

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA
Bogotá, cinco (5) de abril de dos mil dieciocho (2018)
Radicación número: 70001-23-33-000-2012-00022-02(22914)
Actor: JUAN BAUTISTA SERNA SERNA
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –
DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante y la parte demandada contra la sentencia del 2 de diciembre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Sucre, Sala de Decisión Tercera, mediante la cual accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda[1].

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

*“**PRIMERO:** Declarase la nulidad parcial de los actos administrativos contenidos en la Resolución sanción No. 232412011000023 de calenda 11 de febrero de 2011 emitida por la División de Gestión de Fiscalización Tributaria y la Resolución No. 900.039 de calenda 29 de febrero de 2012, proferida por de (sic) la Dirección Gestión Jurídica – Subdirección de gestión de Recursos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN- a través de la cual se resolvió el recurso de reconsideración propuesto por el señor JUAN BAUTISTA SERNA SERNA.*

***SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho fíjese el monto de la sanción a que se refieren los actos mencionados en el numeral anterior, en la suma de CIENTO NOVENTA Y SIETE MILLONES OCHOCIENTOS OCHENTA Y DOS MIL PESOS (\$197.882.000,00), lo anterior de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esa providencia y con fundamento en el artículo 187 del C.P.A.C.A.*

***TERCERO:** Condenar en costas en esta instancia a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS NACIONALES – DIAN- conforme lo anotado en los artículos 365 y 366 del CGP.*

***CUARTO:** Niéguese las demás pretensiones de la demanda”.*

ANTECEDENTES

La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Sincelejo, mediante auto de apertura 232382010000480 de fecha 22 de junio de 2010[2], ordenó iniciar investigación al contribuyente Juan Bautista Serna Serna, por incumplimiento en la obligación de presentar información exógena por el año gravable 2007.

El 6 de agosto de 2010, la DIAN notificó al contribuyente el pliego de cargos 232382010000082 de 3 de agosto de 2010[3], por el que propuso una sanción de \$329.803.000 con fundamento en el [artículo 651](#) literal a) del Estatuto Tributario y el artículo 1 de la Resolución 12690 de 29 de octubre de 2007. La base

de la sanción propuesta fue de \$6.596.054.000, teniendo en cuenta la información registrada en las declaraciones de renta, IVA y retenciones del año gravable 2007.

El 23 de septiembre de 2010, Juan Bautista Serna Serna entregó la información exógena correspondiente al año gravable 2007 y, para ello, allegó los formatos 1001[4], 1002[5], 1003[6], 1005[7], 1006[8], 1007[9] y 1011[10]. No entregó los formatos 1008 y 1009.

Previo respuesta al pliego de cargos[11], mediante Resolución Sanción 232412011000023 de 11 de febrero de 2011[12], la DIAN impuso al contribuyente Juan Bautista Serna Serna la sanción máxima legal establecida de \$314.610.000, en atención a que el equivalente al 5% de la información suministrada por el contribuyente en las declaraciones de renta, IVA y retenciones del año gravable 2007 supera la limitante de 15.000 UVT del año 2007.

Contra la anterior decisión se interpuso recurso de reconsideración[13] y, la DIAN, en Resolución 900.039 de 29 de febrero de 2012[14], la confirmó. En el mismo acto negó la sanción reducida porque la actora no subsanó la omisión ni realizó el pago de la misma. Además, precisó que los formatos 1003 y 1007 fueron presentados con errores.

DEMANDA

JUAN BAUTISTA SERNA SERNA, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del C.P.A.C.A., formuló las siguientes pretensiones[15]:

“PRINCIPALES:

PRIMERO: *Que se declare nula la Resolución Sanción No. 232412011000023 calendada 11 de febrero de 2011, así mismo se declare nula la Resolución No. 900.039 de 29 del (sic) febrero de 2012, a través del cual se resuelve el recurso de reconsideración.*

SEGUNDO: *Que como consecuencia de la declaración anterior, se ordene a LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, el consecuente RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, el cual deberá efectuarse de cualquiera de las siguientes maneras:*

2.1. *Si no se ha iniciado el proceso de cobro o jurisdicción coactiva, que la entidad demandada, se abstenga de iniciarlo.*

2.2. *Si dicho proceso ya se inició, que se ordene su terminación inmediata, con la devolución de la suma de dinero que se hubiere embargado o pagado, con sus respectivos intereses y corrección monetaria.*

2.3. *En caso de que ya se hubiere terminado el proceso, se ordene la devolución de la suma de dinero que se hubiere pagado, bien de manera directa o por embargo, con sus respectivos intereses y corrección monetaria.*

SECUNDARIAS:

PRIMERO: *Que ante la imposibilidad de la declaratoria de nulidad, al considerar que la Resolución Sanción No 232412011000023 calendada 11 de febrero de 2011 y la Resolución No. 900.039 de 29 de febrero de 2012, a través del cual se resuelve el recurso de reconsideración están ajustadas a derecho, solicito que se gradúe proporcionalmente la sanción por no informar, atendiendo criterios de justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad, cuantificándose la misma en el porcentaje mínimo del establecido en el [artículo 651](#) del Estatuto Tributario, esto es, el 0,1%.*

SEGUNDO: *Que como consecuencia de la declaración anterior, se ordene a LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUNAS NACIONALES – DIAN, el consecuente RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, el cual deberá efectuarse así:*

2.1. Si la DIAN, inició el proceso de cobro o jurisdicción coactiva, ordene la devolución del excedente de la suma de dinero que se hubiere pagado y que sobrepasen la cuantía estimada por el despacho judicial, con sus respectivos intereses y corrección monetaria.

TERCERO: *Que conforme a la Ley 446 de 1.998, se condene en costas a la entidad demandada”.*

El demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos [631](#), [651](#), [683](#), [742](#) y [743](#) del Estatuto Tributario.
- Artículos 17 y 38 del Decreto 4048 de 2008.
- Resolución 12690 de 2007.

Como concepto de la violación, expuso, en síntesis, lo siguiente:

Violación al debido proceso

La DIAN violó el debido proceso y el derecho de defensa del demandante porque para expedir el pliego de cargos, debió realizar el análisis de la información suministrada por el contribuyente, con el fin de determinar si dicha información se encontraba ajustada a derecho o si contenía errores que fuesen objeto de sanción de conformidad con lo dispuesto en el [artículo 651](#) del Estatuto Tributario.

De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, si bien la omisión en el suministro de la información y la entrega en la información errada tienen su origen en el trámite administrativo dispuesto para la sanción por no enviar información, se trata de hechos diferentes que exigen la expedición de un pliego de cargos independiente, con la finalidad de garantizar el derecho de defensa al administrado[16].

En esa medida, siendo que el fundamento del pliego de cargos se circunscribe a la omisión en la entrega de información, la Administración no podía afirmar en los actos acusados que en la información presentada se configuraba un hecho sancionable distinto. Por lo tanto, la Administración desconoció el derecho de defensa del contribuyente.

De otra parte, el funcionario de la División de Gestión de Fiscalización Tributaria se tomó atribuciones propias de la Subdirección de Gestión de Análisis Operacional de la DIAN, pues según lo dispuesto en los artículos 17 y 38 del Decreto 4048 de 2008, esta dependencia era la facultada para calificar y determinar el presunto daño o perjuicio causado por parte del contribuyente a la Administración Tributaria por la presentación extemporánea de la información o por la entrega de la información con errores.

En consecuencia, ante la inexistencia de la prueba documental que certificara tal circunstancia, los actos administrativos se encuentran falsamente motivados y, por ende, no era procedente la aplicación de la sanción por no enviar información.

Violación del principio de graduación de la sanción

La Corte Constitucional mediante Sentencia C-160 de 1999, precisó que para la aplicación, cuantificación y graduación de las sanciones deben prevalecer los principios de legalidad, justicia, equidad, proporcionalidad y razonabilidad.

Así mismo, el Consejo de Estado[17] ha señalado que la expresión “hasta el 5%” de que trata el [artículo 651](#) del Estatuto Tributario, le otorga a la Administración un margen para graduar la sanción, sin embargo, esta facultad no puede ser utilizada en forma arbitraria.

No obstante lo anterior, la DIAN impuso al actor la sanción máxima sin tener en cuenta los principios en mención.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos[18]:

Violación al debido proceso

A 31 de diciembre de 2006, el actor poseía unos ingresos brutos de \$2.331.475.000. Por lo tanto, estaba obligado a suministrar la información, de que tratan la Resolución 12690 de 2007 y el [artículo 631](#) del Estatuto Tributario.

De acuerdo con la investigación tributaria, el actor no presentó la información por el año 2007, por lo que se hizo acreedor a la sanción prevista en el [artículo 651](#) del Estatuto Tributario. Lo anterior, porque la omisión en la presentación de la información impide la labor de fiscalización y control para efectuar los cruces de información con terceros, que constituye el fundamento del suministro de la información prevista en el [artículo 631](#) del Estatuto Tributario.

La función sancionadora se ejerció de acuerdo con los presupuestos y garantías que rigen el debido proceso y los principios de justicia, proporcionalidad y equidad.

Si bien el actor presentó la información con posterioridad a la expedición del pliego de cargos, esto es, el 23 de septiembre de 2010, no lo hizo dentro de la oportunidad legal. Además, los formatos 1003 y 1007 registran error y no allegó el formato 1009, por lo que no cesó el daño ocasionado a la Administración y, por ende, incurrió en la infracción sancionable.

En consecuencia, la actuación de la Administración garantizó el debido proceso y el derecho de audiencia y defensa, tanto es así que la parte demandante hizo uso del recurso de reconsideración, el cual fue resuelto confirmando la decisión, en virtud de que causó un daño por allegar la información en forma extemporánea.

Violación del principio de graduación de la sanción

De acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Constitucional[19], del Consejo de Estado[20] y la doctrina de la DIAN[21], el [artículo 651](#) literal a) del Estatuto Tributario permite la graduación de la sanción, en este caso se impuso la máxima porque el contribuyente ocasionó un perjuicio a la Administración. Ello, por cuanto al no presentar en el plazo establecido la información que estaba obligado a suministrar, le impidió a la DIAN ejercer su facultad fiscalizadora y efectuar cruces de información.

El Consejo de Estado ha precisado que el “*daño o perjuicio al fisco se configura en la medida en que las conductas que dan lugar a la infracción afecten la función de la DIAN encaminada a efectuar los cruces de información necesarios para el control de los tributos*”[22].

Por su parte, en Sentencia C-160 de 1998[23], la Corte Constitucional condicionó la exequibilidad del [artículo 651](#) del Estatuto Tributario en el sentido de que *“tratándose de asuntos tributarios es admisible que la ley presuma que la actuación del contribuyente no está provista de buena fe, cuando éste ha incumplido sus obligaciones tributarias”*.

Es claro que la omisión del demandante impidió que la DIAN efectuara los cruces de información necesarios para el cumplimiento de los fines del estado, lo que denota la falta de colaboración del contribuyente. Por lo tanto, procede la imposición de la sanción y sin derecho a reducción, pues el contribuyente no subsanó la omisión ni hizo el pago de la sanción.

Por último, la alegada falsa motivación por la inexistencia de la certificación que supuestamente debe expedir la Subdirección de Análisis Operacional de la DIAN, es un hecho nuevo que no fue objeto de controversia en sede administrativa, por lo que no procede su estudio.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Sucre, Sala de Decisión Tercera, mediante sentencia del 2 de diciembre de 2016[24], resolvió: i) declarar la nulidad parcial de los actos demandados; ii) fijar el monto de la sanción en \$197.882.000,00 y iii) condenar en costas a la DIAN en esta instancia. Las razones fueron las siguientes:

De conformidad con la declaración de renta y complementarios presentada por el demandante para el año gravable 2006, los ingresos brutos ascendieron a \$2.331.475.000,00, razón por la que era un sujeto obligado a suministrar la información de que tratan los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del [artículo 631](#) del Estatuto Tributario.

La DIAN profirió la Resolución 12690 de 2007, por medio de la cual señaló como plazo para presentar la información exógena, de acuerdo con los últimos dígitos del NIT, el día 2 de abril de 2008, sin que el actor presentara lo pertinente, razón por la que inició el proceso sancionatorio.

El [artículo 651](#) del E.T. contempla como sanción por no presentar información la suma de 5% del valor cuantificable de lo que debía informar, criterio que es aplicable a este caso, pues la Administración calculó el monto de la sanción teniendo como base la información contenida en las declaraciones de renta, ventas y retención en la fuente del año 2007.

En el caso *sub lite*, la DIAN afirma que con posterioridad al pliego de cargos, el contribuyente presentó la información que estaba obligado a suministrar en los formatos 1001, 1002, 1005, 1006 y 1011. Sin embargo, la Administración también admitió que recibió los formatos 1003 y 1007 pero con errores, sin que haya constancia en el expediente que la información presentada con errores haya sido subsanada por el demandante.

El actor en la respuesta al pliego de cargos, solicitó que se archivara el expediente, por cuanto se demostró que la omisión con la presentación de la información generó dos hechos sancionables diferentes, es decir, por extemporaneidad y por error, sin embargo, la DIAN continuó el trámite y expidió la resolución sanción.

De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado[25], *“el hecho de que al haberse subsanado la omisión, esto es, haberse suministrado la información, la DIAN detectara que supuestamente dicha información presentaba errores, no impide al actor acogerse al beneficio de la reducción de la sanción al 20% de la que se le impuso. Ello, por cuanto de una parte se insiste, subsanó la omisión, y, de otra, los supuestos errores en la información darían lugar a la existencia de una infracción sancionable distinta, respecto a la cual debe la DIAN formular pliego de cargos para garantizar el derecho de defensa del demandante”*.

Es claro que la Administración violó el debido proceso del contribuyente, pues no ordenó el archivo de la investigación ni expidió un nuevo pliego de cargos por presentar la información extemporáneamente y por presentar la información con errores. En consecuencia, procede la graduación de la sanción en el sentido de aplicar la tarifa del 3% de conformidad con los criterios de proporcionalidad y razonabilidad, así como los principios de justicia y equidad.

De otra parte, si bien el demandante presentó la información antes de expedirse el acto sancionatorio, no acreditó el pago o el acuerdo de pago de la sanción reducida al 10%, ni presentó memorial acogiendo a dicho beneficio, por lo que no cumplió los requisitos exigidos en el [artículo 651](#) del Estatuto Tributario para acceder a la reducción de la sanción.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante presentó recurso de apelación contra la anterior decisión con fundamento en los siguientes argumentos[26]:

El Tribunal decidió graduar la sanción del 5% al 3%, sin embargo, la suma de \$197.882.000 resulta excesiva, a tal punto que afecta el patrimonio y la actividad económica que desarrolla el contribuyente.

No existe prueba que demuestre el daño causado a la DIAN, ni certeza de que la omisión de presentar la información hubiera impedido el ejercicio de la facultad de fiscalización de la entidad, por lo tanto, no era procedente la imposición de la sanción de que trata el [artículo 651](#) del Estatuto Tributario.

En efecto, la Corte Constitucional en la Sentencia C-160 de 1998, dijo que *“no todo error en la información suministrada puede dar lugar a las sanciones previstas en el ordenamiento tributario, por tanto, las sanciones que imponga la administración por el incumplimiento del deber, deben ser proporcionales al daño que genere. Si no existió daño, no puede haber sanción”*.

La información que debía reportar el contribuyente se encuentra en los archivos de la DIAN, por lo que la entrega tardía o con errores no genera un perjuicio o daño a la Administración. En consecuencia, si no existe daño, no puede haber sanción.

Comoquiera que el demandante subsanó la omisión antes de que fuera notificada la resolución sanción por no enviar información, procedía el archivo del expediente e iniciar un nuevo proceso sancionatorio por la presentación extemporánea de la información o si el contenido de la misma presenta errores.

Por último, manifestó que existe un error en la parte motiva de la sentencia apelada en relación con la condena en costas, toda vez que precisa que *“se condenará en costas al apelante por no haberle prosperado el recurso en esta instancia”*.

La DIAN presentó recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, bajo los argumentos que se sintetizan a continuación[27]:

El *a quo* se equivocó al acceder a la graduación de la sanción, porque del contenido del pliego de cargos y de los actos administrativos sancionatorios, se observa que el hecho sancionable es el mismo, es decir, por no suministrar información exógena correspondiente al año gravable 2007.

Sostuvo que el plazo de un mes para dar respuesta al pliego de cargos venció el 7 de septiembre de 2010, sin que el demandante se pronunciara al respecto. Además, tampoco presentó dentro de dicho término la

información que estaba obligado a suministrar, lo cual denota la falta de colaboración con la Administración Tributaria.

En consecuencia, la actuación de la DIAN respetó el debido proceso y el derecho de defensa del demandante, toda vez que impuso la sanción por el hecho sobre el cual formuló los cargos desde el inicio del proceso sancionatorio.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** insistió en los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación¹[28].

La **apoderada de la DIAN** reiteró en términos generales los argumentos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación²[29]. Agregó que el contribuyente al presentar extemporáneamente la información causó serios perjuicios a la entidad en la medida que limitó su capacidad fiscalizadora. Además, sostuvo que no procedía la condena en costas que le impuso el *a quo* a la entidad demandada en la sentencia apelada, pues no se encuentra probado en el expediente la causación de las costas.

El **Ministerio Público** solicitó que sea confirmada la sentencia de primera instancia, por las siguientes razones³[30]:

El pliego de cargos fue expedido porque el demandante no suministró la información en medios magnéticos por el año gravable 2007, hecho que se torna suficiente para imponer la sanción de que trata el [artículo 651](#) del Estatuto Tributario.

Si bien en los actos demandados se precisó que la aplicación de la sanción tuvo como fundamento el no suministro de la información en los plazos establecidos, no puede deducirse de lo anterior, que corresponde a una sanción por presentación extemporánea de la información.

No es de recibo la posición del actor en el sentido de archivar el expediente, toda vez que se violaría el debido proceso y sería ineficaz la reducción de la sanción como único beneficio en favor del contribuyente y la labor de la Administración realizada en el proceso sancionatorio por la no entrega de información exógena.

El suministro de la información con posterioridad a la expedición del pliego de cargos, no beneficia al demandante en la reducción de la sanción porque no cumplió los requisitos previstos para tal efecto, sin embargo, si se debe tener en cuenta para la graduación de la sanción.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por ambas partes, la Sala establecerá: (i) si la Administración determinó en forma clara y precisa el hecho sancionable imputable al actor y si procede la sanción del [artículo 651](#) del Estatuto Tributario y en qué términos; (ii) sobre la alegada improcedencia de la sanción por ausencia de daño ocasionado a la DIAN, (ii) si procede la graduación de la sanción; y (iii) si procede la condena en costas.

Para resolver, la Sala precisa lo siguiente:

1. Obligados a presentar información exógena

El [artículo 631](#) del Estatuto Tributario^{4[31]}, autoriza al Director General de la DIAN para requerir información a las personas, sean contribuyentes o no, con el fin de realizar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, sin perjuicio de las facultades de fiscalización e investigación otorgadas a esa entidad.

En virtud de dicha autorización, el Director General de la DIAN expidió la Resolución 12690 de 29 de octubre de 2007, por la cual estableció para el año gravable 2007, el grupo de obligados a suministrar la información a que se refieren los literales a) b), c), e), f), h), i) y k) del [artículo 631](#)

del Estatuto Tributario. Asimismo, fijó el contenido y características técnicas para la presentación y plazos para la entrega de dicha información.

Según el literal a) del artículo 1° de la mencionada resolución, estaban obligados a presentar dicha información, las personas naturales, las 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 los ingresos brutos del año gravable 2006, hubieran superado los mil quinientos millones de pesos (\$1.500.000.000).

Conforme con el artículo 18 de la Resolución 12690 de 2007, el actor debía presentar la información exógena del año gravable 2007, hasta el 2 de abril de 2008, teniendo en cuenta los dos últimos dígitos de su NIT⁵[32]. Sin embargo, es un hecho aceptado por las partes que dicho plazo transcurrió sin que el contribuyente cumpliera este deber formal.

En consecuencia, se encuentra configurado el supuesto de hecho que da lugar a imponer la sanción prevista en el [artículo 651](#) del Estatuto Tributario, que dispone lo siguiente:

“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) < Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). Literal modificado por el artículo 55 de la Ley 6 de 1992. El texto con los valores reajustados es el siguiente:> Una multa hasta de 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. (...).

Con fundamento en esta norma, la DIAN expidió la Resolución Sanción 232412011000023 de 11 de febrero de 2011⁶[33], por la que impuso al demandante sanción por no informar, al constatar que no entregó la información en el plazo fijado para tal efecto en el artículo 18 de la Resolución 12690 de 2007⁷[34].

No obstante, con ocasión del pliego de cargos y antes de que fuera proferida la resolución sanción, el demandante presentó el 23 de septiembre y el 23 de noviembre de 2010, la información exógena correspondiente al año gravable 2007 y, para ello, allegó los formatos 1001, 1002, 1003, 1005, 1006, 1007 y 1011s1d (sic).

La DIAN aceptó este hecho en la Resolución 900.039 de 29 de febrero de 2012, por la que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución Sanción 232412011000023 de 11 de febrero de 2011. Adicionalmente, en dicho acto administrativo precisó que no fue presentado el formato 1008 y 1009 y que los formatos 1003 y 1007 fueron presentados con errores.

Es de anotar que en el caso en estudio está demostrado que el contribuyente estaba obligado a presentar la información y que esta se presentó de forma extemporánea, antes de notificarse la resolución sanción, además que no es objeto de discusión que la base para fijar la sanción es la suma de \$6.596.054.000, la cual corresponde al total de la información que debía entregar el actor dentro del plazo fijado en la resolución antes citada y que se determinó con fundamento en la información contenida en las declaraciones de renta, ventas y retención en la fuente del año gravable 2007⁸[35].

2. Sobre la alegada improcedencia de la sanción por ausencia de daño ocasionado a la DIAN

Según el apelante, no se demostró que el actor con la omisión en la presentación de la información en el plazo establecido en el artículo 18 de la Resolución 12690 de 2007, causó un daño a la Administración Tributaria, en consecuencia, no procede la sanción impuesta.

La DIAN justifica la sanción que impuso a la actora en el hecho de que se causó daño a la Administración, pues el suministro extemporáneo de la información afectó su función de realizar los estudios y cruces de información, dado que le impidió actuar en forma pronta y eficaz.

La Sala reitera que, en efecto, la entrega tardía de la información genera un perjuicio a la DIAN en la medida en que obstaculiza o entorpece sus funciones de fiscalización y control para la correcta determinación de los tributos y sanciones. Sin embargo, en este caso el perjuicio no puede medirse como si el actor nunca hubiera entregado la información, *“porque mientras la falta de entrega veda en magnitud considerable 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 definitivo el ejercicio de la fiscalización pero sí, por el contrario, es demasiado prolongado, puede incluso producir el efecto de una falta absoluta de entrega”⁹[36]*. No prospera el cargo.

3. Gradualidad de la Sanción

La entidad demandada alega, que no está de acuerdo con la tarifa que tomó el Tribunal para efectos de liquidar la sanción por no informar, por cuanto la información requerida no sólo fue extemporánea sino que no fue presentada en su totalidad. Además, la facultad de fiscalización se vio obstaculizada por la omisión del contribuyente.

La Sala precisa 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 la

Sentencia C-160 de 1998¹⁰[37].

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 y, en esa medida, pueden considerarse potencialmente generadoras 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 inferido¹¹[38].

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

Este criterio temporal en el cumplimiento de la obligación de informar pone de presente, igualmente, la actitud colaboradora del contribuyente¹²[39] 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.

La sanción tuvo como fundamento la facultad prevista en el [artículo 631](#) del Estatuto Tributario, en virtud de la cual la DIAN puede solicitar información a las personas y entidades, contribuyentes y no contribuyentes, con el fin de efectuar los estudios y cruces necesarios para el debido control de los tributos.

Obligación que, según los actos demandados, debía cumplir el señor JUAN BAUTISTA SERNA SERNA, conforme con el plazo dispuesto en el artículo 18 de la Resolución 12690 de 2007 y el NIT del contribuyente 37, fecha de entrega de la información (2 de abril de 2008), circunstancia que no fue desvirtuada en el proceso.

En el proceso se encuentra probado que el demandante no entregó en tiempo información alguna y, que dentro del término de respuesta al pliego de cargos, según oficio que obra en el folio 104 del cuaderno de antecedentes, allegó los siguientes formatos: 1001 *información de pagos o abonos en cuentas*;13[40] 1002 *información de retenciones en la fuente practicadas*;14[41] 1003 *Información de retenciones en la fuente que le practicaron*;15[42] 1005 *información del impuesto sobre las ventas descontable*;16[43] 1006 *Información del impuesto sobre las ventas generadas en el año*;17[44] 1007 *Información de los ingresos recibidos en el año*;18[45] 1011 *Información de las declaraciones tributarias*.19[46]

La Sala precisa que la presentación tardía no es una forma de subsanar la omisión, porque ello implicaría que desapareciera la extemporaneidad en la entrega de la información; sino que constituye simplemente un mecanismo para atenuar la sanción por la omisión efectivamente ocurrida20[47]”.

En esas condiciones, respecto a los formatos que el contribuyente entregó en el término de respuesta al pliego de cargos, cabe graduar la sanción al **1%** de la información entregada, siguiendo el criterio fijado por la Sala.21[48]

Frente a los formatos que la actora no entregó, (Formatos 1008 *Información de los deudores de créditos activos a 31 de diciembre de 2007*; y 1009 *Información del saldo de los pasivos a 31 de diciembre de 2007*) procede la sanción 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"²²[49].

Se precisa, que el fundamento de los conceptos registrados por la Administración para determinar la base de la sanción son los valores reportados en la declaración del impuesto sobre la renta, IVA y retención en la fuente del año 2007²³[50]. En consecuencia, la Sala tomará como base la misma que tomó la entidad demandada, para efectos de graduar la sanción, toda vez que al proceso no se aportaron los archivos magnéticos o por lo menos la copia impresa para establecer el monto de la información reportada.

De otra parte, se advierte que si bien el contribuyente no presentó el formato 1004 –*información de los descuentos tributarios*, en la liquidación efectuada por la Administración no se determinó suma alguna como base para sancionar por ese concepto, en consecuencia, se debe tener en cuenta que el valor para este formato es \$0.

Por lo anterior, la sanción se gradúa así:

LIQUIDACIÓN DE LA SANCIÓN CONSEJO DE ESTADO				
No.	Literal Artículo 631 del Estatuto Tributario	Artículo Resolución 12690 de 29 de octubre de 2007	Formato	Nombre de formato
1	Literal e	Artículo 4	1001	Información de pagos o abonos en cuenta
2	Literal b	Artículo 5	1002	Información de retenciones en la fuente practicadas

3	Literal c	Artículo 6	1003	Información de retenciones en la fuente que le practicaron
4	Literal d	Artículo 7	1004	Información de los descuentos tributarios solicitados
5	Literal e	Artículo 9 (literal a)	1005	Información del Impuesto sobre las Ventas descontable
6	Literal f	Artículo 9 (literal b)	1006	Información del Impuesto sobre las Ventas generado
7	Literal f	Artículo 8	1007	Información de ingresos recibidos en el año
8	Literal i	Artículo 11	1008	Información de los deudores de créditos activos a 31 de diciembre de 2007
9	Literal h	Artículo 10	1009	Información del saldo de los pasivos a 31 de diciembre de 2007
11	Literal k	Artículo 12 (Literal a)	1011	Información de las declaraciones tributarias
	Valor de la información entregada			
	Total Sanción			

4. Condena en costas

La Sala revoca la decisión del *a quo* de condenar en costas a la parte demandada. En su lugar, niega la condena en costas en las dos instancias, por las siguientes razones:

De acuerdo con los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 361 del Código General del Proceso, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver

sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla que no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Por su parte, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

[...] 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.

[...] 8. Sólo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”.

Respecto a la condena en costas de que trata el Código General del Proceso, la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente^{25[52]}:

*“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”. Subraya la Sala*

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), por cuanto prosperan parcialmente las pretensiones de la demanda. Sin embargo, como lo ha precisado la Sala^{26[53]}, estas circunstancias deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que **“Sólo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”.**

Una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas en ninguna de las dos instancias. Por lo tanto, no procede la condena en costas.

En resumen, la Sala revoca los numerales 2 y 3 de la sentencia apelada. En su lugar, como restablecimiento del derecho, fija la sanción por no enviar información correspondiente al año gravable 2007, a cargo del actor por la suma de \$73.927.300 y, por último, niega la condena en costas en esta instancia.

En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

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: REVOCAR el numerales segundo de la sentencia del 2 de diciembre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Sucre, Sala de Decisión Tercera. En su lugar, quedará así:

***"SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** el monto de la sanción por no enviar información correspondiente al año gravable 2007, a cargo del actor por la suma de **\$73.927.300"**.*

SEGUNDO: En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia de apelada.

TERCERO: Sin condena en costas en esta instancia.

ACEPTAR la renuncia de poder presentada por Clara Patricia Quintero Garay²⁷[54] y, en consecuencia, **RECONOCER** personería a Herman Antonio González Castro como apoderado de la DIAN, en los términos del poder que obra a folio 320 cuaderno principal.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Exp. 22914 - Demandante: Juan Bautista Serna Serna

Hechos: La DIAN impuso sanción a la demandante por valor de \$314.610.000, por no enviar información exógena correspondiente al año gravable 2007.

Demanda: La sanción impuesta fue desproporcional y vulneró el derecho al debido proceso, por falta de aplicación de los principios de equidad, razonabilidad, proporcionalidad y gradualidad de la sanción. Además, no se generó ningún perjuicio a la Administración.

Contestación: La omisión en la entrega de la información dentro de los plazos establecidos fue el hecho sancionable en que se fundamentaron los actos demandados. La infracción generó perjuicio a la DIAN porque le impidió ejercer sus labores de fiscalización y control de los tributos.

Tribunal: Declaró la nulidad parcial de los actos demandados, porque el demandante presentó la información antes de que fuera expedida la resolución sanción. En consecuencia, graduó la sanción en el 3% del valor de la información que el actor estaba obligado a presentar por el año

gravable 2007. Como restablecimiento del derecho, fijó el monto de la sanción en la suma de \$197.882.000 y condenó en costas a la demandada.

Apelación:

Parte demandante. La graduación de la sanción en el 3% es excesiva y genera un perjuicio en el patrimonio del contribuyente. No existe prueba que demuestre el daño ocasionado a la Administración, máxime cuando en los archivos de la DIAN reposa la información que el actor estaba obligado a suministrar. El Tribunal cometió un error en la parte motiva en relación con la condena en costas a la demandada.

Parte demandada. No procede la graduación de la sanción porque la DIAN impuso la sanción por el hecho sobre el cual formuló los cargos desde el inicio del proceso sancionatorio. La información no fue presentada durante el término de un mes que tenía el demandante para contestar el pliego de cargos, lo cual demuestra la falta de colaboración con la Administración Tributaria. La entrega tardía de la información impidió que la DIAN ejerciera la labor de fiscalización.

PROYECTO: REVOCA los numerales 2 y 3 de la sentencia apelada. En lo demás, CONFIRMA la decisión, por las siguientes razones:

1. Se debe graduar la sanción en el 1% del monto de la información entregada, debido a que, se reitera, suministró la información antes de ser expedida y notificada la resolución sanción, es decir, cuando apenas empezaba la actuación administrativa, lo que denota que tuvo una actitud de colaboración con la Administración.
2. En cuanto a la información no suministrada procede la sanción sobre el 5% de los valores no informados
3. No existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas en ninguna de las dos instancias.

Primera Instancia: Tribunal Administrativo de Sucre

M.P. Silvia Rosa Escudero Barboza

Apoderados:

Demandante: Andrea Patricia Cantillo Padrón.

Demandada: Jorge Luis Almanza Lyons – Abraham Haydar Berrocal – Clara Patricia Quintero Garay