



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

**Consejero ponente:** *CARLOS ENRIQUE MORENO RUBIO*

Bogotá, D.C., marzo primero (1) de dos mil dieciocho (2018)

**EXPEDIENTE: 23001233100020110043301**

**ACTOR: SIXTA GARCÍA DE HADDAD**

**DEMANDADO: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -  
DIAN**

**NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**

**FALLO DE SEGUNDA INSTANCIA**

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, contra la sentencia proferida el 19 de abril de 2012 por el Tribunal Administrativo de Córdoba, mediante la cual resolvió lo siguiente:

**“PRIMERO. DECLÁRESE** *(sic)* **la nulidad de la Resolución Sanción No. 12241201000107 del 28 de mayo de 2010 mediante la cual se sancionó a** *(sic)* **señora Sixta García de Haddad por no enviar información en medios magnéticos por el año gravable 2006, proferida por** *(sic)* **Dirección de Seccional de Impuestos y Aduanas – DIAN de Montería, y la Resolución No 900069 de 13 mayo de 2011 mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos – Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.**

**SEGUNDO.** *Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho se declara que la demandante*



*no está obligada a pagar suma alguna por concepto de sanción.”*

## I. ANTECEDENTES

### 1. Pretensiones

Por intermedio de apoderado judicial y en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, la señora Sixta García de Haddad demandó para que, previo el trámite del procedimiento legal, se hicieran las siguientes declaraciones:

Que se declare la nulidad de la Resolución Sanción 122412010000107 del 28 de mayo de 2010, a través de la cual la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Administración de Impuestos de Montería, sancionó a la actora.

Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho en el sentido de que se le exima de pagar el valor liquidado como sanción en la resolución demandada.

En caso de que no se acceda a lo anterior, se gradúe la sanción hasta por un 0.5% sobre los ingresos netos reportados por la actora en su declaración de renta del año 2006 correspondientes a \$5.010.538.000) o por un porcentaje menor, teniendo en cuenta que la información objeto de sanción se presentó antes de que la demandada profiriera el pliego de cargos.

Las pretensiones tuvieron como fundamento los siguientes

### 2. Hechos

Señaló que el 27 de agosto de 2009 la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Montería inició proceso sancionatorio en su contra por no haber enviado a esa entidad, información en medios magnéticos sobre lo declarado en el año 2006.



Indicó que el 18 de enero de 2010 presentó la referida información en medios magnéticos.

Adujo que el 20 de enero siguiente, fue proferido pliego de cargos, sin tener en cuenta que la información ya había sido entregada.

Sostuvo que el 20 de mayo de 2010 se profirió la Resolución 12241201000107 a través de la cual se le sancionó con multa de \$368.325.000 por no haber cumplido con la obligación en comento.

Mencionó que el 17 de junio de ese mismo año presentó recurso de reconsideración en contra de la decisión sancionatoria, bajo el argumento de que la información en medios magnéticos, sí había sido presentada antes de proferirse el pliego de cargos y que la base de la sanción había sido arbitraria.

Manifestó que el 13 de mayo de 2011, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN profirió la Resolución 900069 a través de la cual resolvió el recurso de reconsideración en el sentido de negar las pretensiones y corregir oficiosamente la sanción, disminuyéndola de \$368.325.000 a \$296.640.000.

### **3. Normas violadas y concepto de la violación**

Consideró que con los actos administrativos demandados se vulneraron los siguientes artículos: 29, 95 numeral 9 y 363 de la Constitución Política y 651 y 683 del Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989.

Expuso el concepto de la violación de las normas invocadas en los siguientes términos:

a. El hecho sancionable no existe.

Sostuvo que en el pliego de cargos que se formuló en su contra, el cual le fue notificado el 22 de enero de 2010, se afirmó que a esa fecha no se había presentado la información en medios



magnéticos correspondiente al año 2006, pese a que ésta fue enviada el 18 de enero de 2010.

Aseguró que bajo la convicción de que la DIAN corregiría su error no respondió el pliego de cargos, sin embargo, la demandada profirió la resolución acusada.

Anotó que los actos demandados están viciados de falsa motivación, por cuanto la información en medios magnéticos fue presentada de manera previa a la expedición del pliego de cargos, tal y como se reconoce en la resolución a través de la cual se resolvió el recurso de reconsideración presentado durante la actuación administrativa.

Explicó que en dicho acto, la DIAN precisó que la información había sido presentada de forma extemporánea, toda vez que el plazo para enviarla venció el 25 de abril de 2007 y que además, presentaba algunos errores.

Recordó que de conformidad con lo establecido en el artículo 651 del Estatuto Tributario existe diferencia entre la no presentación, la presentación extemporánea y la presentación con errores de la información tributaria; diferencia que también ha sido reconocida por esta Corporación.

Destacó la importancia de que la conducta a sancionar esté claramente establecida en el pliego de cargos con el fin de que el investigado pueda ejercer en debida forma su derecho de defensa.

Expuso que en este caso se profirió pliego de cargos por la falta de presentación de la información y finalmente se sancionó por presentación extemporánea con errores.

Agregó que para el específico evento de información con errores, la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998 consideró que la administración debe demostrar que éstos lesionen sus intereses o los de un tercero.



Aseveró que, en consecuencia, la DIAN desconoció su derecho de defensa al motivar falsamente el pliego de cargos y la resolución sancionatoria inicial, sin corregir dicho error con la expedición de un nuevo auto de cargos.

b. La DIAN no determinó la base para imponer sanción.

Señaló que la demandada propuso la sanción por no enviar la información de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario, tomando como base la declaración de renta y complementarios del año gravable 2006, sin tener en cuenta lo establecido en los artículos 684 y 688 del mismo estatuto.

Explicó que de conformidad con las referidas normas la sanción por no enviar los datos podrá ser hasta el 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información, si éste se conoce, es decir, la base sobre la cual se sanciona es la información exigida y no, los valores de la declaración de renta.

Destacó que en el pliego de cargos la demandada propuso sancionar sobre la sumatoria de patrimonio bruto, pasivos, ingresos brutos, costos, deducciones y retenciones del período 2006, lo que demuestra que desconocía el monto sobre el cual existía el deber de informar.

Indicó que el artículo 651 del Estatuto Tributario determina que cuando no es posible determinar la base de la sanción, ésta debe fijarse hasta en el 0.5% de los ingresos netos, y si estos no existieron, hasta el 0.5% del patrimonio bruto.

Adujo que la demandada debió verificar la contabilidad y los documentos del contribuyente para establecer los valores a informar, pero si no lo pudo hacer, debió haber tomado la base fijada en la referida norma.

Citó apartes de pronunciamientos de esta Corporación como fundamento de su argumentación.



Precisó que bajo las anteriores consideraciones el monto de la sanción que debió imponerse era el de \$25.052.690.

c. La DIAN no atendió el principio de razonabilidad.

Explicó que en el pliego de cargos se adujo que la información echada de menos resultaba necesaria para cruces de cuentas con terceros y programas de fiscalización para evitar la evasión.

Sostuvo que la DIAN conoce con suficiente tiempo quienes no presentan la información dentro de los plazos legales, toda vez que la verificación de la misma se hace a través de medios electrónicos, por lo que no resulta de recibo que ejerza su poder sancionatorio después de dos años del vencimiento de dichos plazos.

Sostuvo que para el momento del requerimiento la información solicitada ya no le resultaba útil a la demandada en las labores de fiscalización ni de cruces con terceros.

Expuso que los plazos para declarar renta del año 2006 para personas naturales vencieron entre el 2 y el 31 de agosto de 2007 y para las personas jurídicas entre el 11 de abril y el 2 de mayo de ese mismo año, por lo que quedaron en firme en 2009, y el requerimiento en este caso, sólo se le notificó a la actora el 22 de enero de 2010.

Recordó que la firmeza de las declaraciones se refiere al término con que cuenta la DIAN para revisar las declaraciones tributarias.

Reiteró que la sanción impuesta a través de los actos demandados resulta completamente desproporcionada e irrazonable, lo que vulnera los artículos 95 numeral 9 y 363 Constitucionales.

Arguyó que el envío de la información en medios magnéticos es una obligación tributaria accesoria a la de pagar impuestos y en el caso de que no se paguen la sanción es del 160%



aproximadamente, por lo que resulta absurdo, que la sanción por no enviar información supere el 300%.

d. La DIAN debió graduar la sanción.

Insistió, con base en pronunciamientos de la Sección Cuarta de esta Corporación, en que la sanción no fue fijada con base en las normas del Estatuto Tributario.

Agregó que la demandada tampoco justificó, en manera alguna, la decisión de imponer el tope máximo permitido en la norma.

#### **4. Contestación de la demanda**

Por intermedio de apoderada, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, contestó la demanda en los siguientes términos:

Señaló que la actora presentó con errores y en forma extemporánea -2 años y 8 meses después del vencimiento del plazo-, la información en medios magnéticos, lo cual conllevó a la expedición de los actos administrativos demandados.

Indicó que la demandante superó durante el año 2005 el tope para estar obligado a suministrar la información en medios magnéticos en el año 2006, toda vez que declaró ingresos brutos por la suma de \$7.987.923.000

Aclaró que la sanción obedeció a que la actora no presentó la información antes del 25 de abril de 2007, lo cual se encuentra plenamente acreditado en el expediente tributario.

Destacó que en la resolución a través de la cual se resolvió el recurso de reconsideración presentado en contra de la decisión sancionatoria inicial se modificó el monto de la sanción.

Aseguró que la demandante tuvo la oportunidad de participar y ejercer su derecho de defensa desde el inicio de la investigación administrativa, por cuanto, todas las decisiones le fueron debidamente notificadas, desde el pliego de cargos hasta la resolución del recurso de reconsideración, por lo que no existió la violación del artículo 29 constitucional, alegada en la demanda.



Adujo que no es justo dar el mismo tratamiento a los contribuyentes que suministran la información en forma correcta, completa y oportuna, que a quienes la presentan en forma extemporánea, con errores y que sólo la corrigen a instancias de la administración.

Manifestó que es deber de la administración sancionar a todos aquellos contribuyentes que suministren información en forma errónea, incompleta o fuera del término fijado en la ley.

Aclaró que el hecho de que la demandante hubiese presentado la información a la que estaba obligada de manera extemporánea, no hace desaparecer el hecho sancionable, por cuanto, su obligación era presentarla antes del 25 de abril de 2007.

Expuso que la presentación extemporánea supone un interés en subsanar la omisión, que debe ser tenida en cuenta, sin que ello signifique que la falta haya desaparecido.

Sostuvo que la graduación de la sanción invocada por la demandante no opera cuando el contribuyente no subsana la omisión en debida forma ni demuestra interés en colaborar con la administración.

Adujo que en este caso no hubo interés en subsanar la omisión en debida forma, toda vez que la información fue presentada, además de tarde, con errores, los cuales hacen que el sistema no pueda validarla.

Arguyó que el presente asunto sí tenía una cuantía determinada, específicamente los valores declarados por la demandante en la declaración de renta y complementarios del año gravable 2006 y en la declaración del impuesto sobre ventas y retenciones, por lo que no resultaba necesario realizar la inspección o verificación en la contabilidad de aquella.

Precisó que la Resolución 12807 del 26 de octubre de 2006, además de señalar quiénes deben enviar información y cuál información, también fija la forma en que ésta debe ser remitida.



Enlistó los valores que se tuvieron en cuenta para fijar el monto de la sanción demandada con el fin de destacar que estos fueron los correctos.

Agregó que al eludir la información requerida, se genera un daño para la administración, por cuanto se entorpeció la labor de fiscalización y control que corresponde a la administración tributaria, toda vez que con dicha información se complementan los datos requeridos por las normas vigentes que permiten acreditar ingresos, costos, deducciones y demás factores que permiten el control de los tributos.

Insistió en que el monto de la sanción fue el correcto, toda vez que corresponde al 5% del valor de las sumas sobre las cuales no se suministró la información.

Aseguró que la decisión se compadece con los criterios jurisprudenciales fijados por esta Corporación y por la Corte Constitucional, al respecto.

Destacó que en este caso confluyeron dos causales para sancionar: el no suministrar información dentro del plazo establecido y suministrarla de manera errónea.

## **5. Sentencia de primera instancia**

Mediante sentencia del 19 de abril de 2012 el Tribunal Administrativo de Córdoba, Sala Tercera de Decisión, declaró la nulidad de los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho declaró que la demandante no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción impuesta a través de los mismos.

En apoyo de esa decisión expresó, en resumen, lo siguiente:

Señaló que de conformidad con lo establecido en la Resolución 12807 del 26 de octubre de 2006, la demandante estaba obligada a suministrar información en medios magnéticos ante la DIAN por el año gravable de 2006 antes del 25 de abril de 2007, por cuanto en el año 2005 tuvo ingresos brutos por \$7.987.923.000.



Indicó que está demostrado que la actora no cumplió con la referida obligación en la fecha legalmente establecida para el efecto.

Manifestó que aunque en el pliego de cargos formulado el 20 de enero de 2010 se afirmó que la demandante había omitido la presentación de la referida información en medios magnéticos y que para esa fecha tampoco se había presentado, en la resolución a través de la cual se resolvió el recurso de reconsideración, se aclara que dicha información fue enviada el 18 de enero de 2010.

Expuso que de conformidad con lo establecido en el artículo 651 del Estatuto Tributario y la interpretación de la Sección Cuarta de esta Corporación, el hecho de presentar información en forma extemporánea difiere del hecho de no presentarla y presentarla erróneamente, lo cual se refleja en las consecuencias de la conducta.

Recordó que el pliego de cargos en estos casos debe señalar con toda precisión la conducta, con el fin de que la persona investigada pueda ejercer en debida forma su derecho de defensa.

Manifestó que en este evento, el pliego de cargos se elevó por no presentar la información en medios magnéticos -pese a que ésta había sido remitida 2 días antes a la fecha de su expedición- y se sancionó finalmente por su presentación extemporánea, por lo tanto, como no presentar la información y presentarla tarde y con errores son dos hechos sancionables diferentes, es claro que la actora no pudo ejercer su derecho de defensa y contradicción en forma adecuada, lo que se traduce en una vulneración del debido proceso.

Concluyó que en este caso se sancionó por una conducta diferente a la endilgada en el pliego de cargos, lo cual constituía razón suficiente para declarar la nulidad de los actos demandados y declarar que la demandante no está obligada a pagar suma alguna de dinero por concepto de la sanción impuesta a través de los mismos.

## **6. La impugnación**



Inconforme con la decisión, la apoderada de la parte demandada apeló la sentencia de primera instancia. Como fundamento del recurso expresó lo siguiente:

Explicó que en ese caso se inició investigación a la contribuyente demandante al determinar que se encontraba obligada a presentar información a la que se refiere el artículo 631 del Estatuto Tributario, en concordancia con lo dispuesto en el literal a) de la Resolución 12807 del 26 de octubre de 2006, por haber registrado en su declaración de renta del año 2005 \$7.987.923.000.

Sostuvo que de acuerdo con las referidas normas, la actora debía presentar la información en medios magnéticos a más tardar el 25 de abril de 2007, para no ser sancionada.

Adujo que según la información suministrada por la Subdirección de Gestión de Análisis Operacional, la demandante no cumplió con la obligación de suministrar a la DIAN la precitada información en medios magnéticos, por lo que se profirió pliego de cargos en su contra el 20 de enero de 2010.

Manifestó que la información no suministrada en forma oportuna y debida generó un daño en la administración, toda vez que con ésta -relacionada con costos, gastos, ingresos operacionales, no operacionales, pasivos, cuentas por cobrar y efectivo en bancos- se busca completar los datos que permiten el control de los tributos.

Mencionó que el inciso primero del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario fija la sanción por no enviar información.

Indicó que la norma debe ser interpretada en los términos del artículo 27 del Código Civil que establece que, cuando el sentido de la ley es claro, no debe desconocerse su tenor literal.

Precisó que, en tales condiciones, el valor de la multa a imponer por ese tipo de incumplimientos es el equivalente al 5% del valor de las sumas sobre las cuales no se suministró la información.



Reiteró que el hecho de que la actora haya suministrado la información luego de vencido el plazo, no desaparece la omisión por la cual fue sancionada, toda vez que su deber era haberla presentado a más tardar el 25 de abril de 2007, plazo que venció sin que la información hubiera sido reportada.

Señaló que en este caso la actora no sólo presentó la información en forma extemporánea, sino que además lo hizo con errores, lo que reviste una gravedad superior para la administración, por cuanto entorpeció la labor de fiscalización y control de la entidad demandada.

Indicó que el monto de la sanción impuesto a través de los actos acusados atendió a la norma y a los criterios de gravedad y razonabilidad.

Alegó que en el pliego de cargos del 20 de enero de 2010 se indicó como hecho sancionable “información o prueba no suministrada, información suministrada en forma extemporánea o errores en la información o no corresponde a la solicitada”.

Agregó que de igual manera, en la resolución sanción del 28 de mayo de ese mismo año se impuso sanción, exactamente por la misma causa.

Adujo que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se explicó que la contribuyente presentó la información extemporánea y con errores.

Consideró que no había lugar a proferir un nuevo pliego de cargos por presentación extemporánea y con errores, toda vez que, en el inicial se incluyeron todas las posibilidades.

Afirmó que en este caso no se vulneró el derecho de defensa ni de contradicción por cuanto desde el pliego de cargos se contemplaron las conductas finalmente sancionadas.

## **7. Trámite procesal en segunda instancia**

El recurso de apelación fue admitido mediante auto del 24 de julio de 2012. (fol. 4 del cuaderno de apelación) .



El 19 de marzo de 2014 se rechazó la solicitud de desistimiento presentado por el apoderado de la actora. (fols. 9 y 10 del cuaderno de apelación).

El 31 de mayo de 2016 se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión. (fol. 33 del cuaderno de apelación).

## **8. Alegatos**

*Parte actora:*

No presentó alegatos de conclusión en esta instancia.

*Parte demandada:*

Aseguró que el pliego de cargos fue elevado por las mismas razones que se impuso la sanción, concretamente, no enviar información dentro del plazo establecido para ello.

Reiteró los demás argumentos esgrimidos en el escrito de contestación de la demanda.

## **9. Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público no rindió concepto dentro de este asunto.

Surtidos los trámites legales pertinentes, el proceso se adelantó con la observancia de las ritualidades previstas en la ley procesal y sin que obre causal de nulidad que afecte la actuación, procede la Sección Quinta de la Sala Contencioso Administrativa, a resolver previas las siguientes

# **II. CONSIDERACIONES**

## **1. Competencia**

Es competente la Sala para conocer del asunto en segunda instancia, en razón del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia proferida el 19 de abril de



2012, por el Tribunal Administrativo de Córdoba, conforme al artículo 129 del Código Contencioso Administrativo y en consideración al Acuerdo 357 del 5 de diciembre de 2017 del Consejo de Estado, que busca descongestionar la Sección Primera de esta Corporación<sup>1</sup>.

## **2. Problema jurídico**

Corresponde a la Sala determinar si hay lugar a confirmar, modificar o revocar la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Córdoba el 19 de abril de 2012, con base en los argumentos del escrito de apelación.

Para el efecto, se deberá establecer si la motivación del pliego de cargos formulado en contra de la demandante el 20 de enero de 2010 fue congruente con la sanción impuesta en los actos demandados o no, y si consecencialmente se vulneró el derecho de defensa y contradicción de la actora.

En caso de que se encuentre que tal violación no existió, deberá la Sala entrar a estudiar si la sanción demandada se ajustó al monto establecido en la ley para el caso específico.

## **3. Caso concreto**

La señora Sixta García de Haddad demandó, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, las Resoluciones 122412010000107 del 28 de mayo de 2010 y 900069 del 13 de mayo de 2011, a través de los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, le impuso una sanción por no presentar una información tributaria correspondiente al año 2006 en medios magnéticos y resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la decisión inicial, en el sentido de disminuir el monto de la sanción de \$368.325.000 a \$296.640.000.

---

<sup>1</sup> Advierte la Sala que la controversia planteada dentro de este asunto es de carácter tributario, por lo que su conocimiento correspondería a la Sección Cuarta y no a la Sección Primera, sin embargo, en atención a que el competente para resolver la apelación formulada es el Consejo de Estado -y por ende, no se configura causal de nulidad alguna- y además, el objeto acuerdo en cita es descongestionar esta Corporación, se procederá a resolver el fondo de la misma.



En el fallo de primera instancia, el Tribunal Administrativo de Córdoba, declaró la nulidad de los actos demandados al considerar que se había vulnerado el derecho de defensa y de contradicción de la demandante, toda vez que el pliego de cargos formulado durante la actuación administrativa enunció una conducta diferente a la que, finalmente motivó la sanción, razón que encontró suficiente para acceder a las pretensiones de la demanda.

La apoderada de la entidad demandada, por su parte, apeló la decisión de primera instancia, bajo el argumento de que en el pliego de cargos sí se había anunciado la conducta por la cual se sancionó y que la multa impuesta sí había atendido a la ley y a los criterios de gravedad de la falta y razonabilidad.

Así las cosas, procederá la Sala a estudiar los argumentos expuestos en el escrito de apelación con el fin de determinar si estos tienen o no vocación de prosperidad.

En primer lugar, resulta del caso recordar que tal y como se estableció en primera instancia, en este evento no se discutió, por ninguna de las partes si la actora estaba o no obligada a presentar la información requerida por la demandada ni que el plazo para enviarla venció el 25 de abril de 2007 sin que la contribuyente cumpliera con dicha obligación, por lo que tales hechos se deben tener como probados.

Precisado lo anterior, corresponde ahora determinar si la conducta endilgada a la demandante en el pliego de cargos proferido durante la actuación administrativa cuestionada, coincide o no con la conducta por la cual fue finalmente sancionada.

Según se tiene, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Montería inició investigación administrativa en contra de la demandante por el “*incumplimiento [de la] obligación de informar*” según consta en el auto de apertura visible a folio 23 del cuaderno principal del expediente.



Lo anterior, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 631 y 651 del Estatuto Tributario que facultan a esa entidad para solicitar a los contribuyentes información ejercer el debido control de los tributos y a sancionarlo en caso de que no la presenten en debida forma.

De manera concreta, el artículo 631 en comentario establece:

*“Sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 684 y demás normas que regulan las facultades de la Administración de Impuestos, el Director General de Impuestos Nacionales podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, una o varias de las siguientes informaciones, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos...”*

A su turno, el artículo 651 dispone:

*“Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria, así como aquéllas a quienes se les haya solicitado informaciones y pruebas respecto de sus propias operaciones, que no la atendieron dentro del plazo establecido para ello, incurrirán en la siguiente sanción:*

*a) Una multa hasta del cinco por ciento (5%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida;*

*b) El desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso, cuando la información requerida se refiera a estos conceptos y de acuerdo con las normas vigentes, deba conservarse y mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos.*

*Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.*

*La sanción a que se refiere el presente Artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), si la omisión es subsanada antes de*



*que se notifique la imposición de la sanción; o al veinte por ciento (20%) de tal suma, si la omisión es subsana 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.*

*En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el literal b). Una vez notificada la liquidación sólo serán aceptados los factores citados en el literal b), que sean aprobados plenamente”.*

En el pliego de cargos formulado en contra de la actora se propusieron como hechos sancionables de manera genérica: *“información o pruebas no suministradas, información suministrada en forma extemporánea o errores en la información, o no corresponde a la solicitada”.* (fol. 25 del cuaderno principal del expediente).

Sin embargo, en el anexo de explicación del pliego de cargos se especificó que el fundamento de hecho del mismo consistía en el *“incumplimiento en la obligación de dar información en medios magnéticos acorde con lo establecido en los artículos 631 y 651 del Estatuto Tributario”.*

Además, se precisó que *“la Subdirección de Análisis Operacional informó que a la fecha el contribuyente de la referencia omitió la presentación de la información en medios magnéticos correspondiente al año gravable 2006”.*

En ese mismo sentido se agregó que *“la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Montería, propone la SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario y Resolución 11774 del 7 de diciembre de 2005”*

(...)



*“Teniendo en cuenta que el contribuyente a la fecha de proferir el presente acto administrativo, no ha cumplido con su obligación de presentar la información señalada anteriormente, se hace merecedor de la sanción dispuesta en el artículo 651 del Estatuto Tributario”* (fol. 26 del cuaderno principal del expediente)

En este orden de ideas, es claro que el pliego de cargos se formuló específicamente por no haber presentado la información en medios magnéticos para ese momento.

Ahora bien, en la Resolución 122412010000107 del 28 de mayo de 2010 se impuso sanción por el hecho sancionable: *“información o pruebas no suministradas, información suministrada en forma extemporánea o errores en la información, o no corresponde a la solicitada”*, que corresponde al pliego de cargos.

Así mismo, en el anexo explicativo de la resolución sanción se reiteró que la *“contribuyente no ha cumplido con la obligación de suministrar a la DIAN la información en medios magnéticos”*. (fol. 28 y 29 del cuaderno principal del expediente).

Sin embargo, en la Resolución 900069 del 13 de mayo de 2011, a través del cual se resolvió el recurso de reconsideración presentado en contra de la decisión sancionatoria inicial, se tuvieron en cuenta los argumentos de la contribuyente referidos a que la información que se echaba de menos ya había sido presentada y por tanto, se advierte que la conducta endilgada, investigada y sancionada, debió ser la presentación extemporánea de la información en medios magnéticos y no, la de no presentación.

Además, se agregó que la referida información fue presentada con errores.

Conforme con lo anterior, se advierte que aunque como lo expuso la recurrente, en el auto de apertura de la investigación y en el pliego de cargos se invocó la causal genérica de *“información o pruebas no suministradas, información suministrada en forma*



*extemporánea o errores en la información, o no corresponde a la solicitada”* ésta no resultaba suficiente para garantizar el debido proceso a la accionante.

Al respecto, se debe tener en cuenta que en aras de garantizar el derecho de defensa, en este tipo de actos se debe individualizar con toda precisión la conducta investigada, conducta que en este evento fue establecida en la no presentación de la información, sin hacer alusión alguna a la radicación extemporánea, ni mucho menos a la presentación de información errónea.

Frente al tema de los pliegos de cargos, en los eventos específicos del artículo 651 del Estatuto Tributario, que contempla varias modalidades de sanción, la Sección Cuarta de esta Corporación recientemente ha reiterado lo siguiente:

*“Aunque es cierto que el artículo 651 ET tipifica tres hechos constitutivos de infracción como son: la omisión, la extemporaneidad y la comisión de errores, y que la omisión y la extemporaneidad deben partir del hecho cierto y probado de que la información no se entregó dentro de los plazos estipulados por la DIAN mediante resolución, es acertado que la autoridad tributaria inicie la actuación administrativa por la omisión y la culmine por ese mismo hecho, independientemente de que el contribuyente, en el curso de la actuación administrativa haya aportado la información. Esto por cuanto, el procedimiento administrativo tributario permite que el contribuyente se allane a la sanción o, por lo menos, demuestre su ánimo de colaboración que, debe ser retribuido, en ambos casos, mediante la gradualidad de la sanción. De manera que, la entrega de la información en el curso de la actuación administrativa constituye un hecho obligatorio a considerar por el funcionario para que gradúe la sanción. **El derecho al debido proceso se viola, entonces, por no atender esos criterios de gradualidad, exclusivamente. Situación diferente ocurre cuando la información se envía con errores, pues, en estos casos, no es procedente que la administración tributaria tenga por no presentada la información. En estos eventos, debe tenerla por presentada y si advierte que los errores son de contenido, lo propio es que le brinde la oportunidad al contribuyente***



**de defenderse de los errores de contenido que se le imputan.**

(...)

*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 Sala, 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. 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 sí equivaldría a impedirle ejercer su derecho a la defensa, ante nuevos cuestionamientos<sup>2</sup>". (Se resalta).*

Así las cosas, es claro que en los eventos en que el pliego de cargos se eleve por una conducta diferente a la efectivamente sancionada, se produce una vulneración del debido proceso, concretamente del derecho de defensa y contradicción, toda vez que el investigado ejerce su defensa respecto de un cargo por el cual finalmente no es sancionado, y frente a este último, no se le permite esgrimir defensa alguna.

En este evento, a la actora se le garantizó su derecho de defenderse de la presunta no presentación de la información y luego se reconoció por parte de la demandada, que la misma había sido enviada incluso antes de la expedición del pliego de cargos, aunque por fuera del término legal; pero nunca se le brindó la oportunidad de defenderse de la información errónea, cargo por el cual fue sancionada en definitiva.

---

<sup>2</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 70001-23-33-000-2013-00069-01(20800). Providencia del 25 de septiembre de 2017. M.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto (E)



Es decir, además de la presentación extemporánea de la información se incluyó otro cargo en la resolución con la cual terminó la actuación administrativa, que fue la información con errores, frente a la cual, se insiste, definitivamente no se garantizó el derecho de defensa de la actora.

Al respecto, la Sección Cuarta ha dicho:

*“Frente al argumento relacionado con la entrega de información errada invocada por la entidad demandada (formato 1001), es preciso señalar que el supuesto de hecho que motivó la expedición de los actos administrativos demandados es la omisión en el envío de la información dentro del plazo establecido para ello, respecto del cual procede la sanción por no informar, que claramente difiere del envío de información con errores a que se refiere la entidad demandada. En efecto, para la Sala, **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. Esto, porque siendo el fundamento del pliego de cargos la omisión en la entrega de la información, no puede la Administración, 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**<sup>3</sup>”.* (Se resalta).

Por lo tanto, contrario a lo afirmado por la recurrente, en atención a que sí era necesario elevar un nuevo pliego de cargos en el caso concreto con el fin de que la actora pudiera ejercer en debida forma su derecho de defensa, resulta acertada la decisión del Tribunal de primera instancia.

Así las cosas, al estar probada la violación del debido proceso en este asunto -la cual resulta razón suficiente para declarar la nulidad de los actos administrativos demandados- incluso en esta

---

<sup>3</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 54001-23-33-000-2012-00013-01 (20891). Providencia del 9 de marzo de 2017. M.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.



instancia se hace inocuo pronunciarse sobre los demás argumentos esgrimidos en el recurso de apelación a saber: la injerencia de la falta cometida por la actora en la función de control tributaria de la demandada y la graduación y monto de la sanción impuesta a través de aquellos.

En ese orden de ideas, como la recurrente no desvirtuó el argumento del fallo del *a quo* para declarar la nulidad de los actos acusados y además, en esta instancia quedó suficientemente acreditada la violación del debido proceso de la accionante por las razones anteriormente expuestas, que dicho sea de paso, resultan suficientes para declarar la nulidad de los actos demandados, se impone entonces confirmar íntegramente la sentencia apelada.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Quinta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

### **FALLA**

Primero: Confírmase la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Córdoba el 19 de abril de 2012, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: Sin costas en esta instancia.

Tercero: Notifíquese la presente decisión de conformidad con lo dispuesto en el artículo 173 del Código Contencioso Administrativo.

Cuarto: Ejecutoriada esta providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

**NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE**



Expediente: 23001233100020110043301  
Sixta García de Haddad  
Nulidad y Restablecimiento del Derecho  
Apelación de Sentencia

**ROCÍO ARAÚJO OÑATE**  
**Presidente**

**LUCY JEANNETTE BERMÚDEZ BERMÚDEZ**  
**Consejera**

**CARLOS ENRIQUE MORENO RUBIO**  
**Consejero**

**ALBERTO YEPES BARREIRO**  
**Consejero**



SC5780-6-1



GP059-6-1

