**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá D.C., diecisiete (17) de noviembre de dos mil veintidós (2022)**

**Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL**

**DERECHO**

**Radicación: 85001-23-33-000-2021-00032-01 (26541)**

**Demandante: TRANSCURAMA SAS**

**Demandado: UAE DIAN**

**Temas: Sanción por no enviar información, año 2016. Correspondencia**

**entre el pliego de cargos, el acto sancionatorio y el fallo del recurso de reconsideración. Falsa motivación.**

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la actora contra la sentencia de 16 de septiembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Casanare, que negó las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas[1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_note-1).

**ANTECEDENTES**

La DIAN profirió a la actora el Pliego de Cargos 4423382019000050, del 5 de junio de 2019, por el hecho sancionable previsto en el literal a) del numeral 1 del [artículo 651](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del ET (no enviar información) y propuso una sanción del *5% “de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida”*, referente a los formatos 1001, 1002, 1003, 1005, 1006, 1007, 1009 y 1012, equivalente $477.855.000 (límite de 15.000 UVT)[2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_note-2). La sociedad no dio respuesta al pliego de cargos.

Mediante Resolución 442412019000059 del 20 de diciembre de 2019, la DIAN impuso a TRANSCURAMA la sanción propuesta en el pliego de cargos[3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_note-3).

Luego de la interposición del recurso de reconsideración, mediante Resolución 442012020000002 del 18 de septiembre de 2020, la DIAN modificó la sanción respecto de los formatos 1001 y 1007, tras comprobar que había sido presentada desde antes del pliego de cargos. A su vez, mantuvo la sanción por no enviar información respecto de los demás formatos.

**DEMANDA**

TRANSCURAMA SAS, 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[4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_note-4):

**“PRIMERA.**Que se declare la nulidad de la Resolución Sanción nro. 442412019000059 del 20 de diciembre de 2019 proferida por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Yopal, mediante la cual se impuso sanción por no enviar información correspondiente al año 2016, por valor de cuatrocientos setenta y siete millones ochocientos ochenta y cinco mil cuarenta pesos ($477.855.000).

**SEGUNDA.**Que declare la nulidad de la Resolución nro. 442012020000002 del 18 de septiembre de 2020, proferida por la directora Seccional de Impuestos y Aduanas de Yopal, que resolvió el recurso de reconsideración contra la Resolución Sanción nro. 442412019000059 del 20 de diciembre de 2019, determinando como sanción la suma de trescientos ochenta y nueve millones seiscientos setenta y nueve mil cuarenta pesos ($389.669.040).

**TERCERA.**Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare que mi poderdante no debe suma alguna por la sanción por no enviar información correspondiente al año 2016.

La demandante indicó como normas violadas, las siguientes:

* Artículos 2, 6, 29, 95, 123 y 363 de la Constitución Política.
* Artículo [651](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810), [683](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850), [691](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=863), [730](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=906) y [742](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=919) del Estatuto Tributario (ET).

El concepto de la violación se sintetiza así[5](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_note-5):

**1. Falta de competencia.**La resolución sanción fue expedida por el jefe de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Yopal, siendo que, conforme al [artículo 691](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=863) del ET, debió ser proferida por el jefe de la División de Liquidación de esa misma seccional. En consecuencia, conforme a los artículos 137, 138 del CPACA y [730](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=906) del ET, dicho acto está viciado de nulidad por falta de competencia del funcionario que lo expidió. Aunque la DIAN señale que dicho funcionario estaba facultado por el artículo 50 del Decreto Ley 2106 de 2019, que adicionó un parágrafo al [artículo 691](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=863) del ET, es lo cierto que esta norma no estaba vigente para cuando se inició el procedimiento sancionatorio con la notificación del pliego de cargos, de modo que no era aplicable.

**2. Violación del debido proceso. Falsa motivación**. La Administración pasó por alto que la información referente a los formatos 1001 *“pagos o abonos en cuenta”* y 1007 *“ingresos recibidos en el año”*, había sido presentada desde antes del pliego de cargos, aunque extemporáneamente, de manera que, frente a esos formatos, no cabía imputar la sanción por no enviar información (literal a) del numeral 1 del [artículo 651](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del ET), que solo era procedente frente a la contenida en los formatos 1002 *“retenciones practicadas”*, 1003 *“retención en la fuente que le practicaron”*, 1005 *“impuesto sobre las ventas descontable”*, 1006 *“impuestos sobre las ventas generado”*, 1009 *“saldo de los pasivos a 31/12/2016”* y 1012 *“información de declaraciones tributarias”*, que fue la única que no se entregó.

Siendo que, frente los formatos 1001 y 1007 se había entregado la información antes del pliego de cargos, el acto sancionatorio adolece de falsa motivación cuando impone sanción por una infracción que no se cometió (no enviar información).

Además, los ingresos relativos a los formatos 1001 y 1007 no debieron integrar la base para calcular la aludida sanción, lo que comporta, también, una indebida tasación de la sanción, que solo debió tomar como base para liquidarla el valor de los ingresos de los ingresos de los formatos que no se presentaron. Igualmente, al resolver el recurso de reconsideración la DIAN varió el tipo infractor, ya que determinó como sanción procedente frente a estos formatos la prevista en el literal c) del numeral 1 del [artículo 651](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del ET (enviar información extemporáneamente), a pesar de que esta infracción nunca se imputó en el pliego de cargos, lo que claramente comporta una violación al debido proceso por infringir el principio de correspondencia que debe existir entre este acto, la resolución sanción y el acto que resuelve el recurso de reconsideración.

**CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La **demandada**se opuso a las pretensiones de la demanda, de la siguiente manera[6](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_note-6):

**1. El funcionario que expidió la resolución sanción es competente**. De acuerdo con parágrafo del [artículo 691](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=863) del ET, adicionado por el artículo 50 del Decreto Ley 2106 de 2019, *“a partir de la entrada en vigencia”* de dicho decreto (22 de noviembre de 2019), es competencia del jefe de la Unidad de Fiscalización proferir las sanciones por no informar. Para cuando se profirió la resolución sanción esta norma ya estaba rigiendo, de modo que no se configura la alegada causal de nulidad.

**2. No hubo violación al debido proceso ni falsa motivación**. Los actos censurados no contemplan infracciones diferentes, como lo señala la parte actora: no informar e informar extemporáneamente, sino que imponen la sanción prevista por el ordenamiento tributario frente a la vulneración del deber de presentar información en los términos del [artículo 651](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del ET. De un lado, se impuso sanción por no presentar información y, de otro, en el acto que resolvió el recurso de reconsideración, se *“dosificó”* la sanción frente a la información que se presentó extemporáneamente (formatos 1001 y 1007), lo cual comporta plena correspondencia entre el pliego de cargos, la resolución sanción y el acto que resuelve el recurso y una debida tasación de la sanción, ya que, al momento de liquidarla, se tuvo en cuenta la información que no fue presentada y la que sí lo fue, de conformidad con los literales a) y c) del numeral 1 del [artículo 651](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del ET.

Entonces, no es cierto que se hayan tomado dos bases distintas o que se haya impuesto una sanción sobre hechos que no correspondían a la realidad. Lo que hizo la DIAN fue *“dosificar”* la sanción dado que la contribuyente regularizó su conducta omisiva, lo que da lugar a la atenuación de la sanción. En ese orden de ideas, no existe falsa motivación ni falta al principio de correspondencia.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, con base en el siguiente análisis[7](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_note-7):

**1. No existe falta de competencia**. Con la entrada en vigor del artículo 50 del Decreto Ley 2106 de 2019 (22 de noviembre de 2019), que incorporó el parágrafo al [artículo 691](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=863) del ET, la competencia para proferir la resolución sanción por no enviar información quedó en cabeza del jefe de la Unidad de Fiscalización, funcionario que, en efecto, expidió la resolución sanción en el caso analizado. De acuerdo con el artículo 40 de la Ley 153 de 1887, dicha norma es de carácter procedimental, razón por la cual tiene aplicación inmediata. Por ende, el acto sancionatorio fue expedido por funcionario competente.

**2. No hubo violación al debido proceso ni falsa motivación**. Está demostrado que la demandante incurrió en los hechos sancionables de que tratan los literales a) y c) del numeral 1 del [artículo 651](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del ET, es decir, el suministro de información extemporánea frente a los formatos 1001 y 1007, y la no presentación de la información exigida respecto a los formatos 1002, 1003, 1005, 1006, 1009 y 1012, situación que en sede de reconsideración fue evaluada y llevó a modificar la sanción inicialmente impuesta. De manera que la sanción liquidada correspondió a los hechos sancionables en los que incurrió la contribuyente.

Es cierto que en el recurso de reconsideración la DIAN modificó la sanción propuesta en el pliego de cargos e impuesta en la resolución sanción (por no enviar información), pero ello obedeció a que se comprobó que la actora había entregado parcialmente la información (formatos 1001 y 1007), aunque de forma extemporánea (2 años después del vencimiento del plazo para entregar la información). Ante ese escenario, resultaba razonable y legal que frente a los formatos 1001 y 1007 se redujera la sanción del 5% al 3%, que es la que corresponde a la sanción por enviar información de forma extemporánea y mantener la sanción del 5% por la no presentación de la información requerida a través de los formatos 1002, 1003, 1005, 1006, 1009 y 1012).

De este modo, contrario a considerado por la demandante, la modificación de la sanción impuesta a la actora no generó violación al debido proceso.

**3. Condena en costas.**No se condena en costas porque no aparecen demostradas.

**RECURSO DE APELACIÓN**

La **demandante**apeló la sentencia para lo cual expuso que[8](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_note-8):

**1. Falta de competencia.**Se insiste en que el Decreto Ley 2106 de 2019 no estaba vigente para cuando inició el proceso sancionatorio, de modo que lo dispuesto en su artículo 50 no tiene aplicación.

**2. Hubo violación del debido proceso y falsa motivación.**El pliego de cargos y la resolución sanción fueron proferidos por el hecho sancionable de no enviar información, de que trata el literal a) del [artículo 651](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del ET. Sin embargo, frente a los formatos 1001 y 1007, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se impuso una sanción por un hecho diferente: la presentación extemporánea de la información, lo cual comportó una vulneración del debido proceso. Lo anterior, porque esta sanción no fue la propuesta en el acto previo ni la impuesta en el acto inicial, lo cual impidió, a su vez, el ejercicio del derecho de defensa de la actora porque el último acto cerró la vía administrativa.

Según el entendimiento del Consejo de Estado, la no presentación de la información y la presentación extemporánea de esta son hechos diferentes e independientes entre sí, de ahí que la norma asigne consecuencias diferentes[9](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_note-9). Teniendo en cuenta que la información de los formatos 1001 y 1007 fue allegada con anterioridad a la expedición del pliego de cargos, la Administración debió verificar tal situación con el objeto de que la sanción propuesta en el pliego de cargos y la impuesta en el acto sancionatorio se adecuara a esos hechos, lo cual no ocurrió, lo que claramente comporta violación al debido proceso.

Además, la resolución sanción está falsamente motivada porque impuso una sanción por no enviar información, de acuerdo con lo propuesto en el pliego de cargos, siendo que, desde antes de la expedición de este acto previo, la actora presentó la información referente a los formatos 1001 y 1007. De modo de que el acto sancionatorio impuso una sanción por enviar información frente a una información que fue enviada, aunque extemporáneamente. De este modo, el Tribunal evaluó de manera equivocada esta situación, ya que se limitó a comprobar la presentación extemporánea de la información, cuando lo cierto es que ese hecho era aceptado por las partes y no analizó el cargo formulado de falsa motivación. Tal situación implicó, a su vez, que se sumara a la base por enviar información, información que sí fue presentada, con lo cual se presentó una indebida tasación de la sanción que no puede ser corregida en este proceso.

**TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA**

No hubo oposición al recurso de apelación por parte de la DIAN, durante la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 4° del CPACA, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021. Y el Ministerio Público guardó silencio durante la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 6° del mismo código, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide si los actos están viciados de nulidad por: (i) falta de competencia del funcionario que expidió la resolución sanción; (ii) violación del debido proceso y falsa motivación.

La Sala revoca el fallo apelado. En su lugar, anula parcialmente los actos demandados, de acuerdo con las siguientes consideraciones:

**1. Falta de competencia**. La demandante insiste en que, quien expidió la resolución sanción por no informar (jefe de División de Gestión de Fiscalización) no era competente, ya que el artículo 50 del Decreto Ley 2106 de 2019, que asignó a ese funcionario tal potestad, no estaba vigente para cuando inició el procedimiento sancionatorio (con la notificación del pliego de cargos), de modo que la competencia radicaba en el jefe de División de Gestión de Liquidación.

El artículo 50 del Decreto Ley 2106 de 2019 *“por el cual se dictan normas para simplificar, suprimir y reformar trámites, procesos y procedimientos innecesarios existentes en la administración pública ”*, adicionó el parágrafo al [artículo 691](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=863) del ET y dispuso que, *“a partir de la entrada en vigencia”* de dicho decreto (22 de noviembre de 2019), la competencia para proferir y ampliar requerimientos especiales, proferir liquidaciones oficiales y **aplicar sanciones**radica en el jefe de la Unidad de Fiscalización de la respectiva seccional.

En relación con la vigencia de las leyes en el tiempo, el artículo 40 de la Ley 153 de 1887, modificado por el artículo 624 de la Ley 1564 de 2012 (CGP) dispone lo siguiente:

“Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir.

Sin embargo, los recursos interpuestos, la práctica de pruebas decretadas, las audiencias convocadas, las diligencias iniciadas, los términos que hubieren comenzado a correr, los incidentes en curso y las notificaciones que se estén surtiendo, se regirán por las leyes vigentes cuando se interpusieron los recursos, se decretaron las pruebas, se iniciaron las audiencias o diligencias, empezaron a correr los términos, se promovieron los incidentes o comenzaron a surtirse las notificaciones.

La competencia para tramitar el proceso se regirá por la legislación vigente en el momento de formulación de la demanda con que se promueva, salvo que la ley elimine dicha autoridad.”

La citada norma consagra el principio de vigencia inmediata de la ley procesal o procedimental, estableciendo una serie de excepciones frente a actuaciones que ya comenzaron a gestionarse bajo el imperio de la ley anterior, en cuyo evento se seguirán tramitando por ese mismo cauce, siendo, entonces, aplicable la regla general según la cual las leyes sobre *“sustanciación y ritualidad”*, como las que asignan competencias, rigen desde su entrada en vigor, esto es, con carácter inmediato, sin perjuicio de que la propia ley establezca un régimen de transición.

Teniendo en cuenta que el artículo 50 del Decreto Ley 2106 de 2019 regula un aspecto de carácter procedimental, en tanto que radica en el jefe de la Unidad de Fiscalización de la respectiva seccional de impuestos la competencia *“para ampliar requerimientos especiales, proferir liquidaciones oficiales y aplicar sanciones”*, asiste razón a la DIAN y al Tribunal cuando sostienen que es esta la norma que debía observarse al momento de proferirse la resolución sanción (20 de diciembre de 2019), pues dicha disposición empezó a regir el 22 de noviembre 2019.

Acorde con lo anterior, el artículo 50 del Decreto Ley 2106 de 2019 dispuso que *“a partir de la entrada en vigencia del presente decreto corresponde al Jefe de la Unidad de Fiscalización proferir los actos de que trata el presente artículo* [se refiere al [artículo 691](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=863) del ET]*”*. Si bien, para cuando se notificó el pliego de cargos dicha norma todavía no estaba vigente, tal circunstancia no condiciona la aplicación inmediata de esta norma, dado que lo que debe verificarse es quién era el competente para proferir el acto sancionatorio llegado ese momento y, como se vio, la competencia, para entonces, la tenía la jefatura de la Unidad de Fiscalización. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

**2. Violación del debido proceso. Falsa motivación.**La demandante alega, de un lado, que el pliego de cargos y la resolución sanción fueron expedidos por el hecho sancionable previsto en el literal a) del [artículo 651](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del ET, esto es, por la no presentación de la información, pero que en el acto que resolvió el recurso de reconsideración, se le sancionó por una infracción diferente: la presentación extemporánea de la información, que corresponde al supuesto previsto en el literal c) del mismo artículo, por lo cual, se le violó el debido proceso porque no tuvo oportunidad de controvertir esa decisión, en la medida que dicho acto puso fin a la actuación administrativa.

De otro lado, la demandante sostiene que el acto sancionatorio impuso sanción por no enviar información, a pesar de que la información había sido entregada, aunque de manera extemporánea, lo que constituye falsa motivación. Lo anterior, por cuanto si se quería sancionar la entrega extemporánea de la información, debió imputarse también dicha infracción en el pliego de cargos.

Sobre el particular, la Sala precisa lo siguiente:

El [artículo 638](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=793) del ET establece que antes de proferir la resolución sanción, la administración debe expedir el respectivo pliego de cargos. De acuerdo con lo precisado por la Sala, este tiene por finalidad que el administrado conozca la presunta infracción que se le imputa para que, en garantía del debido proceso, pueda ejercer adecuadamente el derecho de defensa. Por ello, al formular el pliego de cargos, la administración debe imputar al administrado, de manera precisa, las presuntas infracciones e indicarle las sanciones que se aplican[10](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_note-10), dado que, si se sanciona por una infracción distinta, se desconoce el debido proceso, en tanto que el administrado no tiene la oportunidad de ejercer su derecho de defensa respecto a la nueva infracción por la que se le sanciona[11](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_note-11).

Además, si en desarrollo del procedimiento sancionatorio la administración advierte que la infracción por la que se va a imponer la sanción es distinta de la propuesta en el pliego de cargos, debe proferir nuevo pliego de cargos e iniciar un nuevo procedimiento sancionatorio[12](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_note-12).

El [artículo 651](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del ET (modificado por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016), fijó la siguiente sanción:

[**Artículo 651**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810)**. Sanción por no enviar información o enviarla con errores**. 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, 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:

1. Una multa que no supere quince mil (15.000) UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

a) El cinco por ciento (5%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida;

b) El cuatro por ciento (4%) de las sumas respecto de las cuales se suministró en forma errónea;

c) El tres por ciento (3%) de las sumas respecto de las cuales se suministró de forma extemporánea;

(...)

La sanción a que se refiere el presente artículo se reducirá al cincuenta por ciento (50%) de la suma determinada según lo previsto en el numeral 1), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al setenta por ciento (70%) 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 obligado a informar podrá subsanar de manera voluntaria las faltas de que trata el presente artículo, antes de que la Administración Tributaria profiera pliego de cargos, en cuyo caso deberá liquidar y pagar la sanción correspondiente de que trata el numeral 1) del presente artículo reducida al veinte por ciento (20%).

En relación con el [artículo 651](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del ET, antes de la modificación por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016, la Sala precisó que dicha norma previó la existencia de varios supuestos sancionables: no suministrar la información que se debía aportar, suministrarla por fuera del plazo o entregarla con errores, los cuales son supuestos *“diferentes e independientes entre sí e implican acciones u omisiones de características distintas, pues, no es lo mismo no presentar la información, que presentarla tardíamente o con errores”*[13](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_note-13), por lo cual, *“la infracción que enmarca la sanción a imponerse debe ser la establecida desde el pliego de cargos”*, pero que, en todo caso, *“la regularización de la conducta con la entrega de información en la que obren errores o sea extemporánea [con ocasión del pliego de cargos] no equivale a que se incurra en otra de las infracciones previstas en el artículo 651 ibidem, de modo que no se puede variar el tipo infractor definido desde el acto preparatorio, aunque sí es posible graduar la sanción, atendiendo a la conducta correctiva”*[14](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_note-14)*.* Es decir, la Administración no puede readecuar la infracción que se imputa en el pliego de cargos, dado que las conductas posteriores a ese acto preparatorio no originan nuevos tipos infractores. Así que la única sanción que puede imponerse es la que se propone en el pliego de cargos, con la correspondiente reducción, si es que con posterioridad al pliego o al acto sancionatorio el contribuyente regulariza su omisión [15](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_note-15).

Lo anterior lleva a concluir que si antes de que se notifique el pliego de cargos el contribuyente incurre en varios de los supuestos sancionables del [artículo 651](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del ET, dicho acto debe identificar, con precisión, cada uno de ellos y determinar las respectivas bases para calcular la sanción y el porcentaje aplicable con el objeto de garantizar el debido ejercicio del derecho de defensa del imputado. De no ser así, únicamente se podrá sancionar por la infracción identificada en el pliego de cargos.

Esta jurisprudencia sigue vigente y se aplica al caso dado que la modificación del artículo 289 de la Ley 1819 de 2016 al [artículo 651](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del ET solo fue respecto de la forma de tasar la sanción atendiendo al momento en que el obligado regulariza su conducta, que no sobre los supuestos de hecho que constituyen la infracción al deber de informar, los cuales se mantuvieron incólumes.

Hechas estas precisiones, la Sala pasa a resolver la *litis* planteada, para lo cual estima como relevantes los siguientes hechos:

En el expediente está probado y es aceptado por las partes que, de acuerdo con el último dígito del NIT (38) el plazo para que TRANSCURAMA presentara la información por medios magnéticos por el año gravable 2016, vencía el 19 de abril de 2017 (artículo 37 de la Resolución 000112 del 29 de octubre de 2015).

El 15 de abril de 2019, esto es, de manera extemporánea, TRANSCURAMA presentó la información solicitada de forma parcial, través de los formatos 1001 *“pagos o abonos en cuenta”* y 1007 *“ingresos recibidos en el año”*, y persistió en la omisión frente a la información atinente a los formatos 1002 *“retenciones practicadas”*, 1003 *“retención en la fuente que le practicaron”*, 1005 *“impuesto sobre las ventas descontable”*, 1006 *“impuestos sobre las ventas generado”*, 1009 *“saldo de los pasivos a 31/12/2016”* y 1012 *“información de declaraciones tributarias”*.

El 5 de junio de 2019, la DIAN expidió a la actora pliego de cargos por el hecho sancionable previsto en el literal a) del [artículo 651](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del ET (no enviar información), y propuso una sanción del *“cinco por ciento (5%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida”* (formatos **1001**, 1002, 1003, 1005, 1006, **1007**, 1009 y 1012) equivalente $477.855.000 (límite de 15.000 UVT)[16](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_note-16). La actora no dio respuesta al pliego de cargos[17](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_note-17).

El 20 de diciembre de 2019, la DIAN impuso a TRANSCURAMA la sanción propuesta en el pliego de cargos. Al respecto, se consideró que[18](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_note-18):

“Se pudo establecer en desarrollo de la investigación que el contribuyente TRANSCURAMA incumplió la obligación de informar por el año gravable 2016 (...)

La sanción se calcula conforme a las pruebas obtenidas durante la investigación y lo estipulado en el literal a) del [artículo 651](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del Estatuto Tributario:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Concepto** | **Formato** | **Base sanción** | **Tarifa** | **Valor sanción** |
| Pagos o abonos en cuenta | 1001 | $4.540.755.000 | 5% | $227.037.750 |
| Retenciones en la fuente practicadas | 1002 | $39.467.000 | 5% | $1.973.350 |
| Retención en la fuente que le practicaron | 1003 | $129.115.000 | 5% | $6.455.750 |
| Impuesto sobre las ventas descontable | 1005 | $4.461.000 | 5% | $223.050 |
| Impuesto sobre las ventas generado | 1006 | $9.314.000 | 5% | $465.700 |
| Ingresos recibidos en el año | 1007 | $4.866.093.000 | 5% | $243.304.650 |
| Saldo de pasivos a 31 diciembre de 2016 | 1009 | $446.149.000 | 5% | $22.307.450 |
| Información de declaraciones tributarias | 1012 | $1.521.486.000 | 5% | $76.074.300 |
| TOTAL |  | $11.556.840.000 |  | $577.842.000 |

Contra el anterior acto, la actora interpuso el recurso de reconsideración y precisó que el 15 de abril de 2019 había presentado los formatos 1001 y 1007, por lo que se le estaba sancionando por un hecho no cometido: no presentar información de los referidos formatos y, debido a ello, la base para calcular la sanción por enviar información era errónea, pues incluía el valor de la información que fue presentada[19](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_note-19).

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración[20](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_note-20), la DIAN modificó el acto sancionatorio. Consideró que *“con respecto a esta información suministrada [se refiere a la de los formatos 1001 y 1007] el despacho advierte que la Administración no podía imponer el porcentaje señalado en el literal a) del numeral 1 del*[*artículo 651*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810)*del ET (5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida), toda vez que el porcentaje que corresponde es el consagrado en el literal c) del numeral 1 del*[*artículo 651*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810)*del ET, este es, el 3% de las sumas respecto de las cuales se suministró la información de forma extemporánea”.* En consecuencia, readecuó la sanción impuesta a los hechos sancionables en los que incurrió la contribuyente, así:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Concepto** | **Base sanción** | **Tarifa** | **Valor sanción** |
| Literal a) del numeral 1 del [artículo 651](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del ET (no envío de información | $2.149.992.000 | 5% | $107.463.600 |
| literal c) del numeral 1 del [artículo 651](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del ET (información entregada extemporáneamente) | $9.406.848.000 | 3% | $282.205.440 |
| TOTAL | $11.556.840.000 |  | $389.669.040 |

La Sala evidencia que, con anterioridad a la notificación del pliego de cargos, dos fueron las infracciones cometidas por TRANSCURAMA en relación con su deber de suministrar información por el año gravable 2016: de un lado, no suministrar la información referente a los formatos 1002 *“retenciones practicadas”*, 1003 *“retención en la fuente que le practicaron”*, 1005 *“impuesto sobre las ventas descontable”*, 1006 *“impuestos sobre las ventas generado”*, 1009 *“saldo de los pasivos a 31/12/2016”* y 1012 *“información de declaraciones tributarias”*; y de otro, suministrar extemporáneamente la información atinente a los formatos 1001 *“pagos o abonos en cuenta”* y 1007 *“ingresos recibidos en el año”*.

Y aunque ambas infracciones están relacionadas con el deber de suministrar información, según el [artículo 651](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del ET y el criterio fijado por esta Sección, que se reitera, son infracciones diferentes y atienden, en su forma y contenido, a acciones u omisiones disímiles a las que la ley le ha asignado distinta consecuencia sancionatoria.

No obstante, la DIAN profirió el pliego de cargos solo el hecho sancionable de no enviar información, que, como se dijo, es diferente al de enviarla extemporáneamente. En dicho acto y aun en la resolución sanción, se consideró que la demandante no había presentado la información por medios magnéticos referente a los formatos 1001 *“pagos o abonos en cuenta”* y 1007 *“ingresos recibidos en el año”*, situación que trató de ser corregida en el acto que resolvió el recurso de reconsideración.

Al respecto, en relación con los formatos 1001 y 1007, se hacía indispensable que, desde el pliego de cargos, la DIAN hubiera imputado a la contribuyente la sanción por presentar la información por fuera de los plazos establecidos por la DIAN, con el objeto de que existiera plena correspondencia entre el acto dicho acto y el acto sancionatorio, esto es, que la sanción finalmente impuesta coincidiera con la inicialmente imputada. Lo anterior, con el objeto de garantizar plenamente el ejercicio del derecho de defensa de la actora, pues, como lo ha reseñado la Sección, el criterio de correspondencia debida entre la infracción propuesta en el pliego de cargos y el acto sancionatorio satisface la exigencia legal de debida motivación de los actos administrativos, como garantía del adecuado ejercicio del derecho de defensa y contradicción y, entre otros aspectos, facilita acceder al beneficio de reducción de la sanción[21](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_note-21).

Tal omisión, de manera alguna podía ser enmendada en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, no solo porque, como lo advirtió la demandante, frente a ese acto es imposible ejercer el derecho de defensa en el trámite administrativo, porque con él se pone fin a la actuación administrativa, sino porque ello implica romper el principio de correspondencia que debe existir entre el pliego de cargos, la resolución y el acto que resuelve el recurso.

No es cierto, por tanto, que el acto que resolvió el recurso pudiera *“readecuar”* la sanción impuesta una vez verificada la verdadera infracción cometida y que en virtud de esa readecuación se haya *“dosificado”* la sanción inicialmente impuesta, dado que esta reducción se da cuando se subsana la conducta infractora. En efecto, los supuestos de graduación previstos en el [artículo 651](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del ET, con la modificación del artículo 289 de la Ley 1819 de 2016, obedecen a la conducta asumida por el obligado, que, disuadido por la mayor sanción propuesta (en el pliego de cargos) o impuesta por la administración (en la resolución sanción), decide regularizar su conducta omisiva a fin de obtener la reducción de la sanción.

Nótese que la regularización de la conducta con ocasión de estos dos actos (pliego de cargos y resolución sanción) implica que la sanción se reduce al 50% y al 70% respectivamente, mientras que la regularización voluntaria de la conducta, esta es, la que se da antes del pliego de cargos, prevé una reducción al 20%.

En este caso, en el acto que resolvió el recurso de reconsideración se impuso la sanción por enviar información extemporáneamente, sin acto previo que la propusiera y en el porcentaje pleno del 3%, esto es, sin atender a ningún tipo de rebaja por la regularización voluntaria realizada, frente a lo cual nada pudo hacer la demandante.

Las anteriores consideraciones llevan a la Sala a concluir que la resolución sanción adolece del vicio de falsa motivación, porque se acusa al administrado de no haber presentado información por medios magnéticos en relación con los formatos 1001 y 1007 y le impone sanción por ese hecho, siendo que, en realidad, sí presentó tal información. Además, el acto que resolvió el recurso de reconsideración vulneró el principio de correspondencia por las razones ya anotadas.

Lo anterior, significa que, en lo que respecta a la sanción por presentar información extemporáneamente (formatos 1001 y 1007), los actos demandados son nulos, siendo solo procedente la sanción por no enviar información frente a los formatos respecto de los cuales no se presentó la información, dado que obedece a la que se propuso en el pliego de cargos y se impuso en los actos demandados.

Lo anterior, porque la demandante persistió en la omisión de entregar la información referente a los formatos 1002 *“retenciones practicadas”*, 1003 *“retención en la fuente que le practicaron”*, 1005 *“impuesto sobre las ventas descontable”*, 1006 *“impuestos sobre las ventas generado”*, 1009 *“saldo de los pasivos a 31/12/2016”* y 1012 *“información de declaraciones tributarias”*, cuya conducta no regularizó en ninguna etapa del procedimiento sancionatorio. Además, la actora no cuestionó de manera concreta la sanción en relación los formatos que dieron lugar a la sanción por no entregar información y, por el contrario, reconoció la infracción.

En consecuencia, previa revocatoria de la sentencia apelada, se declara la nulidad parcial de los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho, se mantiene la siguiente sanción respecto a los formatos 1002, 1003, 1005, 1006, 1009 y 1012 (literal a) del numeral 1 del [artículo 651](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del ET):

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Concepto** | **Formato** | **Base sanción** | **Tarifa** | **Valor sanción** |
| Retenciones en la fuente practicadas | 1002 | $39.467.000 | 5% | $1.973.350 |
| Retención en la fuente que le practicaron | 1003 | $129.115.000 | 5% | $6.455.750 |
| Impuesto sobre las ventas descontable | 1005 | $4.461.000 | 5% | $223.050 |
| Impuesto sobre las ventas generado | 1006 | $9.314.000 | 5% | $465.700 |
| Saldo de pasivos a 31 diciembre de 2016 | 1009 | $446.149.000 | 5% | $22.307.450 |
| Información de declaraciones tributarias | 1012 | $1.521.486.000 | 5% | $76.074.300 |
| TOTAL |  | $2.149.992.000 |  | $107.463.600 (aproximado a $107.464.000) |

**5. Condena en costas**

La Sala se abstendrá de condenar en costas, pues, de conformidad con el artículo 188 del CPACA, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas se rige por las reglas del artículo 365 del Código General del Proceso y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”,* requisito que no se acreditó en este asunto.

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**

**1. REVOCAR**la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

**PRIMERO**: **DECLARAR**la nulidad parcial de las Resoluciones 442412019000059 de 20 de diciembre de 2019 y 442012020000002 de 18 de septiembre de 2020, por las cuales la DIAN sancionó a la actora por no informar por el año 2016.

**SEGUNDO**: A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR**como sanción a cargo de la actora la suma de $107.464.000.

2. Sin condena en costas.

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

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

*(Firmado Electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Presidenta de la Sección

*(Firmado Electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado Electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Notas al pie**

* 1. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_ref-1) Índice 3, Plataforma Samai, expediente digital, archivo ED\_SENTENCIA\_36FALLO16SEP202(. pdf) NroActua 3.
  2. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_ref-2) Índice 3, Plataforma Samai, expediente digital, págs. 23 a 36, archivo ED\_EXPEDIENTE\_21EXPEDIENTEII20 1(.pdf) NroActua 3
  3. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_ref-3) Índice 3, Plataforma Samai, expediente digital, págs. 12 a 19, archivo ED\_EXPEDIENTE\_21EXPEDIENTEII20 1(.pdf) NroActua 3
  4. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_ref-4) Índice 3, Plataforma Samai, expediente digital, archivo SUBSANALA\_11DEMANDAYANEXOS\_(.pdf)Nro Actua 3.
  5. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_ref-5) Índice 3, Plataforma Samai, expediente digital, archivo SUBSANALA\_11DEMANDAYANEXOS\_(.pdf)Nro Actua 3.
  6. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_ref-6) Índice 3, Plataforma Samai, expediente digital, archivo CONTESTACIONDIAN(.pdf) NroActua 3.
  7. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_ref-7) Índice 3, Plataforma Samai, expediente digital, archivo ED\_SENTENCIA\_36FALLO16SEP202(. pdf) NroActua 3.
  8. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_ref-8) Índice 3, Plataforma Samai, expediente digital, archivo ED\_MEMORIALR\_38APELACIONACTORA (.pdf) NroActua 3.
  9. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_ref-9) Sentencia del 25 de octubre de 2017, exp. 21251, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, entre otras.
  10. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_ref-10) Sentencia del 12 de febrero de 2020, exp. 24541, C.P. Milton Chaves García.
  11. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_ref-11) Sentencia del 12 de febrero de 2020, exp. 24541, C.P. Milton Chaves García.
  12. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_ref-12) Sentencia de 26 de julio de 2017, exp. 21602, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
  13. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_ref-13) Sentencias del 18 de junio de 2015, exp. 19695 y del 5 de octubre de 2016, Exp. 21227, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 4 de noviembre de 2021, exp. 25353, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.
  14. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_ref-14) Sentencia del 29 de abril de 2020, exp. 21802, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.
  15. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_ref-15) Ibídem.
  16. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_ref-16) Índice 3, Plataforma Samai, expediente digital, págs. 23 a 36, archivo ED\_EXPEDIENTE\_21EXPEDIENTEII20 1(.pdf) NroActua 3
  17. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_ref-17) Índice 3, Plataforma Samai, expediente digital, págs. 12 a 19, archivo ED\_EXPEDIENTE\_21EXPEDIENTEII20 1(.pdf) NroActua 3
  18. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_ref-18) Índice 3, Plataforma Samai, expediente digital, págs. 23 a 36, archivo ED\_EXPEDIENTE\_21EXPEDIENTEII20 1(.pdf) NroActua 3
  19. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_ref-19) Índice 3, Plataforma Samai, expediente digital, págs. 40 a 50, archivo ED\_EXPEDIENTE\_21EXPEDIENTEII20 1(.pdf) NroActua 3
  20. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_ref-20) Índice 3, Plataforma Samai, expediente digital, págs. 81 a 91, archivo ED\_EXPEDIENTE\_21EXPEDIENTEII20 1(.pdf) NroActua 3
  21. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=47585#cite_ref-21) Sentencia del 18 de mayo de 2001, Exp. 11685, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, reiterada en fallo del 20 de febrero de 2020, exp. 24541. C.P. Milton Chaves García.