

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

**Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas**

Bogotá, D.C., doce (12) de diciembre de dos mil catorce (2014)

**Radicación:** 660012331000201200113-01  
**No. Interno:** 20086  
**Asunto:** Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho  
**Demandante:** Distribuciones JR LTDA.  
**Demandado:** Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales  
Sanción por no enviar información

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Risaralda dictada en la audiencia inicial del 11 de abril de 2013, que negó las pretensiones de la demanda que más adelante se transcriben.

**1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

1. El 18 de noviembre de 2010, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Pereira, mediante el Pliego de

Cargos No. 162382010000327<sup>1</sup>, propuso sancionar a la demandante por no enviar información en cuantía de \$330.810.000, prevista en el artículo 651 del E.T.

2. El 13 de junio de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Pereira, mediante la Resolución No. 162412011000156<sup>2</sup>, le impuso a la demandante la sanción propuesta en el pliego de cargos.
3. El 19 de junio de 2012, la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la Resolución No. 900.141<sup>3</sup>, en reconsideración, confirmó la sanción impuesta.

## **2. ANTECEDENTES PROCESALES**

### **2.1. LA DEMANDA**

Mediante apoderado judicial, la demandante formuló las siguientes pretensiones

*PRIMERO: Se declare la Nulidad de los actos administrativos contenidos en el PLIEGO DE CARGOS Resolución N° 162382010000327 del 18 de noviembre de 2010; de la Resolución N° 162412011000156 del 13 de junio de 2011 y de la RESOLUCIÓN QUE RESUELVE EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN N° 900141 del 19 de junio de 2012, proferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira; por las cuales se impone una sanción pecuniaria a la sociedad DISTRIBUCIONES JR LTDA., por valor de TRESCIENTOS TREINTA MILLONES OCHOCIENTOS DIEZ MIL PESOS (\$330.810.000) Mcte.*

*SEGUNDO: Que a título de restablecimiento del derecho, se declare que DISTRIBUCIONES JR LTDA, no se encuentra obligada a cancelar suma alguna de dinero, pro concepto de la sanción impuesta.*

---

<sup>1</sup> Folios 21 a 31 C.P.

<sup>2</sup> Folios 35 a 39 C.P.

<sup>3</sup> Folios 54 a 64 C.P.

### **2.1.1. NORMAS VIOLADAS**

El demandante invocó como violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículo 29.
- Estatuto Tributario: artículos: 573, 638, 651 y 658.

### **2.1.2. CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN**

#### **a. Violación del Derecho de defensa y vulneración del debido proceso.**

La demandante alegó que la DIAN le vulneró el derecho al debido proceso y de defensa porque impuso la sanción por hechos distintos a los previstos en el pliego de cargos. Explicó que el pliego de cargos se propuso por el hecho de no entregar la información exógena. Que, en el plazo concedido para responder ese pliego de cargos, envió la información exógena. Que en esas condiciones, la Administración debió archivar la actuación iniciada por no enviar la información y expedir abrir otra por enviarla de manera extemporánea. Que, en consecuencia, debió formular un nuevo pliego de cargos. Que, como la DIAN no lo hizo, le vulneró el derecho al debido proceso y de defensa.

#### **b. Falsa motivación**

La parte actora alegó que la DIAN incurrió en falsa motivación porque los actos demandados *«muestran cifras que no corresponden al cuantificar la sanción»*.

Explicó que corrigió la declaración de renta del año 2008 y que la información exógena se presentó con fundamento en las cifras reportadas en el denuncia corregido, pero que la DIAN no tuvo en cuenta esas cifras para liquidar la sanción.

**c. Violación del artículo 651, literal a) inciso primero, por aplicación indebida**

Explicó que la DIAN liquidó la sanción conforme con la regla prevista en el inciso primero del literal a) del artículo 651 del E.T., esto es, aplicó la tarifa del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida y que, para el efecto, tomó como base para liquidar la sanción las cifras consignadas en la declaración de renta del año 2008.

Según la demandante, esa no era la norma aplicable al caso concreto, por cuanto, la DIAN al momento en que formuló el pliego de cargos, desconocía el monto de la información que la demandante estaba obligada a entregar porque hasta ese momento no la había suministrado.

Que, la norma aplicable al caso concreto era el inciso segundo del literal a) del artículo 651 del E.T. que fija la tarifa del hasta el 0.5 % que se liquida sobre los ingresos netos, cuando no sea posible establecer la base para tasar la información o esta no tuviere cuantía.

Por último, dijo que en el presente caso eran aplicables, como precedentes jurisprudenciales, la sentencias dictadas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado el 20 de noviembre de 2008, en el Expediente 2000 03487 01, en lo referente a la violación al debido proceso y del 6 de abril de 2006, dictada

en el expediente 2002 00336-01, en lo atinente a la cuantificación de la sanción.

## **2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda.

### **a. Sobre la violación del Derecho de defensa y vulneración del debido proceso y sobre la falsa motivación**

Aunque la parte actora no invocó como violado el artículo 683 del E.T., el apoderado de la DIAN se refirió a la causal de nulidad por violación al debido proceso y a la falsa motivación en el acápite denominado «*Violación al artículo 683 del Estatuto Tributario*».

Dijo que la DIAN actuó en ejercicio de sus facultades legales y en aplicación del procedimiento dispuesto en la norma. Que se le garantizó al contribuyente el derecho de defensa para dos efectos: el de probar que cumplió la obligación de informar, y el de darle la oportunidad de colaborar con la administración para que subsanara el incumplimiento, así fuera de forma extemporánea.

De otra parte, argumentó que la DIAN fundamentó la actuación con base en los hechos probados y en las normas aplicables al caso, y que, por lo tanto, no incurrió en falsa motivación.

Explicó que el artículo 651 del E.T. reguló varias conductas sancionables que pueden configurarse individualmente o simultáneamente. Que, en el caso

concreto, se verificó que la demandante no suministró la información el 23 de abril de 2009, tal como se lo exigía el artículo 18 del Decreto 03847 de 2008.

Que por el hecho de que el demandante haya suministrado la información extemporáneamente, con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, no se puede afirmar que se desvirtuó la conducta sancionable, y que no es imperativo expedir un nuevo pliego de cargos pues las dos conductas, esto es, la de no informar o la de informar extemporáneamente están previstas en el inciso primero del artículo 651 del E.T.

**b. Sobre la violación del artículo 651 [literal a), inciso primero] por aplicación indebida**

En los acápites denominados «*violación al debido proceso*» y «*violación al artículo 651*», explicó las razones por las que no se habría violado el inciso primero del literal a) del artículo 651 del E.T., por aplicación indebida.

Después de explicar en qué consiste el debido proceso y de precisar las normas que imponen la obligación de suministrar información, dijo que para cuantificar la sanción era determinante establecer si la información tenía cuantía o no y si la Administración podía conocer su importe.

Que cuando se conoce el monto de la información, la tarifa de la sanción puede ser hasta del 5 % de las sumas dejadas de informar, mientras que si se desconoce, la tarifa de la sanción puede ser hasta del 0.5 % de los ingresos netos o del patrimonio bruto. Que esos valores se deben tomar de «*la declaración de renta de la vigencia fiscal del año inmediatamente anterior o que corresponde a la información solicitada*».

Que en el caso de la discusión, la DIAN conocía el valor de la información que la demandante estaba obligada a entregar, pues a la fecha en que se profirió el pliego de cargos, Distribuciones JR ya había presentado las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios de los años gravables 2007 y 2008, las declaraciones del impuesto sobre las ventas y las de retención en la fuente, conceptos sobre los cuales se debía reportar información según lo estipulado en el artículo 631 del E.T. Que fue a partir de los valores referidos en esas declaraciones estimó la base para calcular la sanción impuesta.

Explicó que la demandante estaba obligada a reportar información por el año 2008 como quiera que en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2007 registró ingresos por \$6.848.905.000, cifra que superaba el tope establecido en el literal a) del artículo 1º de la Resolución 03847 de 2008.

Agregó que las declaraciones presentadas por la demandante, que se presumen legales según el artículo 746 del E.T., constituyeron el soporte probatorio que la DIAN tuvo en cuenta para calcular la base de la sanción. Que, en consecuencia, la tarifa que la DIAN aplicó para tasar la sanción fue la del 5 % de lo dejado de informar, en razón a que la información omitida tenía cuantía y que esta era conocida por la Administración.

Precisó que el criterio para imponer la sanción que tiene como base los ingresos o el patrimonio solo se aplica cuando la información no tiene cuantía o la Administración no la conoce. Que uno u otro criterio no es optativo por cuanto la norma es clara en precisar en qué casos procede.

El apoderado de la DIAN también se opuso a la causal de nulidad por violación del artículo 638 del E.T., causal de nulidad que no fue invocada en la demanda, razón por la cual, la Sala se abstiene de resumir este alegato de oposición.

#### **2.4. LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Risaralda, en audiencia inicial, dijo que el litigio se circunscribía *«a establecer la legalidad de la sanción impuesta a la Sociedad Distribuciones JR Ltda., mediante la Resolución No. 162412011000156 del 13 de junio de 2011, confirmada por la Resolución No. 900141 del 19 de junio de 2012, por no enviar, dentro de los plazos de ley, la información prevista en el artículo 631 del Estatuto Tributario, sanción cuyo monto fue señalado en aplicación del artículo 651 ibídem»*.

Concluyó que los actos demandados no eran nulos por las siguientes razones:

##### **a. Sobre la causal de nulidad por violación al debido proceso.**

Dijo que no se configuró la causal de nulidad por violación del debido proceso porque, si bien la Administración propuso la sanción por el hecho de no enviar información, luego de que la demandante diera cumplimiento a la obligación – aunque por fuera del término– con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, la sanción fue impuesta por la entrega extemporánea. Que ese hecho no daba lugar a la formulación de un nuevo pliego de cargos por cuanto el artículo 651 del E.T. prevé que la sanción también se puede imponer por la extemporaneidad.

Lo anterior, advirtió, en razón a que del artículo 651 *ibídem* se desprende que el hecho sancionable es omitir la entrega de la información en el término señalado, como aconteció en el presente caso, de tal forma que se configuró la hipótesis normativa por la cual se expidió el pliego de cargos. Que así, no había lugar a formular un nuevo pliego de cargos con fundamento en la extemporaneidad.

Que, además, el hecho de la presentación extemporánea de la información suponía el conocimiento y la aceptación de la omisión por parte de la demandante y que, en ese contexto, se le garantizó el debido proceso con la notificación del pliego de cargos y su correspondiente respuesta.

Señaló que la sanción no fue impuesta de plano o con desconocimiento de la correspondencia que debe existir entre el pliego de cargos y los actos sancionatorios, puesto que la Administración sí tuvo en cuenta la información que la demandante presentó de manera extemporánea.

Agregó que si bien la demandante suministró la información dejada de presentar en el término debido, este no era un mecanismo para subsanar la omisión en la que incurrió, pues lo contrario implicaría desconocer que en efecto hubo una entrega extemporánea.

**b. Sobre la causal de nulidad por falsa motivación:**

Dijo que los actos administrativos demandados no fueron falsamente motivados porque no está probado que los hechos que la Administración tuvo en cuenta para adoptar la decisión no existieron o que fueron apreciados de manera equivocada.

**c. Sobre la causal de nulidad por indebida aplicación del inciso primero del literal a) del artículo 651 del E.T.**

Manifestó que no aplicó indebidamente el artículo 651 del E.T. porque conocía el monto de la información que la demandante estaba obligada a entregar y que, por ese motivo, hizo bien en determinar la sanción en el 5 % de lo informado.

Por último, dijo que la sanción impuesta mediante los actos administrativos demandados fue graduada conforme a lo estipulado en el artículo 651 del E.T. Lo anterior en razón a que la DIAN, al liquidar la sanción del 5 % de las sumas respecto de las cuales no se suministró información la determinó en \$1.034.765.400, pero que aplicó la máxima prevista en la referida norma.

**2.5. EL RECURSO DE APELACIÓN**

El demandante apeló la sentencia del Tribunal. Dijo que con fundamento en los argumentos expuestos en la demanda, reafirmaba la inconformidad con los actos administrativos controvertidos. Que, además, se acogía a la sentencia del Consejo de Estado del 20 de septiembre de 2008, invocada como precedente jurisprudencial, en razón a que en dicha oportunidad se analizaron hechos similares a los que se discuten en el presente caso.

Advirtió que, en la referida sentencia, el Consejo de Estado precisó que los hechos que constituyen infracción son independientes e implican sanciones de características diferentes, puesto que no es lo mismo no presentar información que presentarla de manera extemporánea.

Sostuvo que no era cierto, como lo aceptó el Tribunal, que la Administración tuviera conocimiento del valor de la información sobre la que se calculó la sanción, ya que la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, contentiva de la información dejada de presentar, no se encontraba en firme al momento en que se impuso la sanción.

Insistió en que variar la conducta sancionable, como lo señaló el Consejo de Estado en la providencia citada, constituye una violación al debido proceso, tal y como ocurrió en el caso de la controversia puesto que el pliego de cargos se formuló por no enviar información mientras que los actos sancionatorios tuvieron como fundamentos la extemporaneidad en la entrega de la información.

## **2.6. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **DIAN** dijo que el pliego de cargos y la resolución sanción tuvieron como fundamento el hecho de no presentar la información dentro del término establecido, según lo estipulado en el artículo 651 del E.T. Que, en consecuencia, no hubo lugar a la falta de congruencia alega por la demandante.

Sostuvo que, contrario a lo alegado por la demandante, la sanción aplicable era la del 5 % de lo no informado y no la del 0.5 % de los ingresos o el patrimonio en razón a que la Administración, al momento de la expedición del pliego de cargos, conocía el importe de la información que debía reportarse.

Agregó que el retardo en la entrega de la información causa perjuicios graves para la Administración porque no le permite hacer los cruces correspondientes y, además, impide ejercer las facultades de fiscalización en debida forma

El **demandante** no presentó alegatos de conclusión.

## **2.7. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada.

Dijo que, contrario a lo alegado por la demandante, una vez allegada la información con la respuesta al pliego de cargos, la Administración no estaba en la obligación de archivar la actuación y expedir un nuevo pliego de cargos.

Lo anterior en razón a que del artículo 651 del E.T. establece un beneficio consistente en la reducción de la sanción al 10 % pero que de la referida norma no se desprende que se deba archivar la actuación como lo alega la demandante.

Manifestó que la sanción no fue impuesta de plano y con violación del derecho de defensa puesto que la determinada en la resolución sancionatoria fue la misma del pliego de cargos. Que, por la misma razón, no existía incongruencia entre las referidas actuaciones.

Por último, dijo que la Administración no aplicó indebidamente el artículo 651 del E.T. por cuanto conocía el monto de la información que la demandante debía presentar y que, por esa razón, la sanción aplicable no era la del 0.5 % del patrimonio o de los ingresos brutos.

### 3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide si son nulas las Resoluciones No. 162412011000156 del 13 de junio de 2001 y No. 900141 del 19 de junio de 2012, en cuanto impusieron a la demandante una sanción en cuantía de \$330.810.000, con fundamento en el inciso primero del literal a) del artículo 651 del E.T.

En concreto, la Sala debe decidir si los actos administrativos demandados son nulos *i)* por violar el debido proceso, *ii)* por violar el inciso primero del literal a) del artículo 651 del E.T., por aplicación indebida y *iii)* por falsa motivación.

#### 3.1. Hechos relevantes para decidir el caso.

Para decidir el caso se tienen como relevantes y ciertos los siguientes hechos:

1. Mediante la Resolución 03847 del 30 de abril de 2008, modificada por la Resolución 07612 del mismo año, la DIAN estableció que estaban obligadas a presentar la información exógena «*a) Las personas naturales, personas jurídicas, sociedades y asimiladas y demás entidades públicas y privadas obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio, cuando sus ingresos brutos del año gravable 2007, sean superiores a mil cien millones de pesos (\$1.100.000.000)*».

2. Conforme con la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007<sup>4</sup>, Distribuciones JR LTDA., parte demandante, declaró ingresos brutos por \$6.848.905.000. En consecuencia, es un hecho no discutido que la demandante estaba obligada a presentar la información exógena.
  
3. Es un hecho no discutido que la parte actora no presentó la información exógena en los plazos establecidos por la DIAN.
  
4. El 18 de noviembre de 2010, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Pereira expidió el Pliego de Cargos No. 162382010000327, que propuso imponerle a la demandante la sanción de que trata el artículo 651 del E.T. por no enviar información correspondiente al año 2008 en cuantía de \$330.810.000<sup>5</sup>, determinada así:

<b>Artículo Resolución 3847 30/04/2008</b>	<b>Formato</b>	<b>Nombre de formato</b>	<b>Valor</b>
Artículo 4	1001	Información de pagos o abonos en cuenta	10.313.185.000
Artículo 5	1002	Información de retenciones en la fuente practicadas	1.886.000
Artículo 6	1003	Información de retenciones en la fuente que le practicaron	3.014.000
Artículo 7	1004	Información de los descuentos tributarios solicitados	-
Artículo 9 (literal a)	1005	Información del Impuesto sobre las Ventas descontable	-
Artículo 9 (literal b)	1006	Información del Impuesto sobre las Ventas generado	-
Artículo 8	1007	Información de los ingresos recibidos en el año	10.177.332.000

<sup>4</sup> Folio 108 anverso C.P.

<sup>5</sup> Folios 21 al 31 del C.P.

Artículo 11	1008	Información de los deudores de los créditos activos a 31 de diciembre de 2008	3.014.000
Artículo 10	1009	Información de los saldos de los pasivos a 21 de diciembre de 2008	141.177.000
Artículo 3	1010	Información de socios y accionistas	-
Artículo 12 (literal a)	1011	Información de las declaraciones tributarias	2.700.000
Artículo 12 (literal b)	1012	Información de las declaraciones tributarias, acciones, inversiones en bonos, títulos valores y cuentas de ahorro y cuentas corrientes	53.000.000
Total			20.695.308.000
Porcentaje de la sanción			5 %
Total sanción			1.034.765.400
<b>Sanción máxima Art. 651 E.T. inciso primero literal a)</b>			<b>300.810.000</b>

5. El 24 de diciembre de 2010, la demandante respondió el pliego de cargos<sup>6</sup>. En su defensa argumentó que, por los ingresos percibidos durante el año 2007 no estaba obligada a reportar información por el año 2008. Adicionalmente manifestó que:

*(...) con el propósito de que se nos exima de la obligación subsidiaria, con fecha 24 de Diciembre de 2010 he presentado la Información Exógena, para lo cual anexo copia de los formatos enviados, por lo tanto solicito se me exima de Vinculación subsidiaria en calidad de Representante Legal de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 573 del Estatuto Tributario (...).*

Para efectos de lo anterior, mediante los formatos 1001, 1002, 1003, 1007, 1009, 1010 y 1011 la demandante entregó la información exógena correspondiente al año 2008<sup>7</sup>.

6. El 13 de junio de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Pereira, mediante la Resolución No.

<sup>6</sup> Folios 21 al 34 del C.P.

<sup>7</sup> Folios 150 al 153 del C.P.

162412011000156, le impuso a la demandante la sanción propuesta en el pliego de cargos<sup>8</sup>, para lo cual, en la parte resolutive del acto, precisó:

*PRIMERO. Imponer la sanción por no enviar información **dentro del plazo establecido en los términos del artículo 651 del Estatuto al contribuyente DISTRIBUCIONES JR (...)** por cuantía de \$330.810.000» (...).*

7. El 12 de agosto de 2011, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución No. 162412011000156 del 13 de junio de 2011<sup>9</sup>. Manifestó, entre otros argumentos, que se le violó el debido proceso en razón a que la resolución sancionatoria se expidió con fundamento en una conducta sancionable distinta a la imputada en el pliego de cargos.
8. El 19 de junio de 2012, la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la Resolución No. 900141, confirmó la sanción impuesta en los siguientes términos<sup>10</sup>:

**ARTÍCULO PRIMERO: CONFIRMAR** la Resolución No. 162412011000156 del 12 de junio de 2011, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira, mediante la cual impuso la sanción por no enviar información dentro de los plazos establecidos correspondiente al año gravable 2008, a la sociedad contribuyente DISTRIBUCIONES J.R. LTDA. (...)

---

<sup>8</sup> Folios 35 al 39 del C.P.

<sup>9</sup> Folios 40 al 53 del C.P.

<sup>10</sup> Folios 54 al 63 del C.P.

### **3.1.1. De las causales de nulidad invocadas. Nulidad por violación al debido proceso, por indebida aplicación del inciso primero del literal a) del artículo 651 del E.T. y por falsa motivación.**

#### **De la nulidad por violación del debido proceso.**

A la Sala le corresponde decidir si se violó el debido proceso a la demandante por el presunto hecho de que la DIAN le impuso la sanción por enviar la información de manera extemporánea, cuando el pliego de cargos había propuesto la sanción por no enviar la información.

El fundamento legal que impone la obligación de presentar la información en medios magnéticos es el artículo 631 del E.T.<sup>11</sup>, según el cual, el Director de la DIAN puede solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, información con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos.

En concordancia con lo anterior, y para el año 2008, la Resolución No. 3847 de 2008<sup>12</sup>, expedida por el Director General de la DIAN, especificó la información, las condiciones y los plazos en los que debía ser presentada la información para los fines previstos en el artículo 631 del E.T.

La sanción por no cumplir la obligación establecida en el artículo 631 del E.T. está prevista en el artículo 651 *ibídem*, que para el periodo objeto de la discusión señalaba:

***ARTICULO 651. SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes***

---

<sup>11</sup> Modificado por el artículo 139 de la Ley 1607 de 2012.

<sup>12</sup> Modificada por la Resolución No. 07612 de 9 de agosto de 2008.

*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 la siguiente sanción:*

*a) Una multa hasta de cincuenta millones de pesos (\$50.000.000)<sup>13</sup>, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:*

*- 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*

*- Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, hasta del 0.5% de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, hasta del 0.5% del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio,*

*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 el término de (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 que se notifique la imposición de la sanción; o al veinte por ciento (20%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.*

*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 probados plenamente.*

**Parágrafo.** *No se aplicará la sanción prevista en este artículo, cuando la información presente errores que sean corregidos voluntariamente por el contribuyente antes de que se le notifique pliego de cargos.*

La norma transcrita establece una sanción para los obligados a suministrar información tributaria y para aquéllos a los que la Administración les ha

---

<sup>13</sup> Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006. El texto con los valores reajustados es el siguiente: Una multa hasta de 15.000 UVT.

solicitado informaciones o pruebas, cuando: *i)* no entregan la información, *ii)* no entregan la información dentro del plazo que debían hacerlo; *iii)* entregan información cuyo contenido presente errores y *iv)* suministran información distinta de la que se les pidió o estaban obligados a entregar.

Según ha precisado la Sala, los hechos que constituyen infracción son diferentes e independientes entre sí e implican acciones u omisiones de características distintas, pues, no es lo mismo no presentar la información, que presentarla tardíamente o con errores<sup>14</sup>.

El artículo 651 del E.T., como se puede apreciar, prevé consecuencias diversas para cada hecho sancionable.

Así, cuando la información no se presenta, o se suministra información diferente a la solicitada, la base de la sanción puede ser hasta del 5 % del monto de la información que debió suministrarse.

En cambio, cuando la información se presenta de manera extemporánea, o se entrega con errores, la sanción puede ser hasta del 5 % de las sumas respecto de las cuales la información exigida se suministró en forma extemporánea o errónea.

Ahora bien, de manera excepcional, esto es, cuando no sea posible establecer la base, o la información no tenga cuantía, la tarifa puede ser hasta del 0.5 % de los ingresos netos y, en defecto de tales ingresos, del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año

---

<sup>14</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ. Bogotá, D.C., 30 de agosto de 2007. Radicación: 08001-23-31-000-2000-01446-01. Número interno: 15542. Actor: CORPORACIÓN EDUCATIVA MAYOR DEL DESARROLLO SIMÓN BOLÍVAR. Demandado: DIAN. En igual sentido ver sentencia del 20 de noviembre de 2008. C.P.: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ. Referencia: 73001233100020000348701. Número Interno 15041. Demandante: CORPORACIÓN CLUB DEPORTES TOLIMA. Demandado: DIAN.

inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio.

De otra parte, conforme con el artículo 651 del E.T., la sanción se puede imponer mediante resolución independiente, previa formulación del pliego de cargos para que el afectado con la medida pueda ejercer el derecho de defensa.

Con fundamento en los anteriores presupuestos, la Sala ha precisado que la sanción se debe imponer por los mismos hechos planteados en el pliego de cargos so pena de que se vulnere el derecho de defensa<sup>15</sup>.

La demandante alegó que se le vulneró el derecho de defensa porque mientras el pliego de cargos se le formuló por no presentar la información, al final, la sanción se impuso por la entrega extemporánea. Adicionalmente, por cuanto, a su juicio, la sanción se cuantificó sin tener en cuenta los valores que efectivamente correspondían a la declaración de renta del año 2008, pues, increpó que la DIAN no tuvo en cuenta que corrigió ese denuncia en el año 2011.

Sobre el particular se precisa lo siguiente:

Es un hecho no discutido que de conformidad con el artículo 1º de la Resolución No. 3847 de 2008, la demandante estaba obligada a presentar la información exógena en medios magnéticos por el año 2008 en razón a que por el año gravable 2007 declaró ingresos superiores a \$1.100.000.000<sup>16</sup>.

---

<sup>15</sup> *Ibidem*.

<sup>16</sup> **ARTICULO 1. Sujetos obligados a presentar información por el año gravable 2008.** Modificado por la Resolución 07612 de 9 de agosto de 2008. a) Las personas naturales, personas jurídicas, sociedades y asimiladas y demás entidades públicas y privadas obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la Renta y

Según consta en la declaración del impuesto sobre la renta presentada por el año gravable 2007, durante ese periodo la demandante registró ingresos brutos –reglón 45– por valor de \$6.848.905.000<sup>17</sup>.

Con fundamento en lo anterior, la DIAN formuló pliego de cargos para imputarle a la demandante el hecho de no suministrar la información exógena correspondiente al año 2008. Para el efecto tomó en cuenta la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, así como las declaraciones de retención en la fuente y de IVA de ese mismo año, tal como se expuso en el cuadro explicativo que hizo la Administración sobre la forma en que liquidó la sanción, cuadro referenciado en el numeral 4 del acápite de los hechos relevantes para decidir el caso.

Notificada del pliego de cargos, la demandante se opuso a la sanción propuesta con el argumento de que no estaba obligada a reportar información por el año 2008 y que la DIAN tomó una información que no correspondía puesto que, como corrigió el denuncia de renta del año 2008, debió tomar los valores previstos en el denuncia corregido.

Sobre el primer alegato, tal como se precisó, es un hecho probado que la demandante sí estaba obligada a presentar la información exógena. Y sobre el segundo alegato, la Sala advierte que la DIAN, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración sí se refirió al denuncia corregido en el que se corrigieron los valores reportados en el denuncia de renta del año 2008.

---

Complementarios o de Ingresos y Patrimonio, cuando sus ingresos brutos del año gravable 2007, sean superiores a mil cien millones de pesos (\$ 1.100.000.000).

<sup>17</sup> Folio 108 del C.P.

La DIAN precisó que no tuvo en cuenta el denuncia de renta corregido porque data del 12 de abril de 2011, esto es, se presentó con posterioridad a la fecha en que debió cumplirse el deber de informar (23 de abril de 2009), e incluso después de haberse proferido el pliego de cargos (18 de noviembre de 2010) y presentado los formatos de información (24 de diciembre de 2010).

Que por estas circunstancias, estimó que era improcedente dejar al arbitrio del contribuyente la determinación de la base prevista en la ley para liquidar la sanción. También precisó que la información que tuvo en cuenta para tasar la información constaba en las declaraciones de renta, ventas y retención en la fuente presentadas por el propio contribuyente antes de que se le venciera el plazo que tenía para suministrar la información.

La Sala precisa lo siguiente:

Para tasar la sanción, la DIAN, como se comentó, tuvo en cuenta, varios factores, entre estos –a título de ejemplo, por ser uno de los más representativos– el renglón de los ingresos netos de la declaración del impuesto de renta del año 2008 que la demandante presentó el 21 de abril de 2009, en la que reportó ingresos brutos por \$10.177.332.000<sup>18</sup>.

Vista la corrección de la declaración de renta del año 2008, se aprecia que la demandante corrigió, precisamente, el renglón de los ingresos netos percibidos en el periodo. En efecto, mientras que en el denuncia de renta que presentó el 21 de abril de 2009 reportó ingresos netos por \$10.177.332.000<sup>19</sup>, en la corrección presentada el 12 de abril de 2011, reportó ingresos netos de

---

<sup>18</sup> Este rubro está conformado por los ingresos brutos operacionales [\$301.034.000], los ingresos brutos no operacionales [9.876.308.000]

<sup>19</sup> Este rubro está conformado por los ingresos brutos operacionales [\$301.034.000], los ingresos brutos no operacionales [9.876.308.000]

\$301.024.000<sup>20</sup>.

El valor reportado en la declaración de renta corregida el 12 de abril de 2011 corresponde a la reportada en el formato 1007 [entregado a la DIAN el 24 de diciembre de 2010] que, conforme con el literal f) del artículo 631 del E.T. y 8 de la Resolución 003847 de 2008, corresponde a los apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos.

En ese formato se debían reportar los siguientes datos:

- Ingresos brutos operacionales, en el concepto 4001.
- Ingresos no operacionales, en el concepto 4002.
- Ingresos por intereses y rendimientos financieros, en el concepto 4003.
- Ingresos por intereses correspondientes a créditos hipotecarios, en el concepto 4004

En el formato 1007 figura que la demandante reportó haber recibido ingresos operacionales de Bavaria S.A. en cuantía de \$301.024.000. No reportó ingresos no operacionales.

Fíjese, entonces que, cuando la demandante suministró la información, ésta no coincidía con la reportada en la declaración de renta presentada el 21 de abril de 2009. La información suministrada en el formato 1007 coincidió con lo declarado en renta pero cuando la demandante corrigió el denuncia rentístico en el año 2011.

---

<sup>20</sup> Eliminó el rubro correspondiente a los ingresos brutos no operacionales

Adicionalmente, valoradas las demás pruebas, la Sala advierte que, de una parte, de los 12 formatos que la demandante debió suministrar, entregó: (i) siete extemporáneamente [información de los literales e) formato 1001; b) formato 1002; c) formato 1003; f) formato 1007; h) formato 1009; a) formato 1010; y k) formato 1011]; (ii) de tres no reportó información, ni la DIAN indagó información al respecto [literales e) y f) formatos 1004, 1005 y 1006]; y (iii) dos no entregó [literales i) y k) Formatos 1008 y 1012].

De otra parte, la Sala advierte que la información reportada en los formatos aludidos no toda coincide con la información tomada de la declaración de renta que la demandante presentó en el año 2009 ni con las declaraciones del impuesto sobre las ventas ni las de retención en la fuente, como se explicó anteriormente, por ejemplo, para el caso de la información referida a los ingresos brutos del año gravable 2008.

En esas circunstancias, la DIAN pudo iniciar la actuación administrativa para imponer la sanción por suministrar la información con errores. Sin embargo, la Administración prosiguió con la actuación administrativa que finalmente terminó con la imposición de la sanción por no enviar la información, sin hacer reparos en la información que fue entregada ni en los valores que fueron modificados por la propia demandante en el denuncia de renta presentado en el año 2011.

En esta oportunidad, la Sala considera que sí era procedente que la DIAN impusiera la sanción por no informar, pero debió tasarla, en lo pertinente, sobre los valores reportados en la declaración de renta del año 2008 corregida en el año 2011<sup>21</sup>, sin entrar a cuestionar los valores corregidos

---

<sup>21</sup> La corrección es oportuna. La declaración se presentó el 21 de abril de 2004 y quedaba en firme el 21 de abril de 2011. Sin embargo, se corrigió antes de que ocurriera la firmeza, el 12 de abril de 2011.

pues, para el efecto, bien pudo iniciar la actuación administrativa pertinente para formularle liquidación oficial de revisión. Respecto de la información no suministrada y que no figure en la declaración de renta, es pertinente tasar la sanción sobre los valores que tomó la DIAN puesto que no fueron cuestionados por la demandante.

De manera que, si no se reportó la información, la tarifa de la sanción a imponer es la más alta, esto es, la del 5 %, porque la no entrega de la información conlleva, *per se*, el daño por entorpecer el ejercicio de la función pública de fiscalización tributaria.

En cambio, si se suministró la información, lo pertinente es graduar la tarifa dependiendo de la oportunidad en que fue entregada.

En el caso concreto es un hecho no controvertido que la demandante entregó la información el 24 de diciembre de 2010, fecha en que presentó los descargos contra el pliego que propuso imponerle la sanción por no informar, pero, valga advertir, no pagó la sanción.

En esas circunstancias, la Sala considera que es pertinente graduar la sanción al 1% puesto que la demandante saneó la omisión cuando apenas estaba empezando la actuación administrativa. No es pertinente aplicar la reducción de la sanción al 10% como lo prevé el artículo 651 del E.T. porque para que proceda ese beneficio es necesario que la demandante pruebe que pagó el monto de la sanción, hecho que no está probado en este caso.

Conforme con lo expuesto, la Sala reliquidará la sanción a partir de los criterios fijados anteriormente y, para el efecto, tomará los valores informados en los formatos que entregó la demandante y que se extraen de la copia

impresa del archivo electrónico XML entregado a la DIAN, y que obra como prueba en los folios 155 [anverso] a 158 [incluidos los anversos]:

<b>LIQUIDACIÓN DE LA SANCIÓN CONSEJO DE ESTADO</b>				
<b>No.</b>	<b>Artículo Resolución 3847 30/04/2008</b>	<b>Formato</b>	<b>Nombre de formato</b>	<b>Valor</b>
1	Artículo 4	1001	Información de pagos o abonos en cuenta	\$284.877.000
2	Artículo 5	1002	Información de retenciones en la fuente practicadas	\$7.649.800
3	Artículo 6	1003	Información de retenciones en la fuente que le practicaron	\$3.014.000
4	Artículo 7	1004	Información de los descuentos tributarios solicitados	-
5	Artículo 9 (literal a)	1005	Información del Impuesto sobre las Ventas descontable	-
6	Artículo 9 (literal b)	1006	Información del Impuesto sobre las Ventas generado	-
7	Artículo 8	1007	Información de los ingresos recibidos en el año	\$301.024.000

8	Artículo 11	1008	Información de los deudores de los créditos activos a 31 de diciembre de 2008	\$3.014.000
9	Artículo 10	1009	Información de los saldos de los pasivos a 21 de diciembre de 2008	\$5.329.000
10	Artículo 3	1010	Información de socios y accionistas	\$20.000.000
11	Artículo 12 (literal a)	1011	Información de las declaraciones tributarias	\$61.412.000
12	Artículo 12 (literal b)	1012	Información de las declaraciones tributarias, acciones, inversiones en bonos, títulos valores y cuentas de ahorro y cuentas corrientes	\$53.000.000
13	Valor de la información entregada [No. 1,2,7,9,10 y11]			\$680.291.800
14	Tarifa la sanción por no entregar la información [literal a), inciso primero del artículo 651 E.T. Hasta del 5%]			1%
15	<b>Total sanción por no suministrar información [\$680.291.800*5%]</b>			<b>\$6.802.918</b>
16	Valor de la información no entregada [No. 3,8 y 12]			\$59.028.000
17	Porcentaje de la sanción por no entregar la información. [literal a), inciso primero del artículo 651 E.T. hasta el 5%]			5%
18	<b>Total sanción por no suministrar información</b>			<b>\$2.951.400</b>
19	<b>Total Sanción</b>			<b>\$9.754.318</b>

Es menester precisar que aunque el formato 1003 se reporta como entregado, en la copia del archivo electrónico XML no aparece registrada ninguna información. Por tanto, se tiene en cuenta como información no suministrada. En consecuencia, la Sala decide tomar el mismo valor que tuvo

en cuenta la DIAN, esto es, el de las declaraciones de retención en la fuente aportadas al proceso.

Por lo expuesto, la Sala anulará los actos demandados para fijar como sanción a pagar por no entregar información la suma de tres millones doscientos noventa y dos mil quinientos cuarenta y seis pesos (\$3.291.546).

**De las causales de nulidad por falsa motivación y por aplicación indebida del inciso primero del literal a) del artículo 651 del E.T.**

La Sala precisa que no se configura la causal de nulidad por indebida aplicación, sino por falta de aplicación del inciso primero del literal a) del artículo 651 del E.T., concretamente, por el hecho de no haberse calculado la sanción como lo demanda dicha disposición.

La aplicación indebida de la norma tiene ocurrencia cuando el precepto o preceptos jurídicos que se hacen valer se usan o se aplican a pesar de no ser los pertinentes para resolver el asunto que es objeto de decisión. En este caso, el literal a) del artículo 651 del E.T. es la norma pertinente para resolver el caso.

Decidido lo anterior, la Sala se releva de analizar la causal de nulidad por falsa motivación.

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada, anulará de manera parcial los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declarará que la demandante está obligada a pagar la sanción fijada por esta Sala en la liquidación referida en la parte considerativa de esta sentencia.

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

## F A L L A

**PRIMERO: REVÓCASE** el numeral primero de la sentencia dictada en audiencia inicial el 11 de abril de 2013 por el Tribunal Administrativo de Risaralda en el contencioso de nulidad iniciado por Distribuciones JR Ltda contra la DIAN.

En su lugar.

**SEGUNDO. DECLÁRASE** la nulidad parcial de las Resoluciones 162412011000156 del 13 de junio de 2011 y 900141 del 19 de junio de 2012, proferidas por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira de la U.A.E. DIAN, que impusieron a Distribuciones JR LTDA., una sanción equivalente a trescientos treinta millones ochocientos diez mil pesos (\$330.810.000) Mcte.

**TERCERO.** A título de restablecimiento de derecho, **DECLÁRASE** que Distribuciones JR LTDA. está obligada a pagar una sanción de **Nueve millones, setecientos cincuenta y cuatro mil, trescientos dieciocho pesos M/Cte (\$9.754.318)**, conforme con la liquidación que figura en las páginas 20 y 21 de la parte considerativa de esta sentencia.

**CUARTO. RECONÓZCASE** personería al abogado Juan Carlos Díaz García como apoderado de la DIAN.

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

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

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ**  
**RAMÍREZ**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS**  
**BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE**  
**VALENCIA**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE**  
**RODRÍGUEZ**