

CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA

Bogotá D.C., seis (6) de julio de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 25000-23-37-000-2013-00135- 01 [21716]

Actor: ARMANDO MORENO GONZÁLEZ

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Sanción por no informar en medios magnéticos – 2008

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante y la demandada contra la sentencia de 2 de octubre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

“PRIMERO. DECLÁRESE (sic) la nulidad parcial de la Resolución No. 322412011000523 del 22 de agosto de 2011 y de la Resolución No. 900.227 del 19 de junio de 2012, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho fíjese (sic) como sanción por no enviar información en medio magnético a cargo del (sic) Armando Moreno González por el año gravable 2008, la suma de \$24.130.845, por cuanto se acreditó un pago de \$960.000; determinase como saldo a pagar por concepto de sanción la suma de \$23.170.845, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO. No se condena en costas y agencias en derecho.

[...]”¹

ANTECEDENTES

El 11 de febrero de 2011, la DIAN formuló pliego de cargos a ARMANDO MORENO GONZÁLEZ, porque no presentó información en medios magnéticos por el año gravable 2008 y propuso la imposición de la sanción máxima de \$290.580.000, con fundamento en el artículo 651 del Estatuto Tributario².

El 28 de marzo de 2011, respondió el pliego de cargos y manifestó su inconformidad con la base y la tarifa aplicadas para el cálculo de la sanción. A dicho escrito anexó las constancias de presentación de la información correspondiente a los formularios 1001, 1003, 1007, 1008, 1009, 1011 y 1012, así como el recibo oficial de pago por \$960.000, por concepto de la sanción reducida, que calculó con base en los ingresos netos que registró en la declaración de renta del año gravable 2008³.

¹ Folios 169 a 192 c.ppal

² Folios 10 a 17 c.a

³ Folios 21 a 49 c.a

Por Resolución Sanción 322412011000523 de 22 de agosto de 2011, la DIAN impuso al actor la sanción propuesta en el pliego de cargos por \$ 290.580.000 y le negó la sanción reducida por \$960.000⁴.

Previa interposición del recurso de reconsideración contra la resolución sancionatoria⁵, el 25 de octubre de 2012 la DIAN notificó la Resolución 900.227 de 27 de septiembre de 2012, que confirmó el acto recurrido⁶.

DEMANDA

ARMANDO MORENO GONZÁLEZ, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERA: Que se sirva el Honorable Tribunal declarar la Nulidad de las Resoluciones Sanción No. 322412011000523 de fecha 22 de agosto de 2011 y la Resolución No. 900.227 del 27 de septiembre de 2012, mediante la cual se decidió el Recurso de Reconsideración contra la Resolución sanción, proferidas por la División de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en contra del contribuyente ARMANDO MORENO GONZÁLEZ identificado con la cédula de ciudadanía número 19.159.227.

SEGUNDA: Que se sirva el Honorable Tribunal aceptar la sanción reducida a la que se acogió el demandante, de conformidad con el inciso quinto del artículo 651 del Estatuto Tributario, cancelada mediante recibo oficial de pago de impuestos nacionales No. 4907024599731 del 28 de marzo de 2011.

TERCERA: Que se sirva el Honorable Tribunal aceptar como base para tasar la sanción calculada sobre los ingresos netos del año gravable 2008, en valor de \$1.919.287.000.

CUARTA: Que se sirva el Honorable Tribunal aceptar como tarifa para aplicar la del 0.5%.

QUINTA: Que se sirva el Honorable Tribunal condenar en costas a la parte demanda (sic) de conformidad con la normativa vigente”

El actor citó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 1, 2, 6, 25, 29, 83, 230 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 631, 651 y 683 del Estatuto Tributario.
- Artículos 27 y 28 del Código Civil.

El concepto de la violación se sintetiza así:

La aceptación y pago de la sanción reducida por parte del actor se hizo en atención a la siguiente liquidación:

Valor de los ingresos netos año 2008	\$ 1.919.287.000
Tarifa	0,5%
Valor de la sanción plena	\$ 9.596.435
Sanción reducida al 10%	\$ 956.643
Valor pagado según recibo oficial de pago	\$ 960.000

⁴ Folios 60 a 67 c.a

⁵ Folios 69 a 82 c.a

⁶ Folios 86 a 95 c.a

Sin embargo, la administración tributaria no aceptó la liquidación anterior ni los eximentes de responsabilidad acreditados, como son haber subsanado la omisión y pagado la sanción reducida antes de la notificación de la resolución sanción. Por el contrario, mantuvo la sanción determinada sobre una base equivocada y una tarifa excesiva.

La base sobre la cual la DIAN calculó la sanción por no presentar información en medios magnéticos de la vigencia fiscal 2008 no se adecúa a la infracción cometida, porque si la infracción consistió en no entregar dicha información, para cuantificar la sanción la Administración no podía tomar los datos de la declaración de renta del año gravable 2008, sobre todo, sin tener apoyo legal para presumir si los montos de la información omitida superaban los topes para estar obligado a informar.

Si no se cumple el deber de informar en medios magnéticos, la sanción aplicable es hasta el 0.5% de los ingresos netos, de acuerdo con el artículo 651 del E.T. Sin embargo, la DIAN aplicó el 5% del total de la información que no se suministró.

Además, la demandada aplicó una tarifa incorrecta, pues a pesar de que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha precisado que de acuerdo con el artículo 651 del E.T la Administración puede graduar la sanción, impuso la máxima sanción prevista en dicha norma.

La gradualidad de la sanción debió aplicarse en consideración a que el actor no causó daño al Estado.

Igualmente, la Corte Constitucional es enfática en sostener que las sanciones deben imponerse con base en los principios de proporcionalidad y razonabilidad⁷, que no se cumplen en este asunto, porque la Administración ni siquiera probó la ocurrencia de algún daño.

Como con la respuesta al pliego de cargos y el recurso de reconsideración el actor acreditó el cumplimiento de todas las condiciones para acceder a la reducción de la sanción [al 10%], esta debió ser aceptada por la DIAN en los términos en los que la calculó y pagó el actor.

Los actos demandados son nulos porque no tuvieron en cuenta los criterios de proporcionalidad, equidad y justicia, pues el artículo 651 del E.T. establece la base de la sanción y el margen de flexibilidad dentro del cual, dependiendo de las circunstancias de cada caso, la Administración debe graduarla.

En consecuencia, la Administración no puede aplicar el porcentaje más alto por la simple ocurrencia de la conducta sancionable, ya que ello haría inoperante la norma [art. 651 del E.T.].

Si bien la infracción de consumó, el contribuyente allegó extemporáneamente la información omitida, con lo cual se puso en evidencia su interés de colaborar con la Administración, de manera que es procedente que la sanción se determine sobre la base de los ingresos netos, a la tarifa de 0.5%, lo que arroja una sanción reducida de \$960.000, que pagó el actor.

En la reforma a la demanda el actor manifestó que en la respuesta al pliego de cargos informó a la DIAN que parte de la información en medios magnéticos del año gravable 2008 se suministró por el Consorcio COD – Moreno y que la omisión se presentó solamente respecto de su información personal, que presentó extemporáneamente para acogerse a la sanción reducida. Sin embargo, en los actos administrativos demandados la DIAN guardó silencio sobre esta situación⁸.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

⁷ C-160 de 1998

⁸ Folios 101 a 102 c.ppal

La DIAN solicitó que se negaran las súplicas de la demanda por los motivos que se sintetizan así⁹:

No existe divergencia entre el demandante y la DIAN respecto a la obligación de presentar la información en medios magnéticos, pues en la respuesta al pliego de cargos y en el recurso de reconsideración el actor aceptó el incumplimiento de tal deber. Incluso, admitió que pagó la sanción reducida y se allanó al cargo formulado.

El actor no tiene derecho a la reducción de la sanción porque no subsanó la omisión. Ello, porque tres de los formularios suministrados con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, tuvieron errores, como lo confesó el actor en la demanda y en la reforma a esta.

Como la información presentada por el contribuyente con la respuesta al pliego de cargos no es correcta, la sola afirmación del actor no puede desconocer el daño causado al Estado, que se concreta en la imposibilidad de adelantar las labores de investigación y auditoría tributaria respecto del sancionado y de terceros, al igual que en la imposibilidad de ejercer las labores de fiscalización y realizar los estudios, estadísticas y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos.

El actor tampoco cumplió las reglas de aceptación de la información en medios magnéticos, pues el contenido y calidad de esta no es coherente con la declaración de renta del año gravable 2008 y las declaraciones de IVA y retenciones en la fuente de la misma vigencia fiscal.

Se impuso la máxima sanción debido a que la información suministrada por el demandante fue extemporánea y presentó inconsistencias, lo que impidió que la DIAN convalidara dicha información con la declaración de renta y las declaraciones de IVA presentadas voluntariamente por el actor.

La reducción de la sanción no es procedente por cuanto, a pesar de aceptar la sanción impuesta por la Administración, con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, el actor liquidó y pagó una sanción diferente, ya que cambió la base de liquidación y la tarifa.

El Consejo de Estado ha precisado que para acogerse a la reducción de la sanción el contribuyente no puede discutir la base de liquidación y el porcentaje de la sanción, pues esta potestad corresponde solo a la autoridad tributaria y a la jurisdicción contencioso administrativa¹⁰.

Además, la jurisprudencia ha precisado que para acogerse a la reducción de la sanción existen 2 procedimientos, con marcadas particularidades como se indica a continuación:

El primero se concreta en el cumplimiento de 3 requisitos: i) la presentación de un memorial en el que se acepte la sanción reducida; ii) subsanar la omisión antes de que se notifique la imposición de la sanción; y, iii) acreditar el pago o acuerdo de pago de la sanción reducida.

El segundo procedimiento consiste en que, en caso de estar en desacuerdo con la base de liquidación y el porcentaje, además de acreditar el pago de la sanción reducida y subsanar la omisión, el contribuyente debe

⁹ Folios 86 a 93 c.ppal

¹⁰ Sentencia de 26 de noviembre de 2009, exp. 17237, M.P. William Giraldo Giraldo

agotar los recursos de la vía administrativa. En este evento, el actor solamente está obligado a demostrar que subsanó la omisión y que pagó la sanción reducida.

Sin embargo, en la respuesta al pliego de cargos, el demandante, además, aceptó la sanción, pues se acogió al beneficio de sanción reducida. De la aceptación de la sanción por parte del actor se infiere su conformidad con los hechos planteados en el pliego de cargos, con lo cual se cumplió el fin principal del artículo 651 del E.T., de evitar la continuación del proceso de discusión y determinación de la sanción.

Contrario a lo manifestado por el actor, en los actos administrativos consta que la DIAN estudió y analizó la opción de gradualidad. No obstante, por no haber subsanado la omisión se impidió a la DIAN realizar las labores de investigación, mediante cruces de información [elemento estructural del daño causado al Estado], por lo que no se podía aplicar el beneficio.

La liquidación de la sanción partió de los datos de las declaraciones de renta, IVA y retenciones en la fuente del año gravable 2008, de manera que al contar con cifras ciertas [ya que no las objetó la DIAN], respecto de las cuales el actor no suministró información, la norma aplicable para tasar la sanción, es el inciso primero del literal a) del artículo 651 del E.T., es decir, “hasta el cinco por ciento (5%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró información”, que en este caso corresponde a \$5.811.597.000 y da lugar a una sanción de \$290.580.000.

No es aceptable el argumento de que el Consorcio COD – Moreno entregó parte de la información, pues el cumplimiento del deber de informar compete al actor como persona natural, quien, de manera voluntaria, registró en su denuncia privado los rubros necesarios para la determinación del impuesto sobre la renta del año gravable 2008. Por ello, dicha información es el soporte de los datos reportados por el declarante, no por el consorcio.

Adicionalmente, el derecho tributario no permite excepciones ni admite como causal exculpatoria que la información la presente una persona distinta a la obligada, como es el consorcio.

Contrario a lo afirmado por el demandante, los actos administrativos enjuiciados se encuentran ajustados a derecho, pues la sola afirmación del actor, sin prueba alguna, no permite obtener un fallo a su favor, en especial, sin elementos suficientes que acrediten la falsa motivación de los actos.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados con base en las consideraciones que se resumen a continuación¹¹:

El demandante no tenía derecho a la reducción de la sanción por las siguientes razones:

- Aunque en la respuesta al pliego de cargos manifestó que la información omitida la presentó el Consorcio COD - Moreno, en ausencia de norma que permita el cumplimiento de dicho deber por interpuesta persona o entidad distinta al informante responsable, la falta sigue sin subsanarse.
- El actor no acreditó que la información soporte de la declaración de renta del año gravable 2008 la entregó en forma idónea y completa.
- Se constató que a pesar de que en la respuesta al pliego de cargos el actor aceptó acogerse a la sanción impuesta por la Administración, unilateralmente redujo y graduó la sanción por no

¹¹ Folios 169 a 192

informar en medios magnéticos, proceder que es contrario al trámite para acogerse a la reducción de la sanción, puesto que no le es dable al contribuyente discutir el monto de la sanción si pretende acogerse a dicho beneficio¹².

Aun cuando la base de liquidación de la sanción es la del literal a) del artículo 651 del E.T., la DIAN se equivocó al imponer la sanción porque en la base de la sanción incluyó datos que, a pesar de su extemporaneidad, fueron entregados a la DIAN con ocasión a la respuesta al pliego de cargos.

En efecto, el 28 de marzo de 2011, el actor presentó los formatos 1001, 1003, 1007, 1008, 1009, 1011 y 1012, de los cuales solo los formatos 1001, 1009 y 1012 tienen anotación de error. Con base en lo anterior, la sanción debió liquidarse sobre el "Total Patrimonio Bruto" por \$1.608.723.000.

Debido a que la información válidamente entregada permitía a la DIAN ejercer su potestad de fiscalización y en los actos demandados no se estableció que la omisión de la información y la autoliquidación practicada por el contribuyente lesionó esa potestad, debe graduarse la sanción en el 1.5% de la información omitida. Es decir, que sobre la base de \$1.608.723.000, el 1.5% corresponde a \$24.130.845, que disminuido en lo que el demandante pagó [\$960.000], arroja un saldo a pagar de \$23.170.845, por concepto de la sanción.

No se impuso condena en costas porque el presente asunto es de interés público.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandante fundamentó el recurso de apelación así¹³:

El a quo no se pronunció sobre lo expuesto en el hecho 6 de la demanda, concerniente a que parte de la información fue entregada por el Consorcio - COD Moreno que, a su vez, fue aceptado como cierto por la DIAN.

La aceptación de este hecho es importante por cuanto en la demanda se alegó que la información entregada por el Consorcio no debía ser suministrada por el contribuyente, de acuerdo con el artículo 13 parágrafo 1 de la Resolución DIAN 3847 de 2008.

El Tribunal analizó la sentencia del Consejo de Estado que precisa los requisitos y procedimientos establecidos para que un contribuyente pueda acogerse a la reducción de la sanción¹⁴. Sin embargo, estimó que no se cumplían tales requisitos, para lo cual erró en la interpretación de los hechos porque debió tener en cuenta que el demandante no podía obviar la orden contenida en el artículo 13 de la Resolución 3847 de 2008, en cuanto que la información reportada por el consorcio en ningún momento debe ser suministrada por el consorciado.

En cuanto a los formularios que el a quo tuvo en cuenta como presentados con error, con base en los cuales efectuó un nuevo cálculo de la sanción al 1.5% del patrimonio bruto del año gravable 2008 [menor a la aplicada en los actos sancionatorios], así como a la nulidad parcial de las resoluciones demandadas, la sentencia apelada pasó por alto que se configuró una infracción diferente, que imponía a la DIAN la obligación de formular un nuevo pliego de cargos.

La DIAN apeló la decisión de primera instancia con fundamento en los siguientes argumentos¹⁵:

La sentencia incurre en un grave error al crear elementos para la aplicación de la reducción o gradualidad de la sanción que el legislador no contempló, pues en la normativa tributaria no está

¹² Sentencia de 26 de noviembre de 2009, exp. 17237, M.P. William Giraldo Giraldo

¹³ Folios 199 y 200 c.ppal

¹⁴ Sentencia de 26 de noviembre de 2009, exp. 17237, M.P. William Giraldo Giraldo

¹⁵ Folios 193 a 198 c.ppal

previsto que para acceder a los beneficios indicados, el contribuyente pueda presentar la información de manera fraccionada.

Si la información no está completa, no es correcta la afirmación del Tribunal de que los pocos formatos diligenciados por el actor permiten cumplir parcialmente con la función de la DIAN, pues con los fragmentos de información no se puede cumplir la función de fiscalización de la declaración del contribuyente ni hacer cruces de información frente a terceros.

En la actuación administrativa y en la etapa jurisdiccional se puso de presente que la información suministrada por el contribuyente no coincide con los datos registrados por él en la declaración de renta del año gravable 2008, ni con las declaraciones de IVA y retenciones en la fuente y que 3 formularios de los indicados en la respuesta al pliego de cargos arrojan error, porque no fueron diligenciados, es decir, que no existen. Esta situación fue aceptada por el actor en la demanda, la adición y en las posteriores etapas procesales.

No existe elemento probatorio alguno que faculte al Tribunal para aceptar como válida la información que la DIAN calificó de incompleta, incoherente y parcial. Incluso los defectos y yerros advertidos en dicha información impiden la aplicación de la gradualidad de la sanción porque el daño inferido al Estado no se ha superado.

El Tribunal no tuvo en cuenta que todos los formularios son el soporte de los renglones con base en los cuales se elaboró la declaración de renta objeto de auditoría y respecto de los cuales el legislador impuso al contribuyente el deber legal de suministrar información. Tampoco tuvo en cuenta que la declaración del impuesto sobre la renta no se confecciona por pedazos, ni se soporta en partes, porque cada uno de los elementos que la estructuran conforman un todo y ello impide que la sentencia pueda calificar como válida la información.

La sanción impuesta es procedente porque está probado que el actor no presentó la información y además no era válido reducir la sanción debido a que el contribuyente no cumplió los requisitos de procedibilidad de este beneficio en los términos del artículo 651 del E.T. Igualmente, porque el reporte de la información exógena demuestra que su remisión, además de extemporánea, fue incompleta, presenta datos erróneos o inexistentes en relación con la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008 y las declaraciones de IVA y retenciones sobre la renta de esa misma vigencia fiscal.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante no alegó de conclusión.

La DIAN reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación¹⁶.

El Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, la Sala determina la legalidad de los actos por los cuales la DIAN sancionó al actor por no informar en medios magnéticos por el año gravable 2008. En concreto, decide si el actor tenía derecho a la graduación de la sanción y a la reducción de esta, y, en caso afirmativo, en qué condiciones.

La Sala precisa que no es materia de discusión que el actor estaba obligado a suministrar información en medios magnéticos por el año gravable 2008. Asimismo, dadas las particularidades

¹⁶ Folios 211 a 215 c.ppal

del caso, reitera el criterio expuesto en las sentencias de 19 de febrero y 23 de abril de 2015, que abordaron el estudio de asuntos similares¹⁷.

El artículo 651 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

“Artículo 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) <Literal modificado por el artículo 55 de la Ley 6 de 1992> Una multa hasta de cincuenta millones de pesos (\$50.000.000.00), (15.000 UVT), 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 [...]

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 de 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.
[...]

El literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario prevé que serán sancionados con multa hasta de 15.000 UVT quienes no suministren información dentro del plazo establecido para ello, o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, según los siguientes criterios:

1. Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo extemporáneamente.
2. 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.

En el primer evento, la base de la sanción es el monto de la información exigida, y la multa puede imponerse hasta el 5% de dicha suma. En la segunda hipótesis, esto es, cuando no existe base para calcular la sanción o la información requerida carece de cuantía, la multa puede ser hasta del 0.5% de los ingresos netos y, en ausencia de estos, del patrimonio bruto del contribuyente o declarante. Así pues, no puede aplicarse el 0.5% de los ingresos netos cuando existe base para el cálculo de la multa.

¹⁷ Expedientes 20079 y 20355, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Ese margen de imposición, permite a la Administración graduar la sanción de acuerdo con los criterios de justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad dispuestos en materia sancionatoria, como lo precisó la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998¹⁸.

De otra parte, conforme con el artículo 651 del E.T., la sanción por no enviar información puede ser objeto de reducción al 10%, si la omisión es subsanada después de que se profiere el pliego de cargos y antes de que se notifique la imposición de la sanción, o al 20%, si la información es corregida dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tener derecho al beneficio de la reducción de la sanción es necesario que el obligado subsane la omisión, pague el valor de la sanción reducida y presente un escrito de aceptación de la sanción reducida [en el que acredite que subsanó la omisión y pagó o celebró acuerdo de pago de la sanción reducida].

En el caso en estudio, la Administración impuso al actor la sanción por no suministrar la información de que tratan los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario¹⁹.

Dicha norma autoriza al Director General de la DIAN para requerir información a los administrados con el fin de realizar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, sin desconocer las facultades legales de fiscalización e investigación otorgadas a esa entidad.

En virtud de la citada autorización, el Director General de la DIAN expidió la Resolución 3847 de 9 de mayo de 2008²⁰, por la cual estableció para el año gravable 2008 el grupo de obligados a suministrar la información a que se refieren los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario. Además, señaló el contenido, características técnicas y plazos para la entrega de la información [arts.18 y s.s.]

Como se señaló, el artículo 651 del E.T. 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, ii) no entregan la información dentro del plazo que debían hacerlo, iii) entregan información cuyo contenido presenta errores, y, iv) suministran información distinta de la que se les pidió.

Debido a que las conductas que constituyen infracción en términos del artículo 651 del E.T. son diferentes e independientes, las consecuencias que se derivan de cada una de estas, también son distintas. Así, en anteriores oportunidades, la Sala explicó que en los casos en que no se presenta la información o se suministra una diferente a la solicitada, la base de la sanción corresponde al monto total de la información que debió suministrarse. Pero, en el evento de la presentación extemporánea o de la entrega con errores de la información, la base de imposición es hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales la información exigida se suministró en forma errónea o extemporánea²¹.

Igualmente, la Sala ha manifestado que cuando la sanción se impone en resolución independiente es necesario dar traslado de los cargos al administrado, quien tiene un mes para responderlo y que el pliego de cargos es la imputación que la Administración hace al omiso, que debe ser conocida por este a fin de que pueda ejercer su derecho de defensa.

¹⁸ Entre otras, ver sentencias de 20 de abril del 2001, exp. 11658; de 20 de febrero y 4 de abril del 2003, exps. 12736 y 12897; de 15 de junio del 2006, exp. 2003-00453-01 y 26 de marzo del 2009, exp. 16169.

¹⁹ “Art. 631. Para estudios y cruces de información. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 684 y demás normas que regulan las facultades de la administración de impuestos, el director general de impuestos nacionales podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, una o varias de las siguientes informaciones, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos:
[...].”

²⁰ Modificada por las Resoluciones 7612 de 19 de agosto de 2008 y 10404 del 28 de octubre de 2008.

²¹ Sentencia de 30 de agosto de 2007, exp. 15542. M.P. Héctor J. Romero Díaz.

En tal virtud, y de manera coherente, la sanción debe imponerse por los mismos hechos planteados en el pliego de cargos, pues si se sanciona por hechos distintos, se desconoce el debido proceso, dado que el administrado no tiene la oportunidad de ejercer su derecho de defensa²².

En el recurso, el actor alega que el a quo no se pronunció sobre el argumento de que parte de la información (no dice cuál) fue entregada por el Consorcio - COD Moreno y que con fundamento en el artículo 13 párrafo 1º de la Resolución 4837 de 2008 no le era permitido al consorciado volver a presentar esa información.

Adicionalmente, sostiene que al reliquidar la sanción, la sentencia apelada pasó por alto que se configuró una infracción diferente, pues resolvió que la base de la sanción era la de la información de tres formularios que se presentaron con errores, con ocasión del pliego de cargos.

Frente al primer argumento del apelante, la Sala advierte que el a quo sí se pronunció, pues precisó que no existe norma que permita el cumplimiento del deber de informar por interpuesta persona o entidad distinta al obligado, por lo cual la infracción existió.

Dicha conclusión se respalda en esta instancia, pues además de que el deber de informar es personal, el artículo 13 párrafo 1º de la Resolución 3847 de 2008, no tiene el alcance que el demandante le da.

En efecto, lo que dicho párrafo prevé es que “En ningún caso la información reportada por el consorcio y/o unión temporal deberá ser informada por el consorciado y/o asociado”. Es decir, que al consorciado solo le compete informar lo que le corresponde en su calidad de tal y que al consorcio únicamente le corresponde entregar su propia información. Así, este párrafo corrobora que el deber de informar es personal e intransferible, sin que quede al arbitrio del obligado ceder o no ese deber.

En consecuencia, el actor estaba obligado a suministrar su información exógena por el año gravable 2008, pues ese deber no correspondía al Consorcio COD -Moreno.

Con base en la anterior conclusión, la Sala precisa lo siguiente:

El 25 de febrero de 2011, la DIAN notificó al demandante pliego de cargos en el que propuso imponer una sanción por no informar de \$290.580.000, correspondiente al 5% de la información dejada de suministrar por el año gravable 2008, esto es, la máxima sanción del artículo 651 literal a) del Estatuto Tributario. La base de la sanción propuesta fue la información suministrada por el actor en la declaración de renta del mismo año gravable.

Con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, el 28 de marzo de 2011, el actor presentó a la DIAN toda la información solicitada, en los siguientes formatos²³:

1. Formato 1001, pagos o abonos en cuenta (literal e) del artículo 631 del E.T.)
2. Formato 1003, retenciones en la fuente que le practicaron (literal c) del artículo 631 del E.T.)
3. Formato 1007, ingresos recibidos (literal f) del artículo 631 del E.T.)
4. Formato 1008, cuentas por cobrar (literal i) del artículo 631 del E.T.)
5. Formato 1009, cuentas por pagar (literal h) del artículo 631 del E.T.)
6. Formato 1011, información de la declaración de renta del año gravable 2008 - Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, rentas exentas y costos y deducciones (literal k) del artículo 631 del E.T.)

²² Se hace una nueva cita de la sentencia de 30 de agosto de 2007, exp. 15542. M.P. Héctor J. Romero Díaz.

²³ Folios 21 a 49 c.a

7. Formato 1012, información de la declaración de renta del año gravable 2008 - Saldo de las cuentas e inversiones (literal k) del artículo 631 del E.T.)

Por resolución notificada el 6 de septiembre de 2011, la DIAN impuso al actor una sanción por no informar de \$290.580.000, correspondiente al 5% del valor de la información que esta había dejado de suministrar (\$5.811.597.000).

La base de la sanción se tomó de la declaración de renta del año gravable 2008 y la sanción se determinó de la siguiente manera²⁴:

CONCEPTO	VALOR
Total patrimonio bruto	\$1.608.723.000
Pasivos	\$474.949.000
Total ingresos brutos recibidos	\$1.919.287.000
Total costos y deducciones	\$1.808.638.000
Total base	\$5.811.597.000
Tarifa literal a) del artículo 651 del E.T. y Resolución 3847 de 2008	5%
Total sanción	\$290.579.850

Frente a la base de la sanción, el actor sostiene que la DIAN no debió tener en cuenta los valores de la declaración de renta del año gravable 2008, pues no existe certeza de que tales rubros superaban los topes para informar indicados en la Resolución 4837 de 2008 y tampoco existe norma legal que ordene fijar la base de la sanción con fundamento en la información registrada en la declaración de renta.

Al respecto, la Sala reitera que si el obligado no está conforme con la base de la sanción por no informar que le determina la Administración, debe probar, de acuerdo con la ley, la base correcta, sobre la cual procede dicha sanción²⁵.

En el caso en estudio, como se advirtió, la DIAN sancionó al actor por no enviar la información exógena del año gravable 2008, tomando como base el monto de la información de la declaración de renta del mismo año, pues los datos allí consignados se presumen veraces (artículo 746 del E.T.). Y aunque el actor alegó que no estaba de acuerdo con la base de la sanción, no allegó las pruebas para justificar que dicha base no era la correcta, según la ley.

Por lo tanto, ante la ausencia de pruebas que desvirtuaran los valores consignados en la declaración de renta del año gravable 2008, era sobre estos que la Administración debía calcular la sanción.

En este orden de ideas, la sanción aplicable es la del artículo 651 literal a) del Estatuto Tributario, esto es, "hasta el 5%" del monto de la información que no se suministró y no hasta el 0.5% de los ingresos netos, pues, en este caso, fue posible establecer la base para liquidar la sanción. No prospera el cargo.

Sobre la graduación de la sanción, la Sala advierte lo siguiente:

De tiempo atrás, la Sección ha señalado que cuando el artículo 651 del Estatuto Tributario utiliza la expresión "hasta el 5%", se otorga a la Administración un margen para graduar la sanción. Sin embargo, esta facultad no puede ser utilizada de forma arbitraria, pues deben tenerse en cuenta los criterios de justicia y equidad, al igual que los principios de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción²⁶.

²⁴ Folio 66 c.a

²⁵ En similar sentido, ver sentencias de 9 de junio de 2000, exp. 10035, M.P. Delio Gómez Leyva y sentencia de 19 de febrero de 2015, exp. 20079, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁶ Entre otras, ver sentencias de 20 de abril del 2001, exp. 11658; de 20 de febrero y 4 de abril del 2003, exps. 12736 y 12897; de 15 de junio del 2006, exp. 2003-00453-01 y 26 de marzo del 2009, exp. 16169.

En el caso en estudio, no se discute que el actor no entregó en tiempo la información exógena que debía suministrar por el año gravable 2008²⁷.

Además, está probado que dentro del término para responder el pliego de cargos, allegó toda la información correspondiente a los formatos 1001 - pagos o abonos en cuenta²⁸, 1003 - retenciones en la fuente que le practicaron²⁹, 1007 - ingresos recibidos en el año³⁰, 1008 - cuentas por cobrar³¹, 1009 - cuentas por pagar³², 1011 y 1012 - información de la declaración de renta del año gravable 2008 sobre patrimonio bruto, costos y deducciones, acciones, inversiones en bonos, títulos valores, cuentas de ahorro y cuentas corrientes³³.

En consecuencia, cabría graduar la sanción al 1% de la información entregada, debido a que el demandante saneó la omisión cuando apenas empezaba la actuación administrativa. Así lo sostuvo la Sala en un caso similar, cuando afirmó lo siguiente³⁴:

“De manera que, si no se reportó la información, la tarifa de la sanción a imponer es la más alta, esto es, la del 5%, porque la no entrega de la información conlleva, per se, el daño por entorpecer el ejercicio de la función pública de fiscalización tributaria.

En cambio, si se suministró la información, lo pertinente es graduar la tarifa dependiendo de la oportunidad en que fue entregada.

En el caso concreto es un hecho no controvertido que la demandante entregó la información el 24 de diciembre de 2010, fecha en que presentó los descargos contra el pliego que propuso imponerle la sanción por no informar, pero, valga advertir, no pagó la sanción.

En esas circunstancias, la Sala considera que es pertinente graduar la sanción al 1% puesto que la demandante saneó la omisión cuando apenas estaba empezando la actuación administrativa. [...] Conforme con lo expuesto, la Sala reliquidará la sanción a partir de los criterios fijados anteriormente y, para el efecto, tomará los valores informados en los formatos que entregó la demandante y que se extraen de la copia impresa del archivo electrónico XML entregado a la DIAN, y que obra como prueba en los folios 155 [anverso] a 158 [incluidos los anversos]”. (Subraya la Sala)

Es de anotar que el hecho de que la DIAN hubiera manifestado que los formatos 1001, 1009 y 1012 presentaban errores no significa que la información no hubiera sido entregada, como lo entiende dicha entidad.

Por eso y ante los supuestos errores de la información entregada en los formatos 1001, 1009 y 1012, lo procedente era que la DIAN formulara a la actora nuevo pliego de cargos, con base en la nueva infracción aparentemente cometida: la entrega de información con errores. Al respecto, la Sala sostuvo lo siguiente³⁵:

“El ordenamiento jurídico no admite que se establezcan sanciones de plano, es decir, aquellas en las que no medie para el afectado la oportunidad de defenderse, previamente a la imposición de la sanción.

²⁷ De acuerdo con el NIT del actor [19.159.227-6], el plazo para entregar la información vencía el 30 de marzo de 2009

²⁸ Literal e) del artículo 631 del E.T.

²⁹ Literal c) del artículo 631 del E.T.

³⁰ Literal f) del artículo 631 del E.T.

³¹ Literal i) del artículo 631 del E.T.

³² Literal h) del artículo 631 del E.T.

³³ Literal k) del artículo 631 del E.T.

³⁴ Sentencia de 12 de diciembre de 2014, exp 20086, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

³⁵ Sentencia de 10 de julio de 2002, exp. 12283, M.P. Ligia López Díaz

El derecho a un debido proceso, consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, se vulnera cuando se imponen multas o medidas correctivas a una persona, sin otorgarle la oportunidad de ser oída y vencida.

Con este fin, la norma trascrita dispone que previamente a la imposición de sanciones relacionadas con la información, se dé traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, para que responda dentro del término de un mes.

[...]

Si al haberse subsanado la omisión se cometió otra infracción, lo procedente es la formulación de un nuevo pliego de cargos, y un nuevo procedimiento sancionatorio.”

Así, la importancia de hacer una nueva formulación de cargos radica en brindar al contribuyente la oportunidad de ejercer su derecho de defensa y contradicción en coherencia con la eventual imposición de una sanción.

La Sala reitera que la conducta irregular imputada al actor fue la omisión de presentar información en medios magnéticos por el año 2008, lo que motivó que con ocasión de la respuesta al pliego de cargos el obligado presentara la información que había dejado de entregar.

De esta manera, la DIAN no podía negarse a graduar la sanción con el argumento de que la información no fue entregada porque presentaba errores, pues son dos infracciones distintas y solo respecto de la primera formuló pliego de cargos a la actora.

Además, el actor entregó la información cuando apenas empezaba la actuación administrativa, es decir, dentro del término para responder el pliego de cargos, lo que dio lugar a que el daño se subsanara con prontitud si se tiene en cuenta que dicho acto es el primer acto de acercamiento entre la Administración y el obligado a fin de que cese la infracción. Ello, pone de presente el ánimo de colaboración del actor y no permite que se le imponga la máxima sanción legal permitida [artículo 651 literal a) del E.T.], como si nunca hubiera presentado la información que le exige la ley³⁶.

Por lo anterior, como se precisó, la sanción por no enviar información debería ser graduada en el 1% de la información suministrada. No obstante, en este caso la graduación al 1% debe aplicarse sobre los datos de la declaración de renta de la vigencia fiscal 2008³⁷. Lo anterior, porque en el expediente no aparecen los montos de la información suministrada en los formatos entregados a la DIAN.

Así, la sanción por no informar se determina de la siguiente manera:

CONCEPTO	VALOR
Total patrimonio bruto	\$1.608.723.000
Pasivos	\$474.949.000
Total ingresos brutos recibidos	\$1.919.287.000
Total costos y deducciones	\$1.808.638.000
Total base	\$5.811.597.000
Tarifa literal a) del artículo 651 del E.T. y Resolución 3847 de 2008 (Hasta el 5%)	1%
Total sanción	\$58.115.970

Es de anotar que el Tribunal calculó indebidamente la sanción, pues no podía tener como base la información que supuestamente se entregó con errores, dado que para ello, como se precisó, era

³⁶ Sentencia de 23 de octubre de 2014, exp. 20363, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³⁷ Ver sentencia de 19 de febrero de 2015, exp. 20079, C.P Martha Teresa Briceño de Valencia.



necesario que la DIAN formulara a la actora nuevo pliego de cargos, con el fin de garantizar su derecho de defensa. Además, en el expediente no aparecen los montos de la información suministrada en los formatos entregados a la DIAN.

De otra parte, no procede la reducción al 10% de la sanción anteriormente determinada, porque si bien en la respuesta al pliego de cargos el actor manifestó su intención de acogerse a la reducción de la sanción y subsanó la omisión, pues entregó la información que debía suministrar, no cumplió el requisito de pago de la sanción. Ello, por cuanto pagó una suma inferior [\$960.000] a la que le correspondería pagar por la infracción cometida [\$5.811.597].

En consecuencia, al no haber acreditado el cumplimiento de todos los requisitos establecidos en el artículo 651 del E.T. para la aplicación de la reducción de la sanción, el actor no es merecedor de dicho beneficio.

Lo anterior es suficiente para modificar el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada, pues a título de restablecimiento del derecho se fija como sanción la suma de \$58.115.970. En lo demás, se confirma el fallo.

En consideración a que el artículo 188 del CPACA prevé que salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia debe disponer sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se debe hacer conforme a las normas del Código de Procedimiento Civil, la Sala se pronuncia sobre tal aspecto, en los siguientes términos:

De conformidad con el artículo 365 del Código General del Proceso (actual régimen procedimental colombiano) las reglas para la determinación de la condena en costas, son las siguientes:

- “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.”
(Subraya la Sala)

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 5 del artículo 365 del C.G.P. Sin embargo, como lo ha precisado la Sala, esta circunstancia debe analizarse en conjunto con la regla



del numeral 8, que dispone que “Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”³⁸.

En esas condiciones, se advierte que, una vez revisado el expediente, no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen una condena parcial en costas. Por lo tanto, se confirma la decisión de primera instancia de no condenar en costas y se niegan estas en segunda instancia.

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

MODIFÍCASE el número segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada, que queda así:

SEGUNDO: A título del restablecimiento del derecho, FÍJASE como sanción a cargo de la actora la suma de \$58.115.970.

En lo demás, CONFÍRMASE la sentencia apelada.

No se condena a costas a la demandada.

RECONÓCESE personería a Isabel Cristina Castañeda Muñoz como apoderada de la DIAN, de acuerdo con el poder que se encuentra en el folio 215 del cuaderno principal.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. 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
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

³⁸ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.