CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de marzo de dos mil diecinueve (2019)

Referencia:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación:	25000-23-37-000-2016-00765 -01 (23556)
Demandante:	BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA COLOMBIA S. A.
Demandado:	DIAN
Tema:	Sanción por no enviar información

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 5 de octubre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió (ff. 263 a 283):

> 1. Se DECLARA LA NULIDAD de las resoluciones nros. 312412014000082 del 24 de septiembre de 2014 y 01 0405 de 22 de octubre de 2015, expedidas por la demandada.
>
> 2. A título de restablecimiento del derecho se dispone que la actora no está obligada al pago de la sanción establecida en los actos anulados y se declara la firmeza del pago realizado por ella el 4 de abril de 2014, correspondiente a la sanción por no enviar información dentro del plazo establecido.
>
> 3. Por no haberse causado, no se condena en costas.
> (…)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante Requerimiento Ordinario de Información nro. 1022012384183293, del 20 de octubre de 2011, la DIAN le solicitó a la aquí demandante que, dentro de los 15 días calendario siguientes, le remitiera los extractos del año 2007 correspondientes a las cuentas nros. 101993 y 026110, de los clientes Jorge Enrique Vizcaíno Ahumada y Mitzi Escorcia Freyle (f. 9 ca).

Con relación al incumplimiento del deber formal de atender el requerimiento de información, la demandada profirió el Pliego de Cargos nro. 312382014000035, del 3 marzo de 2014, en el que planteó sancionar a la actora de conformidad con el inciso 2.° de la letra a) del artículo 651 del Estatuto Tributario (ET), con la imposicion de una multa de $314.610.000, monto que correspondía a la sanción máxima permitida para la comisición de la infracción (ff. 39 a 43 ca).

El 03 de abril de 2014, la demandada allegó la información solicitada por la Administración (f. 79); y al día siguiente radicó el escrito de descargos. En esa oportunidad, solicitó que de conformidad con lo previsto en el artículo 651 del ET era procedente la reducción de la sanción, hasta el monto de la sanción mínima prevista en el ordenamiento, porque estimó que la información no reportada tenía cuantía y que esa era la base de cálculo sobre la cual correspondía aplicar el porcentaje del 5 % previsto legalmente. Para la procedencia de su solicitud, procedió a pagar la sanción mínima (ff.49 a 56 ca).

Por medio de Resolución sancionadora nro. 312412014000082, del 24 de septiembre de 2014, la DIAN le impuso a la demandada la sanción propuesta en el pliego de cargos (ff. 97 a 104 ca).

Finalmente, tras haberse interpuesto recurso de reconsideración contra el anterior acto, la DIAN confirmó la sanción impuesta por medio de la Resolución nro. 010405, del 22 de octubre de 2015 (ff. 219 a 224 ca).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandada formuló por intermedio de apoderado judicial las siguientes pretensiones (ff. 2

a 3):

> PRIMERA: Que son nulos los siguientes actos administrativos
>
> Resolución Sanción No. 312412014000082 del 24 de septiembre de 2014, por la cual se impone sanción por no enviar información expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y notificada por correo certificado el 29 de septiembre de 2014 con guía Servientrega No. 1103157689 y;
>
> Resolución No. 010405 del 22 de octubre de 2015, por la cual se decide un recurso de reconsideración expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales notificada personalmente el 27 de octubre de 2015.
>
> SEGUNDA: Declarada la nulidad de los actos administrativos demandados, el restablecimiento del derecho se obtendrá declarando la firmeza del pago realizado por la actora el 04 de abril de 2014, mediante recibo oficial de pago de impuestos nacionales 490, formulario No. 0490703435525-5 a título de sanción por la omisión en la entrega de la información dentro del plazo establecido. Igualmente, el restablecimiento del derecho se obtendrá con la declaratoria de la improcedencia de las sanciones propuestas en los actos objeto de la presente demanda.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución; 42 del CPACA; 683, 742 y 743 del ET; 197 de la Ley 1607 de 2012; y la Resolución 0175 de 2001.

El concepto de la violación lo desarrolló en los siguientes términos:

Alegó que la Administración cuantificó de manera errada la multa a imponer, porque identificó mal la base de cálculo aplicable. Lo anterior, porque, pese a que sí era determinable el monto de la información entregada con retraso, se consideró en los actos demandados que se trataba de una información sin cuantía por lo cual se tasó la sanción según los criterios consignados en el inciso 2.° de la letra a) del artículo 651 del ET.

En ese sentido, expuso que la DIAN estableció como base de la sanción los ingresos netos percibidos durante el año gravable 2007, y aplicó el porcentaje del 0.5 %, siendo que la base de la sanción debía corresponder a la cuantía de los valores no informados y el porcentaje al 5%.

Relató que, antes de la notificación de la resolución sancionadora, regularizó la conducta infractora mediante la entrega de la información requerida; que la cuantía de los saldos de cuenta solicitados era de $2.064; y que al aplicar sobre ese valor el porcentaje del 5 %, indicado en el inciso 1.º de la letra a) del artículo 651 del ET, la sanción resultante era inferior a la mínima

establecida, de modo que en definitiva le correspondía pagar a título de multa por la infracción cometida $275.000, que correspondían a la sanción mínima, monto que pagó el 04 de abril de 2014 a través del formulario nro. 490703435525.

Manifestó que la Administración desconoció los principios de proporcionalidad, gradualidad y de lesividad, porque le impuso la sanción máxima prevista en el artículo 651 del ET sin considerar que se demostró que había subsanado la infracción cometida. Por lo mismo, planteó que se le vulneró el derecho al debido proceso.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones, en los términos que a continuación se resumen (ff. 167 a 177 vto.):

Señaló que el demandante realizó el tipo infractor previsto en el artículo 651 del ET, pues no envió a la Administración, dentro del término previsto para los efectos, la información solicitada a través del Requerimiento Ordinario de Información nro. 1022012384183293, del 20 de octubre de 2011.

Advirtió que, en consecuencia, resultaba procedente sancionar a la demandante de conformidad con los criterios señalados en el inciso 2.° de la letra a) del artículo 651 del ET (en la versión vigente para la época de los hechos). Al respecto, aclaró que no era posible cuantificar el valor de la información solicitada en la medida en que se desconocían los extractos de las cuentas bancarias que se solicitaron en el requerimiento ordinario. Manifestó que, por ello, era improcedente graduar la sanción a imponer dado que el demandante incumplió los requisitos que para los efectos preveía el artículo 651 del ET.

Planteó que, aunque la demandante subsanó el hecho sancionable, también es cierto que no pagó la sanción reducida que establece el artículo 651 del ET (*i.e*. el 10% de la sanción propuesta en el pliego de cargos) sino la sanción mínima calculada por la propia demandante.

Por último, aseguró que la infracción imputable al demandante le impidió desarrollar de manera eficiente las funciones de fiscalización, por lo que la sanción impuesta se ajustó a los principios que rigen la potestad sancionadora.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, accedió a las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones (ff. 263 a 283):

Advirtió que dentro del mes siguiente a la notificación del pliego de cargos proferido el 03 marzo de 2014, la demandante envió a la DIAN los extractos de las cuentas bancarias pertenecientes a Jorge Enrique Vizcaíno y Mitzi Escobar Freyle.

Evidenció que, por tanto, con anterioridad a la expedición de la Resolución Sanción nro. 312412014000082, del 24 de septiembre de 2014, el actor regularizó su conducta y con ello develó el monto de la información que debía reportar, de tal manera que la DIAN, de conformidad con el inciso 1.° de la letra a) del artículo 651 del ET (vigente para esa época), debía ajustar la sanción propuesta, teniendo en cuenta el valor de la información allegada.

Así, el tribunal halló que la Administración tuvo oportunidad de ajustar en el acto sancionador la sanción a imponer, de acuerdo con lo analizado por el Consejo de Estado en la sentencia del 12 de diciembre de 2002 (expediente 13209, CP: Ligia López Díaz); y que de haberlo hecho la multa procedente habría sido la sanción mínima, en los términos expuestos por la parte demandante.

Recurso de apelación

La demandada interpuso recurso de apelación contra la sentencia del tribunal en los términos que a continuación se resumen (ff. 293 a 295):

Planteó que, contrario a lo expuesto por el *a quo,* no se podía reducir la sanción en los actos acusados, en la medida en que el pago realizado por la actora a título de sanción no correspondió al valor propuesto en el pliego de cargos.

Insistió en que el valor de la sanción determinado era el correcto, porque al momento de expedir el pliego de cargos la Administración no contaba con los medios probatorios tendentes a cuantificar el valor de la información respectiva; y porque, en virtud del principio de correspondencia, no cabía modificar en los actos subsiguientes la base de la sanción planteada en el pliego de cargos.

Anotó que la sentencia apelada resulta incongruente, porque declara la nulidad de los actos demandados al tiempo que decreta la firmeza del pago realizado por el actor.

Alegatos de conclusión

La demandante insistió en que la base de la sanción no fue determinada con arreglo a las normas aplicables al caso, ni a los principios de lesividad, gradualidad y proporcionalidad, previstos en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 , por lo cual solicitó que se confirmara la sentencia de primer grado (ff. 327 a 335).

La demandada reiteró los argumentos del recurso de apelación (ff. 307 a 309 vto.).

El Ministerio Público no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Debe la Sala decidir sobre la legalidad de los actos demandados, de conformidad con los cargos de apelación formulados por la demandada contra la sentencia del tribunal, que accedió a la nulidad de los actos acusados. En concreto, se establecerá: (i) si la base sobre la cual DIAN liquidó la sanción impuesta se ajusta al ordenamiento y (ii) si la medida de restablecimiento del derecho decretada por el tribunal es consecuencial a lo motivado en la decisión judicial.

2- El artículo 631 del ET establece, con carácter general, a cargo de los obligados tributarios, el deber de brindar información relevante a las autoridades fiscales, para que estas puedan adelantar las tareas que tienen asignadas constitucional y legalmente de verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Como correlato de la mencionada carga, el artículo 651 del ET impone sancionar con multa cualquier incumplimiento de ella, ya sea que se haya dejado de informar, que se haya informado por fuera del plazo establecido o que se brinde información con errores técnicos o de contenido. Para determinar la multa procedente, el texto de la norma vigente para la época de los hechos disponía, en la letra a), que correspondería «*hasta el 5 % de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea*»; pero que en el evento de que la Administración no contara con los mecanismos para cuantificar el valor de la información omitida, o si la misma careciera de cuantía, la sanción equivaldría al 0.5 % de los ingresos netos denunciados el

año inmediatamente anterior o incluidos en la última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio; y si en últimas no se hubieran declarado ingresos, se tomaría como base para determinar la sanción el valor del patrimonio bruto.

Por tanto, en cada caso en que se haya cometido la conducta infractora a la que se refiere la norma, corresponde determinar la sanción aplicable de conformidad con el primer inciso de la letra a) del artículo 651 del ET, a menos de que se demuestre que la Administración no contaba con ninguno de los elementos de cuantificación de la información relativa a la infracción, caso en el cual la sanción procedente se establecerá de acuerdo con los criterios del segundo inciso de la referida letra a) del artículo 651.

En el caso objeto de enjuiciamiento, la Administración determinó la sanción basándose en los criterios de cuantificación fijados en el inciso 2.º de la misma norma, debido a que, en criterio de la demandada, se desconocía el valor de la información que debía reportar el banco. Sin embargo, la demandante considera que la información sí era cuantificable, pues correspondía a las cuantías de los extractos bancarios solicitados, que solo fueron entregados en el término para rendir descargos

3- A efectos de verificar las circunstancias descritas por las partes, los hechos que se tienen probados en el plenario son los siguientes:

(i) Mediante Requerimiento Ordinario de Información nro. 1022012384183293, del 20 de octubre de 2011, la DIAN solicitó a la demandante los extractos correspondientes al año 2007, de las cuentas nros. 101993 y 026110, pertenecientes a Jorge Enrique Vizcaíno Ahumada y Mitzi Escorcia Freyle, respectivamente (f. 9 ca).

(ii) La DIAN expidió el Pliego de Cargos nro. 312382014000035, del 3 marzo de 2014, en el que propuso sancionar a la sociedad actora por no enviar la información requerida. Para definir el monto de la sanción, tomó el valor de los ingresos netos operacionales declarados por el banco en el año gravable 2007 y aplicó el porcentaje del 0.5 %, de que trata el inciso 2.° de la letra a) del artículo 651 del ET; pero como el resultado superaba el monto máximo de la sanción entonces vigente (*i.e*. 15.000 UVT), planteó imponer la máxima sanción prevista en la norma, $314.610.000 (ff. 39 a 43 ca).

(iii) El 03 de abril de 2014, la demandante entregó a la Administración la información inicialmente omitida, según la cual los saldos bancarios solicitados eran de $2.064 (f.79).

(iv) Al día siguiente, el 04 de abril del mismo año, la demandante rindió descargos, solicitó la reducción de la sanción y pagó a título de sanción una cuantía equivalente a la sanción mínima vigente para la época, bajo el entendido de que el 5 % del valor de la información contenida en los extractos bancarios respectivos resultaba inferior al monto de la sanción mínima de $275.000 (ff.49 a 56 ca).

(v) Por medio de Resolución nro. 312412014000082, del 24 de septiembre de 2014, la DIAN impuso la sanción propuesta en el pliego de cargos y no la cuantía solicitada por la demandante en los descargos (ff. 97 a 104 ca).

(vi) Previo recurso de reconsideración, a través de Resolución nro. 010405, del 22 de octubre de 2015, la DIAN confirmó el acto sancionador en su integridad (ff. 219 a 224 ca).

4- Según se aprecia en el plenario, las partes están de acuerdo en que la actora no reportó la información solicitada en el plazo concedido por la DIAN, pero que regularizó su conducta con anterioridad a que expidiera la resolución sancionadora.

Bajo esas circunstancias, la DIAN efectivamente desconocía al momento de proferir el pliego de cargos el monto de la información omitida, por lo cual la conformación de la base y el porcentaje aplicable para determinar la sanción a proponer en ese acto preparatorio debía llevarse a cabo de acuerdo con los criterios consagrados en el inciso 2.° de la letra a) del artículo 651 del ET.

Sin embargo, esa circunstancia fáctica (*i.e*. el desconocimiento de la cuantía de la información relativa a la conducta infractora) cambió con anterioridad a la expedición de la Resolución sancionadora nro. 312412014000082, del 24 de septiembre de 2014, pues, como está demostrado, con ocasión de la actividad de regularización de la conducta infractora y de la respuesta al pliego de cargos, la Administración tuvo conocímiento pleno del valor correspondiente a la información solicitada.

Por tanto, para la Sala, de conformidad con el artículo 742 del ET, la apelante tendría que haber fundado su decisión en los hechos probados dentro del procedimiento adelantado, a fin de dilucidar los aspectos que conformarían la sanción a imponer. Por esa razón, debía modificar la cuantificación de la sanción propuesta en el pliego de cargos, para ajustarla a los criterios señalado en el inciso 1.° de la letra a) del artículo 651 del ET porque se cumplían plenamente los supuestos de hecho contemplados en esa norma.

Valga recordar que de acuerdo con la disposición en comento, la sanción

procedente por la comisión de la conducta infractora correspondería «*hasta del 5 % de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea*»; y en el *sub iudice*, está demostrado que «*las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida*» equivalían a $ 2.064, toda vez que los saldos de los extractos de las cuentas de ahorro sobre las cuales se solicitó la información ascendían a las sumas de $2.058 y $6.75 (f. 79), montos que no fueron controvertidos por la DIAN.

En aplicación de la norma, el porcentaje de la información omitida al que equivaldría la sanción sería del 5 %, el que en todo caso tendría que graduarse de acuerdo con el criterio de la Sala, teniendo en cuenta que el infractor regularizó la falta. Sin embargo, en el *sub examine,* aun si se aplicara el porcentaje máximo permitido por la ley (5 %), la sanción a cargo resulta ser inferior al valor de la sanción mínima de que trata el artículo 639 del ET, de acuerdo con el cual «*el valor mínimo de cualquier sanción, incluidas las sanciones reducidas, ya sea que deba liquidarla la persona o entidad sometida a ella, o la Administración de Impuestos, será equivalente a la suma de 10 UVT*».

Así, de acuerdo con las normas aplicables al caso, es una conclusión cierta que la sanción a cargo de la sociedad demandante correspondería a la sanción mínima.

Consecuentemente, para la Sala la modificación a realizar sobre la sanción impuesta se sintetiza en el siguiente cuadro:

	Pliego de cargos	**Resolución sancionadora**	**Fallo**
Base	2.899.001.422.000	2.899.001.422.000	$2.064
Porcentaje	5 %	5 %	5 %
Sanción total	$ 314.610.000	$ 314.610.000	$ 275.000

Sanción para cuyo cumplimiento se debe acreditar el pago de $275.000 efectuado por la demandada, según consta en el Recibo Oficial de Pago nro. 13834010609591, del 04 de abril de 2014 (ff. 92 y 93).

Con todo, es cierto que la prosperidad del cargo de la parte demandante no conlleva la anulación de los actos acusados en cuanto estos determinan la existencia de una infracción sancionable. Lo procedente es la anulación parcial de los actos acusados, en el entendido de que la sanción debía calcularse con base en el monto de la información que no se había reportado y corresponde a la mínima establecida, de acuerdo con lo que aquí se ha

considerado.

En relación con el restablecimiento del derecho, la Sala ordenará que se impute el pago efectuado por el demandante y declarará que este no adeuda suma alguna por concepto de la sanción impuesta, dado que en el expediente se demostró el pago total.

Consecuentemente, la Sala modificará los ordinales 1.º y 2.º del fallo de primera instancia, para justar las consecuencias de la prosperidad del cargo de nulidad estudiado en el fallo de primer grado.

4. Por último, en relación con la condena en costas, el artículo 188 del CPACA establece que la liquidación y ejecución de la eventual condena en costas se regirá por lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil (CPC, Decreto 1400 de 1970).

Por su parte, el ordinal 8.° del artículo 365 el Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012), dispone que solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

En el caso concreto, la Sala advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas. En consecuencia, al no existir fundamento para su imposición, la Sala se abstiene de condenar en costas en esta instancia.

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

1- **Modificar** los numerales 1 y 2 de la sentencia del 5 de octubre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B. En su lugar:

> *1. Declarar la nulidad parcial de la Resolución Sanción nro. 312412014000082, del 24 de septiembre de 2014 y de la Resolución nro. 010405, del 22 de octubre de 2015 expedidas por la DIAN.*
>
> *2. A título del restablecimiento de derecho, imputar el pago que el actor a través del formulario nro. 490703435525, del 4 de abril de 2014, a la suma que por*

concepto de la sanción aquí estudiada debía asumir. Por consiguiente, declarar que el demandante no adeuda la sanción impuesta.

2. Sin costas en esta instancia.

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

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ