

## CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCION CUARTA

**Bogotá D.C., Junio primero (1) de dos mil dieciséis (2016)**

**Radicación: 730012333000201300205-02 (21128)**

**Demandante: ÁNGEL ALBERTO TOVAR JARAMILLO**

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

**Referencia: Sanción por no presentar información año gravable 2008.**

**Identidad de los actos, graduación de la sanción, reducción de la sanción**

**CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

### SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN- y por el señor ÁNGEL ALBERTO TOVAR JARAMILLO, contra la sentencia del 16 de mayo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, que dispuso:

“PRIMERO. DECLÁRASE la nulidad parcial de la Resolución No. 092412011000191 del 28 de noviembre de 2011, y No. 900.281 del 14 de diciembre de 2012, expedida por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO. DETERMINASE que la sanción que debe cancelar el contribuyente ANGEL ALBERTO TOVAR JARAMILLO es del 2.5% correspondiente a ciento cincuenta y dos millones ochocientos cincuenta y siete mil quinientos (sic) (\$152.857.500), por no reportar en tiempo la información exógena tributaria correspondiente al año gravable 2008.

TERCERO. NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: De conformidad con el artículo 188 del C.P.C.A., CONDÉNASE en costas a la DIAN, en un salario mínimo legal mensual vigente, por Secretaría Liquidense.

### ANTECEDENTES

#### 1. Hechos de la demanda

1.1. El señor Ángel Alberto Tovar Jaramillo tenía plazo para presentar la información en medios electrónicos (exógena) por el año gravable 2008, hasta el 6 de abril de 2009.

1.2. El 3 de enero de 2011, el contribuyente presentó la información en medios electrónicos por el año gravable 2008, en los formatos 1001, 1003, 1007, 1008, 1009, 1011 y 1012.

1.3. El 13 y 15 de enero de 2011, presentó corrección a los formatos 1001, 1007, 1008, 1009, 1011 y 1012.

1.4. El 15 de junio de 2011 la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Ibagué profirió el Pliego de Cargos No. 092382011000065, mediante el cual propuso imponer sanción por suministro extemporáneo de la información exógena correspondiente al año gravable 2008.

1.5. El 15 de julio de 2011, el contribuyente radicó escrito de descargos, solicitando se modifique la sanción a la suma de \$30.571.472 resultante de aplicar el 0.5% (tarifa que establece la Resolución 11774 de 2005), de la información suministrada en forma extemporánea (\$6.114.294.422 valor base de sanción), suma que, a su vez, se le debe aplicar la sanción reducida del 10% para un total de \$3.057.000, valor pagado con recibo oficial de pago de Impuestos Nacionales.

1.6. El 28 de noviembre de 2011, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos profirió la Resolución Sanción No. 092412011000191, desestimando los descargos formulados por el contribuyente.

1.7. Contra el anterior acto, el señor Ángel Alberto Tovar Jaramillo interpuso recurso de reconsideración, que fue decidido por la Resolución No. 900.281 de 14 de diciembre de 2012, que confirmó la resolución sanción.

## 2. Pretensiones

Las pretensiones según la reforma a la demanda son las siguientes:

“1. Se declare la Nulidad de la operación administrativa que culminó con los Actos Administrativos que a continuación menciono por cuanto a través del primero de ellos se impuso a mi poderdante sanción por “haber suministrado información exógena del año gravable 2008 de manera EXTEMPORÁNEA ...” (mayúsculas fijas, subrayados y negrillas fuera de texto); mientras que en el segundo se confirmó “sanción POR NO ENVIAR información en medio magnético por el año gravable 2008 ...” y porque al momento de determinar el monto de la sanción no se tuvo en cuenta los postulados de la Sentencia C-160 de 1998 por medio de la cual la Honorable Corte Constitucional se pronunció en el sentido de que el monto de la sanción debe ser proporcional al daño ocasionado a La Nación. Tales Actos son:

- a). Resolución Sanción número 092412011000191 del 28 de Noviembre de 2011.
- b). Resolución 900.281 del 14 de Diciembre de 2012, por medio de la cual se decide un Recurso de Reconsideración.

2. Se declare la nulidad de los Actos Administrativos individualizados en los literales a) y b) de la declaración inmediatamente anterior.

3. A título de Restablecimiento del Derecho, se revoquen los Actos Administrativos individualizados en los literales a) y b) de la declaración primera.

4. Que a título de Restablecimiento del Derecho y como consecuencia de la primera y segunda pretensiones se reconozca y declare que mi poderdante sólo estaba obligado a cancelar una sanción en cuantía de TRES MILLONES CINCUENTA Y SIETE MIL PESOS (\$3.057.000) MDA CTE.

5. Que se condene a la demandada a cancelar las costas y Agencias en Derecho que se originen en el presente proceso.

## 3. Normas violadas y concepto de la violación

El demandante citó como normas violadas los artículos 29 y 228 de la Constitución Política; 683, 706, 745 y 779 del Estatuto Tributario; Circular 131 de 4 de noviembre de 2005 y la Sentencia C-160 de 1998.

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

## 3.1. Violación de los artículos 29 y 228 de la Constitución Política

3.1.1. La resolución que resuelve el recurso de reconsideración violó el debido proceso, porque se le sancionó por errores en la información, aspecto que no se le indicó en el pliego de cargos, ni en la resolución sanción, determinando un hecho nuevo, sin que se le brindara la oportunidad de debatirlo en etapa precedente.

Desde el principio se le había investigado por haber suministrado información exógena del año gravable 2008 de manera extemporánea, y en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración lo que confirma es una sanción por no enviar información en medio magnético por el año gravable 2008, circunstancia muy diferente.

3.1.2. Fue defectuosa la valoración del acervo probatorio por parte de la Administración, porque desde el inicio existía la posibilidad de una graduación justa y equitativa de la sanción, atendiendo a la capacidad patrimonial del demandante y, además, porque cumplió con su deber de reportar información en medios electrónicos.

3.1.3. No se probó el daño presuntamente ocasionado, por lo tanto, se debió graduar la sanción impuesta, y aplicar el principio in dubio pro contribuyente, plasmado en el artículo 745 del Estatuto Tributario.

3.1.4. Los argumentos de la Administración respecto a que la información extemporánea impidió la labor de fiscalización y control para efectuar los cruces de información con terceros, no son ciertos, por cuanto la demandada no utilizó los términos y oportunidades procesales para fiscalizar consagrados en los artículos 706, 714 y 779 ibídem.

## 3.2. Violación de los artículos 683, 706, 745 y 779 del Estatuto Tributario

3.2.1. Se violó el artículo 683 ídem, por cuanto el monto de la sanción propuesta excede en un 25.96% el patrimonio líquido del contribuyente a 31 de diciembre de 2008, máxime cuando los funcionarios de la Administración jamás efectuaron medición alguna del presunto daño que le causó a la demandada, o si lo hicieron no se le dio traslado, para que ejerciera su derecho de contradicción.

De acuerdo con la sentencia C-160 de 1998 de la Corte Constitucional, las sanciones que impone la Administración deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad, los cuales tienen fundamento en el principio de equidad consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política, que debe ser observado obligatoriamente por los funcionarios encargados de su aplicación.

3.2.2. La Administración debió aplicar el artículo 706 del Estatuto Tributario, y proceder a notificar y practicar inspección tributaria, tendiente a la verificación de las obligaciones impositivas de los proveedores del demandante por el año gravable 2008, cosa que no hizo, y pretende ahora derivar un beneficio a partir de su propia negligencia.

La entidad demandada tuvo tiempo suficiente para suspender los términos de firmeza de las declaraciones de renta y complementarios de los proveedores del demandante, y así adelantar los procesos de fiscalización, y comprobar el nivel y grado de cumplimiento de las obligaciones, lo que no hizo, motivo por el cual no se comprobaron los perjuicios presuntamente causados por el contribuyente.

En el escrito de descargos el señor Tovar Jaramillo solicitó que con "... base en lo expuesto, se considere y modifique de tal forma la sanción referida en el respectivo expediente, con una sanción de \$30.571.472 resultante de aplicar el 0.5% (tarifa que establece la Resolución 11774 de 2005), de la información suministrada en forma extemporánea (\$6.114.294.422 valor base de sanción), suma que a su vez se reduce al 10% en respuesta al pliego de cargos para un total de \$3.057.000, valor cancelado con Recibo Oficial de Pago de Impuestos nacionales de fecha 15 de julio de 2011 ..."

3.3. Circular 131 de 4 de noviembre de 2005 proferida por la División de Representación Externa de la DIAN

3.3.1. Se violó la citada circular, por cuanto en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración la Administración manifestó que en la graduación de la sanción se debe evaluar la actividad de colaboración del contribuyente, así sea en forma extemporánea, sin embargo, el demandante presentó la información extemporánea y no fue graduada la sanción.

#### 4. Oposición

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

No es procedente alegar que para imponer la sanción se debe tener en cuenta la capacidad económica del contribuyente, porque ello hace referencia al pago del impuesto o tributo y, no tiene que ver con la sanción por omisión en el cumplimiento de obligaciones de carácter accesorio.

Tampoco es de recibo el argumento referente al tiempo en que persistió la omisión, pues el hecho sancionable es el incumplimiento de un deber legal, y el término que dure la omisión es irrelevante.

Lo que la ley si establece es el beneficio de la reducción de la sanción, siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 651 del Estatuto Tributario, que en el presente caso no se cumplen porque el contribuyente no acreditó el pago del 10% o 20% de la sanción, y hace una reducción a motu proprio aplicando una tarifa sobre una base que no corresponde.

La omisión no fue subsanada, porque debió presentar la información en la fecha y con las especificaciones técnicas establecidas en la Resolución No. 3847 de 30 de abril de 2008, para las personas que se encuentran obligadas a suministrar información por el año gravable 2008.

En cuanto a la gradualidad de la sanción, dice que se aplicó conforme a lo establecido en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 1 de la Resolución No. 11774 de 7 de diciembre de 2005, enmarcada en el comportamiento del contribuyente, que no cumplió con el deber formal en la fecha y forma indicada en la Resolución No. 3847 de 30 de abril de 2008.

#### *SENTENCIA APELADA*

El Tribunal Administrativo del Tolima, mediante sentencia del 16 de mayo de 2014, declaró la nulidad parcial de los actos demandados.

Como fundamento de la decisión, expuso lo siguiente:

La Administración acertó al sancionar al demandante, por cuanto presentó la información exógena el 3 de enero de 2011, es decir, de manera extemporánea, toda vez que tenía plazo hasta el 6 de abril de 2009.

Teniendo en cuenta la sentencia C-160 de 1998 de la Corte Constitucional, la facultad sancionadora debe darse dentro de los límites de la equidad y la justicia. Luego, las sanciones que se impongan deben tener criterios de proporcionalidad y razonabilidad, que implican la observancia del hecho causado a la Administración para su determinación.

El artículo 651 del Estatuto Tributario prevé que la sanción será hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, lo que quiere decir que ese es el máximo a imponer y el 0.1% el mínimo, lo cual debe graduarse teniendo en cuenta la gravedad del hecho producido.



En el caso en estudio, el demandante presentó una conducta omisiva al no presentar a tiempo la información, que era necesaria para que la DIAN realizara los cruces de datos y la ubicación de los contribuyentes.

Sin embargo, el A quo consideró que la sanción impuesta por la Administración era excesiva, toda vez que no se graduó, aplicando la pena máxima a una conducta que no contiene ánimo defraudatorio, sino que se trata de datos relacionados con terceros, lo que no advierte la intención de evadir o defraudar a la DIAN.

Citó jurisprudencia<sup>1</sup> respecto de la graduación de la sanción y advirtió que se debe tasar con base en los principios de justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad, por lo que se aplicó una sanción equivalente a la mitad de la impuesta por la entidad, esto es el 2.5%, lo que arroja una suma de \$152.857.500.

## RECURSO DE APELACIÓN

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

El demandante fundamentó el recurso de apelación así:

La sentencia apelada guardó silencio frente al cargo de ausencia absoluta del principio de identidad, entre la resolución que resolvió el recurso de reconsideración que “confirma la sanción por no enviar información” y la resolución sanción que “impuso sanción por extemporaneidad en la entrega de la información”, conductas completamente diferentes.

Advirtió que la Administración confirmó una sanción que jamás le fue impuesta al contribuyente, omitió pronunciarse respecto a la que ya le habían impuesto, lo que podría enmarcarse en el supuesto del artículo 734 del Estatuto Tributario, sobre el silencio administrativo positivo.

En cuanto a la tasación de la sanción determinada por el A quo, manifestó que en parte alguna de la sentencia aparece la graduación o dosificación de la citada “gravedad del hecho producido”, es una apreciación subjetiva, y que no se comparte, lo que se aprecia es una inadecuada valoración de las pruebas obrantes en el proceso.

Reitera los demás cargos expuestos en la demanda.

La demandada fundamentó el recurso de apelación así:

La graduación de la sanción impuesta por la Administración obedeció a la aplicación del artículo 1 de la Resolución No. 11774 de 7 de diciembre de 2005.

De manera que debe mantenerse la sanción en el 5% fijada por la DIAN, por cuanto el contribuyente presentó la información requerida de forma extemporánea, tal como lo establece la anterior resolución.

En cuanto a la condena en costas a la DIAN, consideró que no es procedente debido a que se actuó con apego a las normas vigentes, y en ningún momento existió por parte de los funcionarios de la entidad, temeridad o mala fe en las actuaciones adelantadas.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

El demandante no presentó alegatos de conclusión.

---

<sup>1</sup> Sentencias de 5 de marzo de 1999 C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán (Expediente 9214) y 27 de agosto de 2009 C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz (Expediente 17025).

La demandada presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación y en la contestación de la demanda.

## CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto.

## CONSIDERACIONES

### 1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, le corresponde a la Sección determinar (i) si la Administración violó el derecho de defensa porque no hay identidad de los actos demandados respecto a la sanción impuesta; (ii) si la Administración no valoró la información presentada y no tasó la sanción con criterios de razonabilidad y proporcionalidad; (iii) reducción de la sanción y (iv) si procede la condena en costas efectuada por el Tribunal.

### 2. Violación del derecho de defensa porque no hay identidad de los actos administrativos respecto a la sanción impuesta

2.1. Conforme con el artículo 651 del Estatuto Tributario, la sanción se puede imponer mediante resolución independiente, previa formulación del pliego de cargos, acto previo establecido por la ley que informa al contribuyente la imputación que le hace la Administración, la cual debe ser conocida por éste para ejercer su derecho de defensa.

2.2. Con fundamento en los anteriores presupuestos, la Sala ha sostenido que las sanciones deben imponerse por los mismos hechos planteados en el pliego de cargos, puesto que si se sanciona por hechos distintos se desconoce el debido proceso, dado que el administrado no tiene la oportunidad de ejercer su derecho de defensa<sup>2</sup>.

### 2.3. En este caso, se verifican los siguientes hechos:

La DIAN formuló pliego de cargos al actor por:

“En razón de que el contribuyente obligado a presentar la información en medios electrónicos dentro del plazo concedido en el artículo 18 de la Resolución No. 3847 del 30 de Abril de 2008, esto es hasta el día 6 de Abril de 2009 en relación con las operaciones económicas del año 2007, de que trata la citada resolución, tal como se comprobó en la investigación, el contribuyente NO suministró la información requerida dentro del plazo establecido para ello ocasionando perjuicio al Estado como se planteó en el Considerando, se propone la imposición de la sanción de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario, en concordancia con la Resolución 11774 de 2005.

El contribuyente investigado incurrió en la conducta sancionable prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario la Resolución 11774 de diciembre 7 de 2005, al suministrar la información a que estaba obligado en forma extemporánea, es decir con posterioridad al plazo señalado en la Resolución No. 3847 de 30 de Abril de 2009, correspondiente al año gravable 2008 ...”<sup>3</sup> (Negrilla fuera de texto).

La Resolución Sanción No. 092412011000191 de 28 de noviembre de 2011, concluyó que:

---

<sup>2</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. sentencias de 6 de agosto de 1998, C.P. Delio Gómez Leyva, Exp. 9886; de 14 de abril de 2000, C.P. Germán Ayala Mantilla; 2 de noviembre de 2001, C.P. Ligia López Díaz, Exp. 12283 y de 17 de julio de 2014, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, exp. 19212.

<sup>3</sup> Folios 64-71

“La razón principal por la cual se impone la presente sanción es porque el contribuyente al no suministrar la información dentro de la oportunidad legal requerida, contenida en el artículo 631 del Estatuto Tributario, y en la Resolución 3847 del 30 de Abril de 2008 la cual fue modificada parcialmente con Resoluciones No. 07612 de Agosto 19 de 2008 y 10404 del 28 de octubre de 2008, impidió que la DIAN contara con la información necesaria para efectuar los cruces de información con terceros, es igualmente fuente principal para detectar omisos en las declaraciones tributarias, incumplimiento en la inscripción del RUT, inexactos en las informaciones y declaraciones tributarias, etc, en sí es una herramienta fundamental para el desarrollo y ejecución de las funciones de fiscalización y que afectan de manera negativa la adecuada administración de los tributos.

## RESUELVE:

ARTICULO PRIMERO: Imponer Sanción al contribuyente TOVAR JARAMILLO ANGEL ALBERTO, con NIT 14.229.954-7, de acuerdo con el artículo 651 del estatuto tributario, por haber suministrado la información exógena del año gravable 2008 de manera extemporánea, de que trata el artículo 631 del mismo estatuto y Resolución 3847 del 30 de Abril de 2008 la cual fue modificada parcialmente con Resoluciones No. 07612 de Agosto 19 de 2008 y 10404 del 28 de octubre de 2008; con la suma de TRESCIENTOS CINCO MILLONES SETECIENTOS QUINCE MIL PESOS MDA/CTE (\$305.715.000); de conformidad con lo expuesto en la parte considerativa del presente acto administrativo ...”.<sup>4</sup> (Negrilla y subraya fuera de texto).

En la Resolución 900.281 de 14 de diciembre de 2012, - por la cual se resolvió el recurso de reconsideración-, la Dirección de Gestión Jurídica de la Unidad Administrativa Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales estableció:

“...

En este caso consultado por la Coordinación de Secretaría de esta Subdirección el sistema informático, se estableció que obran como presentados los formatos con extemporaneidad superior a los dos años y uno de ellos presenta error, por lo que está probado que no fue presentada la información en debida forma, (folios 102 en adelante), luego no se hizo en forma íntegra, correcta y completa, y la falta de colaboración del contribuyente es evidente, por tanto no cesó el daño ocasionado para poder efectuar cruces de información para la determinación de impuestos y demás aspectos estadísticos, motivo por el que existe evidencia para no graduar la tarifa de la sanción impuesta y por el que no se modifica la aplicada del cinco por ciento (5%), en concordancia con el artículo 1º de la Resolución No. 11774 del 7 de diciembre de 2005, que establece:

...

En virtud de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, el Consejo de Estado, las circulares y conceptos de la DIAN regulan la forma de graduar según las circunstancias de cada caso, no existe contradicción entre el actuar de la administración ya que no existió plena colaboración del contribuyente, al no presentar la información dentro del término establecido y con error en un formato.

...

La conducta en que incurre un contribuyente cuando omite los plazos para presentar la información exógena conlleva a coartar la legítima atribución constitucional y legal de la Administración para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales cuyas facultades ejerce en virtud de lo previsto en los artículos 684 y 688 del Estatuto Tributario.

...

## RESUELVE:

---

<sup>4</sup> Fls. 83-92

ARTICULO PRIMERO: CONFIRMAR la Resolución Sanción No. 092412011000191 del 28 de noviembre del 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué, mediante la cual se impuso sanción por no enviar información en medio magnético por el año 2008 al contribuyente ANGEL ALBERTO TOVAR JARAMILLO NIT 14.229.954-7, por los motivos expuestos en la parte considerativa de la presente resolución...”<sup>5</sup> (Negrilla fuera de texto)

2.4. Para la Sala el anterior cotejo deja en claro que la razón por la cual la Administración impuso al contribuyente la sanción por no enviar información en medio magnético por el año 2008, es que no suministró la información a que estaba obligado, en el término establecido por la Resolución 3847 del 30 de abril de 2008.

Además, tomó como base para imponer la sanción las sumas respecto de las cuales no se suministró la información en los plazos establecidos para ello, en un porcentaje del 5%.

2.5. Si bien la Administración de Impuestos indica que la información presenta errores, esta precisión la hace para justificar su decisión de no tomar en consideración la información entregada extemporáneamente.

2.6. Respecto a que en la parte resolutive de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, la DIAN confirmó la resolución sanción “mediante la cual se impuso sanción por no enviar información en medio magnético por el año 2008”, cuando lo procedente era consignar que se confirma la resolución sanción que se impuso por enviar la información extemporánea, para la Sala tal circunstancia no comporta que se esté sancionando por otro hecho y que el contribuyente no tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa, todo, porque de la lectura integral de los actos demandados se establece que la Administración siempre se refirió como hecho sancionable al no suministro de la información dentro del plazo establecido.

Con fundamento en lo anterior, el derecho de defensa del contribuyente no se desconoció porque el presupuesto de la sanción fue el incumplimiento del deber formal de entregar la información dentro de la oportunidad legal, hecho que incluso aceptó el actor.

**3.** La Administración no valoró la información presentada y no tasó la sanción con criterios de razonabilidad y proporcionalidad

3.1. 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 1998<sup>6</sup>.

3.2. Ahora bien, aunque la falta de entrega de información y la entrega tardía de la misma inciden en las facultades de fiscalización y control, para la correcta determinación de los tributos y sanciones, tales omisiones sancionables no pueden medirse con el mismo rasero para fundamentar el daño inferido<sup>7</sup>.

3.3. 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

---

<sup>5</sup> Fls. 107-112

<sup>6</sup> 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.

<sup>7</sup> 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



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 sí, por el contrario, es demasiado prolongado, puede incluso producir el efecto de una falta absoluta de entrega.

3.4. Este criterio temporal en el cumplimiento de la obligación de informar pone de presente, igualmente, la actitud colaboradora del contribuyente<sup>8</sup> 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.

3.5. En el caso en estudio, está probado que el actor no entregó en tiempo la información y antes de proferirse el pliego de cargos allegó la información correspondiente.

3.6. La Administración hizo referencia en los actos demandados a la información presentada extemporáneamente, pero argumentó que ello impidió la labor de fiscalización y control para efectuar los cruces de información con terceros, ocasionando perjuicios al Estado.

3.7. Respecto al perjuicio ocasionado al Estado, la Sala ha sostenido<sup>9</sup> 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.

Así, la omisión en la entrega de la información repercute en las facultades de fiscalización para la correcta determinación de los tributos y sanciones y, por esto, es potencialmente generadora de daño al fisco, principalmente sobre su labor recaudatoria, con los consecuentes efectos negativos sobre el erario público.

3.8. Ahora, si bien la DIAN no tomó en cuenta que la información fue presentada antes de que se proferiera el pliego de cargos para efectos de graduar la sanción, eso no implica que la actuación sea nula, porque la infracción no desapareció y lo que corresponde es su graduación.

3.9. En esas condiciones, como el demandante entregó la información antes de proferirse el pliego de cargos, la graduación de la sanción corresponde al 0.5%, como lo ha sostenido la Sala en casos similares<sup>10</sup>.

3.10. Conforme con lo anterior, la sanción por no informar se determina así:

Total Base Sanción	\$6.114.294.422
Porcentaje de la sanción (según art. 651 E.T. Inc 1 literal a)	0.5 %
Total Sanción (total base X porcentaje sanción) aproximado al múltiplo de mil	\$30.571.500

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> Sentencia de 16 de marzo de 2001, Exp.11681, C.P. Delio Gómez Leyva

<sup>10</sup> Sentencias de 22 de octubre de 2015, exp 20394, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

## 4. De la reducción de la sanción por no enviar información

4.1. De acuerdo con el artículo 651 del Estatuto Tributario, la sanción se reducirá al 10% de la suma determinada si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción<sup>11</sup>, o al 20% si se subsana dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación de la sanción.

Para su ejercicio se requiere que se cumplan los siguientes requisitos: i). Que se presente ante la Oficina que está conociendo de la investigación un memorial de aceptación de la sanción reducida ii) Se acredite el cumplimiento de la omisión y iii) Se acredite el pago o acuerdo de pago de la misma.

4.2. Para la Sala está claro que en el caso bajo análisis se dio cumplimiento a los requisitos, teniendo en cuenta que: i) Se presentó ante la Oficina que estaba conociendo la investigación, memorial radicado el 15 de julio de 2011, con el que contestó el pliego de cargos y aceptó como sanción la suma de \$30.571.472 resultante de aplicar el 0.5% al monto de la información suministrada en forma extemporánea, ii) Se acreditó el cumplimiento de la omisión<sup>12</sup> iii) Anexó recibo de pago Formulario No. 4907027836371 por valor de \$3.057.000<sup>13</sup>, que corresponde al 10% de la sanción.

4.3. Por lo expuesto, es procedente la reducción de la sanción al 10%, por encontrarse demostrado el cumplimiento de los requisitos previstos para el reconocimiento de tal beneficio.

## 5. Condena en costas y agencias en derecho

Total Base Sanción	6.114.294.422
Porcentaje de la sanción	0.5 %
Total Sanción	30.571.472
Reducción de la Sanción	10%
Total Sanción Reducida	3.057.147
Aproximación al múltiplo de mil más cercano <sup>14</sup>	3.057.000

5.1. El Tribunal, en la sentencia apelada, señaló: “CUARTO: De conformidad con el artículo 188 del C.P.A.C.A., CONDÉNASE en costas a la DIAN, en un salario mínimo legal mensual vigente, por Secretaría Líquidese”.

5.2. En el recurso de apelación, la demandada solicitó que se le exonere de las costas a las que se le condenó en la sentencia del Tribunal.

5.3. 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.”

5.4. 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.

5.5. 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.

<sup>11</sup> Sentencia de 06 de noviembre de 2014, exp 20344, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>12</sup> Folios 12-32 c.p.; 86 y 90 c.p.

<sup>13</sup> Folio 82 c.p.

<sup>14</sup> Artículo 802 del Estatuto Tributario

“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.”

5.6. En el presente asunto, se está ante la circunstancia prevista en el numeral 5<sup>o</sup>, dado que se declarará la nulidad parcial de los actos demandados.

5.7. 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 probadas<sup>15</sup>.

5.8. Sobre el particular la Corte Constitucional en sentencia C-157 del 21 de marzo de 2013<sup>16</sup>, 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”.

5.9. En el caso concreto no existe ningún medio de prueba del cual se pueda establecer erogación alguna por ese concepto que justifique la condena impuesta a la DIAN en primera instancia, como tampoco para que en esta instancia se profiera esa condena a alguna de las partes.

---

<sup>15</sup> 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.

<sup>16</sup> M.P. Mauricio González Cuervo



En atención a las consideraciones expuestas, se confirmará el numeral primero de la sentencia apelada, se modificará el numeral segundo de la misma, a fin de que en el restablecimiento del derecho se declare que la sanción a cargo del demandante es la suma de \$3.057.000, suma que pagó el contribuyente con recibo oficial de pago presentado el 15 de julio de 2011 y se revoca el numeral cuarto en cuanto condenó en costas a la Administración de Impuestos. En su lugar se niega la condena en costas en las dos instancias.

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**

1.- Por las razones expuestas, se CONFIRMA el numeral primero de la sentencia del 16 de mayo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, que declaró la nulidad parcial de la Resolución No. 092412011000191 del 28 de noviembre de 2011, y No. 900.281 del 14 de diciembre de 2012, expedida por la DIAN, conforme con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

2.- Se MODIFICA el numeral segundo de la sentencia apelada, a fin de declarar como restablecimiento del derecho, que la sanción por no presentar información a cargo del demandante asciende a la suma de Tres Millones Cincuenta y Siete mil pesos (\$3.057.000 M/c), suma que fue pagada el 15 de julio de 2011 con recibo oficial.

3.- Se REVOCA el numeral cuarto de la sentencia apelada, en su lugar: No se condena en costas en las dos instancias.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE  
VALENCIA  
Presidenta de la Sección**

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**