



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA
Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C., veintinueve (29) de septiembre de dos mil quince (2015)

Radicación: 470012333000201200025-01
No. Interno: 20440
Asunto: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: Rosa Isabel Pana de Liñán
Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por los apoderados judiciales de la U.A.E. DIAN y de la señora Rosa Isabel Pana de Liñán contra la sentencia del 7 de mayo de 2013, dictada en audiencia inicial por el Tribunal Administrativo del Magdalena, que decidió:

“1. **DECLÁRASE LA NULIDAD PARCIAL** de las Resoluciones No. 192412011000041 de 10 de febrero de 2011 y 900.037 de 29 de febrero de 2012 proferidas respectivamente por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Santa Marta y Dirección de Gestión Jurídica – Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN.

2. En consecuencia de lo anterior, **DECLÁRASE a título de restablecimiento del derecho** que la señora **ROSA ISABEL PANA DE LIÑÁN** debe cancelar la suma de **NOVENTA Y SIETE MILLONES CUATROCIENTOS UN MIL CIENTO OCHENTA PESOS (\$97.401.180,00)** por concepto de sanción tributaria, conforme a lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

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

3. **NIÉGUENSE** las demás pretensiones de la demanda.

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

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

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS



- Mediante el Pliego de Cargos No. 192382010000180 del 14 de octubre de 2010, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Santa Marta propuso sancionar a la demandante por no presentar información en medios magnéticos, correspondiente al año gravable 2007, por la suma de \$243.540.000¹. La contribuyente no respondió el pliego de cargos.
- El día 10 de febrero de 2011, la División de Gestión de Liquidación de la misma Administración profirió la Resolución No. 192411011000041, mediante la que le impuso a la demandante una sanción de \$243.530.000, por no enviar información en medios magnéticos por el año gravable 2007, de conformidad con lo previsto en el artículo 631 del Estatuto Tributario y la Resolución 12690 de 2007².
- El acto administrativo contentivo de la sanción fue confirmado por medio de la Resolución 900.037 del 29 de febrero de 2012, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora³.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

El apoderado judicial de la señora Rosa Isabel Pana de Liñán formuló las siguientes pretensiones:

- “1. Que se decrete la nulidad de la **Resolución número 192412011000041** de fecha 10 de febrero de 2011, expedida por la DIAN, mediante la cual se sanciona a la contribuyente **PANA DE LIÑAN ROSA ISABEL NIT 26.940.614-1**.*
- 2. Que a título de restablecimiento del derecho, se ordene a la DIAN, revocar la sanción impuesta en la suma de **DOSCIENTOS CUARENTA Y TRES MILLONES QUINIENTOS CUARENTA Y TRES MIL PESOS M/C. (\$243.540.000)**, que como consecuencia de lo anterior se exonere de pagar dicha sanción.*
- 3. Que le sea restablecido el derecho comercial moral y el derecho al buen nombre que le ha sido vulnerado con la emisión de dicho Acto Administrativo, entendiendo que es una persona de la tercera edad.*
- 4. Que se me reconozca personería jurídica para actuar dentro del presente proceso.”*

2.1.1. NORMAS VIOLADAS

La demandante invocó como violadas las siguientes disposiciones:

- Artículos 2, 6, 25 y 363 de la Constitución Política;

¹Folio 60 a 68.

² Folios 70 a 73.

³ Folios 104 a 112.



- Artículos 631 y 651 del Estatuto Tributario;
- Artículo 177 del Código de Procedimiento Civil;
- Artículo 168 del Código Contencioso Administrativo;
- Artículo 1º de la Ley 95 de 1890;

2.1.2. CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

La demandante propuso la nulidad de los actos administrativos demandados por falsa motivación y por violación de las normas superiores. Estructuró el concepto de la violación de la siguiente manera:

Sostuvo que, con ocasión de la ola invernal que atravesaron diversos municipios del país, los habitantes del sur del departamento del Magdalena se vieron obligados al desplazamiento y que, en consecuencia, perdieron tiempo y parte de la información tributaria. Que a la fecha de presentación de la demanda, la contribuyente trataba de recomponer los soportes contables de la actividad económica que desarrolla.

Que el grave invierno afectó a las personas del campo, al punto que les impidió atender muchas de sus obligaciones con las entidades públicas y con las financieras, a las que acudieron para que les brindaran soporte material y económico.

Que, en consecuencia, se encontraba frente a un hecho constitutivo de fuerza mayor que le impidió entregar la información exógena de que trata la Resolución 12960 de 2007.

Dijo que tanto en la normativa contable como en la tributaria, laboral y comercial existen hechos constitutivos de caso fortuito y de fuerza mayor.

Que la responsabilidad, las consecuencias legales y sancionatorias, en determinadas situaciones, pueden ser mayores o menores dependiendo de si los hechos sucedieron por fuerza mayor o por caso fortuito, razón por la que definió cada una de estas figuras.

Sostuvo que la resolución sanción, objeto de la , es ilegal por falsa motivación, pues, pese a que la resolución que fija las pautas para el suministro de la información señala unos caracteres en tono informativo, la multa se fundamenta en un hecho económico abusivo y arbitrario, ya que se toman los valores registrados en unas declaraciones tributarias que no se han comprobado, contrario a lo que estipula el artículo 631 del E.T.

Indicó que ningún funcionario público puede mezclar procedimientos y términos contenidos en diferentes normas vigentes, con fundamento en la similitud de origen y finalidad o en los principios de eficiencia y celeridad, toda vez que la aplicación de esos principios no puede constituirse en un argumento para desconocer las ritualidades específicas establecidas normativamente para cada procedimiento.

Que mal pueden los funcionarios, bajo el argumento de que lo que pide la norma es lo mismo que supuestamente aparece en las declaraciones tributarias, tomar dichos datos para fijar una base y,



por consiguiente, una cuantía de las multas, porque perdería esencia la obligación de presentar la información exógena. Que esa es causal suficiente para anular el acto recurrido, pues genera duda o vacío probatorio a favor del contribuyente, ya que se toman parámetros no señalados por la resolución que obliga a la presentación de la información en medios electrónicos.

Alegó que de los actos administrativos demandados es fácil establecer que los criterios de legalidad, certeza de los hechos, debida calificación jurídica y apreciación razonable que caracterizan la motivación debida de los actos administrativos no se cumple, razón por la que deben anularse los actos acusados.

Dijo que el acto administrativo que contiene la sanción no puede ser extensivo, ni acaparador, porque se violaría el principio de legalidad, el debido proceso, el derecho de defensa y de audiencia. Que se sanciona por presentar la información extemporánea, sin graduar ni cuantificar el daño, pese a que dicha información se presentó antes de que se expidiera el pliego de cargos. Que tampoco se debieron tomar las bases de la declaración de renta para aplicar la sanción, pues esa actuación vulnera el debido proceso y el principio de legalidad con la imputación de una base gravable que no debe ser aplicada al caso.

Sostuvo que la DIAN debió aplicar la sanción con fundamento en los datos que suministró en los formatos aportados el 14 de marzo de 2011 por la contribuyente y no en la declaración de renta.

Que, además, el pliego de cargos fue expedido extemporáneamente, pues el periodo investigado, corresponde a 2007, y dicho pliego fue proferido el 14 de octubre de 2010.

También indicó que la jurisdicción de lo contencioso administrativo ha sostenido que para que proceda la imposición de la sanción por no informar, se deben atender aspectos procesales y respetar los principios rectores de la Constitución y la ley y mirar si se configuró el daño efectivo al Estado, regular bien la tarifa y no exigir más de lo que la ley demanda.

Manifestó que la sanción recurrida no fue graduada. Que el principio de legalidad demanda que las autoridades observen con suma atención y cuidado la aplicación de las normas en que fundamenta sus actuaciones, so pena de incurrir en irregularidades o violaciones a los principios rectores establecidos en la Constitución y la ley.

Que en este caso no se probó la existencia del daño a la Administración y, por el contrario, sí se probó la buena fe de la actora. Que, por ende, la sanción impuesta es desproporcionada y agrava de forma exagerada la carga fiscal con el Estado.

Por todo lo anterior, pidió que se declararan nulos los actos administrativos acusados.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado de la **U.A.E. DIAN** contestó la demanda en los siguientes términos:

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



Dijo que la demanda debía rechazarse por ineptitud sustantiva, toda vez que la demandante sólo pidió la nulidad de la resolución sanción y no de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración impetrado contra la anterior. Sobre el particular, sostuvo que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha sido reiterativa en sostener que no demandar todos los actos jurídicos que afectan la situación objeto de reclamo, implica la adopción de una decisión inhibitoria.

Adujo que las actuaciones administrativas adelantadas, previa expedición de la resolución sanción, están ajustadas a derecho y fueron expedidas conforme con la normativa que las rige. Que se respetó el debido proceso y que el demandante hizo uso de los recursos que la ley le otorgaba para ejercer los derechos de defensa y contradicción.

Sostuvo que el acto administrativo acusado no incurrió en falsa motivación ni se desconoció la naturaleza jurídica de la sanción impuesta a la contribuyente, pues, tanto la resolución sanción, como el pliego de cargos, motivan y justifican la imposición de la sanción cuestionada. Para sustentar su dicho, citó jurisprudencia del Consejo de Estado sobre la falsa motivación.

Indicó que conforme con lo dispuesto por la ley, la doctrina y la jurisprudencia, contra la tesis planteada por la contribuyente, el término de dos años para formular el pliego de cargos se cuenta a partir de la fecha en la que se presentó o debió presentarse la declaración de renta del año en el que se produjo el hecho irregular sancionable, sin vincular las sanciones a una vigencia fiscal determinada.

Que si bien la obligación de presentar la información en medio magnético es por un año gravable determinado, eso no quiere decir que el término de prescripción con que cuenta la Administración para proferir el pliego de cargos deba contarse a partir de dicho año, pues, conforme con el artículo 638 del E.T., es claro que el término de prescripción se cuenta a partir de la presentación de la declaración del año en que debió presentarse la información en el caso de la declaración de renta del año 2008, que debía presentarse en el año 2009.

Que, en este caso, la información debió presentarse a más tardar el 27 de marzo de 2008. La irregularidad sancionable ocurrió dentro de la vigencia del año gravable 2008, declaración que fue presentada el 27 de agosto de 2009. Que, en consecuencia, el vencimiento para proferir el pliego de cargos comenzó a contarse a partir de esa fecha y, por ende, el término de dos años vencía el 27 de agosto de 2011.

Que, el pliego de cargos fue proferido el 14 de octubre de 2010, y la notificación se efectuó el 20 de octubre del mismo año, esto es, oportunamente.

Que, de igual forma, la Resolución Sanción fue expedida el 10 de febrero de 2011 y notificada el 19 del mismo mes y año, en los seis meses siguientes al vencimiento del término de respuesta al pliego de cargos, como lo dispone la citada norma.

Que, en consecuencia, es errada la apreciación de la demandante, en cuanto alude a que el pliego de cargos fue extemporáneo, pues la facultad sancionatoria no había vencido al momento de su expedición.



En cuanto a la inundación como causal de fuerza mayor que impidió la entrega de la información exógena, alegó que la Corte Constitucional, en la Sentencia C-160 de 1998, señaló que la responsabilidad objetiva no es absoluta, sino relativa, cuando el contribuyente es quien incumple una obligación.

Que en materia de aplicación de las sanciones tributarias, sin llegar a admitir la responsabilidad objetiva, la Corte Constitucional ha tolerado la disminución de la actividad probatoria de la Administración, encaminada a probar la culpa del sancionado: es decir, a partir de ciertas circunstancias debidamente probadas, ha estimado que puede presumirse la culpa y que corresponde al sancionado desvirtuar la culpabilidad.

Sostuvo que en el presente caso, si bien la infracción se consumó, la parte actora, en la oportunidad para presentar descargos, aportó, al mes siguiente de la expedición de la resolución sanción, la información que no había suministrado, con lo que se puso en evidencia el interés por colaborar con la Administración.

Que, no obstante, la actividad de la Administración se vio obstruida y, en consecuencia, se aplicó la máxima sanción, teniendo en cuenta que la contribuyente presentó la información el 14 de marzo de 2011, información correspondiente a los formatos 1001, 1003, 1007, 1008, 1009, 1011 y 1012. Que, al verificar que la información radicada en el sistema, se encontró que el formato 1007 presentaba errores, que no fueron subsanados por la contribuyente, razón por la que consideró improcedente la reducción de la sanción impuesta.

Por todo lo anterior, pidió que se negaran las pretensiones de la demanda.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

Las razones que adujo el Tribunal Administrativo del Magdalena, para anular parcialmente los actos demandados, fueron las siguientes:

En cuanto a la eximente por caso fortuito y fuerza mayor, precisó que la demandante, a lo largo del proceso administrativo, no hizo referencia a esa eximente de responsabilidad. Que simplemente aludió a la fuerza mayor en el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sanción, razón por la que consideró que no era procedente declarar la prosperidad de ese cargo de nulidad.

En relación con la prescripción de la facultad sancionatoria, el Tribunal adujo que la demandante estaba obligada a presentar la información exógena el 27 de marzo de 2008 y la presentó efectivamente el 14 de marzo de 2011. Que la declaración de renta por el año gravable 2008 debía ser presentada por la contribuyente el 27 de agosto de 2009. Que, por ende, el plazo para proferir el pliego de cargos vencía el 27 de agosto de 2011 y que, en consecuencia, como dicho pliego fue expedido el 14 de octubre de 2010 y notificado el 20 del mismo mes y año, la facultad sancionatoria no había prescrito.



En cuanto a la graduación de la sanción, el Tribunal sostuvo que la DIAN no aplicó los criterios de proporcionalidad, gradualidad, equidad y justicia al momento de la imposición de la sanción, pues estaba probado que la actora aportó la información requerida con posterioridad a la expedición del pliego de cargos, razón por la que fijó la sanción impuesta a la contribuyente en el 2% de los costos y deducciones declarados en el año gravable 2007, suma que fijó en \$97.401.180.

Finalmente, condenó en costas a la DIAN, en el 3% de las pretensiones reconocidas a la actora, conforme con el Código de Procedimiento Civil.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

2.4.1. Apelación de la DIAN

La DIAN insistió en que la demanda adolece de ineptitud sustantiva, en tanto sólo pretende la nulidad de la Resolución Sanción No. 192412011000041 del 10 de febrero de 2011 y nada dijo respecto de la Resolución No. 900037 del 29 de febrero de 2012.

Reiteró que no es procedente la graduación de la sanción, en tanto que la información suministrada por la demandante el 14 de marzo de 2011 presentaba errores en el formato 1007 y dichos errores no fueron corregidos por la contribuyente.

Por último, dijo que no procedía la condena en costas, pues la sola graduación de la sanción no podía ser tenida como un vencimiento en el juicio, sino como un ajuste real a las normas establecidas para proceder con criterios de justicia y de razonabilidad. Que, además, la DIAN impuso la sanción ante el incumplimiento de la contribuyente de presentar la información a la que estaba obligado, razón que no justifica condenar a la entidad al pago de costas procesales.

2.4.2. Apelación de la demandante

La demandante pidió que se tasara la sanción en el 0.5% de los ingresos netos, con fundamento en lo dispuesto en inciso 2 del literal a) del artículo 651 del E.T., pues la parte actora subsanó la omisión de presentar la información, con ocasión de la expedición de la resolución sanción.

Dijo que la DIAN, una vez recibió la información, reportó que *“revisado el módulo de presentación por envío de archivo de nuestro modelo de información MUISCA de los años 2007, 2008, 2009, SE PUDO CONSTATAR LA PRESENTACIÓN EXTEMPORANEA DE LA INFORMACIÓN POR DICHOS AÑOS GRAVABLES, PERO EN DEBIDA FORMA SIN NINGUNA INCONSISTENCIA, Y SE ANEXA SOPORTE DE PRUEBAS DE LAS CONSULTAS REALIZADAS.”* Que, por ende, no se presentó el error en la información reportada en el formato 1007, como lo alega la DIAN.

Que, en consecuencia, la sanción no podía ser graduada en el 2% como lo sostuvo el Tribunal y pidió que se redujera al 0.5% que establece el artículo 651 del E.T.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN



La DIAN insistió en lo dicho en el recurso de apelación.

La demandante no alegó de conclusión.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El representante del **Ministerio Público** no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decidirá sobre el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del Tribunal Administrativo del Magdalena que anuló parcialmente la Resolución Sanción No. 192412011000041 del 10 de febrero de 2011 y su confirmatoria, Resolución 900037 del 29 de febrero de 2012, mediante las que la Dirección Seccional de Impuestos de Pereira de la U.A.E. DIAN le impuso a la demandante sanción por no presentar información exógena del impuesto sobre la renta del año gravable 2007.

3.1. Problemas jurídicos:

Conforme con el recurso de apelación de la demandante, la Sala debe decidir si la sanción impuesta en los actos acusados debió tasarse en el 0.5% y en forma “proporcional y razonable”, en los términos del artículo 651 ibídem.

Y, conforme con el recurso de apelación de la DIAN, se debe resolver: (i) si era procedente reducir la sanción impuesta a la actora y (ii) si procedía la condena en costas a la DIAN.

Los problemas jurídicos planteados se resolverán luego del estudio de la siguiente:

3.1.1. Cuestión previa: De la excepción de inepta demanda

De acuerdo con el dicho de la DIAN, se configuró la excepción de inepta demanda, en tanto la parte actora sólo pidió la nulidad de la Resolución Sanción No. 192412011000041 del 10 de febrero de 2011 y no de la Resolución No. 900.037 del 29 de febrero de 2012, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la anterior.

Dicha excepción no está llamada a prosperar, toda vez que conforme con el artículo 163 del CPACA, *“cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo este se debe individualizar con toda precisión. Si el acto fue objeto de recursos ante la administración se entenderán demandados los actos que los resolvieron.”*

En ese entendido, el hecho de que la demandante no hubiere solicitado la nulidad de la Resolución No. 900037 del 29 de febrero de 2012, no comporta la ineptitud sustantiva de la demanda, pues, de acuerdo con el aparte transcrito del artículo 163, se entiende que la pretensión se dirige también a la nulidad de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sanción.



No prospera la excepción y, en consecuencia, la Sala procede a estudiar el asunto de fondo.

3.1.2. De la base para cuantificar la sanción

A juicio de la demandante, la DIAN vulneró el artículo 651 del E.T., porque tasó la sanción por no informar en el 5% sobre los valores reportados en la declaración de renta presentada por la contribuyente por el año gravable 2007. Para la demandante no existe certeza sobre el monto de la información que debió reportarse y, por lo tanto, la sanción debió tasarse en el 0.5% de los ingresos netos, conforme lo dispone el inciso segundo del literal a) del artículo 651 del E.T. Pero también alegó que se tuviera en cuenta la información de los formatos aportados el 14 de marzo de 2011.

La Sala advierte lo siguiente:

La Administración calculó el monto de la sanción teniendo como base la información contenida en la declaración de renta del 2007, presentada por el contribuyente, así⁴:

RESOLUCIÓN No.	FORMATO	NOMBRE FORMATO	VALOR
12690/2007			
Artículo 4	1001	Información de pagos o abonos en cuentas	2.265.470.000
Artículo 8	1007	Información de los ingresos recibidos en el año	2.304.970.000
Artículo 12 literal a), f), g). Numeral 2, 3, 4, 5	1011	Información de las declaraciones tributarias	300.150.000
Total			4.870.059.000
Porcentaje de la Sanción			5%
Art. 651 Inciso primero Lit a) a la suma limitada de			243.530.000

La demandante pide que la sanción se tase en cuantía del 0.5% de los ingresos netos “*Ya que como dijo el despacho que el contribuyente presentó la información requerida, aunque de forma extemporánea, sin errores, el 29 de abril de 2011, con anterioridad a la confirmación de la imposición de la sanción, de esta forma se evidencia interés de subsanar la omisión y el espíritu de colaboración con la administración.*”

La Sala considera que se debe confirmar la sentencia apelada, por cuanto, la tarifa del 0.5% de los ingresos netos solo se aplica cuando no sea posible establecer la base para tasar la sanción o cuando esta no tenga cuantía.

⁴ Se toma el cuadro del anexo explicativo del pliego de cargos porno enviar información exógena



Resulta que, en el caso concreto, sí se pudo establecer la base para tasar la sanción, puesto que la DIAN tuvo en cuenta los datos reportados en la declaración de renta presentada por la contribuyente por el año gravable 2007⁵. La demandante no cuestionó esos valores. De manera que para establecer la base de la sanción bastaba con que la DIAN tomara la información reportada por la propia contribuyente en las declaraciones tributarias, pues éstas gozan de presunción de veracidad, al tenor del artículo 746 del Estatuto Tributario.

Y si bien la demandante aportó los formatos 1001, 1003, 1007, 1008, 1009, 1011 y 1012, en el expediente no reposa la información impresa de los archivos xml, ni la demandante explicó en qué aspectos la información reportada en esos formatos difiere de la reportada en la declaración de renta.

El cargo no prospera.

3.1.3. De la gradualidad y proporcionalidad de la sanción

Conforme con el recurso de apelación de la DIAN, se debe resolver si fue pertinente que el a quo graduara la sanción que impuso la DIAN en el sentido de rebajar la tarifa del 5 al 2%.

La Sala aprecia que los actos administrativos demandados se fundamentaron en el artículo 651 del Estatuto Tributario y en el artículo 1º de la Resolución 11774 de 2005⁶, que para eventos como el analizado precisó que por criterio de gradualidad la sanción debía imponerse en el 5%, a pesar de que el artículo 651 del E.T. permite imponerla “hasta” ese tope.

Al respecto, la Sala ha reiterado que “es evidente que cuando el artículo 651 del Estatuto Tributario utiliza la expresión ‘hasta el 5%’, se le está otorgando a la Administración un margen para graduar la

⁵ Ver folio 37.

⁶ **Artículo 1º.** Gradación de la sanción cuando existe base para imponerla. La sanción de que trata el inciso segundo del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario se aplicará en forma gradual de acuerdo con la conducta en la cual incurrió el contribuyente o el obligado, según el caso, teniendo en cuenta el tope máximo establecido en el citado literal y los criterios que a continuación se enuncian:

a) Cuando se trate de la información exigida y no suministrada, se aplicará el cinco por ciento (5%), del total de la sumatoria de la información no suministrada;

b) Cuando se trate de la información suministrada en forma extemporánea, se aplicará el cinco por ciento (5%), del total de la sumatoria de la información suministrada en forma extemporánea;

c) Cuando se trate de la información suministrada por la persona o entidad obligada, pero sin el cumplimiento de las características técnicas exigidas en las resoluciones que para tal efecto emite la DIAN, la sanción será del cuatro por ciento (4%) del valor total suministrado en forma errónea;

d) Cuando se trate de la información reportada por las personas o entidades obligadas a suministrarla, pero presente errores de contenido se aplicará una sanción del tres por ciento (3%) sobre el monto de los registros errados.



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, como ya se mencionó, sino también los de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción⁷.

Así mismo, refiriéndose a entregas de información junto con las respuestas a los pliegos de cargos, ha señalado que el hecho de que la Administración pueda validarla *“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 ocurrida”*⁸. Lo anterior, porque la sanción por no informar puede catalogarse de carácter objetivo.

En los actos administrativos demandados, la DIAN acepta que, efectivamente, recibió los formatos 1001, 1003, 1007, 1008, 1009, 1011 y 1012. Pero, el acto también da cuenta de que la información del formato 1007 presentaba errores que no fueron subsanados por la contribuyente.

La Sala aprecia que en el folio 83 aparece la información reportada y, precisamente, se deja la constancia, a mano alzada, en la copia del correo electrónico que da cuenta del envío de los archivos electrónicos, que el formato 1007 presenta *“solicitud con errores”*⁹. Y la copia impresa del contenido de tales formatos reporta la información de los formatos 1001, 1003, 1008, 1009, 1011 y 1012.

Las circunstancias de hecho precisadas permiten inferir que la demandante sí entregó la información y, pese a que la Administración de impuestos alegó que la información reportada en el formato 1007 se presentó con errores, esa no es una razón para dar por no presentada la información.

Es preciso señalar que el supuesto de hecho que condujo a la expedición de los actos administrativos demandados es la omisión en el envío de la información dentro del plazo establecido para ello, que claramente difiere del envío de información con errores a que se refiere la entidad demandada.

Para la Sala¹⁰, si bien la omisión en el suministro de información, y la entrega de 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 aparte, que le garantice al presunto infractor el ejercicio del derecho de defensa.

⁷ Sentencias de 20 de abril del 2001, exp. 11658, 20 de febrero y 4 de abril del 2003, exps. 12736 y 12897, 15 de junio del 2006, exp. 2003-00453-01, 26 de marzo del 2009, exp. 16169, 24 de octubre de 2013, exp. 19454 y 26 de marzo de 2015, exp. 20219.

⁸ Sentencia del 26 de marzo del 2009, exp. 16169.

⁹ Folio 82.

¹⁰ En el mismo sentido, esta Sala se pronunció en la sentencia del 13 de agosto de 2015. Exp. No. 20532. Demandante: Rosero Rodríguez y Cía Limitada en Liquidación. M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



Esto, porque siendo el fundamento del pliego de cargos la omisión en la entrega de la información, la Administración no puede, posteriormente, aducir que en la información presentada se configura un hecho sancionable distinto, pues ello equivaldría a impedirle ejercer su derecho a la defensa, ante nuevos cuestionamientos.

Al respecto, la Sala señaló¹¹:

“...es de anotar que 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, como lo consideró el a quo. 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 de la cual debe la DIAN formular pliego de cargos para garantizar el derecho de defensa del demandante”. (Se subraya).

La Sala aprecia que la información fue suministrada por la contribuyente tardíamente, después de que la Administración le impuso la sanción por no presentar la información, es decir, cuando la actuación administrativa estaba por culminar.

En esa medida, en aplicación de los criterios de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, así como de los principios de justicia y equidad en la cuantificación de la sanción, y teniendo en cuenta que la demandante reportó extemporáneamente la información requerida por la DIAN con ocasión de la expedición de la resolución sanción, resulta procedente graduar la sanción aplicando la tarifa del 3% sobre la base determinada por la Administración, así:

¹¹ Sentencia 20344 del 6 de noviembre de 2014, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia



ARTÍCULO RESOLUCIÓN 12690 DE 2007	FORMATO	NOMBRE DEL FORMATO	REGLONES	VALOR
Artículo 4	1001	Información de pagos o abonos en cuenta	44	\$ 2.265.447.000
Artículo 8	1007	Información de los ingresos recibidos en el año	39	\$ 2.304.970.000
Artículo 12, Literales a), f),g), numerales 2, 3, 4 y 5	1011	Información de las declaraciones tributarias	32+53+50	\$ 300.150.000
Total				\$ 4.870.567.000
Porcentaje de la sanción				3%
Artículo 651, inciso primero, literal a)				\$ 146.117.010

El cargo prospera parcialmente.

3.1.4. De la condena en costas

El artículo 188 del CPACA consagra:

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

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

La Ley 1564 de 2012 [C.G.P], en el artículo 365, señala las reglas para su determinación, así:

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

En el presente asunto, se está ante la circunstancia prevista en el numeral 5, dado que el Tribunal anuló parcialmente los actos demandados y, al resolver el recurso de apelación, esta Sección confirmó esa decisión. Por lo tanto, conforme con la norma citada, en principio, el juez puede condenar parcialmente a pagar las costas de ambas instancias. Sin embargo, esa circunstancia está sujeta a la regla del numeral 8, según la que solo habrá condena en costas cuando aparezcan causadas en el expediente y, siempre que estén probadas. En el caso concreto no aparece ningún elemento de prueba que justifique la imposición de las costas solicitadas. En consecuencia, no existe fundamento para su imposición. El cargo prospera.

Por todo lo anterior, la Sala modificará lo decidido por el Tribunal, que declaró la nulidad parcial de la Resolución Sanción No. 192412011000041 del 10 de febrero de 2011 y su confirmatoria la Resolución No. 900.037 del 29 de febrero de 2012, para, en su lugar, graduar la sanción impuesta a la demandante en el 3%. Además, revocará la condena en costas impuesta a la DIAN, porque no se encontró probada.

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:

PRIMERO. MODIFÍCASE el numeral 2 de la sentencia apelada, que quedará así:

*“2. En consecuencia de lo anterior, **DECLÁRASE a título de restablecimiento del derecho** que la señora **ROSA ISABEL PANA DE LIÑÁN** debe cancelar la suma de ciento cuarenta y seis millones ciento diecisiete mil pesos (\$146.117.000) por concepto de sanción tributaria, conforme a lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.*

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

SEGUNDO. REVÓCASE el numeral 4 de la sentencia dictada en la audiencia inicial de 7 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Magdalena en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por Rosa Isabel Pana de Liñán contra la U.A.E. DIAN. En su lugar, **NIEGASE** la condena en costas.

TERCERO. En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia objeto de apelación.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE
VALENCIA**
Presidente de la Sala

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE
RODRÍGUEZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ