



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., diecinueve (19) de mayo de dos mil veintidós (2022)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	05001-23-33-000-2016-01034-01 (25782)
Demandante	COLOMBIANA KIMBERLY COLPAPEL S.A.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Sanción por no informar. Base para el cálculo de la sanción por no informar.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por Colombiana Kimberly Colpapel S.A. contra la sentencia del 16 de diciembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Tercera de Decisión, que decidió:

«**PRIMERO: NIÉGUENSE** las pretensiones de la demanda presentada por la Sociedad COLOMBIANA KIMBERLY COLPAPEL S.A. en contra de la DIAN de conformidad con las consideraciones expuestas en la presente providencia.

SEGUNDO: CONDENAR en costas a la parte vencida, las cuales se liquidarán de conformidad con lo establecido en el artículo 366 del Código General del Proceso.

TERCERO: Fijar como agencias en derecho TRES salarios Mínimos Legales Mensuales Vigentes.

(...)»¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 1º de agosto de 2013, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN), expidió el Oficio Nro. 107242437-6560² a la sociedad Colombiana Kimberly Colpapel S.A., requiriendo información con relación a las transacciones comerciales realizadas durante los meses de febrero a mayo de 2011 con la señora Kely Maryory Betancur Quintero, con el fin de tramitar una solicitud de devolución de IVA por ella presentada. Sobre las transacciones, se solicitó allegar la certificación firmada por el representante legal, revisor fiscal y/o contador público; anexar las fotocopias de las respectivas facturas; certificación de la fecha, forma de pago y valor cancelado de las respectivas facturas; información sobre devolución de mercancías; certificado de Cámara de Comercio no superior a un mes y fotocopia de antecedentes, matrícula profesional del contador y/o revisor fiscal registrado en Cámara de Comercio.

El anterior requerimiento fue notificado por correo entregado el 6 de agosto de 2013 y remitido por correo electrónico³.

¹ Folios 349 vto. a 350 del CP. 1.

² Folio 5 Anexo.

³ Folios 6 y 7 Anexo.



El 5 de junio de 2014, ante la omisión en la entrega de la información por parte de la actora, la administración profirió el Pliego de Cargos⁴ Nro. 112382014000014 y propuso imponer la sanción del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario por un valor de \$412.275.000, resultado de aplicar el 0,5% a los ingresos netos obtenidos por la actora en los bimestres 1º, 2º y 3º del año gravable 2011, limitada a 15.000 UVT.

Presentados los descargos dentro de la oportunidad legal, la sociedad procedió a subsanar la omisión en la entrega de información y se acogió a la reducción de la sanción, tomando como base el monto de la información no reportada, que ascendía a \$32.913.324, y liquidando una sanción de \$164.567 que fue ajustada a la sanción mínima vigente para la época.⁵

Mediante la Resolución Nro. 112412014000206 del 4 de diciembre de 2014, la DIAN impuso la sanción por no informar en los términos propuestos en el pliego de cargos⁶.

La demandante presentó recurso de reconsideración contra la anterior resolución, la cual fue modificada mediante la Resolución Nro. 012056 del 9 de diciembre de 2015 que impuso sanción por \$376.980.000 que corresponde al límite de 15.000 UVT para el año 2011⁷.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), Colombiana Kimberly Colpapel S.A. formuló las siguientes pretensiones:

«A. A TÍTULO DE NULIDAD.

Pretensión principal:

*Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que declaren la **Nulidad Absoluta** de (i) la Resolución Sanción No. 112412014000206 del 04 de diciembre de 2014, y (ii) la Resolución que resolvió el Recurso de Reconsideración No. 012056 del 09 de diciembre de 2015, Actos Administrativos mediante los cuales se sancionó a la Compañía por no enviar información en los términos del artículo 651 del Estatuto Tributario.*

La nulidad de los referenciados Actos Administrativos se materializó en razón a que los mismos fueron expedidos a partir de una transgresión de los artículos 651, 683, 742, 743 y 777 del Estatuto Tributario, al determinar una sanción por no enviar información sobre una base indebidamente determinada por los ingresos netos del período, e incurriendo así mismo en una falsa motivación al negar el hecho probado de la cuantificación de la información requerida en distintos momentos procesales, y finalmente al inaplicar el artículo 9º del Decreto 019 de 2012 y las disposiciones consagradas en los artículos 176 del Código General del Proceso, 40 y 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 197 de la Ley 1607 de 2012.

Pretensión subsidiaria:

En caso de que se acepten parcialmente los argumentos expuestos en el presente Medio de Control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho y su Honorable Despacho considere que

⁴ Folios 45 a 49 Anexo.

⁵ \$275.000 pesos

⁶ Folios 94 a 101 Anexo

⁷ Folios 212 a 223 Anexo



mi representada incurrió en la sanción por no enviar información prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, solicito respetuosamente se sirva declarar la nulidad parcial de los Actos Administrativos demandados, derivada de los fundamentos aceptados e indicar la determinación concreta de la base sancionable y del valor de la sanción que debió soportar la Compañía.

B. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

Pretensión principal:

Respetuosamente solicito a su Honorable Despacho que como consecuencia de la Nulidad de los Actos Administrativos Demandados, se declare como **Restablecimiento del Derecho** la improcedencia de la sanción por no enviar información impuesta por la Autoridad Tributaria a mi representada en la suma de **TRESCIENTOS SETENTA Y SEIS MILLONES NOVECIENTOS OCHENTA MIL PESOS M/CTE** (\$376.980.000).

Pretensión subsidiaria:

En caso de que se acepten parcialmente los argumentos expuestos por mi poderdante y se concluya que la Compañía sí incurrió en el hecho sancionable, solicito respetuosamente se determine que la **base** para determinar y liquidar la sanción por no enviar información correspondió al valor de la información requerida, es decir a \$32.913.324, por lo que la sanción a cargo de la demandante no podía superar el valor de \$1.646.000⁸, rubro que al haber sido pagado con ocasión de la Respuesta al Pliego de Cargos, aplicando la reducción consagrada en el inciso 7º del Artículo 651 del Estatuto Tributario del 10%, considerando para el efecto la sanción mínima del artículo 639 del Estatuto Tributario, no es exigible en el presente caso, por lo que insto respetuosamente a su Honorable Despacho se declare que la compañía se encuentra a paz y salvo con relación a la discusión presentada.

C. COSTAS DEL PROCESO Y AGENCIAS EN DERECHO.

Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que, teniendo en cuenta que los Actos Administrativos Demandados contradicen el ordenamiento jurídico, se condene en costas a la parte demandada, como consecuencia de la declaratoria de Nulidad de los mismos.

Las costas y agencias en derecho se solicitan de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 361, 363, 364, 365 y 366 del Código General del Proceso, y en concordancia con los numerales 3.1., 3.1.2., y 3.1.3., del Acuerdo 1887 de 2003⁹.

Para estos efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución; 651, 683, 742, 743 y 777 del Estatuto Tributario; 176 del Código General del Proceso; 40 y 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, 197 de la Ley 1607 de 2012, y 9 del Decreto 019 de 2012. Los cargos de nulidad se resumen así:

1. Nulidad por falsa motivación de los actos administrativos al tomar como presupuesto que la información solicitada carecía de cuantía determinada

Señaló que la falsa motivación, como causal autónoma e independiente de nulidad, busca demostrar la falsedad o inexactitud de los presupuestos de hecho que fundamentan los actos¹⁰.

En cuanto a la base para la imposición de la sanción, adujo que es necesario evaluar el valor de la información solicitada y, solamente, si esta carece de este atributo o hubiere sido imposible determinarlo, se aplica sobre los ingresos netos o el patrimonio bruto del contribuyente, hasta el límite determinado en la norma. Para el

⁸ Este rubro constituye el 5% de la base sancionable constituida por el valor de la información solicitada por \$32.913.324.

⁹ Folios 5 a 6 del cuaderno principal y páginas 1 a 3 del PDF 3 del índice 2 de SAMAI.

¹⁰ La demandante citó la sentencia del 18 de junio de 2014, exp. 20088, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



caso, la DIAN determinó la información relativa a las transacciones comerciales con la señora Kely Maryory Betancur, no tenía un valor determinado, lo que es contrario a los presupuestos fácticos, pues la información solicitada «*si tenía una cuantía establecida, la cual se evidencia a partir de las operaciones de ingreso reportadas en los medios magnéticos del período gravable 2011 (Anexo 12)*»¹¹ en los que se registraron ingresos por ventas durante los meses febrero a mayo de 2011 por valor de \$32.913.324.

Además, antes de la imposición de la sanción se allegó el certificado de revisor fiscal y documentos soporte de las operaciones y su valor, así como las devoluciones.

Conforme lo expuesto, constituye un presupuesto de hecho falso señalar que la demandada no conocía o no podía determinar el valor de la información solicitada, con lo que se materializa la falsa motivación en que incurrió la DIAN al imponer la sanción sobre los ingresos netos del período.

2. Violación del artículo 651 del Estatuto Tributario por interpretación errada. Violación de los artículos 176 del Código General del Proceso, 742 y 743 del Estatuto Tributario y 40 y 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo al premitir pruebas

La interpretación errónea de una disposición normativa, se configura cuando la autoridad tributaria utiliza una disposición aplicable a un caso particular, pero entiende equivocadamente el alcance y la regulación concreta de la norma¹².

De conformidad con el artículo 651 del Estatuto Tributario, ante la entrega extemporánea de lo solicitado, se configura la sanción por no envío de información, calculada en forma inicial sobre el valor de la información requerida y aportada en forma tardía y, solamente en el caso de que la información no tenga valor determinado o que sea imposible de determinar, se aplicará la sanción sobre ingresos netos o el patrimonio bruto.

Sin embargo, la DIAN concluyó que al no entregarse la información con anterioridad a la expedición y notificación del pliego de cargos, la base de la sanción propuesta en este acto no se podía modificar. Así, la base para aplicar la sanción, se encuentra restringida a que dicho valor sea conocido por la administración antes de la proposición de la sanción, en el acto preparatorio, lo cual dista del alcance de la norma, además de constituir una transgresión al derecho de defensa y de contradicción comoquiera que el pliego de cargos constituye una simple propuesta, pero la sanción se debe limitar al alcance de la norma y a los presupuestos de hecho acreditados, interpretación que ha sido acogida por el Consejo de Estado¹³.

La interpretación de la administración llevaría a que en todos los casos se imponga la sanción con fundamento en los ingresos o patrimonio, comoquiera que antes del pliego de cargos la demandante no cuenta con la información.

No era válido para la DIAN afirmar que no era posible determinar el monto de la información porque la misma era incompleta, puesto que el certificado de revisor fiscal daba cuenta de las operaciones realizadas. Además, en los medios magnéticos se evidenciaba el valor de la información. Pese a ello, dichas pruebas

¹¹ Folio 13 del cuaderno principal.

¹² La actora citó la sentencia del 15 de marzo de 2012, exp. 16660, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹³ Sentencia del 15 de marzo de 2002, exp. 12588, CP Juan Ángel Palacio Hincapié y la sentencia del 11 de septiembre de 2011, exp. 18314.



no se valoraron de conformidad con las reglas de la sana crítica.

En consecuencia, al estar probada la base para liquidar la sanción por valor de \$32.913.324, la sanción sería de \$1.645.666 y al haberse acogido a la reducida del 10% con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, la sanción correspondiente sería de \$165.000, pero como era inferior a la sanción mínima de \$275.000, debía aplicarse esta última.

Así las cosas, al concluir la DIAN que no se había demostrado el valor de la información solicitada, a pesar de haberse aportado, evidencia una falsa motivación que vicia de nulidad absoluta los actos demandados, habida cuenta que la cuantía de la información solicitada sí ostentaba un valor determinado.

Complementando lo anterior, consideró que al determinar la demandada que la única forma de acogerse a la reducción de la sanción era pagando el 10% de la sanción, sin importar que la misma estaba mal determinada, incurrió en una indebida interpretación del artículo 651 del Estatuto Tributario al exigir la materialización de una conducta ilegal para acceder a un beneficio.

3. Violación del artículo 29 de la Constitución Política y del artículo 651 del Estatuto Tributario por falta de aplicación al negar la posibilidad de subsanar la omisión en la entrega de información

Afirmó que la información aportada con la respuesta al pliego de cargos no propendió por desvirtuar el hecho sancionable, pues se enfocó en subsanar la falta en los términos del artículo 651 del Estatuto Tributario. Al haberse aportado la información, la omisión en su envío no subsistió, pero como la información no se presentó en forma oportuna, se pagó la sanción a cargo, lo que desvirtúa el argumento de la DIAN que fundamentó la resolución sanción en la no entrega de la información requerida.

En este sentido, «*lo que se desvirtuó con la entrega de información, no fue la extemporaneidad en la entrega de la documentación como infundadamente discurre la demandada, sino que se desvirtuó la base sobre la cual se determinó e impuso la sanción por no enviar información*»¹⁴.

En consecuencia, la demandada incurrió en una falta de aplicación del artículo 651 del Estatuto Tributario dado que «*el hecho sancionable constitutivo por la omisión en el envío oportuno de la información requerida, sí es subsanable*»¹⁵.

4. Violación de los artículos 683 y 777 del Estatuto Tributario y 29 Constitución al no dar validez probatoria al certificado de revisor fiscal

Señaló que lo solicitado en el requerimiento de información fue un documento firmado por el representante legal, revisor fiscal y/o contador público de la empresa, de ahí que fuera posible que lo firmen uno, dos o los tres.

En consecuencia, el certificado de revisor fiscal, sustentado en los soportes y comprobantes que acreditan el hecho que se pretende probar, constituye plena prueba sin que sea exigible que esté firmado tanto por el revisor fiscal como por el representante legal, hecho que implica incluir un requisito adicional no previsto en el artículo 777 del Estatuto. En consecuencia, se pretermitió el alcance probatorio

¹⁴ Folio 39 del cuaderno principal

¹⁵ Ibidem.



de dicho documento y se exigió más de lo previsto en las disposiciones probatorias.

5. Violación del artículo 9º del Decreto 019 de 2012 por inaplicación.

Al estar demostrado que la información relativa a las transacciones realizadas con la señora Kely Maryory Betancur fue incorporada en la información de medios magnéticos, que estaba en poder de la DIAN para la fecha en que se expidió el requerimiento de información, se vulneró lo dispuesto en el artículo 9º del Decreto 019 de 2012 al exigirse información que ya reposaba en los archivos de la entidad. Por tanto, no se concretó el hecho sancionable consagrado en el artículo 651 del Estatuto

6. Violación del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 por desconocer los principios sancionatorios en materia tributaria

Según la sociedad demandante, la sanción no cumple con los principios sancionatorios en materia tributaria por cuanto se presenta una ausencia del hecho sancionable, dado que la información obraba en el reporte de medios magnéticos, por ello considera que se vulneraron los principios de gradualidad, proporcionalidad y lesividad.

Además está probado que las transacciones sobre las que se solicitó información, ascendían a la suma de \$32.913.324, rubro que constituía la base para imponer la sanción.

La vulneración de los principios de proporcionalidad y gradualidad está relacionada con la omisión de considerar la cuantía de la información solicitada y la entrega de la información en medios magnéticos, obviando tomar en cuenta la actividad de colaboración del contribuyente y omitiendo aplicar la sanción en forma gradual, dado que se impuso una sanción 11.45 veces superior al valor de la información solicitada¹⁶.

Respecto de la violación al principio de lesividad, consideró que la conducta incurrida por la sociedad no afectó el recaudo nacional, puesto que la autoridad tributaria conocía la información requerida al haber sido aportada en los medios magnéticos del año 2011.

Oposición a la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos¹⁷:

En cuanto al debido proceso, señaló que el deber de atender requerimientos de información está contenido en el artículo 686 del Estatuto Tributario y, ante el incumplimiento de esta obligación, el artículo 651 del Estatuto Tributario prevé la sanción por no suministrar información dentro del plazo establecido para ello, o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, advirtiendo que, para el caso, está probado que la actora no respondió el requerimiento de información, Oficio Nro. 107242437-6560 del 1º de agosto de 2013, notificado el 6 de agosto de 2013, por lo que era procedente la sanción.

¹⁶ El actor citó las sentencias del 26 de noviembre de 2009, exp. 17237 del 26 de agosto de 2004, exp. 13893.

¹⁷ Folios 189 a 219 cuaderno principal



Ahora, que la información aportada con respuesta al pliego de cargos se haya considerado insuficiente, no implica el desconocimiento al debido proceso. Para el efecto, se valoraron las pruebas aportadas, encontrando que la información no se presentó completa, dado que el certificado del revisor fiscal no estaba firmado, por el representante legal, no se aportaron copias de las facturas, ni se certificó la fecha, forma de pago ni la existencia de devolución de mercancía y no se aportó la matrícula profesional del revisor fiscal, por lo que no se accedió a tener por subsanada la irregularidad para reducir la tarifa de la sanción o admitir la reducción de la misma.

Con respecto al argumento de la improcedencia de exigir información que ya había sido reportada en medios magnéticos, señaló que tal información corresponde a datos generales y no específicos, en los que no se aportó copia de las facturas, datos y documentos que si se solicitaron en el requerimiento de información y con los que se pretendía realizar verificaciones y hacer cruces de información. Destacó que la sanción impuesta se deriva de no enviar la información solicitada y no por no presentar medios magnéticos

El hecho de haber presentado junto con la respuesta al pliego de cargos el certificado de revisor fiscal, dando cuenta de las operaciones con Kely Maryory Betancur y cuadro en Excel de dichas transacciones, no hace inexistente la irregularidad, ya que no se aportó en forma completa ni dentro de los plazos establecidos, máxime cuando era necesaria para dar trámite a una devolución de IVA de un tercero.

Afirmó que no se puede concluir la inexistencia del hecho sancionado o la violación del principio de legalidad, aduciendo la ausencia de perjuicio o daño, pues la jurisprudencia ha señalado que el daño se configura cuando se impide el ejercicio de las facultades de fiscalización¹⁸, para el caso concreto frente al proceso de devolución.

En cuanto al elemento subjetivo en la imposición de la sanción, señaló que en materia tributaria, la buena fe no es absoluta sino relativa cuando el contribuyente es quien incumple una obligación. Citó la Sentencia C-506 del 29 de abril de 2002, de la Corte Constitucional, resaltando de la misma la presunción de la culpa, correspondiendo al sancionado demostrar la causal de exoneración de culpabilidad, siendo razonable suponer que ha actuado en forma dolosa o negligente quien ha incumplido un deber tributario.

Señaló que el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 prescribió que la falta será antijurídica cuando afecte el recaudo nacional, principio que en el caso concreto se garantizó porque se castigó la conducta del contribuyente al incumplir con los plazos establecidos para dar respuesta a lo solicitado mediante requerimiento, comportamiento que se reiteró con la respuesta al pliego de cargos, al haberse allegado la información incompleta y que fue igualmente corroborado en el recurso de reconsideración.

¹⁸ La demandada citó las siguientes providencias: sentencia C-160 de 1998, MP Carmenza Isaza de Gómez de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado referenció las sentencia del 10 de julio de 2002, exp. 12421, del 12 de febrero de 2004, exp. 13536, del 29 de agosto de 2009, exp. 17025, y del 27 de agosto de 2015, exp. 21014, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



Lo anterior, impidió la labor de fiscalización en el trámite de la devolución de IVA del tercero, frente al término para atender esta solicitud que requería datos y documentos que no se podían suplir con los contenidos en los medios magnéticos, pues se requería la constatación por parte de la entidad, en ejercicio de las facultades de los artículos 684 y siguientes del Estatuto Tributario, decisiones que inciden en el recaudo nacional.

Con respecto a la base para imponer la sanción por no enviar información, señaló que esta no estaba determinada por cuanto el requerimiento de información del 1º de agosto de 2013 no identificó la cuantía de las operaciones con el tercero. Además, el certificado aportado con la respuesta al pliego de cargos no prueba la variación de la base gravable o el fundamento jurídico en que se soportó, ya que no se suministró la información completa, por lo que se requería la firma del representante legal. Adicionalmente, como el certificado no se acompañó de los soportes respectivos, por lo que no se reflejó la existencia de hechos económicos¹⁹.

En cuanto a la tarifa, afirmó que el Consejo de Estado admite su graduación en aquellos casos en que se suministra la información completa con ocasión del pliego de cargos o con el recurso de reconsideración, de tal forma que el daño causado cesa, evidenciando la colaboración del contribuyente²⁰, por lo que resulta improcedente graduar la tarifa en el caso concreto por no cumplirse los parámetros de ley y jurisprudencia, por tratarse de información incompleta.

En relación con la vulneración al debido proceso en lo concerniente a la reducción de la sanción, explicó que esta no fue aceptada en la resolución sanción porque no se acreditó que la omisión fue subsanada. Además, el pago de la sanción reducida no era admisible, puesto que el valor se debe calcular con base a la suma propuesta en el pliego de cargos y no en el cálculo que haga el mismo contribuyente²¹.

Para terminar, la demandada afirmó que no se presenta falsa motivación, puesto que los hechos y el material probatorio en que se fundamenta el pliego de cargos y la resolución sanción son reales y fueron apreciados de acuerdo con los criterios de la sana crítica.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Tercera de Decisión, negó las pretensiones de la demanda con base en las siguientes consideraciones²²:

En cuanto a la pretensión de graduación de la sanción por no suministrar información, el *a quo* no encontró probado que la información solicitada fue entregada, ya que en la contestación al pliego de cargos y en el recurso de reconsideración, se insistió en que con la certificación del revisor fiscal y la información enviada en medios magnéticos se cumplió con el deber de informar. Sin embargo, no hay prueba de haber aportado las fotocopias de las facturas, ni la certificación de la fecha, forma de pago y valor cancelado de las respectivas

¹⁹ La DIAN citó las sentencia del 13 de septiembre de 1991, exp. 3465 C.P. Consuelo Sarria Olcos. y del 25 de noviembre de 2004, exp. 14155 14155 C.P. María Inés Ortiz Barbosa

²⁰ La demandada referenció las sentencias del 22 de septiembre de 2004, exp. 13789, del 6 de marzo de 2008, exp. 15569, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

²¹ Citó las sentencias del 26 de noviembre de 2009, exp. 17237C.P. William Giraldo Giraldo y del 4 de septiembre de 2008, exp. 16385 C.P. Ligia López Díaz.

²² Folios 337 a 350 cuaderno principal



facturas.

En consecuencia señaló que, la sociedad no cumplió con la obligación de responder el requerimiento en la forma y términos en que le fueron solicitados, por lo que la conducta sancionada se configuró al incumplir con el deber de atender requerimientos de información de manera completa para verificar la situación impositiva de terceros.

Al no encontrar argumentos o justificación que lleven a demostrar que la actuación de la administración se encuentra por fuera de los lineamientos legales, concluyó que los actos no fueron expedidos con violación de la norma tributaria, ni se evidencia una falsa motivación, destacando que estas causales tienen el mismo sustento, es decir, la errada interpretación del artículo 651 del Estatuto Tributario.

En relación con la petición subsidiaria relacionada con la base para liquidar la sanción y aplicar la reducción de la sanción en los términos del referido artículo 651, considerando la sanción mínima del artículo 639 *ibidem*, trajo a colación la sentencia de unificación del Consejo de Estado del 14 de noviembre de 2019²³, en la cual se fijaron las reglas respecto de la base para la sanción por no enviar información, suministrarla extemporáneamente o con errores.

Con fundamento en la referida sentencia y partiendo del hecho de que no se encuentra prueba alguna para concluir que la sociedad subsanó la omisión, esto es, el aporte de fotocopia de las facturas, certificación de la fecha, forma de pago y valor cancelado, no era viable graduar la sanción en el procedimiento administrativo porque no se colaboró con la administración y, por tanto, no cesó el daño ocasionado al Estado.

Con respecto a la base de la sanción impuesta, concluyó que si bien el valor de las transacciones se puede determinar con fundamento en lo informado por la revisora fiscal, no sucede lo mismo con el resto de la información solicitada, por lo que no es posible cuantificarla.

De acuerdo con los argumentos expuestos, consideró que la Resolución Nro. 12056 por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración, determinó la sanción de conformidad con las normas correspondientes y está ajustada a la sentencia de unificación del Consejo de Estado, por lo que negó las pretensiones de la demanda.

Por último, condenó en costas a la sociedad demandante con fundamento en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, liquidadas de conformidad con el artículo 366 del Código General del Proceso.

Recurso de apelación

Colombiana Kimberly Colpapel S.A. presentó recurso de apelación contra la anterior decisión para que se acceda a sus pretensiones, con base en lo siguiente²⁴:

En la sentencia de primera instancia, se señaló expresamente que la demandante había demostrado el valor de las transacciones objeto de solicitud de información,

²³ Sentencia del 14 de noviembre de 2019, exp. 22185, CP Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁴ Folios 354 a 364 cuaderno principal



pero concluyó que no era posible cuantificar la totalidad de la información, por lo que incurrió en una indebida valoración de los hechos y una indebida aplicación del artículo 651 del Estatuto Tributario.

Resaltó que se arribó a la anterior conclusión a partir de lo demostrado en el certificado de la revisora fiscal, siendo evidente que la información solicitada estaba relacionada con las transacciones comerciales efectuadas entre Colombiana Kimberly Colpapel S.A. y la señora Kely Maryory Betancur y, que se solicitó adjuntar con la certificación fiscal: fotocopias de las facturas de las operaciones comerciales; incorporación en el certificado de la fecha, forma de pago y valor pagado por la señora Kely Maryory Betancur; informar si han existido devoluciones de mercancía; certificado de existencia y representación legal; y fotocopia de antecedentes del revisor fiscal.

Con fundamento en lo anterior, la discusión versó sobre un certificado de revisor fiscal en el que se acreditan las transacciones comerciales, junto con cinco anexos específicos, accesorios a la certificación, que correspondían precisamente a tales transacciones comerciales que ascendieron a un valor de \$32.913.324.

Toda vez que la información versó sobre las transacciones comerciales, la base de la sanción debió determinarse conforme al valor de las mismas, por lo que lo aducido por el *a quo* es contrario a la información solicitada puesto que los anexos a la certificación de revisor fiscal solamente podían versar sobre dicho valor.

Reiteró que la base de la sanción debe determinarse con el valor de la información y solo cuando no es posible, debe acudirse a las bases subsidiarias. Como en este caso se probó el monto de la información, este valor es el que debió usarse.

Conforme con lo anterior, se violó el artículo 651 del Estatuto Tributario y el artículo 164 del Código General del Proceso, ya que el Tribunal no fundamentó la providencia apelada en las pruebas obrantes en el proceso. Además, consideró vulnerado el artículo 167 del mismo Código General del Proceso, relativo a la carga de la prueba, porque la actora demostró el valor de la información, en lo relacionado con la base de la sanción por no enviar información.

Por último, adujo que el Tribunal vulneró el principio de congruencia al decidir en forma *extra petita* al condenar en costas a la parte actora, toda vez que la demandada no las solicitó. Además, no se causaron y no se encuentran probadas dentro del expediente.

Alegatos de conclusión

La **demandada** presentó alegatos de conclusión²⁵ en los que reiteró que el demandante nunca aportó la información completa y, por ende, no era posible determinar la cuantía de la información. Indicó que la certificación del revisor fiscal no era suficiente, como si lo eran las facturas de las respectivas transacciones que no se aportaron.

Indicó sobre las costas, especialmente las agencias en derecho, se causan por el simple hecho de comparecer a un proceso judicial como parte y su cuantificación obedece a las tarifas fijadas por el Consejo Superior de la Judicatura. En

²⁵ Índice 20 de Samai



consecuencia, la condena es procedente.

La **demandante** insistió en los argumentos expuestos en el recurso de apelación²⁶.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de las Resoluciones Nro. 112412014000206 del 4 de diciembre de 2014 y Nro. 012056 del 9 de diciembre de 2015, mediante las cuales la DIAN impuso sanción por incumplir con el deber de suministrar información solicitada mediante el requerimiento de información, Oficio Nro. 107242437-6560 del 1º de agosto de 2013.

Atendiendo a los cargos de apelación formulados por la actora contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda, la Sala analizará *(i)* si la administración vulneró el artículo 651 del Estatuto Tributario al determinar la base de la sanción impuesta a partir de los ingresos netos registrados en las declaraciones de IVA de los bimestres primero, segundo y tercero del año 2011, presentadas por la actora y *(ii)* sobre la procedencia de la condena en costas.

1. Base del cálculo de la sanción por no informar

El artículo 651 del Estatuto Tributario, según texto vigente para la época de los hechos, establecía que las personas o entidades 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 sanción hasta de 15.000 UVT, la cual debía calcularse en la siguiente forma:

Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida. De no ser posible establecer la base para tasarla o si la información no tenía cuantía, la sanción se calcularía hasta el 0,5% de los ingresos netos y, en caso de no haber ingresos, hasta del 0,5% del patrimonio bruto.

Repárese que la tasación de la sanción sobre la base de los ingresos netos, solo resultaba aplicable cuando la información no tenía cuantía, o no era posible establecerla. Por el contrario, de estar determinado el valor de la información que el contribuyente estaba obligado a reportar²⁷, esta sería la base de la sanción.

Ahora bien, el artículo 742 del Estatuto Tributario, determina que la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, hoy Código General del Proceso, en cuanto estas sean compatibles con aquéllos, lo cual legitima al administrado a acreditar dentro de la actuación administrativa la base de la sanción que reclama como correcta.

²⁶ Índice 21 de Samai

²⁷ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 19 de febrero de 2015, exp. 20079, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



Al hilo de lo anterior, en la sentencia de unificación del 14 de noviembre de 2019, expediente 22185 (2019CE-SUJ-4-010) C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, esta Sección precisó:

«Cuando la multa propuesta en el pliego de cargos haya sido liquidada por la Administración a partir de una base distinta a la que correspondería para el caso, el infractor puede calcular autónomamente el monto de la sanción reducida que en derecho corresponda, y accederá a ese beneficio, siempre que acredite la procedencia de los valores de la base correcta sobre la cual se deben calcular la sanción y su respectiva disminución y el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 651 del ET, antes de la modificación efectuada por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, para la reducción de la multa a imponer».

Aunque el pronunciamiento se encuentra referido al beneficio de reducción de la sanción, resulta muy relevante, en tanto destaca la posibilidad de que el administrado pueda acreditar una base diferente a aquella que fue considerada por la administración para la imposición de la sanción.

En el caso bajo examen, el 1 de agosto de 2013, la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta expidió el requerimiento de información²⁸, Oficio, Nro. 107242437-6560 a la sociedad demandante sobre las transacciones comerciales realizadas durante los meses de febrero a mayo de 2011, con la señora Kely Maryory Betancur Quintero, con el fin de tramitarle una solicitud de devolución de IVA. En dicho acto, se solicitó certificación firmada por el representante legal, revisor fiscal y/o contador público, requiriendo anexar:

- Fotocopias de las respectivas facturas.
- Certificar fecha, forma de pago y valor cancelado de las respectivas facturas.
- Informar si ha existido devolución de mercancías.
- Anexar original del certificado de Cámara de Comercio no superior a un mes.
- Fotocopia de antecedentes, matrícula profesional del contador y/o revisor fiscal registrado en Cámara de Comercio.

Tanto en la respuesta al pliego de cargos como con el recurso de reconsideración, la demandante solicitó tener como prueba el certificado expedido por revisor fiscal de la sociedad, en el cual se informaba de las transacciones comerciales efectuadas por un valor de \$32.913.324. Así dice el certificado:

«4. Que de acuerdo registros contables de Colombiana Kimberly Colpapel S.A.S. y soportes suministrados por la administración, se realizaron transacciones comerciales durante los meses de febrero, marzo, abril y mayo del 2011, con el contribuyente KELY MARYORY BETANCUR QUINTERO, identificado con NIT. No. 42.792.380-4, por un valor de \$32.913.324.»²⁹

Además, con la interposición del recurso, la sociedad demandante solicitó que se tuviera en cuenta la información suministrada a través de los medios magnéticos del año 2011, reportada oportunamente, petición que si bien estaba encaminada a demostrar que la información ya reposaba en poder de la administración para efectos de alegar la vulneración del artículo 9 del Decreto 019 de 2012, permitía constatar el monto de las transacciones realizadas con la señora Kely Maryory

²⁸ Folio 5 Anexo.

²⁹ Certificado expedido por la revisora fiscal designada por Deloitte & Touche Ltda., expedido el 18 de junio de 2014 con destino a la DIAN, obrante a folio 90 del anexo.



Betancur, en la suma de \$32.913.324, tal como se aprecia a folio 274 vuelto del cuaderno principal³⁰.

Tal como se expuso antes, la información solicitada se circunscribió exclusivamente a las transacciones realizadas entre la sociedad demandante y la persona natural ya referida, por lo que para la Sala, tanto el certificado de la revisoría fiscal aportado en sede administrativa, como la información exógena reportada previamente al requerimiento, eran medios válidos para determinar la cuantía de la información solicitada, puesto que si bien no se allegaron los soportes reseñados en el oficio, lo que hizo nugatorio el acceso al beneficio de reducción de la sanción, lo cierto es que la cuantía si pudo establecerse a través de uno de los medios probatorios consagrados por la legislación tributaria, no puede perderse de vista que, conforme con el artículo 777 *ibidem*, la certificación del revisor fiscal constituye prueba contable suficiente.

En consecuencia, no le asiste razón al Tribunal al concluir que si bien el valor de las transacciones se puede determinar con lo informado por la revisoría fiscal, «no sucede lo mismo con el resto de la información solicitada», pues tal como quedó establecido, toda la información está asociada con la misma transacción, cuyo monto fue identificado y demostrado, por lo que no era procedente la tasación de la sanción, tomando como base los ingresos netos.

Por lo expuesto, prospera el cargo de apelación de la parte demandante. En consecuencia, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar se declarará la nulidad parcial de los actos demandados y se liquidará la sanción por no enviar información, siguiendo los lineamientos de la regla (e) del numeral (iv) de la sentencia de unificación citada en precedencia:

“(iv) Para las infracciones al deber de informar cometidas antes de que entrara en vigencia la Ley 1819 de 2016, respecto de las cuales se determine la cuantía de la información no suministrada, suministrada extemporáneamente o suministrada con errores, la sanción imponible se graduará así:

(e) El 5% de la cuantía de la información afectada por la infracción (...)”

Al hilo de ello, la sanción procedente, es la siguiente:

SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN	
Cuantía de la información no reportada	\$32.913.324
Porcentaje artículo 651 del Estatuto Tributario	5%
Valor sanción	\$1.645.666

2. Sobre la condena en costas.

Como lo señaló la demandante, en el presente caso no procede la imposición de la condena en costas en primera instancia al no haberse demostrado su causación, tal como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. En consecuencia, prospera igualmente el cargo de la apelación.

³⁰ Archivo Muisca Nro. 010100708201200000023.xml, que fue decretado como prueba en audiencia inicial del 5 de julio de 2017.



En esta instancia no procede la condena por las mismas razones.

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** a sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Tercera de Decisión, el 16 de diciembre de 2020.
2. **Declarar** la nulidad parcial de la Resolución Nro. 112412014000206 del 4 de diciembre de 2014 y de la Resolución Nro. 012056 del 9 de diciembre de 2015, mediante las cuales se impuso sanción por no informar.
3. A título de restablecimiento del derecho, la sanción por no informar será la liquidada por esta corporación en la parte motiva y que corresponde a \$1.645.666.
4. Sin condena en costas en ambas instancias.
5. Reconocer personería jurídica al abogado Sebastián Sierra Suarez, como apoderado de la DIAN, en los términos del poder otorgado (índice 20 de SAMAI).

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase**.

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO