

PLIEGO DE CARGOS POR SUBSANACION DE OMISION EN INFORMACION TRIBUTARIA - Se debe proferir uno nuevo si al subsanar la omisión se comete otra infracción / OBLIGACION DE INFORMAR - Subsanación de omisiones. No se entiende cumplida con la entrega formal de la información si ella no atiende las condiciones de calidad previstas para el efecto / PROCEDIMIENTO SANCIONATORIO POR SUBSANACION DE OMISION EN INFORMACION TRIBUTARIA - Se debe tramitar uno nuevo si la información subsanada contiene inconsistencias

Según el demandante, con los actos administrativos en discusión se violó el debido proceso y el derecho de defensa, al rechazarse la reducción de la sanción con el argumento de que la información suministrada con el recurso de reconsideración presentaba errores, es decir, a partir de un hecho no propuesto en el pliego de cargos o en la resolución sancionatoria. Que, en ese evento, lo procedente era iniciar un nuevo proceso sancionatorio en el cual se pudieran discutir las posibles inconsistencias. La Sala advierte que, en efecto, tanto en el pliego de cargos como en la resolución sanción, el hecho sancionado fue no suministrar la información exógena correspondiente al año 2007, mientras que el motivo del rechazo de la reducción de la sanción, como consta en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, fueron los errores que la Administración dijo encontrar al verificar si se cumplían los requisitos del artículo 651 del E.T. De esa forma, al rechazar la reducción de la sanción por errores en la información, sin haberle dado al demandante la oportunidad de controvertir esa decisión, la Administración quebrantó el procedimiento establecido en el artículo 651 del E.T. y el derecho a la defensa consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política. Lo anterior, porque, como lo ha señalado la Sala, si al subsanar una omisión el obligado comete otra infracción, lo procedente es la formulación de un nuevo pliego de cargos, y el trámite de un nuevo procedimiento sancionatorio. Lo anterior es suficiente para declarar la nulidad de los actos administrativos demandados [...] Si bien la exigencia de subsanar no se entiende cumplida con la entrega formal de la información, en tanto que esta debe atender a las condiciones de calidad previstos en los reglamentos correspondientes, del tal manera que pueda ser utilizada por la Administración para efectos de control y fiscalización, la discusión frente a posibles inconsistencias, como se advirtió, deber ser objeto de un proceso sancionatorio diferente.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 29 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 651

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: Previo pliego de cargos, la DIAN le impuso a Víctor Alonso Duque Gómez la sanción por no enviar la información prevista en el art. 651 del Estatuto Tributario, decisión contra la cual el sancionado interpuso recurso de reconsideración. Al resolver el recurso, la DIAN modificó la sanción, pero no aceptó la reducción de la misma al 20% que el afectado solicitó, con el argumento de que la información que aquél aportó con el medio de impugnación contenía errores. Al estudiar la legalidad de los actos administrativos sancionatorios, la Sala revocó la sentencia del Tribunal Administrativo de Antioquia que negó la nulidad de tales actos y, en su lugar, los anuló parcialmente en cuanto impusieron la sanción del 100% y negaron la procedencia del pago reducido. Lo anterior, tras concluir que la DIAN vulneró el procedimiento previsto en el art. 651 del E.T. y el derecho de defensa del actor, dado que no le brindó la oportunidad de controvertir el rechazo de la sanción reducida. Ello, porque mientras el pliego de cargos y la resolución sanción se sustentaron en el hecho de no suministrar la información exógena del 2007, la sanción reducida se rechazó con el argumento de que la información suministrada

contenía errores. Así, la Sala concluyó que si al subsanar una omisión el obligado comete otra infracción procede formular nuevo pliego de cargos y adelantar un nuevo procedimiento sancionatorio, lo que no ocurrió en el caso.

NOTA DE RELATORIA: Sobre el deber de adelantar nuevo procedimiento sancionatorio cuando la información que se subsana contiene errores o inconsistencias se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del 30 de agosto de 2007, Exp. 08001-23-31-000-2000-01446-01(15542), M.P. Héctor Romero Díaz. Al respecto también se puede consultar la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Exp. 68001-23-15-000-1999-00782-01(15692), M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

OBLIGACION DE INFORMAR EN MEDIOS MAGNETICOS - Finalidad / ESTUDIOS Y CRUCES DE INFORMACION - Fundamento legal / SANCION POR NO ENVIAR INFORMACION - Hechos sancionables. Son diferentes e independientes entre sí y la ley prevé consecuencias distintas para cada uno / SANCION POR NO ENVIAR INFORMACION - Bases según el hecho sancionable / PLIEGO DE CARGOS - Noción / SANCION - Se debe imponer por los mismos hechos planteados en el pliego de cargos para no violar el derecho de defensa del contribuyente

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. En concordancia con lo anterior, y para el año 2007, la Resolución No. 12690 de 2007, expedida por el director general de la DIAN, especificó la información, las condiciones y los plazos en los que debía ser presentada para los fines previstos en el artículo 631 del E.T. La sanción por no cumplir la obligación establecida en el artículo 631 del E.T. está contemplada en el artículo 651 *ibídem* [...] La norma transcrita establece una sanción para los obligados a suministrar información tributaria y para aquellos a los que la Administración les ha solicitado informaciones o pruebas, cuando: *i*) no entregan la información *ii*) no entregan la información dentro del plazo que debían hacerlo; *iii*) entregan información cuyo contenido presenta errores y *iv*) suministran información distinta de la que se les pidió. Según ha precisado la Sala, los hechos que constituyen infracción son diferentes e independientes entre sí e implican acciones u omisiones de características distintas, pues, no es lo mismo no presentar información, que presentarla tardíamente o con errores. Que así, el artículo 651 del E. T. prevé consecuencias diversas para cada hecho sancionable. En los casos de no presentar la información o suministrar una diferente a la solicitada, la base de la sanción es el monto total de la información que debió suministrarse. Pero, en el evento de la presentación extemporánea de la información o de su entrega con errores, la sanción es hasta del 5 % de las sumas respecto de las cuales la información exigida se suministró en forma errónea o extemporánea. La Sala también ha precisado que según el artículo 651 del E. T., si la sanción se impone mediante resolución independiente, debe darse el traslado de cargos al sancionado, que tiene un mes para responderlo. El pliego de cargos es la imputación que hace la Administración que debe ser conocida por el obligado para ejercer su derecho de defensa. Que de manera coherente, la sanción debe imponerse por los mismos hechos planteados en el pliego de cargos, pues si se sanciona por hechos distintos, se desconoce el debido proceso, dado que el administrado no tiene la oportunidad de ejercer su derecho de defensa.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 631 / ESTATUTO TRIBUTARIO -ARTICULO 651 / RESOLUCION 12690 DE 2007 -DIRECCION DE

IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

NOTA DE RELATORIA: Sobre la diferencia entre los hechos objeto de la sanción por no informar y la coincidencia que debe existir entre los hechos planteados en el pliego de cargos y la motivación del acto sancionatorio se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del 30 de agosto de 2007, Exp. 08001-23-31-000-2000-01446-01(15542), M.P. Héctor Romero Díaz.

REDUCCION DE LA SANCION POR NO INFORMAR - Requisitos / ACEPTACION DE LA SANCION - Alcance / SANCION REDUCIDA - El hecho de acogerla no implica aceptación de la omisión ni de la sanción ni renuncia a controvertir la legalidad de los actos que acepten o no la sanción reducida

El artículo 651 del E.T. también establece un beneficio consistente en la reducción de la sanción al 10 % o al 20 %, según la oportunidad en que se subsane la omisión, que procede siempre y cuando se cumplan los siguientes presupuestos: i) acreditar que la omisión fue subsanada, ii) presentar un memorial de aceptación de la sanción y iii) pagar o suscribir acuerdo de pago sobre la sanción. La aceptación de la sanción supone asumir la sanción propuesta en el pliego de cargos o en el acto sancionatorio, según corresponda. Sin embargo, el hecho de acogerse a la sanción reducida no significa que se acepte la omisión y, por consiguiente, la sanción. Tampoco implica que el obligado renuncia al derecho a controvertir la legalidad de los actos mediante los que la Administración acepta o niega la sanción reducida, pues ello equivaldría a excluir del control gubernativo y/o jurisdiccional tales decisiones.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 651

NOTA DE RELATORIA: Sobre los efectos de la aceptación de la sanción reducida se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta del 28 de febrero de 2008, Exp. 05001-23-31-000-1998-03137-01(15140), M.P. Héctor Romero Díaz.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., nueve (9) de octubre de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 05001-23-33-000-2012-00667-01(20481)

Actor: VICTOR ALONSO DUQUE GOMEZ

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Antioquia del 10 de julio de 2013, que decidió:

PRIMERO: NEGAR LAS PRETENSIONES DE LA DEMANDA, de conformidad con lo expuesto en la parte considerativa de esta providencia.

SEGUNDO: TÓMESE en cuenta como abono de la sanción impuesta el pago que canceló el contribuyente por el valor de CINCUENTA Y DOS MILLONES CUATROCIENTOS SETENTA Y UN MIL PESOS (\$52.471.000), como parte de pago de la sanción plena.

TERCERO: SE CONDENA EN COSTAS al DEMANDANTE señor VÍCTOR ALONSO DUQUE GÓMEZ, las que se liquidaran por la Secretaría y se fija como agencias en derecho la suma de VEINTICUATRO MILLONES CUATROCIENTOS SETENTA Y CUATRO MIL DOSCIENTOS PESOS (\$24.474.200.00).

(...)

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 16 de mayo de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, expidió el Pliego de Cargos No. 112382011000348, mediante el que propuso imponerle al demandante la sanción prevista el artículo 651 del E.T. por no enviar información en cuantía de \$262.353.000.
- El 20 de octubre de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, mediante la Resolución No. 112412011001117, le impuso al demandante la sanción propuesta en el pliego de cargos.
- El 19 de diciembre de 2011, el demandante interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución No. 112412011001117 del 20 de octubre de 2011 y solicitó la reducción de la sanción al 20 % conforme con lo previsto en el artículo 651 del E.T.
- El 16 de octubre de 2012, la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la Resolución No. 900119, resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por el demandante en el

sentido de modificar la sanción impuesta en la Resolución No. 112412011001117 del 20 de octubre de 2011 para fijarla en \$244.742.000.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

Mediante apoderado judicial, el demandante formuló las siguientes pretensiones

Con fundamentos en los hechos y los razonamientos jurídicos expuestos en este escrito, con todo respeto demando ante el Honorable Tribunal, que se decrete la nulidad de los actos administrativos acusados y enunciados en el punto No. 2 de esta demanda, por cuanto son violatorios de las normas jurídicas superiores indicadas.

En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, solicito declarar que es válido el pago de la sanción reducida por encontrarse cumplidos los requisitos para su procedencia.

Igualmente, solicito se reconozcan perjuicios materiales en cuantía de \$20.000.000 que equivale a los costos incurridos por los honorarios cancelados al Apoderado, para acudir a esa Jurisdicción, teniendo en cuenta que debe haberse aceptado la reducción de la sanción tal como se solicitó en la vía gubernativa, en la cual puede actuar el mismo contribuyente, no se hubiesen causado dichos honorarios.

2.1.1. Normas violadas.

La demandante invocó como violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículo 29.
- Estatuto Tributario: artículos: 637, 638 y 651.
- Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo: artículo 10.
- Resolución No. 11774 expedida por la DIAN.
- Circular No. 175 del 29 de octubre de 2001 expedida por la DIAN.
- Concepto No. 543 del 4 de enero de 2002 expedido por la DIAN.

2.1.2. Concepto de la violación.

Dijo que mediante la Resolución No. 112412011001117 del 20 de octubre de 2011, la DIAN le impuso al demandante la sanción por no enviar información de que trata el artículo 651 del E.T. en cuantía de \$262.353.000.

Explicó que la norma referida establece como sancionables tres conductas relacionadas con la obligación de informar: *i)* no suministrar la información dentro del plazo establecido, *ii)* presentar la información con errores y *iii)* entregar información que no corresponda a la solicitada.

Que el referido artículo 651 del E.T. establece que la sanción por no enviar información puede ser reducida al 10 % si la omisión se subsana antes de que se notifique el acto mediante el cual se impone o al 20 % si se subsana dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto sancionatorio. Que para acceder al beneficio, en uno u otro caso, debe presentarse ante la Administración un memorial de aceptación de la sanción y acreditar que la omisión fue subsanada y el pago correspondiente.

Agregó que en su caso, la conducta sancionable en la que incurrió fue no presentar la información exógena correspondiente al año 2007 en el término establecido y que con fundamento en ese hecho la Administración expidió la Resolución No. 112412011001117 del 20 de octubre de 2001.

Sostuvo que mediante escrito radicado el 19 de diciembre de 2011, el demandante se acogió a la sanción reducida al 20 %, efecto para el cual anexó los formatos mediante los que entregó la información dejada de presentar y el recibo oficial de pago por valor de \$52.471.000. Que, en esa medida, cumplió en su totalidad con los requisitos del artículo 651 del E.T. para acceder a la reducción de la sanción.

Que, sin embargo, la DIAN, mediante la Resolución No. 900119 del 16 de octubre de 2012, resolutive del recurso de reconsideración, confirmó la sanción por no enviar información, pero sin aceptar la reducción solicitada. Que para decidir en

ese sentido, la Administración dijo que los formatos 1001 y 1005, 1007 y 1012 fueron presentados con errores, razón por la cual no era procedente la reducción.

Insistió en que el artículo 651 del E.T. prevé tres hechos sancionables que son diferentes entre sí, pues implican omisiones de características distintas que los hacen autónomos y, por tanto, el procedimiento administrativo sancionatorio también es diferente para cada supuesto. Que por esta misma razón, las bases sobre las que se calculan las sanciones son diferentes en uno cada caso.

Agregó que en el pliego de cargos la Administración formuló la sanción por no enviar información y que sobre esa imputación se expidió la resolución sanción. Que fue en ese escenario que el demandante procedió a presentar la información para efectos de acceder a la reducción de la sanción al 20 %, según lo previsto en el artículo 651 del E.T.

Que, sin embargo, la DIAN no aceptó la reducción de la sanción con el argumento de que la información entregada presentaba errores, es decir, a partir de un supuesto nuevo, distinto a los señalados en el pliego de cargos, lo que constituye una violación al debido proceso y al derecho de defensa. Que la Administración debió expedir un nuevo pliego de cargos y no imponer directamente la sanción a partir de nuevos hechos no discutidos por el demandante.

Para sustentar lo anterior se remitió a lo señalado por el Consejo de Estado en sentencias del 30 de agosto de 2007 y 20 de noviembre de 2008, dictadas en los expedientes 15542 y 15040, respectivamente.

De otra parte, dijo que los actos administrativos en controversia violan el artículo 651 del E.T. porque, a pesar de que el demandante cumplió los requisitos establecidos en esa norma para acceder a la reducción de la sanción al 20 %, la Administración no la aceptó, con el argumento de que la información suministrada presentaba errores.

Que si la DIAN pretendía sancionar al demandante por los errores en la información presentada para acceder a la reducción de la sanción, debió iniciar un nuevo proceso sancionatorio según el procedimiento previsto en los artículos 637 y 638 del E.T. y la Resolución No. 11774 de 2005.

Por último, dijo que la Administración desconoció su propia doctrina, según la cual, el procedimiento para imponer la sanción por no suministrar información dentro del plazo establecido, que es respecto de la cual procede la reducción de la sanción, es distinto al procedimiento para imponer la sanción por remitir información con errores, según lo señaló en el Concepto No. 534 del 4 de enero de 2002.

2.2 CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

Dijo que conforme con lo establecido en el artículo 638 del E.T., la Administración expidió el pliego de cargos mediante el que propuso sancionar al demandante por incumplir la obligación de informar, según lo previsto en el artículo 651 del E.T., en cuantía de \$262.535.000.

Que, surtido el trámite correspondiente, la DIAN impuso, mediante resolución independiente, según lo exige el artículo 637 del E.T., la sanción propuesta en el pliego de cargos. Que frente a esta actuación el demandante interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante la Resolución No. 900.119 del 16 de octubre de 2012 en la que se determinó la sanción en \$244.742.000.

Sostuvo que lo anterior daba cuenta de que no se configuró la violación al debido proceso y de los artículos 637 y 638 del E.T. alegada por el demandante por cuanto se cumplieron las formalidades correspondientes para imponer la sanción.

De otra parte, advirtió que al interponer el recurso de reconsideración contra la resolución sancionatoria, el demandante dijo acogerse a la reducción de la sanción al 20 % de que trata el literal a) del artículo 651 del E.T. Que para tal propósito, aportó el memorial de aceptación de la sanción reducida, el comprobante de pago por valor de \$52.471.000, equivalente el 20 % de la sanción y los formatos mediante los cuales reportó la información exógena requerida.

Que, sin embargo, la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, al verificar el contenido de la información suministrada, encontró que esta presentaba errores. Que, en consecuencia, la Administración no aceptó la reducción de la sanción solicitada en razón a que la información contenía errores que no fueron corregidos, es decir, persistió el daño causado con su actuación y no se subsanó la omisión.

Advirtió que cuando el artículo 651 del E.T. exige subsanar la omisión, no se refiere a la presentación de los formatos sino a que la información sea debidamente presentada, lo que es equivalente a que no contenga errores. Que, contrario a lo que sostuvo el demandante, una vez que la Administración advirtió que la información presentaba errores, no estaba obligada a formular un nuevo pliego de cargos e iniciar un nuevo proceso sancionatorio.

Sostuvo que la reducción de la sanción es una prerrogativa legal establecida en el artículo 651 del E.T. para el evento en que el contribuyente decida acogerse a esta y que no constituye un nuevo procedimiento como lo alega el demandante.

Concluyó que la causal que da lugar a la imposición de la sanción es invariable a lo largo del proceso. Que así, la Administración, desde el inicio y a lo largo de la actuación administrativa impuso la sanción por no enviar información dentro del plazo establecido.

2.4. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia negó las pretensiones de la demanda, pero ordenó que se tomara como abono a la sanción impuesta el pago efectuado por el demandante por valor \$52.471.000.

Dijo que el demandante no subsanó la omisión en la presentación de la información exógena en medio magnético porque la información suministrada con ocasión del recurso de reconsideración presentaba errores que no fueron corregidos. Que, de esa manera, era improcedente la reducción al 20 % solicitada.

Advirtió que la DIAN, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, señaló que la información presentaba errores, lo que impidió tener la actuación extemporánea como subsanada para efectos de la atenuación de la sanción prevista en el artículo 651 del E.T.

De otra parte, manifestó que el demandante no fue sancionado por un hecho distinto al señalado en el pliego de cargos, como lo alegó el demandante, pues tanto en esa actuación como en la resolución sancionatoria se advierte que la conducta constitutiva de la infracción fue la «*información o pruebas no suministradas, información suministrada en forma extemporánea o errores en la información o no corresponde a lo solicitado*», mientras que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se advierte que la sanción se impuso por no enviar información.

Anotó que para que hubiera lugar a la reducción de la sanción, la información solicitada debía entregarse en los formatos exigidos, en forma oportuna y sin errores, de tal forma que el medio magnético pudiera ser leído por la Administración. Que dichas exigencias no fueron cumplidas por el demandante, es decir que la omisión en la que incurrió no fue subsanada.

2.5. EL RECURSO DE APELACIÓN

El demandante apeló la sentencia del Tribunal.

Dijo que la nulidad solicitada tenía como finalidad dejar sin efecto la sanción plena impuesta por no suministrar información exógena por el año 2007 y, que en consecuencia, se aceptara la sanción reducida al 20 % según lo previsto en el artículo 651 del E.T.

Sostuvo que la sanción determinada por la Administración fue aceptada por el demandante en el recurso de reconsideración para acceder al beneficio de la reducción. Que lo único que discutió de la sanción fue el monto impuesto, el cual, en todo caso, fue modificado por la DIAN al pasar de \$262.353.000 a \$244.742.000.

Manifestó que, en su caso, cumplió todos los presupuestos previstos en el artículo 651 del E.T. para acceder a la reducción de la sanción al 20 % pero que la Administración no la aceptó.

Insistió en que el artículo 651 del E.T. prevé como sancionables tres supuestos: *i)* no suministrar la información dentro del plazo establecido, *ii)* presentar la información con errores y *iii)* entregar información que no corresponda a la solicitada, cada uno de los cuales es autónomo e independiente.

Que, por consiguiente, el Tribunal mal podía señalar que el demandante fue sancionado por un solo hecho puesto que en el pliego de cargos y en la resolución sancionatoria se señala que la omisión consistió en no entregar la información, mientras que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se rechazó la reducción de la sanción por presentar información con errores.

Destacó que según la jurisprudencia del Consejo de Estado y la doctrina de la DIAN, se viola el debido proceso y el derecho de defensa cuando la Administración niega la reducción de la sanción a partir de hechos nuevos, no previsto en el pliego de cargos ni en la resolución sanción.

Agregó que si existían errores en la información suministrada a efectos de la reducción de la sanción, se trataba de un hecho nuevo, razón por la cual la Administración debía iniciar un nuevo proceso sancionatorio a fin de garantizar el derecho de defensa del demandante, para lo cual debía formular un nuevo pliego de cargos, pero no negar la reducción de la sanción, ya que las exigencias previstas en el artículo 651 del E.T. se cumplieron en su totalidad.

Que como el pliego de cargos y la resolución sancionatoria fueron expedidos con fundamento en el hecho de no suministrar la información en el plazo establecido, la Administración no podía negar la reducción de la sanción a partir de un hecho no propuesto en el pliego de cargos o en la resolución sancionatoria.

2.6. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **DIAN** dijo que para que proceda la reducción de la sanción del artículo 651 del E.T. esa norma exige que: *i)* se acepte la sanción reducida, *ii)* se acredite haber subsanado la omisión y *iii)* se efectúe el pago o se suscriba acuerdo de pago de la sanción.

Que, según se expuso en el pliego de cargos, la conducta sancionada fue la omisión en la presentación de la información, situación que impide las labores de fiscalización y control de la DIAN. Que para procediera la reducción de la sanción, el demandante debía demostrar que subsanó la omisión en la que incurrió, esto es, presentar la información para que la Administración pudiera utilizarla para los fines pertinentes.

Que, como el demandante presentó la información con errores, no acreditó que hubiera subsanado la omisión en la presentación de la información, razón por la cual la reducción de la sanción no era procedente.

El **demandante** insistió en lo dicho en el recurso de apelación.

2.7. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el demandante, la Sala decide si son nulas la Resolución No. 112412011001117 del 20 de octubre de 2011, mediante la cual la DIAN impuso a Víctor Alonso Duque Gómez la sanción por no enviar información prevista en el artículo 651 del E.T., y la Resolución No. 900119 El 16 de octubre de 2012 mediante la cual se modificó la sanción impuesta.

En concreto, la Sala debe decidir si los actos administrativos demandados son nulos por violar el debido proceso y el artículo 651 del E.T. y si procedía la reducción de la sanción al 20 % solicitada por el demandante.

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

1. El 16 de mayo de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, expidió el Pliego de Cargos No. 112382011000348, mediante el cual propuso imponerle al demandante la sanción por no enviar información de que trata el artículo 651 del E.T. en cuantía de \$262.365.000, según las especificaciones de la Resolución No. 12690 de 2007 que se detallan a continuación¹.

Artículo resolución	Formato	Nombre formato
5	1002	Información de retenciones en la fuente practicadas
6	1003	Información de retenciones en la fuente que le practicaron
9	1005	Información del impuesto sobre las ventas descontado

¹ Folios 145 al 148 del C.P.

9	1006	Información del impuesto sobre las ventas generado
8	1007	Información del los ingresos recibidos en el año
10	1008	Información de los deudores de créditos activos a 31 de Diciembre de 2007
11	1009	Información saldo pasivos a 31 de Diciembre de 2007

2. El 20 de octubre de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, mediante la Resolución No. 112412011001117, le impuso al demandante la sanción propuesta en el pliego de cargos².
3. El 19 de diciembre de 2011, el demandante interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución No. 112412011001117 del 20 de octubre de 2011 y solicitó la reducción de la sanción al 20 % según lo estipulado en el artículo 651 del E.T.³ Para efectos de la reducción pagó \$52.471.000. En todo caso, discutió el monto de la sanción impuesta.
4. El 16 de octubre de 2012, la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la Resolución No. 900119, resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la demandante en el sentido de modificar la sanción para fijarla en \$244.742.000⁴.

En relación con la reducción de la sanción solicitada, dijo que no era procedente porque la información presentada con ocasión del recurso de reconsideración presentaba errores.

3.1. De la sanción por no enviar información.

El fundamento legal que impone la obligación de presentar la información en medios magnéticos es el artículo 631 del E.T.⁵, según el cual, el Director de la DIAN puede solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no

² Folios 154 al 157 del C.P.

³ Folios 169 y 170 del C.P.

⁴ Folios 56 al 60 del C.P.

⁵ Modificado por el artículo 139 de la Ley 1607 de 2012.

contribuyentes, información con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos.

En concordancia con lo anterior, y para el año 2007, la Resolución No. 12690 de 2007, expedida por el director general de la DIAN, especificó la información, las condiciones y los plazos en los que debía ser presentada para los fines previstos en el artículo 631 del E.T.

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

ARTICULO 651. SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:

a) Una multa hasta de cincuenta millones de pesos (\$50.000.000)⁶, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

- *Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea*

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

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

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

La sanción a que se refiere el presente artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), si la omisión es subsanada antes que se notifique la imposición de la sanción; o al veinte por ciento (20%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses

⁶ Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006. El texto con los valores reajustados es el siguiente: Una multa hasta de 15.000 UVT.

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 serán probados plenamente.

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

La norma transcrita establece una sanción para los obligados a suministrar información tributaria y para aquellos a los que la Administración les ha solicitado informaciones o pruebas, cuando: *i)* no entregan la información *ii)* no entregan la información dentro del plazo que debían hacerlo; *iii)* entregan información cuyo contenido presenta errores y *iv)* suministran información distinta de la que se les pidió.

Según ha precisado la Sala, los hechos que constituyen infracción son diferentes e independientes entre sí e implican acciones u omisiones de características distintas, pues, no es lo mismo no presentar información, que presentarla tardíamente o con errores⁷.

Que así, el artículo 651 del E. T. prevé consecuencias diversas para cada hecho sancionable. En los casos de no presentar la información o suministrar una diferente a la solicitada, la base de la sanción es el monto total de la información que debió suministrarse. Pero, en el evento de la presentación extemporánea de la información o de su entrega con errores, la sanción es hasta del 5 % de las sumas respecto de las cuales la información exigida se suministró en forma errónea o extemporánea.

La Sala también ha precisado que según el artículo 651 del E. T., si la sanción se impone mediante resolución independiente, debe darse el traslado de cargos al sancionado, que tiene un mes para responderlo. El pliego de cargos es la imputación que hace la Administración que debe ser conocida por el obligado para

⁷ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ. Bogotá, D.C., 30 de agosto de 2007. Radicación: 08001-23-31-000-2000-01446-01. Número interno: 15542. Actor: CORPORACIÓN EDUCATIVA MAYOR DEL DESARROLLO SIMÓN BOLÍVAR. Demandado: DIAN.

ejercer su derecho de defensa. Que de manera coherente, la sanción debe imponerse por los mismos hechos planteados en el pliego de cargos, pues si se sanciona por hechos distintos, se desconoce el debido proceso, dado que el administrado no tiene la oportunidad de ejercer su derecho de defensa⁸.

El artículo 651 del E.T. también establece un beneficio consistente en la reducción de la sanción al 10 % o al 20 %, según la oportunidad en que se subsane la omisión, que procede siempre y cuando se cumplan los siguientes presupuestos: *i*) acreditar que la omisión fue subsanada, *ii*) presentar un memorial de aceptación de la sanción y *iii*) pagar o suscribir acuerdo de pago sobre la sanción.

La aceptación de la sanción supone asumir la sanción propuesta en el pliego de cargos o en el acto sancionatorio, según corresponda. Sin embargo, el hecho de acogerse a la sanción reducida no significa que se acepte la omisión y, por consiguiente, la sanción. Tampoco implica que el obligado renuncia al derecho a controvertir la legalidad de los actos mediante los que la Administración acepta o niega la sanción reducida, pues ello equivaldría a excluir del control gubernativo y/o jurisdiccional tales decisiones⁹.

3.2. El caso concreto.

Según el demandante, con los actos administrativos en discusión se violó el debido proceso y el derecho de defensa, al rechazarse la reducción de la sanción con el argumento de que la información suministrada con el recurso de reconsideración presentaba errores, es decir, a partir de un hecho no propuesto en el pliego de cargos o en la resolución sancionatoria. Que, en ese evento, lo procedente era iniciar un nuevo proceso sancionatorio en el cual se pudieran discutir las posibles inconsistencias.

La Sala advierte que, en efecto, tanto en el pliego de cargos como en la resolución sanción, el hecho sancionado fue no suministrar la información exógena correspondiente al año 2007, mientras que el motivo del rechazo de la reducción

⁸ *Ibidem*.

⁹ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ. Bogotá D. C., 28 de febrero de 2008. Radicación: 05001-23-31-000-1998-03137-01. Número interno: 15140. Actor: EXPORTADORA ANTIOQUIA LTDA. Demandado: DIAN.

de la sanción, como consta en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, fueron los errores que la Administración dijo encontrar al verificar si se cumplían los requisitos del artículo 651 del E.T.

De esa forma, al rechazar la reducción de la sanción por errores en la información, sin haberle dado al demandante la oportunidad de controvertir esa decisión, la Administración quebrantó el procedimiento establecido en el artículo 651 del E.T. y el derecho a la defensa consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política. Lo anterior, porque, como lo ha señalado la Sala, si al subsanar una omisión el obligado comete otra infracción, lo procedente es la formulación de un nuevo pliego de cargos, y el trámite de un nuevo procedimiento sancionatorio¹⁰.

Lo anterior es suficiente para declarar la nulidad de los actos administrativos demandados.

Ahora bien, el demandante solicitó como restablecimiento del derecho que se declarara que la reducción de la sanción era procedente en tanto que cumplió en su totalidad los presupuestos previstos en el artículo 651 del E.T. para su reconocimiento.

Vistas las pruebas allegadas al proceso, la Sala considera que la reducción de la sanción era procedente por cuanto el demandante: *i)* puso de manifiesto de manera expresa su voluntad de acogerse a la reducción de la sanción¹¹, *ii)* mediante los formatos establecidos entregó la información exógena correspondiente al año 2007¹² y *iii)* pagó mediante recibo oficial en bancos el equivalente al 20 % de la sanción impuesta¹³.

Si bien la exigencia de subsanar no se entiende cumplida con la entrega formal de la información, en tanto que esta debe atender a las condiciones de calidad previstos en los reglamentos correspondientes, del tal manera que pueda ser utilizada por la Administración para efectos de control y fiscalización, la discusión

¹⁰ Op. cit. sentencia del 30 de agosto de 2007.

¹¹ Folios 40 al 42 del C.P.

¹² Folios 46 al 55 del C.P.

¹³ Folio 45 del C.P.

frente a posibles inconsistencias, como se advirtió, deber ser objeto de un proceso sancionatorio diferente.

En consecuencia, la Sala encuentra acreditados la totalidad de los presupuestos del artículo 651 del E.T. para reconocer la reducción de la sanción solicitada por el demandante. De esa manera, se reconocerá la reducción de la sanción al 20 %, lo que equivale al monto de \$52.471.000, suma que ya fue pagada por el demandante en el Banco de Bogotá por la cifra indicada, conforme consta en el folio 45 del cuaderno principal en el que reposa la copia del recibo oficial de pago de impuestos nacionales número 490702779927 5 del 16 de diciembre de 2011.

Por lo anterior, se revocará la sentencia apelada.

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

F A L L A:

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar, **DECLÁRESE** la nulidad parcial de la Resolución No. 112412011001117 del 20 de octubre de 2011 y de la Resolución No. 900119 del 16 de octubre de 2012 en cuanto decidieron imponer el 100% de la sanción por no enviar información exógena y rechazar el pago reducido de esa sanción al 20%.

En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que el demandante se encuentra a paz y salvo en el pago de la sanción que le impuso la DIAN por no enviar la información exógena.

SEGUNDO: RECONÓZCASE personería a la abogada Maritza Alexandra Díaz Granados como apoderada de la DIAN.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ