

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

**CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Bogotá D.C., seis (6) de febrero de dos mil veinte (2020)

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 41-001-23-31-000-2016-00104-01 (22782)  
**Demandante:** PUNTONET LTDA.  
**Demandado:** DIAN

**Temas:** SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN. AÑO GRAVABLE 2007. GRADUACIÓN DE LA SANCIÓN.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

---

Procede la Sección Cuarta a decidir el recurso de apelación interpuesto por la Dian, parte demandada en el presente proceso, contra la sentencia de primera instancia de 29 de septiembre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Primera – Subsección C en descongestión, que resolvió lo siguiente:

**“PRIMERO.- DECLARAR la NULIDAD de la Resolución Sanción No. 132412011000016 del 12 de enero de 2011 y la Resolución No. 900006 del 31 de enero de 2012, expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.**

**SEGUNDO.- A título de restablecimiento del derecho, se declara que la sociedad Puntonet Ltda., no está obligada al pago de la sanción fijada en los actos administrativos cuya nulidad se decreta.**

**TERCERO.- NEGAR las demás pretensiones de la demanda.**

(...)

**QUINTO.- Sin condena en costas en esta instancia.”<sup>1</sup>**

**ANTECEDENTES**

---

<sup>1</sup> Folios 336-337.

## 1. Demanda

### 1.1. Pretensiones

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho<sup>2</sup>, la sociedad Puntonet LTDA., solicitó que se hicieran las siguientes declaraciones y condenas:

**“PRIMERA:** *Se declare la Nulidad de la Resolución No. 90006 de fecha 31 de enero de 2012 que resuelve un recurso de reconsideración.*

**SEGUNDA:** *Se declare la Nulidad de la Resolución sanción No. 132412011000016 de fecha 12 de enero de 2011.*

**TERCERA:** *Como consecuencia de lo anterior, y también a título de restablecimiento del derecho, solicito a este honorable despacho declare que mi representada no está obligado a pagar la sanción liquidada en los Actos Administrativos que se demandan.*

**CUARTA:** *Como subsidiaria a Título de Restablecimiento del Derecho se declare que el porcentaje a aplicarse como sanción por la información efectivamente dejada de reportar sea el 1% y que se permita al contribuyente acogerse a la sanción reducida del 10%, por encontrarse probado en el proceso que el porcentaje aplicado para el cálculo de la sanción estaba errado.*

**QUINTA:** *Que si con ocasión de la Resolución se llegaren a decretar medidas cautelares sobre bienes o dineros de mi poderdante, le sean cuantificados los daños y perjuicios que se le llegaren a ocasionar.*

**SEXTA:** *Se condene en Costas a la entidad demandada.”<sup>3</sup>*

### 1.2. Hechos relevantes para el asunto

1.2.1. Puntonet LDTA. es una empresa dedicada al comercio de bienes muebles para oficina en la ciudad de Neiva.

1.2.2. El 21 de julio de 2010, la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva profirió pliego de cargos contra la demandante por no enviar información en medios magnéticos por el año gravable 2007.

---

<sup>2</sup> El Secretario de la Sección radicó el proceso con el número asignado en el Tribunal Administrativo del Huila 41001-23-31-000-2016-00104-01 (22782) debido a que la notificación de la sentencia, el escrito de apelación y el auto que ordena remitir a esta Corporación se tomó esa referencia. No obstante, puso de presente que el número de radicación que se evidencia en el expediente es 410011331000120120020500.

<sup>3</sup> Folio 2. La demanda se presentó el 27 de junio de 2012

En dicho acto se propuso una sanción por valor de \$ 368.325.000, para lo cual se tomó como base el 5% de los valores reportados en la declaración de renta del año 2007.

1.2.3. El 24 de agosto de 2010 la sociedad presentó respuesta al pliego de cargos, manifestando que se acogía a la sanción reducida del 10% y procedió a presentar la información exógena. Además, solicitó un acuerdo de pago que la Administración no aceptó.

1.2.4. Mediante Resolución Sanción nro. 132412011000016 de 12 de enero de 2011 la Dian impuso sanción por no enviar información por el valor propuesto en el pliego de cargos.

1.2.5. Contra la anterior decisión el demandante presentó recurso de reconsideración, resuelto en la Resolución nro. 900.006 de 31 de enero de 2012, modificando el monto de la sanción a \$314.610.000 por superar la UVT del año 2007.

### **1.3. Normas violadas y concepto de la violación**

La sociedad accionante considera que la actuación de la Dian vulnera los artículos 6, 29, 83, 95 y 363 de la Constitución Política, por lo siguiente:

1.3.1. Sostiene que en la respuesta al pliego de cargos aportó la información exógena del año gravable 2007, con lo que subsanó la omisión de enviar información en medios magnéticos. Sin embargo, la Dian no graduó la sanción y continuó el trámite sancionatorio aplicando la tarifa máxima del 5%, cuando la norma contempla la expresión “hasta”.

La graduación de la sanción es indispensable en el régimen de responsabilidad subjetiva (que rige en materia sancionatoria fiscal). Sin embargo, en la resolución sanción y en el acto que resolvió el recurso de reconsideración la Dian hizo caso omiso a esto, pese a que le puso en conocimiento varios pronunciamientos de Consejo de Estado, la Corte Constitucional (sentencia C-160 de 1998) y conceptos de la misma entidad, según los cuales se debe valorar la conducta del contribuyente para atenuar el porcentaje aplicable.

Manifiesta que en su caso, la aplicación de la tarifa máxima desconoce los principios de justicia, equidad, proporcionalidad y cuantificación de los daños sufridos por la administración, además que se desconoce la capacidad contributiva de la sociedad al imponer una sanción de \$314.610.000, lo que resulta imposible de pagar según sus ingresos reportados.

Lo anterior se ratifica, con el comportamiento del patrimonio líquido representado en sus declaraciones de renta<sup>4</sup>.

4

Año	Patrimonio Líquido
2005	\$84.203.000
2006	\$62.051.000
2007	\$117.876.000
2008	\$54.078.000

1.3.2 Por último, sostiene que en el pliego de cargos la Dian propuso una sanción por no presentar información exógena, pero antes de ser expedida la resolución sanción la contribuyente presentó la información, por lo que la conducta sancionable de acuerdo con el artículo 651 del E.T. debía ser la de enviar información extemporánea y no por la que se sancionó.

## **2. Oposición**

La Dian compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente.

2.1. Los actos acusados no son nulos porque Puntonet LTDA. no cumplió con la obligación de enviar información en medios magnéticos por el año gravable 2007, en el plazo y los términos de la Resolución nro. 12690 de 2007.

Ante el incumplimiento de la obligación de informar en medios magnéticos, la Dian dio aplicación a la sanción contenida en el artículo 651 del E.T., en razón a que con esa omisión se ocasionó un daño a la Administración, impidiendo efectuar los cruces de información para efectos de fiscalización, recaudo y estadísticos de forma oportuna.

2.2. La reducción de la sanción al 10% que la actora hizo en la respuesta al pliego de cargos no cumplió con uno de los requisitos que exige el artículo 651 del E.T., consistente en la constancia de pago del monto de la sanción reducida, por esto, no fue aceptada.

2.3. Sobre la graduación de la sanción, precisa que una vez procedió a verificar los formatos que la sociedad aportó en la respuesta al pliego de cargos, tres de ellos presentaron errores, por lo que la omisión no se subsanó debidamente y por tanto no hubo fundamento legal para proceder a la aplicación de un porcentaje menor al 5%.

Puso de presente que, en la actuación administrativa siempre se dijo que la conducta a sancionar era el no envío de la información dentro del plazo establecido y que la contribuyente presentó la información con posterioridad al pliego de cargos.

2.4. Solicita que no se condene en costas a la entidad, porque en el trámite de la demanda no incurrió en conductas temerarias o de mala fe.

## **3. Sentencia de primera instancia**

3.1. Mediante sentencia de 29 de septiembre de 2015, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Primera – Subsección C en descongestión, declaró la nulidad de la Resolución Sanción nro. 132412011000016 de 12 de enero de 2011 y su confirmatoria la Resolución 900.006 de 31 de enero de 2012.

---

A título de restablecimiento del derecho, declaró que Puntonet LTDA. no estaba obligada al pago de la sanción por no enviar información exógena. En su decisión expuso lo siguiente.

3.2. La Dian vulneró el debido proceso de la contribuyente porque debió expedir un nuevo pliego de cargos adecuado a las nuevas circunstancias presentadas antes de emitir la sanción, pues al haberse allegado la información exógena del año 2007, era su deber proferir uno nuevo proponiendo una sanción, esta vez, por la presentación extemporánea o con errores.

Esa facultad de emitir un nuevo pliego de cargos, deviene del artículo 688 del E.T. y del párrafo 3° del artículo 3° de la Resolución 11774, según los cuales, constituye una sanción diferente el hecho que se allegue la información con errores durante el término de respuesta al pliego de cargos.

3.3. Como la entidad no adecuó el pliego de cargos, el trámite administrativo no fue congruente, toda vez que (i) al inicio de su actuación dijo que la conducta a sancionar era la no presentación de la información, (ii) en el anexo explicativo de la resolución sanción argumentó que la multa era porque el contribuyente no cumplió oportunamente con el envío de la información, (iii) sancionó por el incumplimiento en la obligación de informar, y por último, (iv) resolvió el recurso de reconsideración aludiendo a errores en la información aportada.

#### **4. Recurso de apelación**

La Dian apeló la sentencia de primera instancia con el fin de que sea revocada, y en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda.

4.1. Insiste que los actos demandados no son nulos, por el contrario, existe coherencia entre el pliego de cargos, la sanción impuesta y lo resuelto en el recurso de reconsideración, toda vez que en cada acto se expuso que la sanción obedecía a la omisión de presentar información en medios magnéticos.

4.2. Señala que, la información que el contribuyente aportó con ocasión al pliego de cargos fue extemporánea y tres de los formatos presentaron errores. Por tanto, no se subsanó la omisión en debida forma y tampoco cesó el daño en contra de la Administración, lo que conlleva a que se descartara la graduación de la sanción.

4.3. Manifiesta que de conformidad con la jurisprudencia del Consejo de Estado y el párrafo 3° del artículo 3° de la Resolución nro. 11774 de 2005, la Administración no podía proferir un nuevo pliego de cargos por “presentar información con errores”, pues para que esa conducta sea sancionable, los errores deben ser de contenido.

De haberse proferido un nuevo pliego de cargos en los términos que el Tribunal considera, la Dian se hubiera expuesto a la caducidad de la facultad sancionatoria.

4.4. Finalmente, señala que en el recurso de reconsideración la Dian modificó la sanción impuesta, en el sentido de aplicar la UVT del año 2007 y no la UVT del 2010, lo que generó una disminución en el monto de la sanción.

## **5. Alegatos de conclusión de segunda instancia**

5.1. La Dian reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

5.2. Puntonet LTDA. reiteró los argumentos de la demanda, agregando que la decisión del Tribunal se encuentra acorde a derecho y a los pronunciamientos del Consejo de Estado y la Corte Constitucional.

## **CONSIDERACIONES**

### **1. Problema jurídico**

Le corresponde a la Sala verificar la nulidad de la Resolución Sanción nro. 132412011000016 de 12 de enero de 2011 y su confirmatoria la Resolución nro. 900.006 de 31 de enero de 2012, en los que la Dian impuso sanción por no enviar información a la sociedad Puntonet LTDA.

### **2. Obligación de adecuar el pliego de cargos a una nueva situación sancionable porque la empresa remitió la información exógena.**

2.1. En la sentencia de primera instancia se dijo que los actos acusados vulneraron el derecho al debido proceso de la actora, y que la Administración debía adecuar el pliego de cargos en razón a que antes de emitir la sanción, la contribuyente aportó la información exógena del año gravable 2007. En esas condiciones, la conducta a reprochar debía ser la presentación de la información extemporánea o con errores.

2.2. En el presente caso, se encuentran probados los siguientes hechos:

(i) El 21 de julio de 2010 la Dian profirió el Pliego de Cargos nro. 132382010000295<sup>5</sup>, en el cual planteó sanción al contribuyente por no enviar la información correspondiente al año gravable 2007, mediante la imposición de una multa de \$368.325.000 equivalente al 5% de la información no suministrada. (fls. 46-49 c.a.).

Se especificó en este acto que de acuerdo con el artículo 2º de la Resolución nro. 12690 de 2007, la actora debía remitir la información que tratan los literales b, c, d, e, f, h, i y k del artículo 631 del E.T. (fls. 46-49 c.a.).

(ii) La sociedad Puntonet Ltda. el 24 de agosto de 2010 respondió el pliego de cargos (fls. 49-77 c.a.) y aportó los formatos 1001, 1002, 1003, 1005, 1006, 1007, 1008, 1009, 1010 y 1011 (fls. 93-113 c.a.)

---

<sup>5</sup> Folios 46 a 49 del cuaderno administrativo.

(iii) El 12 de enero de 2011 la Dian profirió la Resolución Sanción nro. 132412011000016, en la cual dispuso: *“Primero: Imponer la Sanción Pecuniaria establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario, en concordancia con la Resolución 11774 de 2005 por INCUMPLIMIENTO EN LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR AÑO GRAVABLE 2007, al contribuyente PUNTONET LTDA NIT 813.012.842-6, por la suma de TRESCIENTOS SESENTA Y OCHO MILLONES TRESCIENTOS VEINTICINCO MIL PESOS M/CTE (368.325.000).”* (fl. 36 c.a.).

(iv) Mediante Resolución nro. 900.006 de 31 de enero de 2012 la Dian resolvió el recurso de reconsideración contra la anterior decisión, en el sentido de modificar el monto de la sanción a \$314.610.000 por superar la UVT establecido para el año 2007.

2.3. Esta Sección ha dicho que cuando en desarrollo del procedimiento administrativo sancionatorio por no suministrar la información, se entrega la información solicitada, ello no da lugar a otra infracción, por extemporaneidad, sino a la graduación de la misma.<sup>6</sup>

En este caso, la Sala considera que el derecho al debido proceso de la sociedad demandante no se vulneró, porque si bien con la respuesta al pliego de cargos remitió la información exógena por el año 2007, esa circunstancia lo que implicaba era que la Administración graduara la sanción.

Y si bien, la información con errores daría lugar a otra infracción, debiendo proferirse un nuevo pliego de cargos y un nuevo procedimiento sancionatorio, en este caso, el argumento que expuso la Dian en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración frente a este punto, se dirige es a desconocer la graduación de la sanción por esa circunstancia.

2.4. Bajo esas condiciones, en lo que tiene que ver con este asunto prospera la apelación presentada por la Dian.

2.5. No obstante lo anterior, y habida consideración que la apelante única es la Dian, le corresponde a la Sala analizar el cargo que en primera instancia no se resolvió, esto es, el que tiene que ver con la graduación de la sanción, porque al proferirse decisión favorable para la sociedad actora no podía interponer recurso de apelación debido que la sentencia excluyó su interés legítimo para recurrir.<sup>7</sup>

En casos como este, el superior tiene el deber de estudiar los otros argumentos o razones expuestos en la demanda, a fin de garantizar el principio de congruencia y de igualdad de las partes. Por este motivo, se entrara analizar la gradualidad de la sanción.

### **3. De la información reportada. Graduación de la sanción.**

---

<sup>6</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 26 de julio de 2017. Proceso 250002337000201200410-01 (21602). C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>7</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 12 de diciembre de 2014. Proceso 130012331000-2009-00446-01 (19121). C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

3.1. La sentencia de unificación de 14 de noviembre de 2019 expediente 22185<sup>8</sup>, frente a la graduación de la sanción por incumplimientos en el deber de informar, dijo:

- El artículo 651 del ET establecía una fórmula abierta que imponía al operador jurídico la tarea de tasar la multa correspondiente, atendiendo a las garantías constitucionales dentro de las cuales el Estado debe ejercer sus potestades punitivas.

- Las expresiones «*hasta el 5%*» y «*hasta el 0.5%*», contenidas en el artículo 651 del ET, le otorgan a la Administración un margen para graduar la sanción por no informar; pero «*esta facultad no puede ser utilizada de forma arbitraria*», le corresponde al funcionario fundamentar su decisión con argumentos que deben atender a los criterios de justicia, razonabilidad y proporcionalidad de la sanción<sup>9</sup>. Así, aunque las infracciones al deber de informar potencialmente afectan la gestión administrativa tributaria que debe adelantar la autoridad, la jurisprudencia ha precisado que tales omisiones no ameritan la misma consecuencia punitiva en todos los casos

- La oportunidad con la que se cumple el deber de informar permite evidenciar la actitud de colaboración o de autoregularización del obligado tributario para brindarle a la autoridad tributaria la información que precisa para que ejerza sus funciones dirigidas a «*velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos*» (ordinal 20 del artículo 189 constitucional). De ahí que, al resolver casos concretos, la jurisprudencia haya graduado la multa a imponer, dentro del marco previsto en el artículo 651 del ET, aplicando distintos porcentajes sobre la base de cálculo de la sanción, en función del momento en el que el infractor aporte la información debida.

- La dosificación de la sanción debe ser realizada en el marco del procedimiento sancionador por parte de la autoridad, siempre que los hechos que dan lugar a la disminución de la consecuencia punitiva hayan sido demostrados en el expediente por parte del infractor. Si la Administración llegara a desconocer el mandato constitucional de graduación de la sanción a imponer, o desatendiera la consecuente carga argumentativa, le corresponderá a esta judicatura juzgar la legalidad de los actos en los cuales se graduaron las multas aplicables.

- La regla jurisprudencial unificada, aplicable para graduar las sanciones correspondientes a las infracciones al deber de informar cometidas con anterioridad al 29 de diciembre de 2016, respecto de las cuales se determine la cuantía de la información no suministrada, suministrada extemporáneamente o suministrada con errores, es la siguiente:

(i) *El 0,5% de la cuantía de la información afectada por la infracción,*

---

<sup>8</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de Unificación de 14 de noviembre de 2019. Expediente 22185. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>9</sup> Sentencias del 20 de abril del 2001 (exp. 11658, CP: Ligia López Díaz), del 20 de febrero de 2003 (exp. 12736, CP: María Inés Ortiz Barbosa), del 04 de abril del 2003 (exp. 12897, CP: *ibidem*), del 26 de abril del 2009 (exp. 16169, CP: Héctor Romero Díaz), del 24 de octubre de 2013 (exp. 19454, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) y del 26 de marzo de 2015 (exp. 20219, CP: *ibidem*).

*cuando la información se entregue extemporáneamente o se corrijan los errores antes de que se notifique el pliego de cargos.*

*(ii) El 1% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores antes de que se notifique la resolución sancionadora.*

*(iii) El 3% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores en el término previsto para interponer recurso de reconsideración en contra de la resolución que impone la sanción.*

*(iv) El 5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores después de vencidos los plazos para formular el recurso de reconsideración.*

*(v) El 5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando en definitiva no se regularice la conducta infractora.*

*Para determinar la sanción aplicable al caso, la Administración deberá tener en cuenta los criterios de atenuación de la multa consagrados en los ordinales 3.º y 4.º del artículo 640 del ET (en la redacción que le dio el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016).*

3.2 En el proceso se encuentra probado que la actora no entregó en tiempo la información exógena del año gravable 2007, pero que dentro del término para responder el pliego de cargos aportó los formatos 1001, 1002, 1003, 1005, 1006, 1007, 1008, 1009, 1010 y 1011<sup>10</sup>.

3.3. Como en este caso, la sociedad demandante aportó la información dentro del término de respuesta al pliego de cargos y antes de que se expidiera la resolución sanción, la Sala graduará la sanción prevista en el artículo 651 del E.T. al 1%. Respecto a los criterios de atenuación (art. 640 E.T.) no fueron demostrados en el expediente por parte del infractor

Se precisa que los conceptos registrados por la Administración para determinar la base de la sanción son los valores reportados en la declaración del impuesto sobre las ventas del año 2007<sup>11</sup>, que el contribuyente no desvirtuó.

Conforme a lo anterior, la sanción por no informar se determina así:

Total Base Sanción <sup>12</sup>	\$11.303.161.000
Porcentaje de la sanción (según art. 651 E.T. Inc 1 literal a)	1%
Total Sanción (total base X porcentaje sanción)	\$113.031.610

<sup>10</sup> Folios 89-115 c.a.

<sup>11</sup> Folio 120 c.a.

<sup>12</sup> Ver declaración de renta del año 2007 en el folio 24 del cuaderno administrativo.

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

### **FALLA**

**1. Revocar** la sentencia de 29 de septiembre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Primera – Subsección C, en descongestión, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar se dispone:

***“PRIMERO.- Anular parcialmente** la Resolución Sanción nro. 132412011000016 de 12 de enero de 2011 y su confirmatoria la Resolución nro. 900.006 de 31 de enero de 2012 proferidas por Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva y la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dian, respectivamente.*

***SEGUNDO.-** A título de restablecimiento del derecho declarar que la sanción por no enviar información impuesta al contribuyente PUNTONET LTDA., Nit. 813.012.842-6 se fija en la suma de CIENTO TRECE MILLONES TREINTA Y DOS MIL PESOS (\$113.032.000)*

**2. Confirmar** en lo demás la sentencia apelada.

**3. Devolver** el expediente al Tribunal de origen.

### **CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE**

Esta sentencia se estudió y aprobó en sesión celebrada en la fecha.

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ  
RAMÍREZ**  
Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL  
BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

