



Radicado: 76001-23-33-000-2013-00345-01 (27110)
Demandante: TRANSPORTES ESPECIALES Y TURÍSTICOS DE COLOMBIA

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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D. C., treinta (30) de marzo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 76001-23-33-000-2013-00345-01 (27110)
Demandante: TRANSPORTES ESPECIALES Y TURÍSTICOS DE COLOMBIA SAS
Demandado: DIAN
Temas: Sanción por no informar. Reducción de la sanción. Favorabilidad

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 30 de junio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas.

ANTECEDENTES

El 13 de mayo de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali formuló el Pliego de Cargos 052382011000226, en el que propuso sancionar a la demandante por no presentar información exógena del año 2008, en el 5 % de la información omitida, por la suma de \$356.445.000¹. La sociedad no dio respuesta al pliego de cargos; no obstante, el 3 y 4 de agosto de 2011, reportó la información requerida en los formatos correspondientes.

El 22 de agosto de 2011, la División de Gestión de Liquidación de la citada dirección seccional expidió la Resolución Sanción 052412011000587, que acogió la sanción propuesta en el pliego de cargos².

El 14 de octubre de 2011, la sociedad presentó recurso de reconsideración³ en el que pidió reducir la sanción al 20 % del valor liquidado, porque: i) subsanó la infracción y ii) solicitó facilidad de pago para cancelar la sanción, concedida en la Resolución 808-00037 del 16 de diciembre de 2011 por la División de Gestión de Cobranzas de la citada seccional⁴. El anterior acto fue modificado por la Resolución 814-000001 del 10 de abril de 2012, para reducir la cuota mensual.

Mediante Resolución 900.100 del 10 de septiembre de 2012, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, resolvió el recurso de reconsideración, en la cual consideró que no procedía la reducción de la sanción, al no haberse subsanado la infracción, toda vez que «se pudo establecer que

¹ Fl. 2 c.a.

² Fls. 9-14, c.a.

³ Fls. 15-16 c.a.

⁴ Fls. 19-22 c.a.



[la sociedad] presentó con errores los formatos 1001 y 1007», con lo cual modificó la sanción para fijarla en \$330.810.000⁵.

DEMANDA

La parte demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formuló las siguientes pretensiones:

«PRIMERA: Que se declare la nulidad del acto administrativo contenido en la Resolución 990.110 del 10 de septiembre de 2012, mediante la cual se decide recurso de reconsideración interpuesto por TRANSPORTES ESPECIALES Y TURÍSTICOS DE COLOMBIA LTDA. (Hoy S.A.S.) frente a la resolución sanción No. 052412011000587 del 22 de agosto de 2011, pues en los argumentos de la resolución se indica que no es posible conceder lo solicitado por el contribuyente en el sentido de pagar el 20% del valor de la sanción impuesta por no cumplir los requisitos exigidos al encontrar errores en dos formularios.

SEGUNDA: Que se ordene el restablecimiento del derecho adquirido que venía ostentado mi representada en cuanto al beneficio contenido en el artículo 651 del Estatuto Tributario consistente en el pago del 20% del valor de la sanción impuesta, el cual había sido concedido por la misma DIAN a través de la Resolución de Facilidad de Pago No. 808-00037 del 16 de diciembre de 2011, ratificada por la resolución No. 814-000001 del 10 de abril de 2012, e incluso confirmada por una resolución expedida con posterioridad al acto administrativo cuya nulidad se pretende, que es la No. 814-000004 del 07 de diciembre de 2012.

TERCERA: Que, como consecuencia de la orden anterior, se declare que TRANSPORTES ESPECIALES Y TURÍSTICOS DE COLOMBIA LTDA. (Hoy S.A.S), tiene derecho al beneficio contenido en el artículo 651 del Estatuto Tributario consistente en pagar el 20% del valor de la sanción impuesta por la DIAN por no presentar oportunamente la información correspondiente a 2008, cuya facilidad de pago viene cumpliendo en debida forma desde el mes de octubre de 2011.

CUARTA: Si bien se está solicitando la nulidad de la Resolución No. 990.100 del 10 de septiembre de 2012, para lograr el restablecimiento cabal del derecho de mi poderdante es necesario declarar que el valor correcto de la sanción impuesta para el año 2008 era de \$330.810.000, suma equivalente a 15.000 UVT, tal como se expuso en la parte resolutive del acto administrativo en cuestión.

QUINTA: Que se ordene el cumplimiento de la sentencia dentro del término establecido en el artículo 176 del CCA

SEXTA: Que se condene en costas y agencias en derecho a la Nación - Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política
- Artículos 651 y 683 del Estatuto Tributario.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente.

⁵ Monto máximo permitido conforme al valor de la UVT del año 2008.



Los actos acusados están falsamente motivados, violaron el debido proceso y el artículo 651 del Estatuto Tributario, al no aceptar la reducción de la sanción, pese a que la conducta infractora se subsanó. Si con ocasión de dicha subsanación, la Administración evidenció errores en los formatos 1001 y 1007, se tipificaba una conducta sancionable distinta, que ameritaba la expedición de un nuevo pliego de cargos para permitir el ejercicio del derecho de defensa.

Los errores de digitación presentados al reportar la información *-error en un número de cédula y reportar una persona que no tenía RUT-* no generan un daño a la Administración y el hecho de no valorar la actitud de colaboración de la contribuyente, ni el cumplimiento de las cuotas pagadas en virtud de la facilidad de pago concedida, vulnera el principio de justicia tributaria⁶.

La resolución que resolvió el recurso de reconsideración no se pronunció sobre la petición de reducción de la sanción, e impuso una sanción que no es razonable ni proporcional al error de digitación cometido al reportar la información.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente⁷:

La demandante debía presentar información exógena por el año 2008, en los términos del artículo 631 del ET, y no lo hizo, ni tampoco cumplió los requisitos para acogerse a la reducción de la sanción, porque los formatos 1001 y 1007, aportados para subsanar la infracción, contenían errores, omisión que afecta la labor de fiscalización⁸.

La multa impuesta se sustentó en principios constitucionales y tributarios y no se evidencia la actitud de colaboración de la contribuyente para aplicar los criterios de graduación previstos en la jurisprudencia.

TRÁMITE DE PRIMERA INSTANCIA

En la audiencia inicial del 19 de noviembre de 2019, el *a quo* decretó como pruebas las allegadas con la demanda y su contestación, fijó el litigio en establecer la legalidad de los actos demandados y corrió traslado a las partes para alegar en conclusión.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Valle del Cauca negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la actora⁹, con fundamento en lo siguiente:

La sociedad incurrió en la conducta de no reportar la información exógena del año gravable 2008, en el plazo establecido y, el hecho de presentar con posterioridad la información con errores en los formatos *1001 y 1007* implica que el hecho sancionable

⁶ Agregó que la omisión en el envío de la información correspondió a la mala asesoría de la Contadora Pública de la Sociedad.

⁷ Índice 2 Samai

⁸ Sin mencionar en que consistió la afectación a la labor de fiscalización.

⁹ Índice 2 Samai



persiste. En aplicación de las reglas de unificación del Consejo de Estado, la sanción tasada en el 5 % de la información omitida es procedente, porque no se regularizó la conducta infractora.

Procede la condena en costas, a título de agencias en derecho, por la suma equivalente a dos salarios mínimos legales mensuales vigentes.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación, por lo siguiente¹⁰:

Para acceder a la reducción de la sanción se debe subsanar la conducta infractora - *enviar la información omitida*-, lo cual difiere de exigir que la misma se remita sin errores, so pena de vulnerarse el debido proceso. Tanto la Administración como el *a quo* omitieron pronunciarse sobre la petición de reducción de la sanción, y tampoco valoraron los efectos de la facilidad de pago otorgada por la DIAN.

La información reportada con errores de digitación tipifica una conducta sancionable diferente que exigía la expedición de un nuevo pliego de cargos. Al imponer la sanción en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, con fundamento en que la información se remitió con errores, se estableció un requisito adicional, pues la conducta que se propuso sancionar fue la de no remitir información.

TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

Admitido el recurso de apelación y dentro de la etapa prevista en los numerales 4 a 6 del artículo 247 del ET, la **DIAN** se pronunció sobre el recurso de apelación, en el sentido de afirmar que¹¹, el otorgamiento de la facilidad de pago no implica la aceptación de la reducción de la sanción, pues la sociedad no subsanó la infracción, y la información entregada con errores incide negativamente en las facultades de fiscalización y control de la evasión, pues los formatos 1001 -*pagos o abonos en cuenta*- y 1007 -*ingresos recibidos en el año*- son relevantes para realizar cruces de información. No es cierto que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no se pronunciara sobre la reducción de la sanción, pues explicó las razones por las cuales no se subsanó la sanción y resultaba improcedente la reducción.

El **Ministerio Público** no intervino.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que impusieron sanción por no informar a la sociedad TRANSPORTES ESPECIALES Y TURÍSTICOS DE COLOMBIA SAS, en relación con el año gravable 2008.

En los términos del recurso de apelación, interpuesto por la demandante en calidad de apelante única, se debe establecer si la contribuyente subsanó la omisión en el

¹⁰ Índice 2 Samai

¹¹ Índice 13 Samai



deber de informar para acceder a la reducción de la sanción impuesta, según las previsiones del artículo 651 del ET.

La actora sostiene que, para acceder al beneficio de reducción de la sanción del 20 %, previsto en el artículo 651 *ib.*, el 3 y 4 de agosto de 2011, subsanó la omisión al remitir la información exógena correspondiente al año 2008, y que con el recurso de reconsideración pidió facilidad de pago para cancelar la sanción reducida, con lo cual acreditó los requisitos exigidos para tal efecto. En contraposición, la DIAN afirma que, como la información que remitió la sociedad para subsanar la infracción, tenía errores en los formatos 1001 y 1007, no se cumplieron requisitos para acceder a la reducción.

Es un hecho no discutido por las partes, que la sociedad estaba obligada al reporte de la información exógena del año gravable 2008, a más tardar el 20 de abril de 2009, en los términos del artículo 631 del Estatuto Tributario y de la Resolución DIAN 003847 del 30 de abril de 2008. Tampoco se discute que la actora no envió la información en el plazo previsto y, por ello, la DIAN expidió pliego de cargos 052382011000226 del 13 de mayo de 2011, donde propuso sancionar en el 5 % de la información omitida - *por no suministrar información*-, lo cual fue acogido por la Resolución 052412011000587 del 22 de agosto de 2011.

Con el recurso de reconsideración, la actora solicitó la reducción de la sanción en el 20 %, prevista en el artículo 651 del ET¹², para lo cual afirmó haber enviado la información omitida y solicitado a la División de Cobranzas facilidad de pago. No obstante, al resolver el recurso de reconsideración, la DIAN no accedió a la petición de la sociedad, porque la información que envió para subsanar la corrección, contenía errores en los formatos 1001 y 1007 -*información de pagos o abonos en cuenta*- e -*información de ingresos recibidos en el año*-, respectivamente.

Sobre ese particular, ha sido criterio de la Sala¹³ que *«la regularización de la conducta con la entrega de información en la que obren errores o sea extemporánea [con ocasión del pliego de cargos] no equivale a que se incurra en otra de las infracciones previstas en el artículo 651 ibidem, de modo que no se puede variar el tipo infractor definido desde el acto preparatorio, aunque sí es posible graduar la sanción, atendiendo a la conducta correctiva¹⁴. Es decir, la Administración no puede readecuar la infracción que se imputa en el pliego de cargos, dado que las conductas posteriores a ese acto preparatorio no originan nuevos tipos infractores. Así que la única sanción que puede imponerse es la que se propone en el pliego de cargos, con la correspondiente reducción, si es que con posterioridad al pliego o al acto sancionatorio el contribuyente regulariza su omisión¹⁵»*.

En el caso concreto, la Administración afirmó que la información reportada en los formatos 1001 y 1007 contenía errores, y que por ello no se subsanó la infracción, en tanto la demandante expresó que si la DIAN consideraba que la información contenía errores debió expedir un nuevo pliego de cargos por tratarse de una conducta diferente, y precisó que tales errores son de digitación y no tienen la entidad de configurar la sanción.

¹² La sanción a que se refiere el presente artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; **o al veinte por ciento (20%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción.** Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

¹³ Sentencia del 17 de noviembre de 2022, exp. 26541, CP. Milton Chaves García.

¹⁴ Sentencia del 29 de abril de 2020, exp. 21802, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁵ Ibidem.



La Sala considera que le asiste razón a la apelante, al afirmar que se debía aceptar la reducción de la sanción, por cuanto la conducta infractora *-no suministrar información-* se subsanó con ocasión del reporte de la información exógena del año gravable 2008 presentado el 3 y 4 de agosto de 2011 por la contribuyente. De ahí que, si la Administración cuestionaba que la información remitida contenía errores, no podía negar la reducción de la sanción, pues la calificación que hizo de la información suministrada configura una infracción diferente, como lo es suministrar información con errores.

En ese sentido, la resolución que decidió el recurso de reconsideración no tuvo en cuenta que el tipo infractor propuesto en el acto preparatorio y confirmado en la resolución sanción fue la falta de presentación de la información, al considerar que la sociedad *«presentó con errores los formatos 1001 y 1007»*, contrariando la prohibición que tiene de readecuar la infracción que se imputa en el pliego de cargos. Al efecto, si la demandada consideraba que la información presentada contenía errores, debió expedir un nuevo pliego de cargos en el que propusiera sancionar a la contribuyente por tal conducta.

Así pues, la falta de reconocimiento de la entrega de la información, con la cual se subsanó la omisión debatida para efectos de acceder al beneficio de sanción reducida, y la indebida adecuación de la conducta sancionable, violan el debido proceso de la demandante.

En consecuencia, la Sala estima que la sociedad *i)* subsanó la infracción y *ii)* realizó acuerdo o facilidad de pago con la DIAN, con lo cual cumplió los requisitos del artículo 651 del ET para acceder a la reducción de la sanción que reclama.

Ahora bien, se observa que la sanción por no informar consagrada en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario¹⁶, que fue impuesta por la Administración, fue modificada por la Ley 2277 de 2022, la cual fijó una más favorable, al disminuirla del 5 % , al 1 % de la información no suministrada. De igual forma, se modificó el porcentaje de reducción de la sanción que pasó del 20 % al 70 % de la sanción impuesta en los actos *«si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción»*, como ocurrió en el presente caso.

Así, en desarrollo del artículo 29 de la Constitución Política, el parágrafo 5 del artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció que *«el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior»*. Por lo anterior, debe verificar la Sala si la aplicación integral de las modificaciones efectuadas por el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022, resultan más favorables a la demandante, lo cual se estudia a continuación:

¹⁶ E.T. «Artículo 651. Sanción por no enviar información o enviarla con errores. 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, 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 15.000 UVT, 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.**



Base información omitida		\$ 7.899.558.000	
Art. 651 ET (vigente hechos)		Art. 651 ET (Ley 2277/2022)	
Sanción 5 %	\$ 330.810.000	Sanción 1 %	\$ 78.995.580
Reducción 20 %	\$ 66.162.000	Reducción 70 %	\$ 55.297.000

Del cálculo efectuado se evidencia que, para la parte actora resulta más favorable la versión del artículo 651 ET, modificado por la Ley 2277 de 2022, razón por la cual, el monto de la reducción de la sanción se fijará en \$55.297.000.

Por lo anteriormente expuesto, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, anulará parcialmente los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho aceptará la reducción de la sanción solicitada por la demandante, en el monto de \$55.297.000, por favorabilidad.

Finalmente, de conformidad con los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso¹⁷, no se condenará en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*) comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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,

FALLA

1.- REVOCAR la sentencia del 30 de junio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar, se dispone:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Resolución Sanción 052412011000587 del 22 de agosto de 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Cali, y de la Resolución 900.100 del 10 de septiembre de 2012, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, ACEPTAR la reducción de sanción por no informar solicitada por TRANSPORTES ESPECIALES Y TURÍSTICOS DE COLOMBIA SAS, en relación con el año gravable 2008, la cual se fija en el monto liquidado en esta providencia.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

¹⁷ C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».



Radicado: 76001-23-33-000-2013-00345-01 (27110)
Demandante: TRANSPORTES ESPECIALES Y TURÍSTICOS DE COLOMBIA

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN