



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA
CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ



Bogotá D.C., veintidós (22) de octubre de dos mil quince (2015)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 47001-23-33-000-2012-00081-01 (20394)
Demandante: JULIO CÉSAR GIL JIMÉNEZ
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN

Temas: Sanción por no enviar información año gravable 2007.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

*PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co*



Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por las partes, contra la sentencia del 27 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Magdalena, que dispuso:

“1. DECLÁRASE LA NULIDAD PARCIAL de las Resoluciones No. 192412011000176 de 10 de mayo de 2011 y 900.132 de 07 de junio de 2012, proferidas respectivamente por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Santa Marta y Dirección de Gestión Jurídica – Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN.

2. En consecuencia de lo anterior, DECLÁRASE a título de restablecimiento del derecho que el señor JULIO CÉSAR GIL JIMÉNEZ debe cancelar la suma de \$65.374.780 por concepto de sanción tributaria, conforme a lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

Para efectos del cobro del monto que se determina en esta providencia, la Administración tendrá en cuenta los pagos que ya se hubiesen realizado.

3. NIEGUENSE (sic) las demás pretensiones de la demanda.

4. CONDÉNESE (sic) en costas a la parte demandada DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN -. Por Secretaría dese el trámite previsto en el artículo 393 del C.P.C.

5. Si no fuere apelada la Sentencia ordénese su archivo”.

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

1.1.- Mediante el Pliego de Cargos No. 192382010000276 del 28 de octubre de 2010, la DIAN propuso imponer al actor la sanción por no presentar información por el año gravable 2007, prevista en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario por \$314.610.000.



1.2.- El 1 de diciembre de 2010, la actora dio respuesta al pliego de cargos y señaló lo siguiente: “No comparto la actuación de la DIAN de Santa Marta al proferir el Pliego de Cargos tantas veces mencionado en el presente escrito, en razón a que tal como se explica ampliamente en el aparte siguiente, dicho Acto Administrativo fue notificado de manera extemporánea, esto es, por fuera de los términos contemplados en el artículo 638 del Estatuto Tributario Nacional. De otra parte, se demuestra también que la DIAN en la cuantificación del monto de la sanción propuesta, no aplicó los criterios de equidad y proporcionalidad, los cuales deben observarse en cumplimiento de la Circular DIAN 131 de 2005, la cual recoge la aplicación de las sentencias de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado sobre la materia”.

1.3- El 10 de mayo de 2011, la DIAN profirió la Resolución Sanción No. 192412011000176 por medio de la cual se impone al actor sanción por no enviar información por \$314.610.000, para el efecto precisó lo siguiente: “...el plazo concedido en el artículo 18 de la Resolución No. 12690 del 29 de Octubre de 2007, fue hasta el día 15 de Abril de 2008 y el contribuyente no la presentó (la información) dentro del plazo establecido como se comprobó en la investigación, puesto que se detectó en los sistemas de información que tiene esta Dirección seccional que el contribuyente no presentó oportunamente la información requerida para cruces de información establecida en el artículo 631 del Estatuto Tributario, solo has (sic) el día 01 de octubre de 2010, el contribuyente presenta la información”.

1.4.- Contra la resolución sanción, JULIO CÉSAR GIL JIMÉNEZ interpuso el recurso de reconsideración, que fue resuelto de manera desfavorable a sus intereses, mediante la resolución No. 900132 del 7 de junio de 2012.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“1. Declarar nulas las Resoluciones No. 192412011000176 de fecha 10/05/2011 y la resolución No. 900.132 de fecha 07 de junio de 2012 por la cual se resuelve un recurso de reconsideración, confirmando la resolución No. 192412011000176.

2. Que como consecuencia de lo anterior, se ordene a la División (sic) de Impuestos Nacionales DIAN, seccional Santa Marta, el levantamiento definitivo de todas las medidas cautelares que cursan contra los bienes muebles e inmuebles, cuentas de ahorro, corrientes,

.....
PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



CDT de todas las entidades bancarias en contra de mi poderdante señor JULIO CÉSAR GIL JIMÉNEZ.

3. Que se archive toda la actuación administrativa originaria de los dos actos administrativos, que se declaren nulos por parte de este Honorable Tribunal.

4. Que se condene en costas a la entidad demandada”.

3. Normas violadas y concepto de la violación

El demandante citó como normas violadas los artículos 29, 83 y 363 de la Constitución Política; 651 y 683 del Estatuto Tributario; 1º de la Resolución 11774 del 7 de diciembre de 2005 proferida por la DIAN; la Circular 0175 del 29 de octubre de 2001 (DIAN) y la Circular DIAN 0131 del 4 de noviembre de 2011.

El concepto de la violación se resume de la siguiente forma:

La sanción por no enviar información prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario debe ser graduada según los parámetros establecidos en la Resolución 11774 de 2005, proferida por la DIAN, norma vulnerada, por cuanto aplicó la sanción máxima legalmente establecida.

Además, la Administración debió determinar en los actos sancionatorios la existencia del daño que el contribuyente causó a la DIAN, es decir, indicar en qué consistió el daño y cuantificarlo.

Por otra parte, el actor precisó lo siguiente: “Conforme al artículo 730 del Estatuto Tributario y atendiendo que es causal de nulidad la pretermisión de términos, en este caso particular, se presenta cuando ha precluido la oportunidad para sancionar, e inclusive iniciar el proceso, en virtud que los artículos 638 y 651 y demás del Estatuto Tributario, fijan el procedimiento para éstas sanciones en dos años, teniendo en cuenta el periodo de la irregularidad, que en el caso de mi



cliente es del 2007, cuya firmeza se consolida en el 2010. Lo que da el carácter preclusivo al término y no admite excepciones.

La sanción del artículo 651 del Estatuto Tributario lleva una facultad discrecional del funcionario que sanciona, eso significa que debe graduarse sin aplicación plena, atentando contra el principio de legalidad, y como consecuencia de ello, causal de nulidad, por no darse las razones legales para imponer la máxima tarifa a mi representado, a pesar de haber presentado ya la información y que ya no hay daño”.

Señaló el actor que la sanción por no enviar información de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario se encuentra vinculada a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2007, por lo que el pliego de cargos debió notificarse dentro de los dos años siguientes a la fecha de la presentación de la declaración de renta del año 2007.

El demandante precisó: “...la declaración de renta se presentó el día 1 de Octubre de 2010 (sic), según la norma había fecha límite hasta el 1 de abril del 2008, cuando la administración de la DIAN presentó pliego de cargos contra mi representado el día 28 de octubre de 2008, es decir, ya se habían pasado los dos años que establece la norma comentada en renglones anteriores para poder sancionar a mi poderdante.”

2

Ahora bien, nos encontramos frente a la circunstancia que cuando la Dirección Seccional de Impuestos de Santa Marta, expide y notifica el pliego de cargos No. 1923820100000276 de fecha 28 de octubre de 2010, ya se habían cumplido los dos años mencionados en el estatuto tributario por lo que la declaración privada estaba en firme y no procedía dicha sanción”.

4. Oposición

4.1.- La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

4.1.1.- La DIAN, para la imposición de la sanción, se fundamentó en la Resolución 12690 del 29 de octubre de 2007 que establece los obligados a suministrar la información a que se refieren los



literales a), b), c), d), e), f), g), h), i), j) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario, señala el contenido y características técnicas para su presentación y fija los plazos para su entrega.

4.1.2.- La Administración expidió para el efecto el Auto de Apertura No. 1923822010-000810 del 24 de junio de 2010, por medio del cual se ordenó iniciar investigación por el incumplimiento del actor de presentar la información correspondiente año gravable 2007.

4.1.3.- El contribuyente no entregó la información exógena que estaba obligado a presentar hasta el 15 de abril de 2008, plazo concedido en el artículo 18 de la Resolución 12690 del 29 de octubre de 2007, para los contribuyentes cuyos dos últimos dígitos del NIT terminen en 76 a 80 en relación con las operaciones económicas del año 2007.

4.1.4.- La omisión en el cumplimiento de las obligaciones formales obstaculiza la función de la DIAN en materia de fiscalización tributaria, para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales y la determinación correcta de los tributos.

4.1.5.- No operó la alegada prescripción de la facultad sancionatoria, por cuanto el pliego de cargos se profirió dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración de renta del año 2007.

4.1.6.- La determinación de la sanción no fue excesiva y para cuantificarla se tuvieron en cuenta los principios de equidad, proporcionalidad y razonabilidad, toda vez que la DIAN impuso la sanción teniendo en cuenta que el contribuyente no presentó la información dentro de los plazos legalmente establecidos. Esta fue presentada el 1º de octubre de 2010, esto es, dos años y cinco meses después de la fecha límite para el efecto (15 de abril de 2008).

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Magdalena, mediante sentencia del 27 de mayo de 2013, declaró la nulidad parcial de los actos demandados.

Como fundamento de su decisión, expuso lo siguiente:

*PriceWaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co*



Toda vez que el actor tenía la obligación de presentar la información en medio magnético a más tardar el 15 de abril de 2008, para la contabilización del término de prescripción se tiene en cuenta la fecha en que se presentó la declaración de renta del año 2008, periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable, que en el caso concreto es el 10 de agosto de 2009.

En consecuencia, la DIAN tenía plazo hasta el 10 de agosto de 2011 para ejercer la facultad sancionatoria y toda vez que el pliego de cargos se profirió el 28 de octubre de 2010 y fue notificado el 16 de noviembre del mismo año, se dictó dentro del término de ley.

La resolución sanción se notificó dentro del término establecido en el artículo 638 del Estatuto Tributario, toda vez que el término de respuesta al pliego de cargos venció el 17 de diciembre de 2010, en consecuencia, la DIAN tendría plazo hasta el 17 de junio de 2011 para notificar la sanción correspondiente. La resolución sanción del 10 de mayo de 2011 fue notificada por correo certificado el 27 de mayo del mismo año, esto es, dentro del término legalmente establecido.

En cuanto a la alegada proporcionalidad y gradualidad de la sanción impuesta, con fundamento en el artículo 651 del Estatuto Tributario y la sentencia C- 160 de 1998, proferida por la Corte Constitucional, que señaló que sólo los errores en la información que causan un daño al Estado y los que tengan la entidad suficiente para dificultar u obstaculizar la labor fiscalizadora o que afecte intereses de terceros son susceptibles de sanción, precisó que toda vez que los formatos se presentaron antes de que se expidiera el pliego de cargos, procede la gradualidad de la sanción al 1% de los costos y deducciones declarados por el año gravable 2007, esto es, \$65.374.780.

El a quo condenó en costas a la DIAN y reconoció por agencias en derecho el 3% de las pretensiones reconocidas.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconformes con la decisión de primera instancia, las partes apelaron.

.....
PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



El **demandante** fundamentó el recurso de apelación así:

En el expediente no se demostró que con la omisión en la presentación de la información el actor causó un daño al Estado. Para la determinación de un daño se necesita determinar el perjuicio, es decir, sin este requisito no puede existir el daño, circunstancia que no se encuentra probada.

El actor señaló lo siguiente: *“En virtud de lo expuesto, estupefacto ante los estrados judiciales de la audiencia de fallo del 27 de mayo del año en curso en el Honorable Tribunal Administrativo del Magdalena por el cual se falló bajo el principio de la proporcionalidad y se disminuyó la sanción de \$314.610.000 por \$65.374.780, hasta el momento de la presentación de este recurso matemáticamente hablando no he podido concluir de donde surge esta última suma de dinero cuando en el plenario se impone la sanción inicial en el acto administrativo sanción y se ratifica el acto administrativo que resuelve la reconsideración, con fundamento en el Decreto 684/1989 Art. 260, numeral 10, literal b), aunque la magistrada ponente se fundamenta en fallos del Honorable Consejo de Estado que establece el 1%, postura que me hace concluir que si nos fuéramos a esa interpretación jurisprudencial esa última suma de dinero sería menor a \$5.000.000”. (sic)*

Con fundamento en lo expuesto solicitó: *“PRIMERO. Revocar la sentencia del 27 de mayo del año 2013 y en su lugar declarar la nulidad total de las resoluciones No. 1924412011000179 de fecha 10/05/2011 y la resolución No. 900.132 de fecha 7/06/2012 por la cual se resuelve un recurso de reconsideración. SEGUNDO. Ratificar las condenas a cancelación de costas y gastos en derecho en contra de la DIAN y a favor de mi poderdante”.*

La **demandada** fundamentó el recurso de apelación así:

En cuanto al daño causado por el demandante con los actos administrativos declarados nulos parcialmente por la sentencia impugnada, señaló que si bien la sentencia C-160 de 1998, proferida por la Corte Constitucional, señala que para efectos de imponer la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, la DIAN debe probar el daño causado: *“...este postulado dentro del estudio del art. 651 del E.T., no es per se para la emisión de la sanción, porque la norma no establece como requisito sine cuan un, (sic) que se debe probar un daño determinado a la Administración o a un determinado tercero, sino que el hecho se encuentre incurso dentro de las causales determinadas en la norma, que para el caso es la no presentación oportuna de la información determinada en el artículo 631 del Estatuto Tributario”.*



El no suministro de la información en medio magnético dentro de los plazos establecidos ocasiona un retardo en la ejecución de los diferentes programas que adelanta la DIAN y los procesos estadísticos, lo que prueba que efectivamente existe un daño como lo exige la ley y lo ratifica la jurisprudencia del Consejo de Estado, ya que impide leer y cruzar oportunamente los registros generales.

En cuanto a la graduación de la sanción efectuada por el a quo, sustentó su inconformidad de la siguiente forma: *“Se evidencia dentro del expediente administrativo presentado de prueba al expediente del proceso de la referencia, la presentación de los formatos 1001, 1009, 1008, 1007 el día 1º de octubre de 2010, (dos años, 5 meses, 16 días después del plazo señalado por la Resolución 12.690 de 2007), los (sic) cuales el formato 1007 presenta errores y subsiste el error no corregido por el demandante, aspecto éste que fue manifestado en la audiencia inicial celebrada el día 27 de mayo de 2013 a la Magistrada Ponente del Tribunal Administrativo del Magdalena y el cual evidencia que no existió interés en subsanar la omisión en debida forma, y teniendo en cuenta que tal hecho no permite ejercer las labores de investigación y fiscalización de la administración tributaria, por lo cual solicito respetuosamente al Honorable Consejo de Estado Sala Contenciosa Administrativa a la que le corresponda dilucidar el presente recurso, tenga en cuenta todo lo anteriormente expuesto y se revoque la sentencia impugnada, expidiendo otra en la cual se mantenga la legalidad total de los actos anulados parcialmente, manteniéndose la sanción impuesta en la resolución sancionatoria y acto administrativo que confirma ésta la cual fue debida y legalmente graduada a la tarifa del cinco por ciento (5%) que fue impuesta por la entidad demandada”.*

Con fundamento en lo expuesto solicitó lo siguiente: *“Todo lo anterior amerita la sustitución de la sentencia y ruego a usted, respetuosamente mantener la legalidad total, de los actos demandados y en consecuencia exonerar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a la condena de costas impuesta y exonerarla de las agencias de derecho del TRES POR CIENTO DE LAS PRETENSIONES ERÓNEAMENTE RECONOCIDAS AL SEÑOR JULIO CÉSAR GIL JIMÉNEZ”.*

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La demandada presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos a lo largo del trámite de primera instancia.

El demandante no intervino en esta etapa procesal.



CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, y de acuerdo con el ámbito de competencia del *ad quem*, le corresponde a la Sección determinar i) si procede la nulidad de los actos acusados por no estar demostrado el daño ocasionado con la no presentación oportuna de la información; ii) si debe graduarse la sanción en los términos fijados por el a quo y si iii) procede la condena en costas efectuada por el Tribunal.

Se resolverá el asunto así:

2. Hechos relevantes para decidir el caso

Para decidir el caso se tienen como relevantes y ciertos los siguientes hechos:

1. Mediante la Resolución 12690 del 29 de octubre de 2007, la DIAN estableció que estaban obligadas a presentar la información exógena «a) *Las personas naturales, personas jurídicas y asimiladas, y demás entidades públicas y privadas obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio, cuando sus ingresos brutos del año gravable 2006, sean superiores a mil quinientos millones de pesos (\$ 1.500.000.000)*».



2. Conforme con la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006¹, JULIO CÉSAR GIL JIMÉNEZ, parte demandante, declaró ingresos brutos por \$1.784.778.000. En consecuencia, es un hecho no discutido que la demandante estaba obligada a presentar la información exógena.
3. También es un hecho no discutido que la parte actora no presentó la información exógena en los plazos establecidos por la DIAN. Los formatos 1001, 1005, 1006, 1007, 1008, 1009 y 1011 fueron entregados el 1º de octubre de 2010.²
4. El 28 de octubre de 2010, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Santa Marta expidió el Pliego de Cargos No. 192382010000276, en el que propuso imponerle a la demandante la sanción de que trata el artículo 651 del E.T. por no enviar información correspondiente al año 2007 en cuantía de \$314.610.000³, determinada así:

Resolución 12690 29/10/2007	Formato	Nombre formato	Valor
Artículo 4	1001	Información de pagos o abonos en cuenta	\$1.780.577.000
Artículo 8	1007	Información de los ingresos recibidos en el año	1.812.161.000
Artículo 11	1008	Información de los deudores activos a 31 de diciembre de 2007	378.930.000
Artículo 10	1009	Información del saldo de los pasivos a 31 de diciembre de 2007	428.797.000
Artículo 12 Literal a), f), g) Numeral 2,3,4,5	1011	Información de las declaraciones tributarias	2.136.597.000
Total			6.537.478.000
Porcentaje de sanción			5%

¹ Folio 136 exp.

² C.F, Pliego de Cargos folio 165, Resolución sanción folio 19 y escrito de contestación de la demanda Folio 90 exp.

³ Folios 163 al 170 exp.



Total sanción		326.874.000
Artículo 651 inciso primero literal a) limitada a la suma de...		314.610.000
Sanción reducida		31.461.000

5. El 1 de diciembre de 2010, la demandante respondió el pliego de cargos⁴. En su defensa alegó la prescripción de la facultad sancionatoria prevista en el artículo 638 del Estatuto Tributario y la procedencia de la graduación de la sanción.
6. El 10 de mayo de 2011, la División de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Santa Marta, mediante la Resolución No. 192412011000176, impuso la sanción propuesta en el pliego de cargos.
7. El 19 de julio de 2011, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución No. 192412011000176 del 10 de mayo de 2011.
8. El 7 de junio de 2012, la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la Resolución No. 900132, confirmó la sanción impuesta.

3. Improcedencia de la sanción impuesta por la no demostración del daño ocasionado a la DIAN

3.1 Según el apelante no se demostró que el actor, con la omisión en la presentación de la información, causó un daño al Estado; en consecuencia, no procede la sanción impuesta.

⁴ Folios 172 a 180



3.2 Observa la Sala que el fundamento legal que impone la obligación de presentar la información en medios magnéticos es el artículo 631 del E.T.⁵, según el cual, el Director de la DIAN puede solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, información con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos.

En concordancia con lo anterior, y para el año 2007, la Resolución No. 12690 de 2007, expedida por el Director General de la DIAN, especificó la información, las condiciones y los plazos en los que debía ser presentada la información para los fines previstos en el artículo 631 del E.T.

3.3 La sanción por no cumplir la obligación establecida en el artículo 631 del E.T. está prevista en el artículo 651 *ibídem*, que para el periodo objeto de la discusión señalaba:

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

a) *Una multa hasta de cincuenta millones de pesos (\$50.000.000)⁶, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:*

- *Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea*

- *Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, hasta del 0.5% de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, hasta del 0.5% del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio,*

b) *El desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso, cuando la información requerida se refiera a estos conceptos y de acuerdo con las normas vigentes, deba conservarse y mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos.*

⁵ Modificado por el artículo 139 de la Ley 1607 de 2012.

⁶ Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006. El texto con los valores reajustados es el siguiente: Una multa hasta de 15.000 UVT.



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

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

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

3.4 La norma transcrita establece una sanción para los obligados a suministrar información tributaria y para aquellos a los que la Administración les ha solicitado informaciones o pruebas, cuando: i) no entregan la información dentro del plazo que debían hacerlo; ii) entregan información cuyo contenido presente errores y iii) suministran información distinta de la que se les pidió o estaban obligados a entregar.

3.5 Según ha precisado la Sala, los hechos que constituyen infracción son diferentes e independientes entre sí e implican acciones u omisiones de características distintas, pues, no es lo mismo no presentar la información, que presentarla tardíamente o con errores⁷.

3.6 Cabe agregar que al estudiar la exequibilidad del artículo 651 del Estatuto Tributario, la Corte Constitucional⁸ precisó que las sanciones que puede imponer la Administración, deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador.

⁷ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ. Bogotá, D.C., 30 de agosto de 2007. Radicación: 08001-23-31-000-2000-01446-01. Número interno: 15542. Actor: CORPORACIÓN EDUCATIVA MAYOR DEL DESARROLLO SIMÓN BOLÍVAR. Demandado: DIAN. En igual sentido ver sentencia del 20 de noviembre de 2008. C.P.: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ. Referencia: 73001233100020000348701. Número Interno 15041. Demandante: CORPORACIÓN CLUB DEPORTES TOLIMA. Demandado: DIAN.

⁸ Corte Constitucional, sentencia C-160 de 1998, M.P. Carmenza Isaza de Gómez



3.7 En concordancia con lo anterior, la Sala ha sostenido⁹ que en la sanción por no informar, el daño o perjuicio al fisco se configura en la medida en que las conductas que dan lugar a la infracción afectan la función de la DIAN, encaminada a efectuar los cruces de información necesarios para el control de los tributos, lo que permitiría aseverar que el tipo sancionatorio no es de resultado, sino de mera conducta, en la medida en que la omisión en que incurre el responsable de la información exógena infringe o desconoce la razón de ser de la norma, que apunta precisamente a un eficaz y eficiente ejercicio de la potestad de fiscalización tributaria.

3.8 Ahora bien, aunque la falta de entrega de información incide en las facultades de fiscalización y control para la correcta determinación de los tributos y sanciones y, en esa medida, puede considerarse potencialmente generadora de daño al fisco, principalmente sobre su labor recaudatoria, sin dejar de lado los consiguientes efectos negativos sobre las arcas públicas, tales omisiones sancionables no pueden medirse con el mismo rasero para fundamentar el daño inferido cuando no se entrega o se entrega extemporáneamente¹⁰.

3.9 Es así, porque mientras la falta de entrega afecta considerablemente la efectividad en la gestión y/o fiscalización tributaria, llegando incluso a imposibilitar el ejercicio de las mismas, la entrega tardía impacta la oportunidad en su ejercicio, de acuerdo con el tiempo de mora que transcurra, de manera que si este es mínimo no alcanza a obstruir con carácter definitorio el ejercicio de la fiscalización pero si, por el contrario, es demasiado prolongado, puede incluso producir el efecto de una falta absoluta de entrega.

3.10 Este criterio temporal en el cumplimiento de la obligación de informar pone de presente, igualmente, la actitud colaboradora del contribuyente¹¹ para que, de una parte, la autoridad tributaria reciba la información que le permite determinar las obligaciones impositivas sustanciales y, más allá de ello, para que pueda satisfacerse el objeto de las mismas, con el recaudo de los tributos debidos por la realización de los presupuestos previstos en la ley como generadores de aquellos, lo cual constituye la razón primordial para poner en marcha el aparato administrativo y su potestad fiscalizadora. No prospera el cargo

4. Gradualidad de la Sanción

⁹ Sentencia de 16 de marzo de 2001, Exp.11681, M.P. doctor Delio Gómez Leyva

¹⁰ Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 3 de junio de 2015, exp. 20476 C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

¹¹ La Circular No. 0131 de 2005 incluyó la actividad de colaboración desplegada por el contribuyente, así sea en forma extemporánea, entre los criterios para graduar la sanción.



4.1 Sin perjuicio de lo dicho en torno a la causación del daño, lo cierto es que en materia sancionatoria tiene plena aplicación el principio de proporcionalidad, por eso el *a quo* consideró que como los formatos se presentaron antes del pliego de cargos, procede la gradualidad de la sanción al 1% de los “costos y deducciones declarados” por el año gravable 2007. Se observa que para el efecto el *a quo* tomó como base la “totalidad de la información no suministrada” \$6.537.478.000 y le aplicó el 1% a título de sanción, para un total de \$65.374.780.

4.2 La DIAN, en el recurso de apelación, alegó que el actor presentó los formatos 1001, 1009, 1008, 1007 el día 1º de octubre de 2010, (dos años, 5 meses, 16 días después del plazo señalado por la Resolución 12690 de 2007), de los cuales el 1007 presenta errores y subsiste el error no corregido por el demandante, aspecto este que fue manifestado en la audiencia inicial celebrada el día 27 de mayo de 2013.

4.3 La Sala ha reiterado que “es evidente que cuando el artículo 651 del Estatuto Tributario utiliza la expresión ‘hasta el 5%’, se le está otorgando a la Administración un margen para graduar la sanción, pero esta facultad no puede ser utilizada de forma arbitraria”, por tanto corresponde al funcionario fundamentar su decisión de imponer el tope máximo con argumentos que deben atender no sólo los criterios de justicia y equidad, sino también los de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, tal y como fue expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998¹².

4.4 En el caso en estudio, está probado y aceptado por la demandada que la actora presentó el 1º de octubre de 2010, esto es, antes del pliego de cargos del 28 de octubre de 2010, los formatos 1001- Información de pagos o abonos en cuenta¹³, 1009- Información del saldo de los pasivos a 31 de diciembre de 2007¹⁴, 1008 - Información de los deudores activos a 31 de diciembre de 2007¹⁵, y 1007 - Información de los ingresos recibidos en el año¹⁶, de los cuales el formato 1007 presenta errores.

¹² Sentencias de 20 de abril del 2001, exp. 11658, 20 de febrero y 4 de abril del 2003, exps. 12736 y 12897, 15 de junio del 2006, exp. 2003-00453-01, y 26 de marzo del 2009, exp. 16169.

¹³ Folio 144 exp.

¹⁴ Folio 147 exp.

¹⁵ Folio 149 exp.

¹⁶ Folio 151 exp.



4.5 La Sala anota que el formato 1011 no obra en el expediente; sin embargo, en el pliego de cargos, la liquidación oficial y en la contestación a la demanda, la DIAN aceptó que fue presentado.¹⁷

4.6 Si bien la DIAN alega que el formato 1007 presenta errores, se trata de una conducta sancionable diferente; por esto debía expedirse un nuevo pliego de cargos y, en consecuencia, no se puede desconocer su presentación en este proceso sancionatorio.

4.7 En esas condiciones, toda vez que los formatos fueron entregados antes de notificarse el pliego de cargos, cabe graduar la sanción al 0.5% de la información entregada, debido a que la demandante saneó la omisión cuando apenas empezaba la actuación administrativa.] (2)

4.8 Conforme con lo anterior, se modifica la sentencia apelada en cuanto al restablecimiento del derecho; en consecuencia, según los criterios expuestos, la sanción por no informar se determina así:

LIQUIDACIÓN DE LA SANCIÓN CONSEJO D E ESTADO						
No.	Literal Artículo 631 del Estatuto Tributario	Artículo Resolución 12690 de 29 de octubre de 2007	Formato	Nombre de formato	Valor Información ¹⁸	Sanción
1	Literal e	Artículo 4	1001	Información de pagos o abonos en cuenta	\$1.780.577.000	0.5% \$8.902.885

¹⁷ En el pliego de cargos se dijo "consultado los sistemas informáticos el 01 de octubre del 2010 presenta los formatos 1001,1005,1006,1007,1008,1009 y 1011" (fl. 165). Resolución sanción folio 19 y escrito de contestación de la demanda Folio 90 exp.

¹⁷ Folios 163 al 170 exp.

¹⁸ Folio 168 exp.



2	Literal f	Artículo 8	1007	Información de los ingresos recibidos en el año	\$1.812.161.000	0.5% \$9.060.805
3	Literal i	Artículo 11	1008	Información de los deudores de los créditos activos a 31 de diciembre de 2007	\$378.930.000	0.5% \$1.894.650
4	Literal h	Artículo 10	1009	Información de los saldos de los pasivos a 31 de diciembre de 2007	\$428.797.000	0.5% \$2.143.985
5	Literal i	Artículo 12	1011	Declaraciones tributarias	\$2.136.597.000	0.5% \$10.682.985
11	Valor de la información entregada [No. 1,2,3,4,5]				\$6.537.478.000	
12	Porcentaje de la sanción por no entregar la información (literal a), inciso primero del artículo 651 E.T. Hasta del 5%					0.5%
13	Total sanción por no suministrar información [\$0.5%]					\$32.685.000



5. Condena en costas y agencias en derecho

5.1 Por último, la Sala advierte que el actor incluyó como una de las pretensiones de la demanda, que se condene en costas a la entidad demandada.

El Tribunal, en la sentencia apelada, señaló que se condena en costas a la parte vencida, DIAN, acorde con lo estipulado en el Código de Procedimiento Civil y tasó las agencias en derecho en el 3% de las pretensiones reconocidas al actor.

En el recurso de apelación, la demandada solicitó exonerar a su representada de las costas y agencias en derecho a las que se le condenó en la sentencia del Tribunal.

5.2 El artículo 188 del CPACA consagra:

“CONDENA EN COSTAS. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil.

La normativa aplicable a los asuntos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, en materia de costas, establece la regla, según la cual, en la sentencia, el juez debe pronunciarse sobre la condena en costas, con excepción de los asuntos de interés público; además, señala que la liquidación y ejecución se regirán por lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil.

5.3 La Ley 1564 de 2012, en el artículo 365, señala las reglas para su determinación, así:

“1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.



“Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

“2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.

“3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.

“4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.

“5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

“6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.

“7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.

“8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.



“9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción.”

5.4 En el presente asunto, se está ante la circunstancia prevista en el numeral 5º, dado que el Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados, nulidad que se confirmará por esta Corporación.

5.5 Sin embargo, tal circunstancia está sujeta a la regla del numeral 8, según la cual solo habrá lugar a condenar en costas cuando, en el expediente, aparezcan causadas y, siempre y cuando, estén probadas¹⁹.

5.6 Sobre el particular la Corte Constitucional en sentencia C-157 del 21 de marzo de 2013²⁰, señaló lo siguiente:

“La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366, se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley. De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra”.

En el caso concreto no existe prueba de la cual se pueda establecer erogación alguna por condena en costas que justifique su imposición, razón suficiente para negarlas.

¹⁹ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 5 de marzo de 2015, exp. 20585, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁰ M.P. Mauricio González Cuervo



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,

FALLA

PRIMERO. MODIFÍCASE el numeral 2 de la sentencia dictada por el Tribunal Administrativo del Magdalena el 27 de mayo de 2013, que resolvió el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por el señor JULIO CÉSAR GIL JIMÉNEZ, contra la DIAN, el cual quedará así:

2. A título de restablecimiento del derecho, se declara que la sanción por no informar a cargo del señor JULIO CÉSAR GIL JIMÉNEZ corresponde a la suma de \$32.685.000.

SEGUNDO. REVÓCASE el numeral 4 de la sentencia apelada que quedará así: NIÉGASE la condena en costas.

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

CUARTO. Reconócese personería a la abogada Olga Lucía Rodríguez López, como apoderada de la DIAN, de acuerdo con los documentos visibles en los folios 358 a 362 del expediente.

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

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



MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidenta de la Sección

(Ausente con excusa)

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

