del CCA, como lo sostuvo la sentencia C-844 de 1999, pues se trata una figura jurídica no prevista en el ordenamiento especial y que tampoco es susceptible del recurso de reconsideración, por cuanto no corresponde a un acto de determinación de impuestos.

De contera, no prospera el cargo de incompetencia de los funcionarios para resolver los recursos interpuestos, pues siendo éstos procedentes, como acaba de concluirse, los facultados para decidirlos eran el mismo funcionario que profirió el acto recurrido y su inmediato superior administrativo, al tenor de los numerales 1 y 2 del artículo 50 del CCA.

Por tanto, el Jefe de la División de Fiscalización era competente para resolver el recurso de reposición, pues dicho funcionario fue quien profirió el auto declarativo recurrido, y la Subdirección de Impuestos Nacionales tenía la potestad de decidir el recurso subsidiario de apelación, porque se trata de la dependencia superior en el nivel administrativo.

**DE LA PROCEDENCIA DE LA CAUSAL INVOCADA PARA TENER POR NO PRESENTADA LA DECLARACIÓN DE RENTA PRESENTADA POR ENERGÍA & POTENCIA S. A. PARA EL AÑO GRAVABLE 2001**

La División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, declaró como “no presentada la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2001” de la demandante, de acuerdo con el [artículo 579-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=716) del ET, vigente al momento de presentarse la declaración, es decir, antes de las modificaciones dispuestas por los artículos 136 de la Ley 1607 de 2001 y 48 de la Ley 1111 de 2006, que estableció la presentación electrónica de las declaraciones tributarias.

Dice la norma:

***“***[***Artículo 579-2***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=716)***. Presentación electrónica de declaraciones.****Sin perjuicio de lo dispuesto en el*[*artículo 579*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=714)*, el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante resolución, señalará los contribuyentes, responsables o agentes retenedores obligados a cumplir con la presentación de las declaraciones y pagos tributarios a través de medios electrónicos, en las condiciones y con las seguridades que establezca el reglamento.****Las declaraciones tributarias, presentadas por un medio diferente, por parte del obligado a utilizar el sistema electrónico, se tendrán como no presentadas.****En el evento de presentarse situaciones de fuerza mayor que le impidan al contribuyente presentar oportunamente su declaración por el sistema electrónico, no se aplicará la sanción de extemporaneidad establecida en el*[*artículo 641*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=798)*de este Estatuto, siempre y cuando la declaración manual se presente a más tardar al día siguiente del vencimiento del plazo para declarar y se demuestren los hechos constitutivos de fuerza mayor.” (Negrillas fuera de texto)*

De acuerdo con la norma transcrita, es causal para tener por no presentada la declaración, que el contribuyente, responsable o agente retenedor obligado a presentarla por medio electrónico, la presente por un medio diferente.

En el presente asunto, son hechos no controvertidos, los siguientes[[12]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftn12" \o "):

Ø Por Resolución 2889 del 2 de abril de 2001, el Director General de la DIAN señaló a ENERGÍA & POTENCIA S. A. como gran contribuyente de la Administración Local de Impuestos de Medellín, obligado a presentar sus declaraciones tributarias a través del *software*del Sistema Declaración y Pago Electrónico[[13]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftn13" \o ").

Ø El 19 de septiembre de 2000, la actora presentó solicitud de contrato de estabilidad tributaria[[14]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftn14" \o ").

Ø El 14 de noviembre de 2000, el Director de Impuestos suscribió el texto contractual, sin que la contribuyente hubiera comparecido a firmarlo, a pesar de la citación que se le envió al día siguiente[[15]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftn15" \o ").

Ø El 21 de marzo de 2002, la actora presentó por medios litográficos la declaración en la que liquidó el impuesto a cargo con una tarifa del 37% como lo preveía el [artículo 240-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=311) del ET, que regulaba el régimen de estabilidad tributaria.

Ø El 26 de junio de 2002, se profirió el Auto Declarativo 110632002000046 del 26 de junio de 2002, que tuvo la declaración anterior como “no presentada”[[16]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftn16" \o ").

Ø El 6 de noviembre de 2002, la actora presenta demanda ante el Tribunal Administrativo de Antioquia, para que se declare la existencia del contrato de estabilidad tributaria, y que en la actualidad se encuentra en trámite de segunda instancia[[17]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftn17" \o ").

De los hechos antes señalados, se observa que la demandante estaba obligada a presentar la declaración de renta del año gravable 2001 en medios electrónicos, sin embargo, la actora justificó la presentación litográfica de la liquidación privada en que, a su juicio, está cobijada por el régimen de estabilidad tributaria, aspecto que es materia de otro proceso y que, por ende, no puede ser objeto de análisis en este proceso.

En ese contexto, si bien la presentación litográfica de la liquidación privada encuadraría, *en principio*, en el supuesto previsto en el [artículo 579-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=716)del E.T., para la Sala las condiciones particulares que rodearon el momento de la presentación de la declaración de renta del año gravable 2001, en especial, que es materia de discusión si la actora es o no beneficiaria del régimen de estabilidad tributaria, evidencian que debe darse prevalencia a los principios de buena fe[[18]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftn18" \o ") y prevalencia de lo sustancial sobre lo formal[[19]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftn19" \o "), para la solución del caso concreto, por las razones que pasan a explicarse.

El principio de buena fe ha sido delimitado por la Corte Constitucional como «*un soporte esencial del sistema jurídico»*por lo que, *«cada una de las normas que componen el ordenamiento jurídico debe ser interpretada a la luz del principio de la buena fe, de tal suerte que****las disposiciones normativas que regulen el ejercicio de derechos y el cumplimiento de deberes legales, siempre deben ser entendidas en el sentido más congruente con el comportamiento leal, fiel y honesto que se deben los sujetos intervinientes en la misma****. (…)»****[[20]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftn20" \o ")****. (Negrillas fuera de texto)*

En ese contexto, es un hecho no discutido que la actora presentó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2001, con el fin de dar cumplimiento a los requisitos del régimen de estabilidad tributaria, para lo cual aplicó una tarifa de dos puntos porcentuales por encima de la general, y si bien la existencia o no de dicho contrato no es objeto del presente proceso, no puede dejarse de lado que la actuación del contribuyente ante la Administración resulta consecuente con la discusión que adelantó en sede administrativa y actualmente ante esta jurisdicción, sobre su derecho a quedar cobijado por dicho régimen especial.

Ahora bien, la Corte Constitucional ha precisado que la normativa tributaria no es ajena al principio de prevalencia del derecho sustancial, así:

“Dada la vocación general del ordenamiento y la conveniente exigencia de preservar la seguridad jurídica, el contribuyente tiene el derecho de hacer uso del mismo y de sus formas, con el objeto de encauzar sus asuntos de la manera más apropiada a su naturaleza e intereses y de modo tal que le signifique la menor responsabilidad fiscal.

La libertad para la utilización de las formas jurídicas, sin embargo, tiene límites que es conveniente precisar, particularmente cuando a ellas se apela con el propósito prevalente de evitar los impuestos o su pago. En estos casos, la transacción respectiva no podrá ser considerada por la legislación tributaria, de acuerdo con los efectos que produce de conformidad con el derecho privado, sin tomar en consideración su resultado económico.

(…).

En este orden de ideas, se impone privilegiar la sustancia sobre la forma. La legislación tributaria no puede interpretarse literalmente. Los hechos fiscalmente relevantes deben examinarse de acuerdo con su sustancia económica; si su resultado material, así comprenda varios actos conexos, independientemente de su forma jurídica, es equivalente en su resultado económico a las circunstancias y presupuestos que según la ley generan la obligación tributaria, las personas a las cuales se imputan, no pueden evadir o eludir, el pago de los impuestos.

El principio de **prevalencia del derecho sustancial**, consagrado en el artículo 228 de la CP, no puede ser ajeno al sistema tributario, máxime cuando éste se funda expresamente en los principios de **equidad, eficiencia y progresividad**(CP art 363), de suyo inalcanzables si se eleva la mera forma a criterio único y condicionante de la determinación, exigibilidad y pago de la obligación fiscal. En fin, el sistema tributario en el **Estado social de derecho**es el efecto agregado de la **solidaridad**de las personas, valor constitucional fundante (CP art. 1), que impone a las autoridades la misión de **asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares**(CP art. 2). La efectividad del deber social de toda persona de "**contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de concepto de justicia y equidad**", abona el criterio de privilegiar en esta materia la sustancia sobre la forma».[[21]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftn21" \o ") *(Subrayas fuera de texto)*

El anterior criterio jurisprudencial permite precisar que la abstracción de la situación particular y concreta del demandante –régimen de estabilidad tributaria- ubicaría la aplicación del [artículo 579-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=716) del E.T. en un plano meramente objetivo y formalista, cuando el hecho fiscalmente relevante y que debe ser privilegiado, es la presentación de la declaración de renta por medios litográficos con el fin de dar cumplimiento no sólo a sus deberes sustanciales y formales de presentar y pagar el impuesto de renta correspondiente, sino de encausar su situación fiscal al régimen al cual dice tener derecho, fundamentado en un juicio interpretativo y razonable de la aplicación del [artículo 240-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=311) del E.T., aspecto que, se reitera, es materia de otro proceso.

En esas condiciones, según lo afirmado por la demandante, sin que la DIAN lo controvirtiera, el sistema electrónico no le permitió calcular el impuesto de renta a la tarifa del 37% propia del régimen especial al que cree pertenecer, sino únicamente a la tarifa del 35% y, por la misma razón, se vio obligada a hacer la presentación litográficamente.

Para la Sala, ese proceder, como se indicó, demuestra que la demandante no pretendió eludir la responsabilidad de cumplir la obligación sustancial de pagar el impuesto, ni las formas previstas en la ley para cumplirlas, pues lo cierto es que declaró con la tarifa que le imponía el régimen de estabilidad tributaria, la cual superaba en dos puntos a la del régimen ordinario, bajo la seria convicción de estar cobijada por el mismo.

Por tanto, so pretexto de la inexistencia del contrato de estabilidad tributaria por falta de firma del contratante, que además es objeto de debate jurisdiccional por vía procesal independiente, la DIAN no puede desconocer la actuación desplegada por la solicitante de dicho contrato para efectivizar su deber de contribuir a los gastos e inversiones del Estado, independientemente del medio declarativo que tuvo que emplear para reportar la realidad económica anual con base en la cual autoliquidó el impuesto sobre la renta a su cargo por el año 2001, dado que se cumplió el deber de declarar y la obligación sustancial de pago, incluso con dos puntos adicionales de tarifa, por razón del régimen especial.

En esas condiciones, se revocará el ordinal primero de la sentencia apelada para, en su lugar, anular los actos demandados. En consecuencia, se ordenará a la DIAN tener por presentada la declaración del impuesto de renta del año gravable 2001 de la contribuyente ENERGÍA & POTENCIA.

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**

**REVÓCASE**la sentencia del 14 de octubre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, por las razones expuestas en la parte motiva de este proveído. En su lugar, se dispone:

“**PRIMERO**: **ANÚLANSE**el Auto Declarativo 110632002000046 del 26 de junio de 2002 y las Resoluciones 900006 y 0022 del 9 de agosto y el 22 de noviembre del mismo año, respectivamente.

**SEGUNDO:**A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE**por presentada la declaración de renta radicada con el sticker 1350101052639 3, del 21 de marzo de 2002”.

**Reconócese personería** a la abogada Myriam Rojas Corredor, para que actúe como apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en los términos del poder visible en el folio 122 del presente cuaderno.

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

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

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Presidenta de la Sección

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**

Conjuez

[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftnref1" \o ") Fl. 49

[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftnref2" \o ") Fls. 19-20

[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftnref3" \o ") Fl. 42

[[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftnref4" \o ") Fl. 21

[[5]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftnref5" \o ") Fls. 24 a 25

[[6]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftnref6" \o ") Fls. 18 a 22

[[7]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftnref7" \o ") Fls. 23 a 30 y 34 a 43

[[8]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftnref8" \o ") Fls. 45 a 48

[[9]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftnref9" \o ") Aplicable al presente asunto por remisión del artículo 264 ibídem

[[10]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftnref10" \o ") Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 3 de julio de 2015, exp. 20433, CP. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

[[11]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftnref11" \o ") Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 8 de marzo de 1996, exp. 7471, 5 de julio del mismo año, exp. 7770, 14 de agosto de 1998, Exp. 8968, 12 de junio de 1998, exp. 8735, 30 de noviembre de 2006, exp. 15748, 26 de octubre de 2009, exp. 17045, 29 de septiembre de 2011 exp. 17783, 19 de enero de 2012, exp. 17972 y 3 de julio de 2015, exp. 20433, entre otras.

[[12]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftnref12" \o ") Se tomaron de los argumentos que sustentaron los actos demandados.

[[13]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftnref13" \o ") http://actualicese.com/normatividad/2001/resoluciones/R2889-01.htm

[[14]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftnref14" \o ") Fl. 28

[[15]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftnref15" \o ") Fls. 21, 42

[[16]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftnref16" \o ") Fls. 18-22

[[17]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftnref17" \o ") Consultado el *software*de gestión judicial, se advierte que dicho proceso está en trámite en segunda instancia ante la Sección Tercera de esta Corporación, en el despacho del Magistrado Hernán Andrade Rincón, con número interno 46605, y en la actualidad se encuentra al despacho para proferir sentencia.

[[18]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftnref18" \o ") C.N. Art. 83

[[19]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftnref19" \o ") C.N. Art. 228

[[20]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftnref20" \o ") C-1194/08.

[[21]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=32899" \l "_ftnref21" \o ") C-015/93