



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

Consejero ponente (E): Stella Jeannette Carvajal Basto

Bogotá, D.C., trece (13) de septiembre de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 760012331000201200365-01
No. Interno: 21045
Asunto: Contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: MARMO S.A.S.
Demandado: U.A.E. DIAN
Tema: Régimen Sancionatorio
Subtema: Sanción por no suministrar información

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la U.A.E. DIAN contra la sentencia del 31 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca que decidió:

“1. DECLÁRASE la nulidad de las Resoluciones Nos. 152412011000012 del 10 de febrero de 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Administración de Palmira y 900.038 del 1 de marzo de 2012, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, mediante las cuales se impuso sanción a la sociedad Marmo S.A.S., por no enviar información en medios magnéticos, correspondiente al año gravable 2007.”

2. DECLÁRASE a título de restablecimiento del derecho, que la sociedad MARMO S.A.S., no estaba obligada a reportar información en medios magnéticos por el año gravable 2007.”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

El 10 de febrero de 2011, la U.A.E. DIAN expidió la Resolución 152412011000012, mediante la cual impuso a la sociedad MARMO S.A.S. sanción por no enviar información en medios magnéticos, correspondiente al año gravable 2007. Esta resolución fue confirmada por medio de la Resolución 900.038 del 1 de marzo de 2012, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad MARMO S.A.S. hizo las siguientes peticiones:

1. Que son nulos:

a) El Pliego de Cargos para Corregir No. 152382010000110 de Agosto 25 de 2010, el cual fue notificado en Agosto 28/10, ya que no se practicó el emplazamiento respectivo para el envío de los medios magnéticos, actuando, en esta forma, por VÍA DE HECHO y FALSA MOTIVACIÓN, extemporáneamente con violación entre otros, de los Arts. 3º, 5º y 84 del Código Contencioso Administrativo, el Art. 29 de la Constitución Nacional, el espíritu de justicia y equidad Art. 95 numeral 9º de la C. Nal., y del principio de la buena fe señalado en el Art. 83 de la misma C. Nal.

b) La resolución sanción No. 152412011000012 de Febrero 10 de 2011, notificada en Febrero 14 de 2011 de la División de Gestión DE LIQUIDACIÓN de la Admón. De Palmira.

c) Que como consecuencia de la anterior declaración, y a título de restablecimiento del derecho, se admita como probados los hechos mencionados, y se declare nula la resolución No. 900.038 de Marzo 01/12 notificada personalmente en Marzo 14 del 2012 de la Dirección de Gestión Jurídica. Subdirección de Gestión de recursos jurídicos. Palmira.”

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 3, 5 y 84 del Decreto Ley 01 de 1984 (C.C.A.).
- Artículos 29, 83 y 95 [numeral 9].
- Artículo 683 del Estatuto Tributario.

2.1.2. Concepto de la violación

- **Falsa motivación de los actos demandados**

La demandante sostuvo que los actos demandados son nulos, por estar falsamente motivados, pues el pliego de cargos que antecedió al acto que impuso la sanción por no enviar información por el año gravable 2007, fue extemporáneo. Explicó que, de conformidad con el artículo 638 del E.T., el pliego de cargos fue notificado dos años después de presentada la declaración de renta del año 2007 [22 de abril de 2007], el 28 de agosto de 2010.

Dijo que la DIAN, equivocadamente, interpretó que el término de dos años que tenía para notificar el pliego de cargos se contaba a partir del año 2008, fecha en que, supuestamente, ocurrió la irregularidad sancionable.

Indicó que como el pliego de cargos fue extemporáneo, la resolución que impuso la sanción también fue extemporánea y perdió fuerza ejecutoria.

Alegó que al existir duda sobre los hechos que dieron lugar a la sanción, la DIAN debió aplicar el principio de favorabilidad y declarar el beneficio de la duda a favor de la sociedad. El no hacerlo, agregó, violó los principios de economía procesal y de celeridad.

También, dijo que se la DIAN no desvirtuó que la sociedad obró de buena fe. Que, por lo tanto, violó el artículo 83 de la Constitución Política.

2.2. LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado de la U.A.E. DIAN contestó la demanda y se opuso a las pretensiones de la parte actora en los siguientes términos:

Dijo que, conforme con la Resolución 12690 del 29 de octubre de 2007, la demandante tenía hasta el día 9 de abril de 2008 para enviar la información en medios magnéticos por el año gravable 2007. Sin embargo, la demandante remitió los formatos 1002, 1010 y 1003, 1006, 1008 y 1012 el 26 y el 27 de septiembre de 2010, respectivamente, con posterioridad al pliego de cargos de fecha 25 de agosto de 2010.

Indicó que la irregularidad sancionable ocurrió en el año 2008, de tal forma que los dos años que tenía la DIAN para proferir el pliego de cargos se contaban a partir de la fecha en que se debía presentar la declaración de renta del año 2008, esto es, del 17 de abril de 2009, venciendo el plazo de prescripción el 17 de abril de 2011. Y que como el pliego de cargos se notificó el 28 de agosto de 2010, se tiene que no fue extemporáneo, conforme con el artículo 638 del E.T., la jurisprudencia del Consejo de

Estado y los Conceptos 96801 del 23 de noviembre de 2009 y 022797 del 5 de abril de 2010, de esa entidad.

Finalmente, dijo que la Dirección de Gestión Jurídica, Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, de la DIAN, es la dependencia competente para expedir la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, de conformidad con el Decreto 4048 del 22 de octubre de 2008.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca accedió a las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

Que de conformidad con el artículo 638 del E.T., cuando las sanciones se imponen en resolución independiente, el pliego de cargos se debe formular dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta del periodo en el que ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la misma.

Que conforme con la Resolución 2690 del 29 de octubre de 2007, la demandante tenía plazo para enviar la información en medios magnéticos, por el año 2007, hasta el 9 de abril de 2008. Que, por lo tanto, el término de dos años referidos vencía el 28 de abril de 2010, ya que la declaración de renta del año 2007 se presentó el 28 de abril de 2008. Y que como el pliego de cargos se notificó a la demandante el 28 de agosto de 2010, se concluye que fue extemporáneo.

El Tribunal citó jurisprudencia del Consejo de Estado para fundamentar su decisión.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado de la U.A.E. DIAN apeló la decisión del Tribunal. Las razones de su inconformidad se resumen así:

Dijo que, según el artículo 638 del E.T., los dos años que tiene la DIAN para proferir el pliego de cargos, en los casos en que la sanción se impone en resolución independiente, se cuentan a partir de la presentación de la declaración de renta del año en que ocurrió la irregularidad sancionable, para el caso, la declaración del año en que tiene lugar la fecha de vencimiento del plazo para enviar la información.

Sostuvo que el pliego de cargos emitido el 25 de agosto de 2010, notificado el 28 de agosto del mismo año, fue oportuno, pues la DIAN tenía hasta el 17 de abril de 2011 para proferir el pliego.

Indicó que el conteo de términos que hizo el Tribunal es equivocado, pues toma como referencia el mismo año en que ocurrió la irregularidad, esto es, el 2008, sin tener en cuenta que la declaración de renta de ese año se presentó en el 2009.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **DIAN** insistió en lo alegado en el recurso de apelación.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala resuelve el recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. DIAN contra la sentencia del 31 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que anuló las Resoluciones 152412011000012 del 10 de febrero de 2011 y 900038 del 1 de marzo de 2012, expedidas por la UAE DIAN, que

impusieron sanción a la demandante por no enviar información en medios magnéticos por el año gravable 2007.

3.1. Problema Jurídico

En los términos del recurso de apelación, el problema jurídico se centra en establecer si los actos administrativos demandados son nulos por falta de competencia temporal habida cuenta de que para la fecha en que se formuló el pliego de cargos ya habría prescrito la facultad sancionadora de la DIAN.

3.2. De la sanción por no enviar información y del plazo previsto para imponerla

El artículo 651 del Estatuto Tributario dispone:

“Artículo 651. SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN. 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 de cincuenta millones de pesos¹, 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.*

¹ Para efecto de la sanción de no enviar información por el año gravable 2007, la multa máxima era de \$314.610.000.

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.

Quando 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.

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.

De conformidad con el primer inciso de la norma transcrita, las personas obligadas a suministrar información tributaria y aquellas a quienes la administración les haya solicitado información o pruebas, pueden ser sancionadas si incurren en las siguientes conductas: **(i)** cuando no suministran la información requerida en el plazo fijado para ello, **(ii)** cuando presentan la información requerida pero el contenido tiene errores, y **(iii)** cuando entregan información distinta de la requerida.

En uno u otro caso, cuando la sanción se imponga en resolución independiente, la Administración dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un mes para responderlo.

Por su parte, el artículo 638 del Estatuto Tributario² prevé el plazo de dos (2) años para que la Administración formule pliego de cargos, cuando la sanción se impone en resolución independiente. Este plazo se cuenta a partir de la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. La notificación del pliego de cargos, a juicio de la Sala, interrumpe el plazo de prescripción, pues, formulado el pliego de cargos y vencido el plazo para contestarlo, la administración tributaria cuenta con seis (6) meses para expedir y notificar el acto sancionatorio.

Sobre la prescripción de la facultad sancionatoria prevista en el artículo 638 del Estatuto Tributario, cuando la sanción se impone mediante resolución independiente, la Sala precisó³:

“1. Cuando la conducta sancionable se vincula a un período fiscal específico, el término comienza a correr desde la presentación de la declaración del año en el que se incurrió en el hecho irregular sancionable, como sucede, por ejemplo, por la omisión de suministrar información exógena en el plazo establecido.

2. Cuando la conducta sancionable sí se vincula a un período fiscal específico, en tanto es producto, para citar un caso, de irregularidades en la contabilidad de un período determinado, el término comienza a correr desde la presentación de la declaración de la vigencia fiscal investigada toda vez que de ella se deriva la conducta sancionable.

3.4.- La finalidad del artículo 638 del Estatuto Tributario no es otra que otorgarle a la Administración tiempo suficiente para identificar, investigar, fiscalizar y

² **ARTICULO 638. PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD PARA IMPONER SANCIONES.** Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años.

Vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la Administración Tributaria tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción correspondiente, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar.

³ Sentencia del 21 de agosto de 2014, expediente 20110, Consejero ponente Jorge Octavio Ramírez.

sancionar las eventuales irregularidades u omisiones en el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables y de terceros.

La interpretación que se reitera en esta sentencia, favorece la seguridad jurídica, principio que “apunta a la estabilidad de la persona dentro del ordenamiento, de forma tal que la certeza jurídica en las relaciones de derecho público o privado, prevalezca sobre cualquier expectativa, indefinición o indeterminación”.

Así, tratándose de la sanción por no informar, el término de dos años para formular el respectivo pliego de cargos, cuando la sanción se impone mediante resolución independiente, debe contarse a partir de la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración de renta o de ingresos y patrimonio del año durante el cual el sujeto estaba obligado a entregar la información.

3.3. El caso concreto

3.3.1. Hechos probados

Para resolver el problema jurídico propuesto, la Sala parte de los siguientes hechos probados:

- De conformidad con el artículo 18 de la Resolución 12690 del 29 de octubre del 2007, la demandante tenía plazo para entregar la información a que se refiere el artículo 2 *ibídem*, por el año gravable 2007, hasta el 9 de abril de 2008.
- La demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008 el día 21 de abril de 2009⁴.
- El 25 de agosto de 2010, la DIAN profirió el Pliego de Cargos 152382010000110, mediante el cual propuso imponer a la demandante la

⁴ Folio 16 C.A.

sanción prevista en el literal a) del artículo 651 del E.T., por no enviar dentro del término la información a que se refiere la Resolución 12690 del 29 de octubre del 2007 [artículo 2]. El pliego de cargos fue notificado a la demandante el 28 de agosto de 2010⁵.

- Los días 26 y 27 de septiembre de 2009, la demandante envió la información correspondiente a los formatos 1002 y 1003 y 1006, 1008, 1010 y 1012, respectivamente⁶
- El 27 de septiembre de 2010, la demandante respondió el pliego de cargos que le notificó la DIAN⁷.
- El 10 de febrero de 2011, la DIAN expidió la Resolución 152412011000012, mediante la cual impuso a la demandante sanción por no enviar información en medios magnéticos por el año gravable 2007, en la suma de \$314.610.000, de conformidad con el artículo 651, literal a), del Estatuto Tributario. La resolución fue notificada a la demandante el 14 de febrero de 2011⁸.

En la parte considerativa, la DIAN precisó:

“Manifiesta también la sociedad en su respuesta que el día veintitrés (3) de septiembre de 2010 fueron enviados los medios magnéticos correspondientes al año gravable 2007. A pesar de no haber aportado prueba alguna sobre el particular ello no tiene repercusión para efectos de eximir a la sociedad de la sanción propuesta, la cual será confirmada, en el entendido que el inciso tercero del artículo 651 del Estatuto Tributario dispone que la sanción se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada si la omisión es subsanada antes de que se notifique la resolución que la impone previa aceptación por parte del contribuyente, así como el pago o acuerdo de pago de la sanción reducida. No se acompaña a la respuesta prueba alguna de pago o acuerdo de pago de la sanción reducida.

⁵ Según guía de correo visible en el folio 42 C.A.

⁶ Folios 109 a 122 C.A.

⁷ Folios 47 a 52 C.A.

⁸ Folios 82 a 86 C.A.

Consultado el aplicativo análisis de operaciones del sistema MUISCA se observa que la sociedad MARMO Y CIA LIMITADA reportó información cuyos valores totalizan la suma de \$3.879.461.954, los cuales de conformidad con el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario hacen parte de la base para calcular la sanción a imponer. No obstante la información suministrada, se observa que no fue aportada la información relacionada con los siguientes conceptos de conformidad con los artículos que se señalan de la Resolución 12.690 de octubre 29 de 2007.

Información de pagos o abonos en cuenta de conformidad con el literal e) del artículo 631 del Estatuto Tributario (artículo 4º). Verificada la declaración de impuesto a la renta y complementarios presentada por la sociedad para la vigencia fiscal 2007 el total de costos y deducciones (renglones 51 y 56 del formulario) asciende a \$1.636.014.000 los cuales debieron ser reportados en el formato 1001.

Información de retenciones en la fuente practicadas de conformidad con lo establecido en el literal b) del artículo 631 del Estatuto Tributario (artículo 5º). De acuerdo con la suma de los valores consignados en cada una de las declaraciones de retención en la fuente presentadas por la sociedad se observa que estas ascendieron a \$15.502.000 los cuales debieron ser reportados en el formato 1002.

Información correspondiente al valor patrimonial de los activos fijos antes de depreciación poseídos a 31 de diciembre de 2007 (artículo 12, numeral 1º, literal f). Se observa que el renglón 37 del formulario de la declaración correspondiente a esa vigencia fiscal fue diligenciado con \$786.705.000 que debió ser reportado utilizando para ello el formato 1011.

Información correspondiente a los inventarios (artículo 12 numeral 2º). Se observa que el renglón 36 del formulario de la declaración de impuesto a la renta año 2007 fue diligenciado con \$1.232.894.000 lo cual debió ser reportado utilizando para ello el formato 1011.

...

8. CÁLCULO DE LA SANCIÓN

Tomando entonces en consideración que la sociedad no observó el procedimiento previsto en el inciso tercero del artículo 651 del Estatuto Tributario, se determina una sanción equivalente al 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró información exigida adicionado con el valor de las sumas reportadas de manera extemporánea de acuerdo con el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, detalladas así:

Información suministrada de manera extemporánea	\$	3.879.461.954	documento de trabajo a folios 77/
Información de pagos o abonos en cuenta realizados	\$	1.636.014.000	
Información de retenciones en la fuente practicadas	\$	15.502.000	
Información valor patrimonial activos fijos a 31-DIC-2007	\$	786.705.000	
Información valor de los inventarios	\$	1.232.894.000	
Total información reportada de manera extemporánea más información no reportada	\$	7.550.576.954	

BASE	PORCENTAJE	VALOR
\$ 7.550.576.954	5%	\$ 377.529.000

Valor aproximado a múltiplos de mil (artículo 577 del Estatuto Tributario)

No obstante, debe observarse la limitación de la sanción máxima a aplicar para el año 2007 por no envío de información, de conformidad con el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario el valor máximo es de 15.000 UVT. Para el año 2007 el valor de la UVT fue de \$20.974 de conformidad con el artículo 1º de la Resolución 15.652 de diciembre 28 de 2006.

SANCIÓN DETERMINADA 15.000 X \$20.974 = \$ 314.610.000

Se determina así una sanción de TRESCIENTOS CATORCE MILLONES SEISCIENTOS DIEZ MIL PESOS (\$314.610.000).

- Esta resolución fue confirmada por medio de la Resolución 900.038 del 1 de marzo de 2012.

3.3.2. Solución del caso concreto

3.3.2.1. Prescripción

Conforme con los hechos que aparecen probados, la irregularidad sancionable ocurrió en el año 2008, porque la demandante no presentó, en el plazo fijado, la información en medios magnéticos correspondiente al año 2007, plazo que venció el **9 de abril de 2008**.

Así, el término de dos años, previsto en el artículo 638 del Estatuto Tributario, para formular el pliego de cargos, debe contarse a partir de la fecha en que se presentó la declaración de renta o de ingresos y patrimonio correspondiente al año gravable de 2008, para el caso, el 21 de abril de 2009. Por lo tanto, la DIAN tenía hasta el **21 de abril de 2011** para expedir y notificar el pliego de cargos a la demandante.

Como el Pliego de Cargos 152382010000110 fue notificado a la demandante el **28 de agosto de 2010**, se tiene que fue expedido dentro del término señalado en el artículo 638 citado, esto es, dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración de renta del año 2008.

En consecuencia, se considera que no existió la alegada extemporaneidad del pliego de cargos y la consecuente prescripción de la facultad sancionatoria.

3.3.2.2. De la gradualidad de la sanción

Aunque el recurso de apelación interpuesto por la DIAN prospera, la Sala considera que, así no se haya alegado en la demanda, [y conforme se ha hecho en casos análogos al presente⁹], se deben aplicar los criterios de razonabilidad y de proporcionalidad en la tasación de la multa, atendiendo para el efecto, los lineamientos de la sentencia C-160 de 1998, con el fin de garantizar el debido proceso, derecho fundamental que el juez administrativo debe aplicar, incluso de manera oficiosa¹⁰.

⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. M.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Bogotá D.C., 10 de agosto de dos mil diecisiete (2017). Radicación: 540012331000201200019-01 (21886). Demandante: Luis Ernesto Páez Ramírez Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN.

¹⁰ Sentencia C-197/99

Frente a la información suministrada de forma extemporánea, la Sala reitera¹¹ que la Administración no podía imponer la sanción en el tope máximo previsto en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, que establece un margen de aplicación de la sanción por no informar al señalar que será «*hasta del 5%*», preposición que indica un límite de graduación, en virtud de la cual puede aplicar porcentajes de liquidación entre el 0,1% y el 5%.

En efecto, sobre la tasación de la multa, la Sala ha reiterado que cuando el artículo 651 del Estatuto Tributario utiliza la expresión 'hasta el 5%', se le está otorgando a la Administración un margen para graduar la sanción. Por tanto, corresponde al funcionario fundamentar su decisión de imponer el tope máximo con argumentos que deben atender los mentados criterios¹².

Ese margen de graduación le impone al funcionario el deber de aplicar la sanción en un porcentaje que se informe en los principios de justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad, para lo cual es preciso observar, entre otros aspectos, la actitud de colaboración del contribuyente y el correlativo daño causado al fisco. Sobre este punto, la Sala ha sostenido que¹³:

«Si bien tanto la falta de entrega de información, como la entrega tardía de la misma, entorpecen por sí solas las facultades de fiscalización y control para la correcta determinación de los tributos y sanciones y, en esa medida, pueden considerarse potencialmente generadoras de daño al fisco, principalmente sobre su labor

¹¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Consejera Ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto. Bogotá D.C., veinticuatro (24) de agosto de dos mil diecisiete (2017). Radicación: 17001-23-33-000-2012-00096-01 (20842). Actor: Alberto Patiño. Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN.

¹² Entre otras, ver sentencia de 23 de abril de 2015, expediente 20355

¹³ Sentencia 19454 del 24 de octubre de 2013, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

recaudatoria, sin dejar de lado los consiguientes efectos negativos sobre las arcas públicas, tales omisiones sancionables no pueden medirse con el mismo rasero para fundamentar el daño inferido.

Es así, porque mientras la falta de entrega veda en magnitud considerable la oportunidad de la gestión y/o fiscalización tributaria, llegando incluso a imposibilitar el ejercicio de las mismas, la entrega tardía impacta la oportunidad, de acuerdo con el tiempo de mora que transcurra, de manera que si este es mínimo no alcanza a obstruir con carácter definitorio el ejercicio de la fiscalización pero sí, por el contrario, es demasiado prolongado, puede incluso producir el efecto de una falta absoluta de entrega.

Esa medición de tiempos en el cumplimiento de la obligación de informar pone de presente, igualmente, la actitud colaboradora del contribuyente [8] para que, de una parte, la autoridad tributaria reciba la información que le permite determinar las obligaciones impositivas sustanciales y, más allá de ello, para que pueda satisfacerse el objeto de las mismas, con el recaudo de los tributos debidos por la realización de los presupuestos previstos en la ley como generadores de aquéllos, lo cual constituye la razón primordial para poner en marcha el aparato administrativo y su potestad fiscalizadora.

Allegar la información dentro del término de respuesta al pliego de cargos es una extemporaneidad medible que, sin duda alguna, no sesgó de manera absoluta el poder de fiscalización y que, por mismo, tampoco ameritaba una sanción liquidada a la tarifa máxima que prevé el literal a) del artículo 651 del ET., independientemente de los eventuales errores que tuviere parte de ella, lo que dentro del presente proceso no se constató, pues si estos existían debían ventilarse en actuación administrativa independiente, por hecho sancionable distinto (el de suministro erróneo de la información) como bien lo indicó el a quo y lo ordena el párrafo 3° del artículo 3° de la Resolución N° 11774 del 7 de diciembre de 2005, según se lee». (Se subraya).

Cabe reiterar que, si bien la entrega extemporánea de la información evidencia una conducta tendiente a subsanar la omisión, la cual incide en la graduación de la sanción, ello no significa que la sanción no deba ser impuesta, pues se repite que el supuesto sancionable previsto en el artículo

651 del Estatuto Tributario se cumplió, lo cual acarrea su consecuente efecto jurídico.

También se ha precisado que¹⁴, el daño o perjuicio al fisco que se podría configurar por la no entrega o por la entrega extemporánea de la información, se configura en la medida en que tales infracciones afectan la función de la DIAN, encaminada a efectuar los cruces de información necesarios para ejercer el control de fiscalización de los denuncios tributarios.¹⁵

Que aunque la falta de entrega de información y la entrega tardía de la misma inciden en las facultades de fiscalización y control para la correcta determinación de los tributos y sanciones y, en esa medida, pueden considerarse potencialmente generadoras de daño al fisco, principalmente sobre su labor recaudatoria, sin dejar de lado los consiguientes efectos negativos sobre las arcas públicas, tales omisiones sancionables no pueden medirse con el mismo rasero para fundamentar el daño inferido cuando no se entregan o se entregan extemporáneamente¹⁶.

Que esto es así porque, mientras la falta de entrega afecta considerablemente la efectividad en la gestión y/o fiscalización tributaria, llegando incluso a imposibilitar el ejercicio de las mismas, la entrega tardía impacta la oportunidad en su ejercicio, de acuerdo con el tiempo de mora que transcurra, de manera que si este es mínimo, no alcanza a obstruir con carácter definitivo el ejercicio de la fiscalización pero sí, por el contrario, es demasiado prolongado, puede incluso producir el efecto de una falta absoluta de entrega.

Que este criterio temporal en el cumplimiento de la obligación de informar pone de

¹⁴ Sentencia de 16 de marzo de 2001, Exp.11681, C.P. Delio Gómez Leyva

¹⁵ Lo que permitiría aseverar que el tipo sancionatorio no es de resultado, sino de mera conducta, en la medida que la omisión en que incurre el responsable de la información exógena infringe o desconoce la razón de ser de la norma, que apunta precisamente a un eficaz y eficiente ejercicio de la potestad de fiscalización tributaria.

¹⁶ Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 3 de junio de 2015, Exp. 20476 C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

presente, igualmente, la actitud colaboradora del contribuyente¹⁷ para que, de una parte, la autoridad tributaria reciba la información que le permite determinar las obligaciones impositivas sustanciales y, más allá de ello, para que pueda satisfacerse el objeto de las mismas, con el recaudo de los tributos debidos por la realización de los presupuestos previstos en la ley como generadores de aquellos, lo cual constituye la razón primordial para poner en marcha el aparato administrativo y su potestad fiscalizadora.

En el presente caso se advierte que, en los actos administrativos demandados, la DIAN precisó que la demandante entregó parte de la información requerida, con ocasión de la respuesta al pliego de cargos y antes de que se le impusiera la sanción.

La Sala reitera¹⁸ que, en estas circunstancias, lo propio es reducir la sanción al 1% sobre la base determinada por la DIAN, dado que es un hecho no controvertido que, por la información que se suministró extemporáneamente, se calculó la sanción a la tarifa más alta. En consecuencia, la Sala procede a efectuar el nuevo cálculo y, para el efecto, tomará la misma base que tomó la DIAN, puesto que no fue objeto de controversia por parte de la demandante, pues fue tomada de su propia declaración de renta presentada para la vigencia fiscal 2007.

La liquidación de la sanción, entonces, queda así:

¹⁷ La Circular No. 0131 de 2005 incluyó la actividad de colaboración desplegada por el contribuyente, así sea en forma extemporánea, entre los criterios para graduar la sanción.

¹⁸ Sentencias de 12 de diciembre de 2014, expediente 20086, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; de 20 de agosto de 2015, expediente 20218, de 4 de febrero de 2016, expediente. 20372, del 14 de abril de 2016, expediente 20905, del 30 de agosto de 2016, Expediente 21155, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; de 6 de junio de 2016, expediente 21716 C.P Martha Teresa Briceño de Valencia; del 29 de junio de 2017, expediente 21989 CP. Milton Chaves García; del 24 de agosto de 2017, expediente 20842. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Información suministrada de manera extemporánea	\$	3.879.461.954
Información de pagos o abonos en cuenta realizados	\$	1.636.014.000
Información de retenciones en la fuente practicadas	\$	15.502.000
Información valor patrimonial activos fijos a 31-DIC-201	\$	786.705.000
Información valor de los inventarios	\$	1.232.894.000
Total información reportada de manera extemporánea	\$	3.879.461.954
Total información no reportada	\$	3.671.115.000

BASE	PORCENTAJE	VALOR
\$ 3.879.461.954	1%	\$ 38.794.620
\$ 3.671.115.000	5%	\$183.555.750
TOTAL		\$222.350.000

Valor aproximado a múltiplos de mil (artículo 577 del Estatuto Tributario)

3.3.3. Costas del proceso y agencias en derecho

Teniendo en cuenta que prosperó el recurso de apelación interpuesto por la DIAN procedería la condena en costas a cargo de la parte actora.

No obstante, sobre el particular, debe tenerse en cuenta que el artículo 365 numeral 8, del Código General del proceso dispone que solo habrá lugar a condenar en costas cuando en el expediente aparezcan causadas y, siempre y cuando, estén probadas¹⁹.

¹⁹ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 5 de marzo de 2015, exp. 20585, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Sobre el particular, la Corte Constitucional, en sentencia C-157 del 21 de marzo de 2013²⁰, señaló lo siguiente:

“La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366, se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley. De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra”.

En el caso concreto, en el expediente no existe ningún medio de prueba para que, en esta instancia, se profiera condena a la parte demandante, razón suficiente para negarla.

Conclusión

Por lo anteriormente expuesto, la Sala se inhibirá para decidir respecto de la pretensión de nulidad del Pliego de Cargos No. 15 238 2010 000110 del 25 de agosto de 2010, toda vez que es un acto de trámite, no susceptible de ser controvertido ante la jurisdicción, porque el Tribunal, omitió referirse al respecto.

Adicionalmente, revocará la sentencia del 31 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del valle del Cauca, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por MARMO SAS en contra de la DIAN, que negó las pretensiones de la demanda. En su lugar, anulará parcialmente los actos demandados. Y, a título de restablecimiento del derecho, declarará

²⁰ M.P. Mauricio González Cuervo

que la sanción que procede imponer a la demandante asciende a la suma de \$222.350.000. Finalmente, determinará que no se condena en costas.

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

FALLA:

PRIMERO: INHÍBESE la Sala de decidir respecto de la pretensión de nulidad del Pliego de Cargos No. 15 238 2010 000110 del 25 de agosto de 2010.

SEGUNDO. REVÓCASE la sentencia del 31 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del valle del Cauca, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por MARMO SAS en contra de la DIAN. En su lugar, se dispone:

ANÚLANSE PARCIALMENTE los actos demandados. Y, a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la sanción que procede imponer a la demandante asciende a la suma de doscientos veintidós millones, trescientos cincuenta mil pesos (\$222.350.000)

TERCERO: RECONÓCESE personería a la abogada Margarita Villegas Ponce como apoderada de la U.A.E. DIAN, en los términos del poder que le fue otorgado.

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

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidente

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ