

**FACULTADES DEL DIRECTOR GENERAL DE LA DIAN - Alcance. Está facultado para requerir información a las personas o entidades, sean contribuyentes o no / OBLIGACIÓN DE PRESENTAR INFORMACIÓN EN MEDIOS MAGNÉTICOS - Fundamento normativo / GRADUACIÓN DE LA SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN EN MEDIOS MAGNÉTICOS - Alcance. Reiteración de jurisprudencia. A la administración se le otorga un margen para graduar la sanción, pero esa facultad no puede ser arbitraria / GRADUALIDAD DE LA SANCIÓN POR NO INFORMAR - Aplicación de los criterios de justicia, equidad, proporcionalidad y razonabilidad de la sanción. Reiteración de jurisprudencia / FALTA DE ENTREGA DE INFORMACIÓN, ENTREGA TARDÍA O CON ERRORES - Alcance. Constituyen infracciones diferentes que no se pueden medir con el mismo rasero / FALTA DE ENTREGA DE INFORMACIÓN - Efectos. Afecta considerablemente la efectividad en la gestión y/o fiscalización tributaria, incluso al punto de imposibilitar su ejercicio / ENTREGA TARDÍA DE INFORMACIÓN - Efectos. Impacta la oportunidad en el ejercicio de la gestión y/o fiscalización tributaria, de acuerdo con el tiempo de mora que transcurra, al punto que si es demasiado prolongada puede producir el mismo efecto de la falta absoluta de entrega / OBLIGACIÓN DE INFORMAR - Objeto. Permite determinar las obligaciones impositivas sustanciales que se satisfacen con el recaudo de los tributos**

2.1. Observa la Sala que el fundamento legal que impone la obligación de presentar la información en medios magnéticos es el artículo 631 del E.T., 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. 2.2. La Sala ha reiterado que “cuando el artículo 651 del E.T. utiliza la expresión ‘hasta el 5%’, se le está otorgando a la Administración un margen para graduar la sanción, pero esta facultad no puede ser utilizada de forma arbitraria”. Por tanto corresponde al funcionario fundamentar su decisión de imponer el tope máximo con argumentos que deben atender no sólo los criterios de justicia y equidad, sino también los de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, tal y como fue expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998. 2.3. Ahora bien, 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. 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. Este criterio temporal en el cumplimiento de la obligación de informar pone de presente, igualmente, la actitud colaboradora del contribuyente, 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. Esto constituye la razón primordial para poner en marcha el aparato administrativo y su potestad fiscalizadora.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 631 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 651

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre el alcance del artículo 651 del E.T. y los principios de gradualidad de la sanción se reiteran las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 4 de febrero y 26 de mayo de 2016, 10 de agosto de 2017 y 14 de junio de 2018, radicados 76001-23-33-000-2012-00072-01(20372), 52001-23-33-000-2012-00089-01(20925), 54001-23-31-000-2012-00019-01(21886) y 44001-23-33-000-2012-00082-01(21874), respectivamente, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 17 de agosto de 2017, radicado 54001-23-33-000-2012-00099-01(21190), C.P. Milton Chaves García y de 21 de marzo de 2018, radicado 08001-23-33-000-2013-00011-01(21573) C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre los criterios de razonabilidad y proporcionalidad aplicable para la tasación de la sanción por no informar se reiteran las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 10 de agosto y 25 de octubre de 2017, radicados 54001-23-31-000-2012-00019-01(21886) y 19001-23-31-000-2011-00487-01(21251), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y Julio Roberto Piza Rodríguez, respectivamente.

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre la diferencia entre la falta de entrega y la entrega tardía de información y la graduación de la sanción correspondiente se cita la sentencia de la Sección Cuarta de 3 de junio de 2015, radicado 73001-23-31-000-2012-00358-01(20476), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Al respecto, también se pueden consultar las sentencias de 12 de diciembre de 2014, radicado 66001-23-31-000-2012-00113-01(20086), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 20 de agosto de 2015, radicado 66001-23-33-000-2012-00097-01(20218), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

**RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO - Prevalencia del derecho fundamental al debido proceso / TARIFA MÁXIMA DE LA SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN - Graduación / GRADUACIÓN DE LA SANCIÓN POR NO INFORMAR - Aplicación de los criterios de justicia, equidad, proporcionalidad y razonabilidad de la sanción. Reiteración de jurisprudencia. Procede su aplicación, aunque en la apelación no se haya solicitado la graduación de la sanción / SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN CUANDO PARTE DE LA INFORMACIÓN SE APORTA ANTES DE LA NOTIFICACIÓN DEL PLIEGO DE CARGOS - Graduación. Reiteración de jurisprudencia. Hay lugar a graduarla en un 0,5% respecto de la información aportada / TIPICIDAD DE LA SANCIÓN POR NO INFORMAR - No variación del supuesto de hecho sancionable. En el caso, como el pliego de cargos se profirió por no enviar la información, la administración no puede acudir a otro hecho sancionable, como la remisión de la información con errores, para justificar la sanción por el primer hecho citado / TOPE MÁXIMO DE LA SANCIÓN POR NO INFORMAR – Año 2006 / ENTREGA PARCIAL DE INFORMACIÓN - Alcance. Constituye un factor a tener en cuenta para graduar la sanción, en la medida en que denota una actitud colaboradora de la persona o entidad a quien se le solicitó la información / PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD EN MATERIA SANCIONATORIA - Noción y alcance. Guarda un estrecho vínculo con el principio de equidad tributaria / DECISIÓN ADMINISTRATIVA SANCIONATORIA - Elementos / PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA - Noción y alcance. No se predica solo respecto de la obligación tributaria sustancial, sino también de la noción de justicia material en la que se deben fundar las decisiones estatales / SANCIÓN POR**

**NO ENVIAR INFORMACIÓN - Objeto / SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN - Interpretación finalista y sistemática del artículo 651 del Estatuto Tributario / DEBERES DEL JUEZ - Alcance de la labor interpretativa del juzgador / GRADUACIÓN DE LA SANCIÓN POR NO INFORMAR - Cuantificación. Alcance del artículo 651 del Estatuto Tributario. Si bien la graduación de la sanción se cuantifica sobre el valor de la información suministrada, tal como lo señala dicha norma, el mismo legislador estableció la imposición de una sanción máxima, a partir de la cual se realizarán los cálculos para la reducción de la misma, dado que la parte cumplió parcialmente con su obligación de informar / BASE DE CÁLCULO DE LA SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN CUANDO SE IMPONE LA SANCIÓN MÁXIMA Y AL GRADUARLA CON SUSTENTO EN LA INFORMACIÓN SUMINISTRADA, SIGUE SUPERANDO EL TOPE MÁXIMO LEGAL - Aplicación al caso concreto**

3.1 En el presente caso se tiene que a la parte demandante se le impuso una sanción por no presentar información del año gravable 2006 en la tarifa máxima, comoquiera que el 5% de la sumatoria de la información dejada de aportar superó al tope máximo de la sanción. Se resalta que aunque en el recurso de apelación no se hizo mención expresa a la graduación de la sanción por la entrega de la información, esta Sala, en casos similares ha considerado que deben aplicarse los criterios de razonabilidad y proporcionalidad en la tasación de sanción, de conformidad con los lineamientos de la Sentencia C-160 de 1998 y dar prevalencia al debido proceso por ser un derecho fundamental (...) Se tiene entonces que la parte actora sí allegó parte de la información y lo hizo antes de que se le notificara el pliego de cargos (11 de noviembre de 2009) lo que indica que debió imponerse la sanción en un 0.5% respecto a los formularios aportados como se ha expuesto en casos similares. Si bien la administración dice que la omisión no fue subsanada toda vez que algunos formatos presentan errores, la Sala ha manifestado que el supuesto de hecho por el cual se impuso la sanción es porque no se aportó la información, lo cual es diferente a que el envío de la misma presente errores. Es por esto que como el pliego de cargos se profirió por no enviar la información, la administración no puede acudir a otro hecho sancionable, como es la remisión de la información con errores, para justificar la sanción por el primer hecho. De igual manera, se resalta que el Legislador en el artículo 651 del E.T. estableció un tope máximo para la imposición de la sanción por no informar que para el año 2006 correspondía a la suma de \$296.640.000 y, al mismo tiempo, permitió la graduación de la sanción al exponer que la sanción debía seguir el criterio de *hasta* el 5% de las sumas respecto a las cuales no se presentó la información. Se tiene, entonces, que el querer del legislador era establecer márgenes de acción para la administración al consagrar que el porcentaje a aplicar en la sanción podría ser variable siempre y cuando no superara el 5% de la información dejada de suministrar y que dicho valor no fuera superior a \$296.640.000. Ahora bien, debe considerarse que en el presente caso estamos en presencia de la sanción máxima, por lo que al practicar la graduación en un 0.5% respecto de la información suministrada, no tiene ningún efecto práctico para la sociedad demandante, quien, si bien entregó parcialmente la información requerida, demostró una actitud colaboradora que incidió en que la administración tuviera a su disposición información que le permitiera ejercer sus labores de fiscalización. Nótese que dicho cálculo sigue siendo superior a la sanción impuesta (...) 3.3 No puede perderse de vista que la finalidad de la norma es sancionar la omisión en el cumplimiento del deber formal de suministrar la información, que en este caso se cumplió parcialmente. Una interpretación rígida de la regla no se adecuaría a sus fines. Conduciría a la imposición de una multa de forma desproporcionada, con relación al incumplimiento del deber formal de informar en que incurrió el

contribuyente. Recuérdese que las sanciones que la administración impone deben guiarse por el principio de proporcionalidad, pues este permea todo el ordenamiento jurídico. Ella -la proporcionalidad- tiene especial relevancia en lo relativo a la imposición de sanciones, dado que al ser esta una manifestación del poder punitivo del Estado, es imprescindible que se respeten las garantías constitucionales, de manera que la sanción no sea arbitraria ni excesiva. De allí que en una decisión administrativa -con mayor razón en una sanción- deben concurrir los siguientes elementos: i) los medios que se escogieron para alcanzar un fin son adecuados; ii) es absolutamente necesario utilizar dichos medios para obtener el resultado deseado lo cual implica, por una parte, que no exista otra vía para lograr dicha finalidad y, por la otra, que ese medio sea el que menos sacrifique principios y valores constitucionales; iii) que el resultado alcanzado no vulnere principios constitucionalmente más importantes. La proporcionalidad, entonces, hace énfasis en la relación de equilibrio que debe existir entre medios y fines. Por esto al momento de imponer una sanción, de cualquier índole, debe asegurarse que el medio a través del que se concrete el juicio de reproche -es decir la sanción- no sobrepase los límites de lo razonable. De lo contrario se desdibujaría la armonía entre fin y medio. La esencia de este principio, en síntesis, radica en que las medidas tomadas en un caso particular no excedan la justa medida de lo moderado. Tales ideas no son ajenas al derecho tributario, más cuando la proporcionalidad de la sanción guarda un estrecho vínculo con el principio de equidad tributaria. Este no solo hace referencia a los destinatarios de la obligación y a su capacidad adquisitiva, sino también a la noción de justicia material en la que deben fundamentarse las decisiones estatales. Justamente, en la Sentencia C-160 de 1998 la Corte Constitucional señaló que: “La proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones, en el marco de las infracciones tributarias, tiene un claro fundamento en el principio de equidad, consagrado en el artículo 363 de la Constitución, equidad que, en concepto de esta Corporación, no sólo debe predicarse de la obligación tributaria sustancial, sino que debe imperar en la aplicación y cuantificación de las sanciones que puedan llegarse a imponer, tanto por el desconocimiento de obligaciones tributarias de carácter sustancial, como de las accesorias a ella. El legislador, en este caso, es el primer llamado a dar prevalencia a estos principios, fijando sanciones razonables y proporcionadas al hecho que se sanciona. Pero, igualmente, los funcionarios encargados de su aplicación, están obligados a su observancia.” Agréguese que el juez debe valorar las circunstancias del caso particular, así como realizar una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico, en el que no solo se incluya el análisis formal de una norma sino también de los principios y valores constitucionales de justicia material y equidad que fundan nuestro sistema tributario; más cuando es imposible que el legislador prevea todos los casos particulares que la ley debe regular. Cuando el enunciado jurídico no encaja en la situación fáctica o de este se deriva una vulneración grave del bien común o se desvirtúan los fines queridos por el legislador al dictar la norma, la labor del intérprete debe ser la de darle un alcance acorde con la razón de ser de la regla y con el caso a juzgar. Con fundamento en las anteriores consideraciones y en aplicación de las reglas y principios que fundan el sistema tributario, es válido llegar a la conclusión de que, si bien la graduación de la sanción se cuantifica sobre el valor de la información suministrada, tal como lo señala la norma - artículo 651 del E.T.-, el mismo legislador estableció la imposición de una sanción máxima, a partir de la cual se realizarán los cálculos para la reducción de la misma, dado que la parte cumplió parcialmente con su obligación de informar. Es por lo anterior, que se precisa que en los casos en los que se imponga la sanción máxima y al realizar la graduación con base en la información aportada por el contribuyente, dicha sanción sigue superando el tope máximo establecido por el legislador, debe tenerse en cuenta el siguiente cálculo. Se tiene entonces, que la sanción máxima

– \$296.640.000 – corresponde al 100% de la información dejada de suministrar la cual se clasificó en 12 ítems. Revisados los formatos entregados por la sociedad contribuyente, y reconocidos por la administración en el recurso de reconsideración, se observa que los mismos corresponden a 7 de los ítems por los cuales se impuso la sanción, es decir, al 58% de la información, por lo cual se concluye que no entregó el 42% restante de la información. El 42% de la información no entregada corresponde a \$124.588.800 mientras que el 58% se cuantifica en \$172.051.200. Es a este último valor al cual se le debe aplicar el 0.5% dado que dicha información se entregó antes de que se profiriera el pliego de cargos. Este cálculo arroja un valor de \$860.256. Así las cosas la sanción a imponerse se calcula de la siguiente forma: la información que no se entregó - \$124.588.800 – más el porcentaje graduado de la información suministrada - \$860.256 – que da un valor de \$125.449.056. Por lo anterior, se declarará la nulidad parcial de los actos demandados con el fin de fijar la sanción en \$125.449.056.

**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 363 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 651

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre los criterios de graduación de las sanciones tributarias se cita la sentencia C-160 de 1998 de la Corte Constitucional.

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre los elementos que deben contener las decisiones administrativas se cita la sentencia C-022 de 1996 de la Corte Constitucional.

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre el alcance de la labor interpretativa que corresponde a los jueces al decidir los casos particulares se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 26 de mayo de 2016, radicado 41001-23-31-000-2008-00090-01 (20765), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre la imposibilidad de variar el supuesto de hecho con fundamento en el cual se impone la sanción por no enviar información se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 21 de marzo de 2018, radicado 08001-23-33-000-2013-00011-01 (21573) C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

**REDUCCIÓN DE LA SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN - Requisitos / REDUCCIÓN DE LA SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN – Improcedencia. En el caso concreto no se cumplieron los requisitos para el efecto / DECISIÓN DE CARGO DE NULIDAD NO EXPUESTO EN LA DEMANDA - Improcedencia. No hay lugar a resolverlo porque no se propuso como un cargo de la demanda ni se propuso juicio alguno en su contra en la contestación de la misma / CONGRUENCIA DE LA SENTENCIA – Aceptaciones. Reiteración de jurisprudencia / PRINCIPIO DE CONGRUENCIA DE LA SENTENCIA - Objeto. Reiteración de jurisprudencia / PRINCIPIO DE CONGRUENCIA INTERNA DE LA SENTENCIA - Noción / PRINCIPIO DE CONGRUENCIA EXTERNA DE LA SENTENCIA - Noción**

El artículo 651 del E. T. consagra que para que se reduzca la sanción el interesado deberá presentar, ante quien esté adelantando la investigación tributaria, (i) un memorial donde acepte la reducción de la sanción y acredite que la omisión fue subsanada y (ii) el pago de la sanción o acuerdo de pago antes de la notificación de la imposición de la sanción para que la reducción sea al 10% de la sanción propuesta o dentro de los 2 meses siguientes a la notificación de la sanción, evento en el cual la reducción es al 20% de la sanción impuesta. En el

asunto de la referencia no se cumplen ninguno de los requisitos puesto que sólo se entregó de forma parcial la información requerida, tal y como se expuso en el numeral que antecede. Frente al acuerdo de pago se resalta que si bien la parte actora si presentó una solicitud, ésta no puede tenerse como formalizada por cuanto la administración requirió, a parte del pago de una cuota inicial que corresponde al 30% del total de la deuda, la especificación y avalúo de la garantía y estos últimos requisitos no aparecen acreditados en el expediente. De igual forma, si bien al proceso se aportaron dos comprantes de pago de \$10.694.000 el 29 de octubre de 2010 y de \$142.973.000 el 29 de junio de 2011 ninguno puede considerarse como el pago requerido por el artículo 651 comoquiera que exceden el término de dos meses desde la notificación de la sanción, la cual se realizó el 29 de abril de 2010. 3.5 Frente a la vulneración al derecho al debido proceso la Sala considera que tal circunstancia no se configura en el presente caso. No se desconoce que la intención de la parte demandante no era presentar recurso de reconsideración sino acogerse al beneficio de la reducción. Sin embargo, la administración pese a darle el trámite de recurso, resolvió de fondo la petición de reducción, la cual, como se expuso anteriormente, no era procedente al no cumplir con los requisitos de ley. De igual forma, fue la decisión que resolvió la reconsideración la que habilitó a la sociedad a cuestionar los actos en sede judicial, pues este acto agotó la denominada vía gubernativa. 3.6 Se resalta que si bien en los hechos de la demanda se habló de un pago en aplicación del beneficio consagrado en el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, esta Sala no realizará estudio de fondo sobre el tema – si era procedente o no la condición especial de pago - dado que no fue expuesto como un cargo de la demanda y sobre el cual no se propuso juicio alguno en la contestación de la demanda. Esto en aplicación del principio de congruencia, el cual ha sido estudiado por la Sala en los siguientes términos: “Este marco normativo describe el principio de congruencia de la sentencia, en sus dos acepciones: como armonía entre las partes motiva y resolutive del fallo (congruencia interna), y como conformidad entre la decisión y lo pedido por las partes en la demanda y en su contestación (congruencia externa). El principio así concebido persigue la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial certera sobre el asunto puesto a consideración del juez, al igual que la salvaguarda del debido proceso y del derecho de defensa de las partes, cuya actuación procesal se dirige a controvertir los argumentos y hechos expuestos en la demanda, tratándose del demandado, y en la contestación, si la posición procesal es la del demandante”. 3.7 Así las cosas, considera la Sección que lo procedente es revocar la decisión apelada y, en su lugar, (i) declarar la nulidad parcial de los actos, (ii) fijar la sanción por no enviar información en \$125.449.056, (iii) tener como pago de esa sanción los \$153.667.000, (iv) declarar que la sociedad demandante se encuentra a paz y salvo por el pago de la sanción, (v) condenar a la DIAN a devolver la suma de veintiocho millones doscientos diecisiete mil novecientos cuarenta y cuatro pesos (\$28.217.944) debidamente indexada de conformidad con el artículo 178 del C.C.A. Esta suma causará intereses moratorios en los términos del artículo 177 ibídem.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 651 / LEY 1430 DE 2010 - ARTÍCULO 48

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre el principio de congruencia de la sentencia se reitera el criterio expuesto por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencia de 14 de agosto de 2013, radicado 73001-23-31-000-2006-01785-01 (18580) C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

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

**Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Bogotá D.C., veinticuatro (24) de octubre dos mil dieciocho (2018)

**Radicación número: 08001-23-31-000-2011-01095-01(21923)**

**Actor: DROGUERÍA FARMACIA TORRES LIMITADA**

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

**FALLO**

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la Sentencia del 27 de junio de 2014<sup>1</sup>, proferida por el Tribunal Administrativo de Atlántico – Subsección de Descongestión, que dispuso:

**“1.- NIÉGUENSE** las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte considerativa de esta providencia.

**2.- SIN CONDENA EN COSTAS”.**

**ANTECEDENTES**

**1. Hechos de la demanda**

1.1 Mediante auto de apertura No. 022382009003322 del 10 de julio de 2009 se inició investigación a la sociedad Farmacia Torres Limitada por su presunto incumplimiento de la obligación formal de informar.

---

<sup>1</sup> El proceso fue recibido por esta Corporación el 17 de abril de 2015 e inicialmente le fue repartido a la Sección Primera que mediante auto del 26 de mayo del mismo año remitió el asunto a esta Sección (fl 4 cuaderno 2).

Posteriormente, el 19 de octubre del mismo año, la Dian profirió pliego de cargos en el que se indicó que el contribuyente tenía la obligación de presentar información para el año gravable 2006 pero no cumplió con dicha obligación formal. En dicho acto se propuso una sanción de \$356.445.000 que corresponde a la sanción máxima comoquiera que el 5% de los valores dejados de informar (\$1.986.692.118) excede dicha suma.

El 10 de diciembre de 2009 la sociedad demandante respondió el pliego de cargos y señaló que (i) el pliego de cargos es extemporáneo, (ii) la información exógena fue presentada el 05 de noviembre de 2009, es decir, antes de la notificación del pliego, razón por la cual no hay lugar a sanción de conformidad con el artículo 651 del E.T. y (iii) según la Resolución No. 11774 de 2007 es procedente la graduación de la sanción de un 5% a un 0.5%.

1.2 La Dian profirió la Resolución No. 022412010000453 del 23 de abril de 2010 por medio de la cual impuso sanción por no informar por un valor de \$356.445.000. En este acto se manifestó, entre otras cosas, que la irregularidad ocurrió al vencimiento del término para presentar la información, esto es el 22 de mayo de 2007 y la declaración de renta del año gravable 2007 se presentó el 21 de abril de 2008. Por tanto, la administración tenía hasta el 21 de abril de 2010 para proferir el pliego de cargos.

1.3 El 29 de junio de 2010 la parte actora interpuso dos escritos ante la Dian. El primero consistía en una solicitud de acuerdo de pago referente a la sanción impuesta el 23 de abril del mismo año. El segundo, hacía referencia a la aceptación de la sanción y solicitaba la reducción al 10% de su valor al considerar que la omisión se subsanó al enviar la información el 5 de noviembre de 2009, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 651 del E.T.

1.4 La Dian, mediante acto No. 90015 del 16 de julio de 2010, le indicó cuáles eran los requisitos para acceder al acuerdo o facilidad de pago. Estos son especificación de la garantía ofrecida, fotocopia de los recibos de pago correspondientes a la cuota inicial (30% del total de la deuda) y avalúo de la garantía ofrecida.

El 29 de octubre del mismo año, Farmacia Torres Ltda realizó un pago por \$10.524.000. Esta suma corresponde a la cuota inicial de la sanción

la cual fue reducida por la sociedad al 10% de la sanción inicialmente impuesta.

1.5 A la solicitud de reducción de sanción, la Dian le dio el trámite de recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante Resolución No. 900083 del 27 de mayo de 2011.

En este acto se manifestó que revisado el sistema interno se constató que la sociedad radicó los formatos 1001, 1002, 1003, 1008, 1010 y 1011, se presentaron errores en los formatos 1003 y 1008. No obstante, no es posible acceder a la reducción por los errores de la información y porque no se cumplió con el requisito de pago o acuerdo de pago, pues el contribuyente simplemente aportó una solicitud de acuerdo.

Sin perjuicio de lo anterior, modificó la sanción a la cuantía de \$296.640.000 la cual corresponde al tope máximo para el año 2006.

1.6 El 29 de junio de 2011 la sociedad demandante realizó una consignación por \$142.973.000, valor que sumado con el anterior pago corresponde a \$153.667.000 que para la parte actora corresponde al 50% de la sanción impuesta en aplicación del beneficio consagrado en el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010.

1.7 El 14 de septiembre de 2011 se presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho (fl 15).

## 2. **Pretensiones**

Las pretensiones de la demanda interpuesta mediante acción de nulidad y restablecimiento del derecho son las siguientes<sup>2</sup>:

“1.1. Se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos de imposición de sanción proferidos a la sociedad Droguería Farmacia Torres Ltda., con NIT 890.111.311-1:

Resolución No. 022412010000453 del 23 de abril de 2010 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de

---

<sup>2</sup> Fls 1, 2 y 12.

Impuestos Barranquilla mediante la cual se impone una sanción por no enviar información del año gravable 2006 por valor de \$296.640.000.oo.

Resolución por medio de la cual se decide un Recurso de Reconsideración N° 900083 de fecha 27 de mayo de 2011 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos. Dirección Jurídica que confirma la sanción impuesta.

1.2 Se condene a la demandada a pagar a la Sociedad Droguería Farmacia Torres Ltda., a título de restablecimiento del derecho, por concepto del daño emergente, el valor de \$152.973.000.oo que ésta canceló en virtud de la sanción impuesta con las resoluciones aquí atacadas, la cual se pagó en un 50%, toda vez que mi cliente se acogió al artículo 48 de la ley N° 1430 de 29 de diciembre de 2010.

1.3 Como consecuencia de lo anterior, se condene a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN a pagar a la Sociedad Droguería Farmacia Torres Ltda., a título de restablecimiento del derecho por concepto de daño emergente, el valor correspondiente a la pérdida de poder adquisitivo del peso colombiano entre la fecha que se hizo efectivo el pago de la sanción y la fecha en que se realice la devolución a que tiene derecho mi cliente.

1.4 De igual forma, a título de restablecimiento del derecho, como reparación del lucro cesante, se condene a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, a pagar a mi poderdante las cantidades que corresponden al valor de los intereses comerciales de las sumas a que se condene por concepto de daño emergente, desde la fecha en que se realizó el pago por parte de mi cliente hasta que se haga efectiva su devolución por parte de la DIAN

1.5 Se condene en costas y honorarios a la demandada.

### **PETICIÓN SUBSIDIARIA**

Si en gracia de discusión ese Despacho decidiera no resolver las súplicas favorablemente a mi poderdante, revocando los actos administrativos demandados en la presente acción, solicito se sirva estudiar la siguiente petición subsidiaria:

En razón de la legalidad de los actos administrativos como consecuencia de un posible fallo adverso solicito a ese Despacho se sirva estudiar la sanción reducida con base en el hecho de que se cumplió con los requisitos de haber cumplido con la presentación de la información omitida dentro de la oportunidad legal y el pago del valor

correspondiente al 10% del valor establecido, con base en el hecho de haber sido presentada antes de haberse notificado el pliego de cargos.

Con base en la anterior declaratoria ordenar la devolución del valor excedente, luego de descontar el 10% determinado y que ya se encuentra cancelado.

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

La parte demandante citó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política y 651 del Estatuto Tributario.

3.1 Manifestó que se vulneró su derecho al debido proceso dado que desde la respuesta al pliego de cargos se manifestó que la información exógena se suministró con anterioridad al pliego pero al imponer la sanción no se hizo alusión a dicha circunstancia.

De igual forma, luego de que la administración impusiera la sanción la sociedad presentó dos solicitudes y la Dian consideró que se trataba de un recurso de reconsideración, cuando en las peticiones se manifestó que se acogía a la sanción y se pretendía la reducción de la misma.

Así las cosas, la Dian tramitó la solicitud de reducción como no correspondía al darle el trámite de recurso de reconsideración y no resolvió sobre la reducción de la sanción por haber subsanado la omisión sancionada, cuando lo pretendido por el contribuyente no era agotar la vía gubernativa.

Concluye entonces, que la administración prefirió resolver un recurso privando a la sociedad de la oportunidad de acogerse a la sanción reducida.

3.2 Indicó que, de conformidad con el artículo 651, la sanción por no enviar información puede reducirse al 10% si la información es allegada antes que se imponga la sanción o al 20% si la omisión se subsana dentro de los dos meses siguientes a la fecha de notificación de la resolución sanción.

En el presente asunto, Farmacia Torres aceptó los hechos sancionados en la resolución No. 022412010000453 del 23 de abril de 2010 y solicitó la reducción de la sanción en un 10% de su valor, comoquiera que suministró la información antes de que se profiriera el pliego de cargos.

3.3 Expuso que la Dian desconoció su propia doctrina, específicamente los conceptos 019087 del 9 de marzo de 1999 y 011038 de 2006 que hacen referencia a la sanción por no enviar información, su graduación y a la posibilidad de presentar derecho de petición solicitando la reducción de la sanción así como el trámite que se debe impartir a tal requerimiento.

#### **4. Oposición**

La Dian se opuso a la prosperidad de las pretensiones en los siguientes términos:

4.1 Resaltó que en el presente caso no se debe acceder a las pretensiones sobre daño emergente y lucro cesante dado que no hay prueba de ello.

De igual forma, la parte actora instauró una acción de nulidad y restablecimiento del derecho y, en el caso de acceder a las solicitudes de la actora, debería declararse que Droguería Farmacia Torres no está obligada a cancelar la sanción por no enviar información.

4.2 No es cierto lo afirmado por la parte demandante en cuanto que no había lugar a imponer la sanción puesto que el parágrafo del artículo 651 del E.T., que establecía que no habría sanción cuando la información se corrigiera voluntariamente antes de la notificación del pliego de cargos, fue derogado expresamente por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003.

Ahora bien, la sociedad sancionada podría beneficiarse de la reducción de la sanción si, voluntariamente, hubiese subsanado los errores cometidos en la información suministrada, pero no puede exonerarse de la totalidad de la sanción.

4.3 Manifestó que no es procedente la reducción de la sanción por varios motivos.

El primero es que la reducción al 10% de la sanción solo procede si se subsana la omisión antes de que se haya notificado la sanción. Sin embargo en el caso concreto la Droguería Farmacia Torres no aceptó los hechos sancionados, como se observa en el escrito por medio del cual impugnó el pliego de cargos.

El segundo consiste en que la solicitud de reducción se presentó después de la imposición de la sanción, razón por la cual debió solicitarse la disminución de la misma en un 20% y no en un 10%. No obstante, esta solicitud tampoco era procedente dado que de los formatos presentados el 5 de noviembre de 2009 dos presentaron errores. Así las cosas, no se subsanó a cabalidad la omisión.

De igual forma, no cumplió con el requisito de pago, pues el contribuyente se limitó a presentar una solicitud de acuerdo de pago por el monto de la sanción reducida al momento de presentar el recurso, pero este acuerdo no fue otorgado por estar incompleto.

4.4 Argumentó que no se vulneró el derecho al debido proceso porque a la solicitud de reducción de la sanción inicialmente establecida y/o graduado se le dio el trámite de recurso de reconsideración en aras de proteger ese derecho.

Esta solicitud fue resuelta de fondo y si bien fue negada, esto obedece a que no se cumplieron con los requisitos establecidos por la Ley.

4.5. Concluyó que como la actora realizó dos pagos con el fin de acogerse al beneficio consagrado en el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010 se aceptó la imposición de la sanción, por lo cual la presente controversia no tiene efecto alguno.

## **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Atlántico - Subsección de Descongestión, mediante Sentencia del 27 de julio de 2014, negó las pretensiones de la demanda.

Luego de un recuento normativo<sup>3</sup> y jurisprudencial<sup>4</sup> de la sanción por no enviar información indicó que en el caso concreto no es posible conceder la reducción de la sanción por dos factores.

El primero es que la parte demandante no subsanó su omisión dado que de los formatos presentados dos tienen errores. El segundo consiste en que si bien la sociedad contribuyente solicitó un acuerdo de pago, este no fue aceptado y, en consecuencia, no se cumplió con el requisito del pago de la sanción.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

La parte demandante presentó recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia y manifestó que el tribunal no tuvo en consideración que se realizó un pago de \$152.973.000<sup>5</sup>. Es por esto que no se puede argumentar que en el asunto de la referencia no se realizó el pago de la sanción, siendo esta una de las razones para negar la reducción de la misma.

Indicó que la sociedad actuó de buena fe aceptando la sanción pero la administración le negó su derecho a la reducción de ésta, pese a que ya había realizado el pago.

Solicita que se realice un análisis más profundo del presente asunto.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA**

---

<sup>3</sup> Artículo 651 del E.T., Resoluciones 12807 de 2006 y 11774 de 2005

<sup>4</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, providencias del 7 de diciembre de 2006 y 6 de octubre de 2009, radicados No 25000-23-27-000-2003-02255-01 (15986) y 25000-23-27-000-2005-01759-01 (17043) C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y William Giraldo Giraldo, respectivamente. Corte Constitucional, Sentencia C-160 de 1998

<sup>5</sup> Los pagos efectuados corresponden a la suma 153.667.000 ver folios 44 y 46.

La Dian reiteró los argumentos expuestos e indicó que en el presente asunto no es posible acceder a la reducción en ningún porcentaje - 10% ni 20% - porque los formatos diligenciados presentan errores y no se realizó el pago.

Indicó que los formularios presentados por la sociedad contribuyente son extemporáneos y contienen errores lo que causa un perjuicio a la administración en sus labores de fiscalización y control de las obligaciones tributarias.

La parte demandante guardó silencio.

### **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El Ministerio Público indicó que no era factible la reducción de la sanción debido a que no cumplió con los requisitos. Esto por cuanto si bien la sociedad demandante aceptó la sanción y solicitó reducirla, no realizó el pago de la sanción reducida, la cual según lo dispuesto en el artículo 651 del E.T. correspondía a la suma de \$71.289.000 (356.445.000 x 20%), pago que debió efectuarse dentro de los meses siguientes a la notificación de la sanción, dado que el pago inicial - 29 de octubre de 2010 - corresponde a la suma de \$10.694.000.

Señaló que la parte actora no era beneficiaria de la Ley 1430 de 2010 dado que dicha norma consagra que se trata de "obligaciones tributarias y con intereses y sanciones" y en el caso concreto se trata de una sanción en forma independiente.

No obstante lo anterior, solicitó que se gradúe la sanción en consideración al hecho de que el contribuyente suministró la información antes del pliego de cargos, situación que fue reconocida expresamente por la administración. En consecuencia se deben tener en cuenta las sumas pagadas para imputarlas al valor que resulte como sanción a su cargo.

## **CONSIDERACIONES**

### **1. Problema jurídico**

De conformidad con el recurso de apelación y la sentencia de primera instancia, le corresponde a la Sala determinar, en primer lugar, si la sanción impuesta por la administración debe graduarse.

En segundo lugar, se estudiará si debió reducirse la sanción al aportarse la información requerida. Y finalmente se analizará si se vulneró el derecho al debido proceso de la parte demandante por parte de la Dian al darle trámite a la solicitud de reducción de la sanción como recurso de reconsideración.

### **2. Sanción por no enviar información. Graduación de la sanción<sup>6</sup>**

2.1. Observa la Sala que el fundamento legal que impone la obligación de presentar la información en medios magnéticos es el artículo 631 del E.T.<sup>7</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.

2.2. La Sala ha reiterado que “cuando el artículo 651 del E.T. utiliza la expresión ‘hasta el 5%’, se le está otorgando a la Administración un margen para graduar la sanción, pero esta facultad no puede ser utilizada de forma arbitraria”. Por tanto corresponde al funcionario fundamentar su decisión de imponer el tope máximo con argumentos que deben atender no sólo los criterios de justicia y equidad, sino

---

<sup>6</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias de 4 de febrero de 2016 y 14 de junio de 2018, radicados No. 76001-23-33-000-2012-00072-01 (20372) y 44001-23-33-000-2012-00082-01 (21874) respectivamente C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>7</sup> Modificado por el artículo 139 de la Ley 1607 de 2012.

también los de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, tal y como fue expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998.<sup>8</sup>

2.3. Ahora bien, 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<sup>9</sup>.

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 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.

Este criterio temporal en el cumplimiento de la obligación de informar pone de presente, igualmente, la actitud colaboradora del contribuyente<sup>10</sup>, 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. Esto constituye la razón primordial para poner en marcha el aparato administrativo y su potestad fiscalizadora.

---

<sup>8</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 26 de mayo de 2016 y 10 de agosto de 2017 Radicados No. 52001-23-33-000-2012-00089-01 (20925) y 54001-23-31-000-2012-00019-01 (21886), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Sentencia del 17 de agosto de 2017, radicado No. 54001-23-33-000-2012-00099-01 (21190) C.P. Milton Chaves García y del 21 de marzo de 2018, radicado No. 08001-23-33-000-2013-00011-01 (21573) C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>9</sup> Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 3 de junio de 2015, radicado No. 73001-23-31-000-2012-00358-01 (20476) C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

<sup>10</sup> 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.

### 3. Caso concreto

3.1 En el presente caso se tiene que a la parte demandante se le impuso una sanción por no presentar información del año gravable 2006 en la tarifa máxima, comoquiera que el 5% de la sumatoria de la información dejada de aportar superó al tope máximo de la sanción.

Se resalta que aunque en el recurso de apelación no se hizo mención expresa a la graduación de la sanción por la entrega de la información, esta Sala, en casos similares<sup>11</sup> ha considerado que deben aplicarse los criterios de razonabilidad y proporcionalidad en la tasación de sanción, de conformidad con los lineamientos de la Sentencia C-160 de 1998 y dar prevalencia al debido proceso por ser un derecho fundamental.

3.2 En el pliego de cargos y la Resolución No. 022412010000453 se propuso y liquidó, respectivamente, la sanción por los siguientes conceptos<sup>12</sup>:

LITERAL	CONCEPTO	VALOR
a-	Información de Socios y accionistas Formato 1010	\$270.000.000.00
b-	Información de Retenciones en la Fuente Practicadas Formato 1002	\$111.300.000.00
b-	Valor del pago o abono en cuenta sujeto a retención en la Fuente Formato 1002	\$3.098.480.357.00
c-	Información de Retenciones en la Fuente que le Practicaron Formato 1003	\$88.195.000.00
d-	Información de los descuentos tributarios solicitados Formato 1004	\$0.00
e-	Información de pagos y abonos formato 1001	\$13.171.797.000.00
e-	Información del Valor del Impuesto sobre las Ventas Descontables Formato 1005	\$258.844.000.00
f-	Información de Ingresos Brutos recibidos en el año Formato 1007	\$13.704.432.000.00
f-	Información del valor del impuesto sobre las ventas generadas formato 1006	\$275.211.000.00

<sup>11</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 10 de agosto y 25 de octubre de 2017, Radicados No 54001-23-31-000-2012-00019-01 (21886) y 19001-23-31-000-2011-00487-01 (21251) C.P Jorge Octavio Ramírez Ramírez y Julio Roberto Piza Rodríguez, respectivamente.

<sup>12</sup> Folio 27 y 34

f-	Información de las devoluciones, rebajas y descuentos Formato 1007	204.567.000.00
h-	Información del saldo de los pasivos a 31 de diciembre de 2006 Formato 1009	\$3.926.873.000.00
i-	Información de los deudores de créditos activos a 31 de diciembre de 2006 Formato 1008	\$250.184.000.00
k-	Información de las declaraciones tributarias, información del patrimonio bruto (caja, bancos, inversiones, valor patrimonial de las acciones, inventarios, activos fijos y otros activos) Formato 1011-1012	\$4.373.959.000.00
k-	Ingresos no constitutivos de renta ni ganancias ocasional Formato 1011	\$0.00
k-	Rentas exentas Formato 1011	\$0.00
	Patrimonio Bruto 2005	\$
	<b>TOTAL SUMAS DEJADAS DE INFORMAR</b>	39.733.842.357.00
	<b>Por el porcentaje establecido en el literal a) del art. 651</b>	<b>X5.00%</b>
	<b>SANCIÓN RESULTANTE</b>	1.986.692.118
	<b>SANCIÓN MÁXIMA (15.000 UVT X \$23.763</b>	<b>356.445.000</b>

Esta sanción fue modificada en la Resolución No. 900083 del 27 de mayo de 2011 al tope máximo establecido para el año gravable 2006, esto es a la cuantía de **\$296.640.000**

Ahora bien, nótese que la sociedad manifiesta que el 5 de noviembre de 2009 presentó los formatos requeridos pero no aporta copia de los mismos. No obstante, la administración al resolver el recurso de reconsideración aceptó que en dicha fecha se radicaron los formatos 1001, 1002, 1003, 1008, 1010 y 1011 y que en dos de ellos se presentaron errores (1003 y 1008).

Se tiene entonces que la parte actora sí allegó parte de la información y lo hizo antes de que se le notificara el pliego de cargos (11 de noviembre de 2009)<sup>13</sup> lo que indica que debió imponerse la sanción en un **0.5%** respecto a los formularios aportados como se ha expuesto en casos similares<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> Fl 19 vto

<sup>14</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, providencia del 14 de abril de 2016, radicado No. 81001-23-31-000-2012-00083-01 (20905). C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

Si bien la administración dice que la omisión no fue subsanada toda vez que algunos formatos presentan errores, la Sala ha manifestado que el supuesto de hecho por el cual se impuso la sanción es porque no se aportó la información, lo cual es diferente a que el envío de la misma presente errores. Es por esto que como el pliego de cargos se profirió por no enviar la información, la administración no puede acudir a otro hecho sancionable, como es la remisión de la información con errores, para justificar la sanción por el primer hecho<sup>15</sup>.

De igual manera, se resalta que el Legislador en el artículo 651 del E.T. estableció un tope máximo para la imposición de la sanción por no informar que para el año 2006 correspondía a la suma de \$296.640.000 y, al mismo tiempo, permitió la graduación de la sanción al exponer que la sanción debía seguir el criterio de *hasta* el 5% de las sumas respecto a las cuales no se presentó la información.

Se tiene, entonces, que el querer del legislador era establecer márgenes de acción para la administración al consagrar que el porcentaje a aplicar en la sanción podría ser variable siempre y cuando no superara el 5% de la información dejada de suministrar y que dicho valor no fuera superior a \$296.640.000.

Ahora bien, debe considerarse que en el presente caso estamos en presencia de la sanción máxima, por lo que al practicar la graduación en un 0.5% respecto de la información suministrada, no tiene ningún efecto práctico para la sociedad demandante, quien, si bien entregó parcialmente la información requerida, demostró una actitud colaboradora que incidió en que la administración tuviera a su disposición información que le permitiera ejercer sus labores de fiscalización.

Nótese que dicho cálculo sigue siendo superior a la sanción impuesta:

<b>CONCEPTO</b>	<b>BASE SANCIÓN</b>	<b>%</b>	<b>VALOR SANCIÓN</b>
Información de Socios y accionistas Formato 1010	\$270.000.000	0.5%	1.350.000
Información de Retenciones en la Fuente	\$111.300.000	0.5%	556.500

<sup>15</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 21 de marzo de 2018, radicado No. 08001-23-33-000-2013-00011-01 (21573) C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Practicadas Formato 1002			
Valor del pago o abono en cuenta sujeto a retención en la Fuente Formato 1002	\$3.098.480.357	0.5%	15.492.401
Información de Retenciones en la Fuente que le Practicaron Formato 1003	\$88.195.000	0.5%	440.975
Información de los descuentos tributarios solicitados Formato 1004	\$0.00	0%	0
Información de pagos y abonos formato 1001	\$13.171.797.000	0.5%	65.858.985
Información del Valor del Impuesto sobre las Ventas Descontables Formato 1005	\$258.844.000	5%	12.942.200
Información de Ingresos Brutos recibidos en el año Formato 1007	\$13.704.432.000	5%	685.221.600
Información del valor del impuesto sobre las ventas generadas formato 1006	\$275.211.000	5%	13.760.550
Información de las devoluciones, rebajas y descuentos Formato 1007	204.567.000	5%	10.228.350
Información del saldo de los pasivos a 31 de diciembre de 2006 Formato 1009	\$3.926.873.000	5%	19.634.150
Información de los deudores de créditos activos a 31 de diciembre de 2006 Formato 1008	\$250.184.000	0.5%	1.250.920
Información de las declaraciones tributarias, información del patrimonio bruto (caja, bancos, inversiones, valor patrimonial de las acciones, inventarios, activos fijos y otros activos) Formato 1011-1012	\$4.373.959.000	0.5%	21.867.975
Ingresos no constitutivos de renta ni ganancias ocasional Formato 1011	\$0.00	0%	
Rentas exentas Formato 1011	\$0.00	0%	
<b>TOTAL SANCIÓN</b>			<b>848.604.600</b>
<b>SANCIÓN MÁXIMA 2006</b>			<b>296.640.000</b>

De lo anterior se desprende que si bien la liquidación de la sanción con los porcentajes correspondientes es menor a la realizada por la administración, en el presente asunto sigue siendo superior al tope máximo que para el año 2006 era \$296.640.000 como se expuso anteriormente.

3.3 No puede perderse de vista que la finalidad de la norma es sancionar la omisión en el cumplimiento del deber formal de suministrar la información, que en este caso se cumplió parcialmente.

Una interpretación rígida de la regla no se adecuaría a sus fines. Conduciría a la imposición de una multa de forma desproporcionada, con relación al incumplimiento del deber formal de informar en que incurrió el contribuyente.

Recuérdese que las sanciones que la administración impone deben guiarse por el principio de proporcionalidad<sup>16</sup>, pues este permea todo el ordenamiento jurídico.

Ella -la proporcionalidad- tiene especial relevancia en lo relativo a la imposición de sanciones, dado que al ser esta una manifestación del poder punitivo del Estado, es imprescindible que se respeten las garantías constitucionales, de manera que la sanción no sea arbitraria ni excesiva.

De allí que en una decisión administrativa -con mayor razón en una sanción- deben concurrir los siguientes elementos: **i)** los medios que se escogieron para alcanzar un fin son adecuados; **ii)** es absolutamente necesario utilizar dichos medios para obtener el resultado deseado lo cual implica, por una parte, que no exista otra vía para lograr dicha finalidad y, por la otra, que ese medio sea el que menos sacrifique principios y valores constitucionales; **iii)** que el resultado alcanzado no vulnere principios constitucionalmente más importantes<sup>17</sup>.

La proporcionalidad, entonces, hace énfasis en la relación de equilibrio que debe existir entre medios y fines. Por esto al momento de imponer una sanción, de cualquier índole, debe asegurarse que el medio a través del que se concrete el juicio de reproche -es decir la sanción- no sobrepase los límites de lo razonable.

De lo contrario se desdibujaría la armonía entre fin y medio. La esencia de este principio, en síntesis, radica en que las medidas tomadas en un caso particular no excedan la justa medida de lo moderado.

---

<sup>16</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-160 de 1998. "Las sanciones que puede imponer la administración, deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador"

<sup>17</sup>Corte Constitucional. Sentencia C-022 de 1996.

Tales ideas no son ajenas al derecho tributario, más cuando la proporcionalidad de la sanción guarda un estrecho vínculo con el principio de equidad tributaria. Este no solo hace referencia a los destinatarios de la obligación y a su capacidad adquisitiva, sino también a la noción de justicia material en la que deben fundamentarse las decisiones estatales. Justamente, en la Sentencia C-160 de 1998 la Corte Constitucional señaló que:

“La proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones, en el marco de las infracciones tributarias, tiene un claro fundamento en el principio de equidad, consagrado en el artículo 363 de la Constitución, equidad que, en concepto de esta Corporación, no sólo debe predicarse de la obligación tributaria sustancial, sino que debe imperar en la aplicación y cuantificación de las sanciones que puedan llegarse a imponer, tanto por el desconocimiento de obligaciones tributarias de carácter sustancial, como de las accesorias a ella. El legislador, en este caso, es el primer llamado a dar prevalencia a estos principios, fijando sanciones razonables y proporcionadas al hecho que se sanciona. Pero, igualmente, los funcionarios encargados de su aplicación, están obligados a su observancia.”

Agréguese que el juez debe valorar las circunstancias del caso particular, así como realizar una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico, en el que no solo se incluya el análisis formal de una norma sino también de los principios y valores constitucionales de justicia material y equidad que fundan nuestro sistema tributario; más cuando es imposible que el legislador prevea todos los casos particulares que la ley debe regular.

Cuando el enunciado jurídico no encaja en la situación fáctica o de este se deriva una vulneración grave del bien común o se desvirtúan los fines queridos por el legislador al dictar la norma, la labor del intérprete debe ser la de darle un alcance acorde con la razón de ser de la regla y con el caso a juzgar<sup>18</sup>.

Con fundamento en las anteriores consideraciones y en aplicación de las reglas y principios que fundan el sistema tributario, es válido llegar a la conclusión de que, si bien la graduación de la sanción se cuantifica sobre el valor de la información suministrada, tal como lo señala la norma - artículo 651 del E.T.-, el mismo legislador estableció la imposición de una sanción máxima, a partir de la cual se realizarán los cálculos para la

---

<sup>18</sup> Se pronunció la Sala en similares términos en la Sentencia del 26 de mayo de 2016, radicado No. 41001-23-31-000-2008-00090-01 (20765) C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

reducción de la misma, dado que la parte cumplió parcialmente con su obligación de informar.

Es por lo anterior, que se precisa que en los casos en los que se imponga la sanción máxima y al realizar la graduación con base en la información aportada por el contribuyente, dicha sanción sigue superando el tope máximo establecido por el legislador, debe tenerse en cuenta el siguiente cálculo.

Se tiene entonces, que la sanción máxima - \$296.640.000 - corresponde al 100% de la información dejada de suministrar la cual se clasificó en 12 ítems<sup>19</sup>. Revisados los formatos entregados por la sociedad contribuyente, y reconocidos por la administración en el recurso de reconsideración, se observa que los mismos corresponden a 7 de los ítems por los cuales se impuso la sanción, es decir, al 58% de la información, por lo cual se concluye que no entregó el 42% restante de la información.

El 42% de la información no entregada corresponde a \$124.588.800 mientras que el 58% se cuantifica en \$172.051.200. Es a este último valor al cual se le debe aplicar el 0.5% dado que dicha información se entregó antes de que se profiriera el pliego de cargos. Este cálculo arroja un valor de \$860.256.

Así las cosas la sanción a imponerse se calcula de la siguiente forma: la información que no se entregó - \$124.588.800 - más el porcentaje graduado de la información suministrada - \$860.256 - que da un valor de \$125.449.056.

Por lo anterior, se declarará la nulidad parcial de los actos demandados con el fin de fijar la sanción en \$125.449.056.

3.4 Frente a los argumentos de la parte demandante relacionados con la reducción de la sanción por la entrega de la información es pertinente realizar algunas precisiones.

---

<sup>19</sup> Ver la liquidación hecha por la administración y transcrita por la Sala en el numeral 3.2 de la parte considerativa.

El artículo 651 del E. T. consagra que para que se reduzca la sanción el interesado deberá presentar, ante quien esté adelantando la investigación tributaria, (i) un memorial donde acepte la reducción de la sanción y acredite que la omisión fue subsanada y (ii) el pago de la sanción o acuerdo de pago antes de la notificación de la imposición de la sanción para que la reducción sea al 10% de la sanción propuesta o dentro de los 2 meses siguientes a la notificación de la sanción, evento en el cual la reducción es al 20% de la sanción impuesta.

En el asunto de la referencia no se cumplen ninguno de los requisitos puesto que sólo se entregó de forma parcial la información requerida, tal y como se expuso en el numeral que antecede.

Frente al acuerdo de pago se resalta que si bien la parte actora si presentó una solicitud, ésta no puede tenerse como formalizada por cuanto la administración requirió, a parte del pago de una cuota inicial que corresponde al 30% del total de la deuda, la especificación y avalúo de la garantía y estos últimos requisitos no aparecen acreditados en el expediente.

De igual forma, si bien al proceso se aportaron dos comprantes de pago de \$10.694.000 el 29 de octubre de 2010<sup>20</sup> y de \$142.973.000 el 29 de junio de 2011<sup>21</sup> ninguno puede considerarse como el pago requerido por el artículo 651 comoquiera que exceden el término de dos meses desde la notificación de la sanción, la cual se realizó el 29 de abril de 2010<sup>22</sup>.

3.5 Frente a la vulneración al derecho al debido proceso la Sala considera que tal circunstancia no se configura en el presente caso.

No se desconoce que la intención de la parte demandante no era presentar recurso de reconsideración sino acogerse al beneficio de la reducción. Sin embargo, la administración pese a darle el trámite de recurso, resolvió de fondo la petición de reducción, la cual, como se expuso anteriormente, no era procedente al no cumplir con los requisitos de ley.

---

<sup>20</sup> Folio 44

<sup>21</sup> Folio 46

<sup>22</sup> Folio 23

De igual forma, fue la decisión que resolvió la reconsideración la que habilitó a la sociedad a cuestionar los actos en sede judicial, pues este acto agotó la denominada vía gubernativa.

3.6 Se resalta que si bien en los hechos de la demanda se habló de un pago en aplicación del beneficio consagrado en el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, esta Sala no realizará estudio de fondo sobre el tema - si era procedente o no la condición especial de pago - dado que no fue expuesto como un cargo de la demanda y sobre el cual no se propuso juicio alguno en la contestación de la demanda.

Esto en aplicación del principio de congruencia, el cual ha sido estudiado por la Sala en los siguientes términos:

“Este marco normativo describe el principio de congruencia de la sentencia, en sus dos acepciones: como armonía entre las partes motiva y resolutive del fallo (congruencia interna), y como conformidad entre la decisión y lo pedido por las partes en la demanda y en su contestación (congruencia externa).

El principio así concebido persigue la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial certera sobre el asunto puesto a consideración del juez, al igual que la salvaguarda del debido proceso y del derecho de defensa de las partes, cuya actuación procesal se dirige a controvertir los argumentos y hechos expuestos en la demanda, tratándose del demandado, y en la contestación, si la posición procesal es la del demandante”<sup>23</sup>.

3.7 Así las cosas, considera la Sección que lo procedente es revocar la decisión apelada y, en su lugar, (i) declarar la nulidad parcial de los actos, (ii) fijar la sanción por no enviar información en \$125.449.056, (iii) tener como pago de esa sanción los \$153.667.000, (iv) declarar que la sociedad demandante se encuentra a paz y salvo por el pago de la sanción, (v) condenar a la DIAN a devolver la suma de veintiocho millones doscientos diecisiete mil novecientos cuarenta y cuatro pesos (\$28.217.944) debidamente indexada de conformidad con el artículo 178 del C.C.A. Esta suma causará intereses moratorios en los términos del artículo 177 *ibídem*<sup>24</sup>.

---

<sup>23</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, providencia del 14 de agosto de 2013, radicado No. 73001-23-31-000-2006-01785-01 (18580) C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

<sup>24</sup> En igual sentido se pronunció la Sala en sentencia del 6 de agosto de 2015, radicado No. 66001-23-33-000-2012-00094-01 (20260). C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

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

## **F A L L A**

**1. Revocar** la Sentencia del 27 de junio de 2014 proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico –Subsección de Descongestión. En su lugar se dispone:

**2. Declarar** la nulidad parcial de la Resolución No 022412010000453 del 23 de abril de 2010 por medio de la cual se impuso una sanción y la Resolución No. 9000083 del 27 de mayo de 2011 por medio de la cual se resolvió un recurso de reconsideración, por las razones expuestas en la parte considerativa de la providencia.

**3.** A título de restablecimiento del derecho, (i) fijar la sanción por no enviar información en \$125.449.056, (ii) tener como pago de esa sanción los \$153.667.000, (iii) declarar que la sociedad demandante se encuentra a paz y salvo por el pago de la sanción, (iv) condenar a la DIAN a devolver la suma de veintiocho millones doscientos diecisiete mil novecientos cuarenta y cuatro pesos (\$28.217.944) debidamente indexada de conformidad con el artículo 178 del C.C.A. Esta suma causará intereses moratorios en los términos del artículo 177 ibídem.

**4. Reconocer** personería jurídica a la abogada Yadira Vargas Roncancio como apoderada de la parte demandada en los términos del poder obrante a folio 114 del cuaderno 2 del expediente.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

Devuélvase el expediente al Tribunal de origen

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

**MILTON CHAVES GARCÍA**

Presidente de la Sección

Aclaro voto

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Salvo voto

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

**ACLARACIÓN DE VOTO / RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO –  
Aplicación oficiosa del principio de favorabilidad / PRINCIPIOS DE  
LESIVIDAD, GRADUALIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN RÉGIMEN  
SANCIONATORIO TRIBUTARIO – Aplicación oficiosa**

Estoy de acuerdo con la parte resolutive de la providencia en cuanto declaró la nulidad parcial de la Resolución que impuso la sanción por no informar y fijó una nueva sanción. Sin embargo, las razones por las cuales se llega a esa conclusión, no son las mismas que considero debieron atenderse para que fuese procedente la reducción de la sanción. Aclaro mi voto en cuanto considero que en virtud del principio de favorabilidad de las sanciones tributarias -que ha permitido que oficiosamente apliquemos las nuevas regulaciones a casos regulados por normas anteriores, cuando resultan más favorables al sancionado – era procedente aplicar de oficio los principios de lesividad, gradualidad y proporcionalidad en los términos que hoy están establecidos en los artículos 640 y 651 del Estatuto Tributario.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 640 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 651

**SALVAMENTO DE VOTO / TOPE MÁXIMO PARA LA IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN – Graduación / SANCIÓN POR NO**

**ENVIAR INFORMACIÓN – Base. Es el valor de la información omitida, presentada de forma extemporánea o con errores / BASE DE LA SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN – Alcance. No se puede asimilar con el tope máximo sancionatorio / TOPE MÁXIMO DE LA SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN – Noción. Constituye un supuesto legal de graduación de la sanción para los casos en que, al aplicar el porcentaje de «hasta el 5%» (tarifa) del valor de la información, se supere el límite establecido / BASE DE IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN Y TOPE MÁXIMO DE LA SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN – Diferencia de los conceptos**

[C]onsidero que debió mantenerse la legalidad de los actos acusados que redujeron la cuantía de la sanción por no enviar información al tope máximo fijado para el año 2006. Bajo los parámetros establecidos por la Sala en la decisión mayoritaria, se precisó que la graduación de la sanción en el 0.5% de la información suministrada con anterioridad a la notificación del pliego de cargos no tenía ningún efecto práctico para la sociedad demandante, pues el valor de la sanción continuaba superando el tope máximo indicado (\$296.640.000). Por ello, amparada en el principio de proporcionalidad, la Sala realizó una nueva graduación de la sanción, utilizando esta vez como base de imposición, no el valor de la información omitida, suministrada de forma extemporánea o con errores, sino el tope máximo de imposición, sobre el cual aplicó el 0.5% en relación con la información extemporánea y el 5% respecto de la información omitida. Considero que el artículo 651 del Estatuto Tributario es claro al establecer que la **base de imposición** de la sanción es el valor de la información omitida, presentada de forma extemporánea o con errores, y que dicho concepto no se puede asimilar con el **tope máximo sancionatorio** que constituye un supuesto legal de graduación para los casos en que, al aplicar el porcentaje de «*hasta el 5%*» (tarifa) del valor de la información, se supere el límite establecido. En esas condiciones, la sentencia equipara dos conceptos disímiles como son la base de imposición y el tope máximo sancionatorio, para realizar una doble depuración de la sanción, lo cual se refleja en un beneficio no previsto para los contribuyentes que superen el tope máximo sancionable, previa aplicación de la tarifa sancionatoria que corresponda, y un trato diferenciado frente a aquellos contribuyentes que no superen dicho tope.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 651**

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCIÓN CUARTA**

**Consejera: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Bogotá D.C., veinticuatro (24) de octubre dos mil dieciocho (2018)

**Radicación número: 08001-23-31-000-2011-01095-01(21923)**

**Actor: DROGUERÍA FARMACIA TORRES LIMITADA**

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

## SALVAMENTO DE VOTO

Con el respeto debido por la decisión mayoritaria, me permito salvar el voto en la providencia aprobada el 24 de octubre de 2018, proferida dentro del proceso de la referencia, en la que se resolvió revocar la sentencia del Tribunal Administrativo de Atlántico - Subsección de Descongestión que negó las pretensiones de la demanda y, en su lugar, anular parcialmente los actos administrativos demandados.

Lo anterior, porque considero que debió mantenerse la legalidad de los actos acusados que redujeron la cuantía de la sanción por no enviar información al tope máximo fijado para el año 2006.

Bajo los parámetros establecidos por la Sala en la decisión mayoritaria, se precisó que la graduación de la sanción en el 0.5% de la información suministrada con anterioridad a la notificación del pliego de cargos no tenía ningún efecto práctico para la sociedad demandante, pues el valor de la sanción continuaba superando el tope máximo indicado (\$296.640.000).

Por ello, amparada en el principio de proporcionalidad, la Sala realizó una nueva graduación de la sanción, utilizando esta vez como base de imposición, no el valor de la información omitida, suministrada de forma extemporánea o con errores, sino el tope máximo de imposición, sobre el cual aplicó el 0.5% en relación con la información extemporánea y el 5% respecto de la información omitida.

Considero que el artículo 651 del Estatuto Tributario es claro al establecer que la **base de imposición** de la sanción es el valor de la información omitida, presentada de forma extemporánea o con errores, y que dicho concepto no se puede asimilar con el **tope máximo sancionatorio** que constituye un supuesto legal de graduación para los

casos en que, al aplicar el porcentaje de «*hasta el 5%*» (tarifa) del valor de la información, se supere el límite establecido.

En esas condiciones, la sentencia equipara dos conceptos disímiles como son la base de imposición y el tope máximo sancionatorio, para realizar una doble depuración de la sanción<sup>25</sup>, lo cual se refleja en un beneficio no previsto para los contribuyentes que superen el tope máximo sancionable, previa aplicación de la tarifa sancionatoria que corresponda, y un trato diferenciado frente a aquellos contribuyentes que no superen dicho tope.

Con todo comedimiento,

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

---

<sup>25</sup> Cuando la tarifa sancionatoria se aplica sobre la base de imposición propiamente dicha y cuando dicha tarifa se utiliza nuevamente sobre el tope máximo sancionable.