



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

Bogotá D.C., veinte (20) de enero de dos mil veintitrés (2023)

Consejero Ponente: ROBERTO AUGUSTO SERRATO VALDÉS

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicado: 52001 23 31 000 2011 00659 01
Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN
Tema: SANCIÓN POR INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE
SUMINISTRAR INFORMACIÓN TRIBUTARIA – Reiteración de
jurisprudencia

Sentencia de segunda instancia

La Sala resuelve el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, en contra de la sentencia de 28 de noviembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño, Sala de Decisión del Sistema Escritural.

I. Antecedentes

I.1.- La demanda¹

1. El señor José Alberto Jurado Calvache, actuando a través de apoderado judicial y en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo —en adelante CCA—, acudió ante la jurisdicción contencioso administrativa para elevar las siguientes pretensiones:

«[...] Que en sentencia, que haga tránsito a cosa juzgada, se hagan las siguientes o semejantes declaraciones:

PRINCIPALES.

PRIMERA.- Que se DECLARE que el pliego de cargos junto con el acto administrativo contenido en la resolución sanción número 142412010000034 del 05 de mayo de 2010 son nulos.

SEGUNDA.- Que se DECLARE que el acto administrativo contenido en la resolución número 900085 de 30 de mayo de 2011 es nula.

TERCERA.- Que como consecuencia de las anteriores declaraciones solicito a título de restablecimiento del derecho que sea exonerado del pago de la sanción por valor de \$ 296.640.000, por no existir incumplimiento alguno.

CUARTA.- Que se condene al pago de costas y honorarios de abogado.

QUINTA.- las demás que resulten probadas de acuerdo al derecho sustancial.

¹ Fol. 2-11, C. Ppal.



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
 Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
 Demandado: DIAN

SUBSIDIARIA:

PRIMERA SUBSIDIARIA y en caso de no aceptarse la nulidad (sic) total de los actos acusados, solicita que decretar (sic) la nulidad parcial de estos, respecto de la cuantía de la sanción impuesta y que esta se liquide con base en el valor de las sumas o partidas respecto de las cuales no se suministró la información [...]».

I.1.1. Los hechos

2. Los hechos que sustentan la demanda están referidos, esencialmente, a la expedición, por parte de la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES** —en adelante DIAN—, de los siguientes actos:

i) Auto de Apertura n.º 142382009001424 del 15 de octubre de 2009, dentro del programa de incumplimiento de la obligación de rendir información tributaria.

ii) Pliego de cargos n.º 142382009000084 del 20 de noviembre de 2009, mediante el cual se propuso sancionar al actor en la suma de \$314.610.000, por no enviar información en medio magnético para el año 2006, de acuerdo con lo previsto en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

iii) Resolución n.º 142412010000034 de 5 de mayo de 2010, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto, mediante el cual se impuso al actor la sanción por \$314.610.00 por no enviar información prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

iv) Resolución n.º 900085 de 30 de mayo de 2011, mediante la cual se desató el recurso de reconsideración n.º 075 de 2 de julio de 2010 presentado por el actor y lo sancionó con la suma de \$296.640.000.

I.1.2.- Las causales de nulidad invocadas por el actor

3. Del texto de la demanda se colige que la causal de nulidad alegada por el actor resulta ser la violación de las normas en se debieron fundamentar los actos administrativos acusados, en particular, de los artículos 638 y 651 del Estatuto Tributario².

² Cabe señalar que el actor añade un acápite denominado «DERECHO», en el cual indicó que: «[...] Invoco los artículos 638 y 651 del Estatuto Tributario, artículo 15 del Decreto 4583 del 27 de diciembre de 2006, artículos 1 y 18 de la resolución 12807 del 26 de octubre de 2006. Sentencias números 16030 del 17 de julio de 2008, 16459 del 11 de diciembre de 2008 y 16169 del 26 de marzo de 2009 sección Cuarta del Consejo de Estado, los artículos 2, 29, 123, 209 y 208 de la Constitución Política; 2, 3, y 57 (sic) del Código Contencioso Administrativo; 240 del Código de Régimen Político y Municipal; 651, 631, 683, 772, 774, 775, y 777 (sic) del Estatuto Tributario; 187 del Código de Procedimiento Civil; Decreto 2798 de 1994 [...]».



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
 Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
 Demandado: DIAN

4. Manifestó que el pliego de cargos n.º 14238200900084 fue proferido por la autoridad administrativa el 20 de noviembre de 2009 aduciendo que no envió, en medios magnéticos, la información tributaria correspondiente al período gravable 2006.
5. De acuerdo con lo anterior y en consonancia con el artículo 15 del Decreto n.º 4.583 de 27 de diciembre de 2006, indicó que debía presentar su declaración de renta hasta el día 23 de agosto de 2007, fecha en la cual lo hizo en forma virtual, añadiendo que, siguiendo el artículo 18 de la Resolución n.º 12.807 de 26 de octubre de 2006, el término para remitir la información tributaria venció el 26 de junio de 2007.
6. Desde la anterior perspectiva y siguiendo el contenido del artículo 638 del Estatuto Tributario, dedujo que los dos años previstos en tal artículo para la formulación del pliego de cargos vencían el 23 de agosto de 2009, por lo que al haberle sido notificado el 26 de noviembre de 2009, dicho pliego de cargos debía ser tenido como expedido extemporáneamente, y, en consecuencia, la sanción se tornaba, igualmente, en impuesta extemporáneamente.

I.2.- La contestación de la demanda por parte de la DIAN³

7. La DIAN, a través de apoderado judicial y dentro de la oportunidad procesal correspondiente, manifestó que su actuación estaba acorde con el ordenamiento jurídico y señaló que no vulneró norma alguna puesto que garantizó en todas las etapas del procedimiento el debido proceso y el derecho de defensa, e indicó lo siguiente:

«[...] conforme a lo contenido en el artículo 651 del Estatuto Tributario, dentro del término para dar respuesta al Pliego de Cargos, y habiendo presentado la información a la que estaba obligado, se hubiese reducido su sanción a un 10% de la propuesta, o dentro del término para interponer el Recurso de Reconsideración, pudo reducir a un 20% la sanción impuesta en el acto administrativo que se demanda [...]»

8. Propuso la excepción de actuación ajustada al derecho a aplicar en materia sancionatoria tributaria, aludiendo a la sentencia de 26 de noviembre de 2009 de la Sección Cuarta de esta Corporación dictada en el expediente núm. 17.435, en la cual se fijaron los parámetros a consultar para efectos de lo dispuesto en el artículo 638 del Estatuto Tributario, para afirmar que:

«[...] se debe tener en cuenta que la información que se solicita corresponde al año 2006, la cual debe ser presentada en el año 2007, y conforme a lo señalado por el más alto Tribunal de lo Contencioso Administrativo, debemos contar los términos desde la fecha en que se vencía la declaración de Renta del año 2007 del contribuyente que omitió cumplir con su obligación de presentar la

³ Fol. 83-88, C. Ppal.



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
 Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
 Demandado: DIAN

información en medios magnéticos por el año 2006, para ello se recurre al decreto de plazos del año fiscal del 2007, es decir el decreto 4818 de diciembre 14 del 2007, artículo 15, que determinó los lugares y plazos para presentar las declaraciones de Renta del año 2007 en el año 2008, y correspondía [a] los NIT terminados en 66 al 70, presentar su declaración hasta el 11 de junio del 2008 (sic), de tal manera que conforme lo dispuso la jurisprudencia transcrita, el plazo para notificar el Pliego de Cargos por no enviar información en medios magnéticos del año gravable 2006, del contribuyente JURADO CALVACHE JOSÉ ALBERTO, NIT. 12.962.269-5, vencía en junio 11 del 2010, y como este fue emitido en noviembre 20 del 2009, y notificado en debida forma en noviembre 26 del 2009, concluimos entonces que fue proferido en forma oportuna, y por lo tanto no se encuentra viciado de irregularidad alguna, que pueda dejarlo sin producir el efecto jurídico que persigue [...]»

9. En lo que tiene que ver con la gradación de la sanción, citó el artículo 1° de la Resolución n.° 11.774 de 7 de diciembre de 2005, coligiendo que:

«[...] existe norma expresa que señala cuál es el porcentaje, de ahí que la tasación de la sanción, corresponde a la aplicación del 5% del total de la información no suministrada por parte del contribuyente, sin existir la posibilidad de graduarla en los términos que solicita la demandante, pues la norma es imperativa, y no permite darle un alcance diferente del que ella misma contiene, por lo que consideramos que tal cargo, no está tampoco llamado a prosperar [...]»

I.3.- Sentencia de primera instancia⁴

10. El Tribunal Administrativo de Nariño, Sala de Decisión del Sistema Escritural en Descongestión, en sentencia de 11 de abril de 2019, dispuso lo siguiente:

«[...] FALLA (...) PRIMERO: INHIBIRSE de adelantar juicio de legalidad frente al pliego de cargos No. 142382009000084 del 20 de noviembre de 2009, conforme a lo anotado.

SEGUNDO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda, de conformidad con las razones expuestas en esta providencia.

TERCERO: Sin lugar a condenar en costas, por no encontrarse probados los supuestos del artículo 177 C.C.A., modificado por el artículo 55 de la ley 446 de 1998.

CUARTO: En firme la sentencia, por Secretaría devuélvase a la parte actora el remanente de los gastos del proceso, si a ello hubiere lugar. Se dejarán constancias de las entregas que se realicen.

QUINTO: Oportunamente archívese el expediente, dejando las respectivas anotaciones y registros [...]»

11. Luego de hacer un recuento de los antecedentes del proceso, consideró que el problema jurídico a resolver era el siguiente: «[...] Teniendo en cuenta la fecha de

⁴ Fol. 153-169, C. Ppal.



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
 Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
 Demandado: DIAN

notificación del pliego de cargos y la base de liquidación de la sanción impuesta, se debe establecer si los actos acusados se encuentran o no ajustados a derecho [...]».

12. La autoridad judicial citó los artículos 631, 638 y 651 del Estatuto Tributario, el artículo 1° de la Resolución n.° 12.807 de 26 de octubre de 2006, el artículo 1° de la Resolución n.° 11.774 de 7 de diciembre de 2005 y las sentencias de 3 de julio y 24 de octubre de 2013, dictadas en los expedientes n.° 25000 23 27 000 2010 00099 01(18.763) y 73001 23 31 000 2011 00225 01(19.454), mencionado, inicialmente y previo a resolver el fondo del asunto, que no resultaba posible el juicio de legalidad respecto del pliego de cargos pues no se trata de un acto definitivo sino de trámite, por lo que tal análisis solo recaería sobre las resoluciones núm. 142412010000034 de 5 de mayo de 2010 y 900085 de 30 de mayo de 2011.

13. Posteriormente, resaltó, siguiendo el citado artículo 1° de la Resolución n.° 12.807 de 2006, que el actor había reportado, en la declaración de renta del año gravable 2005, ingresos brutos por la suma de \$1.629.981.000, por lo que tenía la obligación de enviar información para el año gravable 2006 —obligación surgida para aquellas personas naturales cuyos ingresos brutos reportados para el año gravable 2005, superaron 1.500.000.000—.

14. Estimó, igualmente, que no había operado el fenómeno de la prescripción de la facultad sancionatoria puesto que, siguiendo el artículo 18 de la Resolución n.° 12807 de 2006, el señor Jurado Calvache debió remitir la información a la que se refiere el artículo 631 del Estatuto Tributario hasta el 1 de junio de 2007, lo cual significa que:

«[...] la irregularidad sancionable se presentó en el año 2007 y que el término de prescripción de la facultad sancionatoria empezaba a correr desde el año 2008, por tratarse del año en el que se debía presentar la declaración de rentas del año en que se presentó la irregularidad (2007) (...) Aunado a lo anterior, la Resolución No. 12807 de 2006 presentó su declaración de rentas (sic) del año 2007 el 11 de junio de 2008 (...) es decir, la DIAN podía notificar al demandante del pliego de cargos hasta el 11 de junio de 2010 (...) Dicha notificación del pliego de cargos, ocurrió el 26 de noviembre de 2009, como se ha corroborado en el expediente (...) Así las cosas, es claro que la DIAN notificó en tiempo el pliego de cargos al demandante, evitando que opere el fenómeno de la prescripción de la facultad sancionatoria consignada en el Estatuto Tributario [...]».

15. Asimismo, analizó si la sanción impuesta por la DIAN era procedente y si su tasación fue adecuada. Hizo referencia a que, en el presente asunto, el actor no aportó la información requerida por la autoridad tributaria, por lo que el hecho sancionable sí se configuró, refiriéndose, por ello, al monto de la sanción a aplicar, para lo cual indicó que:

«[...] debe recordarse que el artículo 651 del Estatuto Tributario, en concordancia con la Resolución No. 11774 de 07 de diciembre de 2005, establecen dos hipótesis: (i) hasta el 5% de las sumas sobre las que no se



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
 Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
 Demandado: DIAN

aportó la información o (ii) hasta el 0.5% de los ingresos netos o patrimonio bruto del contribuyente, de la declaración del año inmediatamente anterior o la última declaración de impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio, cuando no se pueda establecer la base para calcular la sanción o la información no tuviera cuantía. Teniendo en cuenta lo anterior, la base para calcular la sanción varía de acuerdo al conocimiento o no del monto de la información a suministrar (...) Al revisar el contenido del artículo 631 del Estatuto Tributario, se puede apreciar que la información que debía suministrar el señor José Alberto Jurado Calvache es cuantificable y tiene plena concordancia con aquella que dicho contribuyente aportó con su declaración de rentas para el año 2006 (...) solo que en este evento no se encuentra discriminada como lo exige la norma en mención; por ejemplo, el literal h) del artículo en cita exige la discriminación de los acreedores y montos de los pasivos del demandante; por su parte, la casilla No. 43 del formato de declaración de rentas contiene la totalidad de pasivos del año gravable 2006 [...]».

16. Afirmó que, de esta manera, el monto global de la información dejada de suministrar se conocía a través de la declaración de renta del año gravable 2006, lo que significa que la hipótesis que se debía aplicar para el caso del señor Jurado Calvache era el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario y, por ello, el cotejo realizado por la autoridad tributaria en los actos acusados, entre el artículo 631 de dicho estatuto y la mencionada declaración de renta del actor fue acertada, esto es, la sanción a imponer podía ser hasta el 5% de la información dejada de suministrar, no obstante, resultaba necesario para su aplicación, atender las particularidades propias del caso, examen realizado de la siguiente manera:

«[...] Del acervo probatorio se concluye que el señor José Alberto Jurado Calvache nunca allegó la información que debía suministrar por mandato del artículo 631 del Estatuto Tributario ello a pesar de contar con distintas posibilidades para suministrarla, porque además del plazo concedido por la Resolución 12807 de 2006 tenía la posibilidad de aportar la información con la respuesta al pliego de cargos o con posterioridad a la notificación de la sanción. Lo anterior refleja una falta total de colaboración por parte del contribuyente para el ejercicio de la función fiscalizadora de la DIAN (...) La actitud pasiva del señor José Alberto Jurado Calvache frente al suministro de la información que exigía la DIAN limitó “en magnitud considerable la oportunidad de la gestión y/o fiscalización tributaria, llegando incluso a imposibilitar el ejercicio de las mismas”⁵, situación que puso en riesgo el fisco y la protección del patrimonio estatal (...) Así las cosas, la Sala considera que el monto de la sanción impuesta al señor José Alberto Jurado Calvache fue tasada de forma adecuada y en atención a las disposiciones normativas aplicables a su caso particular [...]».

I.4. El recurso de apelación⁶

17. La parte demandante, inconforme con la decisión de primera instancia y por intermedio de su apoderado judicial, presentó recurso de apelación orientado a que se revoque tal decisión y se acceda a las pretensiones de la demanda.

⁵ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 24 de octubre de 2013, Consejera Ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Expediente: 730012331000201100225 01(19454)

⁶ Fol. 172-174, C. Ppal.



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
 Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
 Demandado: DIAN

18. Manifestó que la primera instancia no observó detenidamente el expediente pues si así lo hubiera hecho habría advertido que la autoridad tributaria evaluó el año gravable 2006, respecto del cual debía recibir la información para el año 2007, año a partir del cual tendría que contarse el término de prescripción de dos años para aplicar la sanción que se cumplió en el mes de agosto de 2009 y, al haberse notificado tal sanción en noviembre de 2009, habría operado la prescripción para el cobro de la sanción, citando para sustentar su posición una decisión de esta Corporación sin identificarla.

19. Adujo que la DIAN tomó como referencia para imponer la sanción el valor de los ingresos brutos y no la suma respecto de la cual no se suministró la información y que debió haberse tenido en cuenta conforme la posición de esta Corporación que transcribió sin identificar la providencia judicial y en la que se hizo referencia a la sentencia de 12 de julio de 2002, expediente n.º 12.502 —sin señalar la sección—.

20. Afirmó que se debió tener presente que la información requerida por la administración tributaria fue presentada y por ello cumplió su cometido y, desde tal perspectiva, la multa debió reducirse toda vez que no hubo afectación sustancial en la labor que desempeña la DIAN y «[...] la misma norma no es una camisa de fuerza pues dice hasta el 5%, es decir que puede ser de 0% al 5%, teniendo unos márgenes que puede moverse, sin incumplir su normatividad [...]», cimentando tal tesis en la sentencia de 4 de mayo de 2001 proferida por esta Corporación, sin suministrar otros datos de la decisión transcrita.

I.5. Trámite del recurso de apelación

21. El magistrado ponente a cargo de la sustanciación del proceso en primera instancia, a través del auto de 12 de febrero de 2015⁷, concedió el recurso de apelación interpuesto por la parte actora.

22. El magistrado del Consejo de Estado a cargo de la sustanciación del proceso en segunda instancia, mediante auto de 30 de noviembre de 2015⁸, admitió el recurso de apelación y, a través de auto de 12 de abril de 2016⁹, corrió traslado a las partes para que presentaran sus alegatos de conclusión y al Ministerio Público para que, de considerarlo pertinente, rindiera el respectivo concepto.

23. La DIAN¹⁰, a través de apoderado judicial, presentó sus alegaciones de conclusión en las cuales reiteró los argumentos expuestos a lo largo del proceso. El actor y el agente del Ministerio Público no intervinieron en esta oportunidad.

⁷ Fol. 176, C. Ppal.

⁸ Fol. 4, C. Consejo de Estado.

⁹ Fol. 29, C. Consejo de Estado.

¹⁰ Fol. 30-33, C. Consejo de Estado.



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
 Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
 Demandado: DIAN

II.- CONSIDERACIONES DE LA SALA

24. Esta Sala de Decisión, para desatar los argumentos del recurso de apelación presentado por la parte demandada, abordará: *i)* su competencia; *ii)* el problema jurídico; *iii)* los actos administrativos acusados, y *vi)* el caso concreto, para, posteriormente indicar *v)* las conclusiones de su análisis.

II.1. La competencia

25. La Sección Primera del Consejo de Estado es competente para conocer en segunda instancia de los recursos de apelación interpuestos en contra de las sentencias dictadas en primera instancia por los Tribunales Administrativos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 129 del CCA¹¹ y el artículo 13 del Acuerdo núm. 80 de 12 de marzo de 2019, expedido por la Sala Plena de esta Corporación.

II.2. El problema jurídico

26. La Sala, siguiendo las prescripciones de los artículos 320¹² y 328¹³ del CGP, aplicables por remisión del artículo 267 del CCA, así como el recurso de apelación presentado por la parte demandante, considera que los problemas jurídicos que se deben resolver en el presente asunto son los consistentes en determinar si las resoluciones n.º 142382009000084 de 20 de noviembre de 2010 y 900085 de 30 de mayo de 2011, mediante las cuales se sancionó al actor por el no envío de información tributaria en la suma de \$296.640.000, se encuentran ajustadas al ordenamiento jurídico, en particular, a los artículos 638 y 651 del Estatuto Tributario, puesto que, contrario a lo decidido por la primera instancia, aquel estima que:

- i)* Sí operó el fenómeno de la prescripción de la facultad sancionatoria de la administración tributaria en relación con la investigación iniciada en contra

¹¹ «Artículo 129. El Consejo de Estado, en Sala de lo Contencioso Administrativo conocerá en segunda instancia de las apelaciones de las sentencias dictadas en primera instancia por los Tribunales Administrativos y de las apelaciones de autos susceptibles de este medio de impugnación, así como de los recursos de queja cuando no se conceda el de apelación o se conceda en un efecto distinto del que corresponda, o no se conceda el extraordinario de revisión (...)».

¹² «ARTÍCULO 320. FINES DE LA APELACIÓN. El recurso de apelación tiene por objeto que el superior examine la cuestión decidida, únicamente en relación con los reparos concretos formulados por el apelante, para que el superior revoque o reforme la decisión.

Podrá interponer el recurso la parte a quien le haya sido desfavorable la providencia: respecto del coadyuvante se tendrá en cuenta lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 71»

¹³ «ARTÍCULO 328. COMPETENCIA DEL SUPERIOR. El juez de segunda instancia deberá pronunciarse solamente sobre los argumentos expuestos por el apelante, sin perjuicio de las decisiones que deba adoptar de oficio, en los casos previstos por la ley.

Sin embargo, cuando ambas partes hayan apelado toda la sentencia o la que no apeló hubiere adherido al recurso, el superior resolverá sin limitaciones.

En la apelación de autos, el superior sólo tendrá competencia para tramitar y decidir el recurso, condenar en costas y ordenar copias.

El juez no podrá hacer más desfavorable la situación del apelante único, salvo que en razón de la modificación fuera indispensable reformar puntos íntimamente relacionados con ella.

En el trámite de la apelación no se podrán promover incidentes, salvo el de recusación. Las nulidades procesales deberán alegarse durante la audiencia»



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
 Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
 Demandado: DIAN

del actor, José Alberto Jurado Calvache, por el incumplimiento de suministrar información tributaria para el año 2006.

- ii) La tasación de la sanción impuesta no siguió los parámetros legales puesto que la DIAN tomó como referencia para imponerla el valor de los ingresos brutos y no la suma respecto de la cual no se suministró la información y, además, sí presentó la información requerida por la administración tributaria lo cual lo hacía acreedor de una reducción de la multa al no haber una afectación sustancial en la labor de la autoridad administrativa.

II.3. Los actos administrativos acusados

27. Los actos administrativos acusados son las resoluciones n.º 142382009000084 de 20 de noviembre de 2009 y 900085 de 30 de mayo de 2011, mediante las cuales se sancionó al actor -en la suma de \$296.640.000- por el no envío de información tributaria.

27.1. La Resolución Sanción n.º 142412010000034 de 5 de mayo de 2010 es del siguiente tenor:

«[...] RESOLUCIÓN SANCIÓN No. 142412010000034 (...) EXPLICACIÓN SUMARIA (...) EXPEDIENTE II 2006 2009 001424 (...) CONTRIBUYENTE JURADO CALVACHE JOSÉ ALBERTO (...) NIT 12.962.269-5 (...) IMPUESTO RENTA (...) AÑO GRAVABLE 2006 (...) PERÍODO 1

La Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto, en uso de las facultades conferidas por el artículo 691, del Estatuto Tributario, Decreto 4048 de 2008, Resolución 09 de 2008 y demás normas concordantes, profiere la presente Resolución Sanción No. 142412010000034 al contribuyente JURADO CALVACHE JOSÉ ALBERTO, con NIT 12.962.269-5 por el concepto de RENTA año gravable 2006, período 1, teniendo en cuenta los siguientes

I. HECHOS: (...)

II. FUNDAMENTOS DE HECHO Y DE DERECHO

Para dirimir el presente asunto, es necesario sustentar jurídicamente, los elementos relevantes que van a servir como soporte jurídico de la decisión final, circunstancias que están normadas en el artículos (sic) 638 y 651 del E.T., que rezan:

(...)

La entidad mediante el Concepto No. 096801 de fecha 23 de Noviembre de 2009 establece el alcance de la aplicación del artículo 638 del Estatuto Tributario en los siguientes términos:

“Problema Jurídico: CUÁL ES TÉRMINO DE PRESCRIPCIÓN Y A PARTIR DE QUÉ MOMENTO EMPIEZA A CORRER EL MISMO, PARA EL EJERCICIO DE LA FACULTAD SANCIONATORIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
Demandado: DIAN

RESPECTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR CONTENIDA EN LOS ARTÍCULOS 623, 623-1 Y 631 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO?

Tesis Jurídica: CUANDO LA SANCIÓN SE IMPONE MEDIANTE RESOLUCIÓN INDEPENDIENTE, PARA FORMULAR EL PLIEGO DE CARGOS, LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES CUENTA CON UN TÉRMINO DE DOS (2) AÑOS CONTADOS A PARTIR DE LA FECHA EN QUE SE PRESENTÓ O DEBIÓ SER PRESENTADA LA DECLARACIÓN DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS O DE INGRESOS Y PATRIMONIO, DEL AÑO DURANTE EL CUAL SE INCURRIÓ EN EL HECHO IRREGULAR SANCIONABLE

(...)

En consecuencia, cuando la sanción se impone mediante resolución independiente, para formular el Pliego de Cargos, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cuenta con un término de dos (2) años contados a partir de la fecha en que se presentó o debió ser presentada la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del año durante el cual se incurrió en el hecho irregular sancionable.”

De lo anterior, se extractan las siguientes conclusiones:

1. El contribuyente estaba obligado a presentar la información a que se refiere los literales b), c), e), f), h), i), k) del artículo 631 del Estatuto Tributario y decreto 1738 de 1998 por tener unos ingresos brutos año gravable 2005 superiores a \$ 1.500.000.000. En la declaración de renta presentada el día 12 de mayo de 2006 reportó unos ingresos brutos de \$1.629.981.000
2. La obligación de la presentación de la información señalada en el artículo anterior, fue reglamentada por la resolución 12807 del 26 de octubre de 2006, que además de las especificaciones técnicas de cómo debe ser entregada, estableció los plazos para la presentación, que para el asunto en concreto, al investigado le correspondía presentar según los últimos dos dígitos del NIT el día 24 de abril de 2007.
3. En el reporte de consulta en el servicio de análisis de operaciones que tiene la entidad, se constató que en forma extemporánea presentó la información del formato 1002 (Retenciones en la Fuente Practicadas).
4. El artículo 638 del Estatuto Tributario fija el término que tiene el ente oficial para imponer la sanción cuando se actúa por resolución independiente, determinado que el pliego de cargos debe notificarse dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad para el caso de las infracciones continuadas. La doctrina y la misma jurisprudencia como se menciona, al esclarecer el alcance de esta norma, indica que los dos años con que se cuenta, deben contarse a partir de la fecha de presentación de la declaración de renta, del año durante el cual se incurrió en el hecho irregular sancionable.
5. En el asunto en comento, el año en que incurrió el hecho sancionable fue en el año calendario 2007. La fecha de presentación de renta de este año, para la persona natural caso era el día 11 de junio de 2008 y de acuerdo a la norma y la tesis jurídica el término para proferir el pliego de cargos vence el día 11 de junio de 2010, estando la actuación de la DIAN dentro de los términos legales.



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
 Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
 Demandado: DIAN

III. RESUELVE

En mérito de lo expuesto y teniendo en cuenta el acervo probatorio que obra en el expediente y a las normas arriba citadas, este despacho profiere Resolución Sanción al contribuyente JURADO CALVACHE JOSÉ ALBERTO, con NIT 12.962.269-5, por valor de \$314.610.000, conforme con lo dispuesto en el artículo 651 del E.T y demás normas concordantes [...]»

27.2. Por su parte, la Resolución n.º 900085 de 30 de mayo de 2011 dispone lo siguiente:

«[...] RESOLUCIÓN No. 900085 (...) FECHA: 30 MAYO 2011 (...) POR LA CUAL SE FALLA UN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN

(...)

MOTIVOS DE INCONFORMIDAD

Se encuentran descritos en el memorial del recurso así:

1. EXTEMPORÁNEIDAD DEL PLIEGO DE CARGOS

Explica que el pliego de cargos fue expedido el 20 de noviembre de 2009 y que de acuerdo con [el] artículo 15 del Decreto 4583 de 27 de diciembre de 2006, la fecha de presentación de la declaración de renta y complementario del año gravable 2007 para el contribuyente cuyos últimos dígitos del NIT terminarán en 66 a 70, vencía el 23 de agosto de 2007, fecha en que la presentó la declaración correspondiente (sic) y que el término para enviar la información de acuerdo con lo previsto en el artículo 18 de la Resolución No 12807 de 26 de octubre de 2006 venció el 26 de junio de 2007, por lo que considera que los vencimientos acaecieron el uno el 23 de agosto de 2009 y el 26 de junio de 2009, razón por la cual el término para proferir el pliego de cargos tenía como vencimiento el 23 de agosto de 2009, respecto a la presentación del denuncia rentístico del año gravable 2006 concluyendo que es extemporáneo.

2. PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD SANCIONATORIA

Transcribe el artículo 638 del Estatuto Tributario y afirma que cuando la sanción se impone mediante resolución independiente, el pliego de cargos debe formularse dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha en que se presentó la irregularidad sancionable y transcribe apartes de las Sentencia (sic) del Consejo de Estado No 16030 del 17 de julio de 2008 y 16459 del 11 de diciembre de 2008 del M.P. Dr. Héctor Romero Díaz entre otras y concluye que el término para ejercer la facultad sancionatoria se inicia a partir de la fecha de partir de la fecha de presentación de la declaración de renta correspondiente al período gravable en la que se enmarcó la sanción y que por tanto para el caso se presenta extemporaneidad, por tanto la administración perdió su facultad sancionatoria y cita el Concepto de la DIAN No. 019087 del 9 de marzo de 1999.

3. VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO POR INDEBIDA APLICACIÓN DE LA NORMA SANCIONATORIA

Expresa que la DIAN al proferir el pliego de cargos no dio correcta aplicación al artículo 651 del Estatuto Tributario porque supone que todos los valores de la



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
Demandado: DIAN

declaración de renta deben ser respetados y que así lo ha determinado el Consejo de Estado en innumerables sentencias y que no es legal presumir sin fundamento que todos los valores cumplen con las bases o requisitos para ser reportados y como prueba transcribe apartes de la sentencia C-160 de 1998, Sentencia del 13 de febrero de 2003 y del 19 de mayo de 2000, sin más indicaciones.

CONSIDERACIONES

NULIDAD POR VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO

(...)

El recurrente expresa que existe falsa motivación porque la Administración Tributaria incurrió en una serie de contradicciones e impresiones, faltando a la verdad, viciando al acto administrativo de nulidad, a lo cual el Despacho precisa que la investigación se originó por el incumplimiento en la obligación de suministrar la información en medios magnéticos correspondiente al año gravable 2006 dentro de la oportunidad legal conforme lo establece los artículos 631 y 633 del Estatuto Tributario y la Resolución 12807 del 26 de octubre de 2006.

El artículo 651 del Estatuto Tributario consagra tres (3) conductas sancionables (...) el pliego de cargos y la resolución sanción se fundamentaron en aquel que indica: "no se suministre dentro del plazo establecido", como se comprueba de la referencia a la obligación del contribuyente de informar por el año 2006 conforme el literal a) del artículo 1° de la Resolución No. 12807 del 26 de octubre de 2006 el día 19 de abril de 2007 de acuerdo con el artículo 18 *ibidem* y al incumplimiento de dicha oportunidad.

Además de lo anterior se comprueba que para la imposición de la sanción por no suministrar la información en medio magnético correspondiente al año gravable 2006, la Administración Tributaria se sujetó al procedimiento dispuesto en la norma profiriendo en el pliego de cargos dentro de la oportunidad como será objeto de análisis en el punto siguiente y posteriormente la resolución sanción.

Así, la motivación expuesta en los anexos explicativos de los actos administrativos respecto a los hechos, pruebas y fundamentos jurídicos y en particular respecto a la identificación de la conducta por la que se sanciona de las previstas en el artículo 651 del Estatuto Tributario, se encuentra allí descrita se concluye por parte del Despacho que contrario a lo afirmado por el recurrente existió motivación seria, adecuada y suficiente, de manera que no está probada nulidad por esta razón.

Tampoco es de recibo por parte del Despacho el argumento de violación al debido proceso puesto que de las pruebas que obran en el expediente se establece que la Administración Tributaria se ciñó al procedimiento señalado en la Ley y respetando en todas las instancias el derecho de defensa que le correspondía al contribuyente del cual se anota su ejercicio con las respuestas presentadas ante la Administración Tributaria.

(...)

Tampoco encuentra vulneración al debido proceso puesto que contrario a lo afirmado por el recurrente se establece que la Administración dio cabal



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
Demandado: DIAN

cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 651 del Estatuto Tributario e impuso la sanción en cuantía de \$314.610.000 correspondiente al cinco por ciento (5%) de la información dejada de suministrar los cuales está determinados en la declaración del impuesto sobre la Renta y Complementario del año gravable 2006 y declaraciones de IVA presentadas por los bimestres primero (1) al sexto (6) del año 2006.

Se comprueba que la Administración contaba con la sumas (sic) de la información dejada de suministrar, así:

(...)

Por lo expuesto se establece que contrario a lo afirmado por el recurrente la Administración Tributaria si contaba con la información dejada de suministrar por el año gravable 2006 por lo que correspondía aplicar la sanción conforme el literal a) de la referida norma que establece la sanción a título de multa equivalente hoy, hasta quince mil (15.000) UVT teniendo como criterio entre otros, hasta del cinco por ciento (5%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se suministró en forma extemporánea; y no con base en el cero punto cinco por ciento (0.5%) de los ingresos netos del contribuyente puesto que la norma precisa que esta se aplica cuando no sea posible establecer la base para tasar la sanción o la información no tenga cuantía, situación que no se presenta en este caso, por lo que el cálculo de la sanción es correcto y en consecuencia se desvirtúa la violación al debido proceso invocada por el recurrente.

Teniendo en cuenta que la actuación de la Administración no se encuentra viciada de nulidad se continua con el estudio de los demás motivos de inconformidad referidos a la extemporaneidad en la expedición del pliego de cargos y prescripción de la facultad sancionatoria.

(...)

En los casos en que las sanciones se impongan en resolución independiente, el pliego de cargos debe formularse dentro de los dos (2) años siguientes a la presentación de la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio según el caso, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable.

En el presente caso se observa que el contribuyente JOSÉ JURADO CALVACHE tenía la obligación de presentar la información en medio magnético correspondiente al año gravable 2006, a más tardar el 24 de abril de 2007, para los NIT terminados en 69 según el artículo 18 de la Resolución No. 12807 de 2006, obligación con la cual no cumplió toda vez que no presentó la información requerida por lo cual se hizo acreedor de la sanción que consagra el artículo 651 del Estatuto Tributario.

Para efectos de determinar el término de prescripción de la sanción impuesta, el Despacho aclara que de acuerdo a la literalidad del artículo 638 del Estatuto Tributario que rige la materia, el pliego de cargos debe proferirse dentro de los dos (2) años siguientes contados a partir de la presentación de la declaración de renta y complementarios del año durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable, es decir que, si la información debió presentarse durante el año 2007, es éste año gravable el que se toma para determinar el término del vencimiento teniendo en cuenta la declaración por el año gravable 2007.

Se anota que la declaración renta y complementario del año 2007 fue presentada por el contribuyente el día 11 de junio de 2008, (Folio 11), es por



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
Demandado: DIAN

ello que a partir de esta fecha comenzó a correr el término de prescripción para proferir la resolución sanción independiente; revisado el Pliego de Cargos No. 142382009000084 de 20 de noviembre de 2009, notificado el 26 de noviembre de 2009 (folios 40 a 46), se observa que se profirió dentro de[] término establecido en la norma de los dos (2) años siguientes a la presentación de la declaración, es decir en forma oportuna y en consecuencia tampoco procede la prescripción alegada por el recurrente.

El Consejo de Estado ha señalado en reiteradas sentencias, que la facultad sancionatoria de la Administración prescribe dentro de los dos (2) años siguientes contados a partir de la fecha en que se presentó la declaración de renta o de patrimonio del año en el cual se incurrió en el hecho irregular sancionable y no de la vigencia fiscal en la que se solicita la información; entre otras, en la sentencia de fecha 26 de noviembre de 2009, expediente No. 17435, MP William Giraldo Giraldo, en la cual se reitera las sentencia de 11 de agosto de 2002, expediente No. 10156 y del 17 de agosto de 2006, expediente No. 14790, de la siguiente manera:

(...)

De tal manera se reitera que si bien la obligación de presentar la información en medio magnético es por un año gravable determinado, no quiere ello decir que el término de prescripción con que cuenta la administración para proferir el pliego de cargos deba contabilizarse a partir de dicho año, pues al leer el tenor literal del artículo 638 del Estatuto Tributario, se muestra claramente que el término de prescripción se cuenta a partir de la presentación de la declaración del año en el que debió presentarse la información, en este caso la declaración de renta del año 2007 la cual que debía presentarse en el año 2008 (sic) como se analizó.

(...)

Respecto de la aplicación del Concepto No. 019087 del 9 de marzo de 1999 en el que se indica la aplicación de la sentencia C 160 de 1998 se precisa que verificado por parte de esta Subdirección el cumplimiento de la obligación de suministrar la información en medio magnético del año gravable 2006 en los servicios informáticos de la DIAN se observa que el contribuyente solo presentó la información correspondiente a las retenciones en la fuente que le practicaron, formato 1002 (folio 38), y se encontraba obligado a presentar la información contenida en los lo (sic) previsto en los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 *ibídem*, por lo que se entiende que no subsanó, y que persiste el daño para la entidad por lo que no es posible aplicar los principios de proporcionalidad y racionalidad señalados en el citado planteamiento jurisprudencial.

(...)

Si bien el Consejo de Estado en sentencias 13789 del 22 de septiembre de 2004, 15569 del 6 de marzo de 2008, 16385 del 4 de septiembre de 2008, 17865 del 18 de marzo de 2010 señala que es deber de la administración graduar la sanción por no enviar información dependiendo del comportamiento del contribuyente, la cesación del daño o la presentación de la información, a lo cual se refiere la doctrina oficial de la DIAN en el Concepto No. 044925 del 22 de julio de 2004, en este caso se verifica que al no presentar la totalidad de la información en los formatos establecidos como se expuso, la información no se completó en forma correcta y por tanto no ha cesado el daño, ni demostrado la



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
 Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
 Demandado: DIAN

intención de colaboración en aras a cumplir en debida forma con el deber de suministrar la información.

Al no estar probada la actitud del contribuyente de suministrarla para cesar los efectos que el incumplimiento produce, no es viable aplicar los principios de proporcionalidad o razonabilidad cuya aplicación depende de las circunstancias de cada caso, por lo que se confirma la tarifa aplicada del cinco por ciento (5%), en concordancia con lo previsto en el artículo 1° de la Resolución No. 11774 del 7 diciembre de 2005 que establece: *“a) Cuando se trata de la información exigida y no suministrada, se aplicará el cinco por ciento (5%), del total de la sumatoria de la información no suministrada”*.

(...)

Como quiera que el artículo 1° del Decreto 4715 del 26 de diciembre de 2005, la sanción máxima a imponer para la vigencia fiscal del año 2006, corresponde a la suma de DOSCIENTOS NOVENTA Y SEIS MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA MIL PESOS M/CET (\$296.640.000), se evidencia que la impuesta en cuantía de \$314.610.000 supera dicho tope máximo.

(...)

RESUELVE

ARTÍCULO PRIMERO: MODIFICAR la Resolución Sanción No. 142412010000034 de 5 de mayo de 2010 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto mediante la cual se impuso sanción por no enviar información respecto del impuesto sobre la Renta y Complementario del año gravable 2006 al contribuyente JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE, NIT 12.962.269-5, por los motivos expuestos en la parte considerativa del presente acto administrativo.

ARTÍCULO SEGUNDO: FIJAR la suma de DOSCIENTOS NOVENTA Y SEIS MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA MIL PESOS M/CTE (296.640.000) el valor de la sanción por no enviar información respecto del Impuesto sobre la Renta y Complementario del año gravable 2006 a cargo del contribuyente JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE, NIT 12.962.269-5 [...]»

II.4. El caso concreto

28. El apelante planteó dos inconformidades con la decisión de primera instancia consistentes: (i) en el acaecimiento del fenómeno de la prescripción de la facultad sancionatoria de la administración tributaria, y (ii) en la irregularidad en el monto de la sanción impuesta.

29. **El acaecimiento de la prescripción de la facultad sancionatoria.** El apelante, como se indicó anteriormente, estimó, contrario a lo decidido en la sentencia de primera instancia, que sí había operado el fenómeno de la prescripción¹⁴ puesto

¹⁴ En relación con el término regulado en el artículo 638 del Estatuto Tributario, ver CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA, Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA. Bogotá D.C., veintinueve (29) de agosto de dos mil diecinueve (2019). Radicación número: 25000-23-37-000-2013-01349-02(23594). Actor: SAINT GOBAIN ABRASIVOS DE COLOMBIA LTDA. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN «[...] Aunque el artículo 638 del Estatuto Tributario hace alusión a la “prescripción”, esta Sala ha hecho la claridad que se debe hablar de “caducidad”,



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
 Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
 Demandado: DIAN

que, en su concepto, la autoridad tributaria tenía hasta agosto de 2009 para imponer la respectiva sanción, puesto que el período fiscal que esta evaluó fue el año 2006, teniéndose que recibir la información —cuya omisión generó la sanción impuesta en los actos acusados— en el año 2007 y es desde este momento que se debe contabilizar el término de dos (2) años a los que se refiere el artículo 638 del Estatuto Tributario¹⁵.

30. Para efectos de desatar la acusación se tiene que el señor Jurado Calvache, en su declaración de renta del año 2005¹⁶, reportó haber obtenido ingresos brutos en la suma de \$1.629.981.000, lo cual querría decir, como lo indicó la primera instancia, que debía reportar la información señalada en el citado artículo 631 del Estatuto Tributario para el período gravable 2006, conforme, igualmente, el artículo 1° de la Resolución n.° 12.807 de 26 de octubre de 2006¹⁷.

31. Asimismo, siguiendo el artículo 18 de la citada resolución¹⁸ —Resolución n.° 12.807 de 2006—, dicha información exógena ha debido reportarse por parte del contribuyente hasta el 24 de abril de 2007, lo cual no ocurrió.

32. La Sección Cuarta de esta Corporación profirió sentencia de unificación de 14 de noviembre de 2019¹⁹ sobre la determinación e imposición de la sanción por incumplir el deber de suministrar información, consagrada en el artículo 651 del Estatuto Tributario, indicando, en relación con la «prescripción» prevista en el artículo 638 del Estatuto Tributario, lo siguiente:

«[...] De ese modo el ordenamiento tributario regula la institución de la caducidad de las potestades sancionadoras de la Administración, pese a que

puesto que se trata del vencimiento del término que posee la Administración para ejercer su potestad sancionatoria, so pena de que esta se extinga [...]».

¹⁵ «ARTÍCULO 638. PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD PARA IMPONER SANCIONES. <Artículo modificado por el artículo 64 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. **Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas.** Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años.

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

¹⁶ Fol. 8-10, C. Antecedentes Administrativos.

¹⁷ «ARTÍCULO 1. Sujetos obligados a presentar información por el año gravable 2006 (...) a) Las personas naturales, personas jurídicas y asimiladas, y demás entidades públicas y privadas obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio cuando sus ingresos brutos del año gravable 2005 sean superiores a mil quinientos millones de pesos (\$ 1.500.000.000). [...]»

¹⁸ «ARTÍCULO 18. Sujetos obligados a presentar información por el año gravable 2006 (...) ARTÍCULO 18. Plazos para presentar la información. Para la entrega de la información solicitada en la presente Resolución, deberá tenerse en cuenta el último dígito del NIT del informante cuando se trate de un Gran Contribuyente o los dos últimos dígitos del NIT del informante cuando se trate de una persona jurídica y asimilada o de una persona natural, y suministrarse a más tardar en las siguientes fechas: (...) PERSONAS JURÍDICAS Y ASIMILADAS Y PERSONAS NATURALES: (...) Abril 24 de 2007 (...) 69 [...]»

¹⁹ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ. Bogotá, D.C., catorce (14) de noviembre de dos mil diecinueve (2019). Radicación número: 52001-33-31-004-2011-00617-01(22185) 2019CE-SUJ-4-010. Actor: CARLOS RAÚL RODRÍGUEZ GUERRERO. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN.



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
 Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
 Demandado: DIAN

en el propio texto del artículo 638 del ET la denomina «*prescripción*» de la «*facultad*» para imponer sanciones²⁰. Lo que allí se regula, con fundamento en el artículo 29 de la Constitución, no es un modo de extinción de acciones o derechos, sino el término con el que cuenta la autoridad para adelantar las actuaciones por medio de las cuales puede ejercer válidamente la potestad sancionadora de la que está investida, en consonancia con el principio de seguridad jurídica que le asiste a los administrados.

(...)

Teniendo en cuenta la evolución de los criterios de la Sección, la Sala precisa que, tratándose de infracciones al deber de informar, el término de caducidad para notificar el pliego de cargos comienza a contabilizarse desde la fecha en que el presunto infractor presentó, o debió presentar, la declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio correspondiente al periodo gravable en el que venció el plazo fijado para aportar la información en cuestión.

Lo anterior, porque, como se vio arriba, el artículo 638 del ET ata el *dies a quo* a la presentación de «*la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable*», **con lo cual lo determinante es identificar la fecha en que se cometió la infracción, la que se materializa el día en que concluye el plazo dentro del que se debía aportar la información o en el que se entregó la información de manera incompleta o con errores técnicos o de contenido.**

3.3- En consecuencia, con la presente sentencia la Sala unifica la siguiente regla de decisión:

Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, el término para notificar el pliego de cargos comienza a correr desde el día en que se presentó o debió presentar la declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio correspondiente al año gravable en el que se cometió la infracción; para lo cual se entiende que esta se cometió el día en que venció el plazo para suministrar la información sin que así ocurriera, o en el que se entregó la información de manera incompleta o con errores técnicos o de contenido [...]—subrayado y resaltado fuera de texto—

33. La sentencia de unificación destacó, en su parte resolutive, que sus reglas regirían «*[...] para todas las conductas infractoras del deber de informar ocurridas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, es decir, del 29 de diciembre de 2016 [...]*», como ocurre con las que aquí se juzgan.

34. Asimismo, no sobra destacar que la posición a la que se ha hecho referencia ya había sido esbozada con anterioridad por aquella Sección, tal como lo acreditan las sentencias de 10 de julio de 2014 —expediente 20.161— y 26 de noviembre de 2009 —expediente 17.435—²¹.

²⁰ Aspecto precisado entre otras en las sentencias de la Sección del 24 de octubre de 2013 (exp. 18191, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 08 de febrero de 2018 (exp. 22060, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 24 de octubre de 2018 (exp. 22340, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez) y del 21 de febrero de 2019 (exp. 23278, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

²¹ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCION CUARTA. Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá D.C., diez (10) de julio de dos mil catorce (2014). Radicación número: 54001-23-33-000-2012-00071-01(20161). El citado fallo indica: «*[...] Por lo anterior, tratándose de la sanción por no suministrar la información requerida en el plazo fijado para ello, que es lo que se analiza en el sub examine, el término de prescripción debe contarse a partir de la fecha en que el*



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
 Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
 Demandado: DIAN

35. Así las cosas, y en la medida en que cuando se trata del incumplimiento del deber de suministrar información exógena, no hay vinculación directa con un período gravable específico, siguiendo para el efecto las decisiones judiciales proferidas por esta Corporación, debe entenderse que, en el presente caso, el término para notificar el pliego de cargos comenzó a correr desde la presentación de la declaración del año en el que se incurrió en el hecho irregular sancionable, lo cual

*contribuyente presentó, o debía presentar, el denuncia tributario [declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio] del año en el que venció el plazo fijado para cumplir dicha obligación formal (...) En el presente asunto, como quedó precisado, la obligación incumplida fue la exigida por el Director General de la DIAN en la Resolución 12690 de 2007, acto que en el artículo 18 dispuso: (...) Como lo indica expresamente la resolución, estas fechas son el límite fijado para la entrega de la información por parte de los obligados, por lo que llegado el día, si el obligado no suministra la información, se configura la conducta sancionable prevista en el artículo 651 del E.T. (...) Por tanto, debe entenderse que la infracción tributaria acaeció una vez venció el plazo fijado en la mencionada resolución sin que el obligado suministrara la información requerida. Por lo que teniendo en cuenta que las fechas límite para el cumplimiento de la obligación prevista en dicha resolución vencieron en el 2008, el hecho sancionable ocurrió en ese periodo, por lo que el pliego de cargos debió formularse dentro los dos años siguientes, contados a partir de la fecha en que el obligado a informar presentó, o debía presentar, la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del 2008 (...) Las anteriores consideraciones precisan el alcance de la expresión “dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable” contenida en el artículo 638 del Estatuto Tributario, únicamente en relación con las infracciones a la obligación de informar y su correspondiente sanción, por lo cual, la Sala reitera su criterio jurisprudencial expuesto en la sentencia de 26 de noviembre de 2009, expediente 17435, Consejero Ponente William Giraldo Giraldo, en la que se apoya la sentencia de primera instancia (...) Con similar criterio jurídico, esta Sección profirió la sentencia del 31 de julio de 1998²¹, en el proceso en el que se discutía la sanción por no suministrar la información solicitada por la autoridad tributaria mediante requerimientos formulados en desarrollo de la inspección tributaria ordenada con el fin de verificar la exactitud de los datos de la declaración de renta del año gravable 1991 (...) Los parámetros señalados en la anterior providencia sirvieron para adoptar la sentencia del 11 de agosto de 2000²¹, reiterada en el fallo del 26 de noviembre de 2009. En aquella providencia se discutía la sanción impuesta por no enviar la información requerida en la Resolución 2807 de 1993, en esa oportunidad, esta Sección precisó: (...) La Sala advierte que si bien en las sentencias citadas por el actor en la demanda²¹, la Sala sostuvo que “... si la infracción se vincula a una determinada vigencia fiscal, es ese período el que debe tomarse como parámetro para la actuación administrativa”, el criterio actual de la Sala es el expuesto en la reciente jurisprudencia, en el sentido de que, cuando la sanción por no suministrar información en el plazo fijado para ello, se impone en resolución independiente, **el conteo del término de dos años para formular el pliego de cargos inicia a partir de la fecha en que el afectado presentó o debía presentar la declaración de renta o de ingresos y patrimonio del año en el que ocurrió el hecho irregular sancionable.** [...]»*

CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCION CUARTA. Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Bogotá, D.C., veintiséis (26) de noviembre de dos mil nueve (2009). Radicación número: 66001-23-31-000-2008-00011-01(17435). La sentencia destacó: «[...] **Sobre la prescripción de la facultad sancionatoria, la Sala en reiterada jurisprudencia²¹** (se mencionan las sentencias de agosto 11 de 2000, Expediente 10156, M.P. Daniel Manrique Guzmán, y de agosto 17 de 2006, Expediente 14790, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié) **ha manifestado, que de conformidad con el artículo 638 del Estatuto Tributario “cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas.”** (...) De acuerdo con lo anterior, el término de 2 años para formular el respectivo pliego de cargos, cuando la sanción se impone mediante Resolución independiente, debe contarse a partir de la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración de renta o de ingresos y patrimonio del año durante el cual se incurrió en el hecho irregular sancionable (...) En este caso, está demostrado que la Administración sancionó a la actora mediante resolución independiente, por lo cual para establecer el término de prescripción del artículo 638 del Estatuto Tributario, **debe considerarse el año en el cual se incurrió en el hecho irregular sancionable y no la vigencia fiscal investigada** (...) La irregularidad sancionable ocurrió en el año 2004, toda vez que conforme a la Resolución No. 4257 del 25 de mayo de 2004, que modificó los plazos para enviar la información en medios magnéticos, establecidos en las Resoluciones 8961 y 8973 de octubre 28 de 2003 y teniendo en cuenta el último dígito del NIT del demandante, el plazo para presentar la información solicitada venció el 18 de junio de 2004 (...) Así las cosas, el término de dos (2) años previsto en el artículo 638 del Estatuto Tributario para formular el pliego de cargos debe contarse a partir de la fecha en que se presentó la declaración de renta o de ingresos y patrimonio correspondiente al año gravable de 2004 (2 de junio de 2005) [...]».



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
 Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
 Demandado: DIAN

ocurrió el 11 de junio de 2008²², fecha en la que se presentó la declaración de renta del período gravable 2007, año en el cual se cometió la irregularidad por parte del señor Jurado Calvache —dicha información exógena, como se indicó líneas atrás, ha debido reportarse por parte del contribuyente hasta el 24 de abril de 2007— y que finalizó el 11 de junio de 2010.

36. Dentro de este período era procedente proferir el pliego de cargos, y ello tal ocurrió, en efecto, el 20 de noviembre de 2009²³, fecha en la que se formuló el pliego de cargos n.º 142382009000084, el cual fue expedido por el jefe de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pasto, Jorge Eduardo Villacrés González. Dicha actuación fue notificada al señor Jurado Calvache según lo acredita la guía de envío de 25 de noviembre de 2009²⁴ —con firma de recibido de 26 de noviembre de 2009—, debiéndose resaltar que dicho ciudadano dio contestación al pliego de cargos mediante escrito de 18 de diciembre de 2009²⁵.

37. Lo anterior significa que no le asiste razón al actor en su argumentación puesto que, se insiste, el suministro de la información exógena a la que se refiere el artículo 631 del Estatuto Tributario no está ligada a un período gravable específico, en este caso, al año 2006 —como lo entiende el actor en su recurso de apelación—, pues se debe considerar, por el contrario, el año en el cual se incurrió en el hecho irregular sancionable —2007—, lo cual acarrea que la contabilización del término de prescripción contenido en el artículo 638 del Estatuto Tributario realizada por el actor, carezca de sustento en el ordenamiento jurídico y en las decisiones judiciales de la Corporación, tal como lo puso de presente el fallo de primera instancia.

38. **El monto de la sanción impuesta no siguió el parámetro legal.** El apelante cuestiona el monto de la sanción que le fue impuesta toda vez que, en su concepto, la DIAN tomó como referencia para imponer la sanción el valor de los ingresos brutos y no la suma respecto de la cual no se suministró la información y, además, si había presentado la información requerida por la administración tributaria lo cual le hacía acreedora de una reducción de la multa al no haber una afectación sustancial en la labor de la autoridad administrativa.

39. Para efectos de resolver el planteamiento formulado en el recurso de apelación, se debe indicar que el accionante, contrario a lo manifestado en la impugnación, no suministró la información exógena que tenía la obligación de presentar, esto es, la prevista en los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario.

²² Fol. 13, C. Antecedentes Administrativos.

²³ Fol. 15-20, C. Ppal.

²⁴ Fol. 48, C. Antecedentes Administrativos.

²⁵ Fol. 50-54, C. Antecedentes Administrativos.



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
 Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
 Demandado: DIAN

40. El artículo 651 del Estatuto Tributario estableció que 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 solicitada, incurrirían en multa —hasta de 15.000 UVT—, la cual sería fijada siguiendo los criterios allí establecidos, entre los que se encuentra, los previstos en el literal a), norma que señala los siguientes parámetros:

«[...] 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 [...]».

41. En relación con la aplicación de esta disposición legal, esta Corporación, en la sentencia de unificación de 14 de noviembre de 2019, resaltó lo siguiente:

«[...] 6- Frente a la graduación de la sanción por incumplimientos en el deber de informar, la Sala destaca que el artículo 651 del ET (en la versión vigente para la época de los hechos enjuiciados, *i.e.* 2007) 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. **La Corte Constitucional lo advirtió en la sentencia C-160 de 1998 (MP: Carmen Isaza de Gómez), al pronunciarse sobre el mencionado artículo del ET, pues señaló que la función punitiva de la Administración tributaria se enmarca en los criterios de proporcionalidad y de razonabilidad, de suerte que la imposición de la sanción por infracciones al deber informar tiene que graduarse según la magnitud del daño producido por la conducta.** Este imperativo constitucional ha sido reconocido y afirmado por esta Sección en numerosas sentencias, dentro de las que cabe destacar las del 20 de abril de 2001 (exp. 11658, CP: Ligia López Díaz), del 20 de febrero de 2003 (exp. 12736, CP: María Inés Ortiz Barbosa), del 4 de abril de 2003 (exp. 12897, CP: *ibidem*) y del 15 de junio de 2006 (exp. 15181, CP: *ibidem*), entre tantas²⁶.

De acuerdo con esa jurisprudencia, 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 sanción²⁷. Así, aunque las infracciones al deber de informar potencialmente

²⁶ Reiteradas entre otras muchas en las sentencias del 26 de marzo de 2009 (exp. 16169, CP: Héctor J. Romero Díaz), del 24 de octubre de 2013 (exp. 19454, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), del 06 de noviembre de 2014 (exp. 20344, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 05 de febrero de 2015 (exp. 20441, CP: *ibidem*), del 09 de abril de 2015 (exp. 20243, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), del 03 de junio de 2015 (exp. 20476, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), del 29 de septiembre de 2015 (exp. 20440, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), del 26 de mayo de 2016 (exp. 20479, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 01 de junio de 2016 (exp. 21128, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), del 20 de septiembre de 2017 (exp. 21878, CP: Milton Chaves García), del 25 de septiembre de 2017 (exps 20800, 20910 y 20909, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

²⁷ 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



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
 Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
 Demandado: DIAN

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 (sentencia del 03 de junio de 2015, exp. 20476, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

En efecto, mientras la omisión en el suministro de información afecta considerablemente la efectividad en la gestión administrativa tributaria, pudiendo llegar a imposibilitarla con carácter absoluto, el suministro extemporáneo impacta en la oportunidad dentro de la cual la Administración desarrolla sus competencias. Pero si el retardo en la entrega de la información es mínimo, no se obstruye seriamente el ejercicio de la fiscalización, en tanto que si es prolongado puede producir el mismo efecto que una falta absoluta en el suministro de la información dado que la Administración debe ejercer las funciones de fiscalización y de liquidación de los tributos en términos perentorios (sentencia del 12 de octubre de 2017, exp. 21976, CP: Milton Chaves García).

Dicha consideración de 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 debida²⁸.

La Sala también destaca que, según el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del ET, cuando las sanciones son impuestas por la Administración –como es el caso de las relativas al incumplimiento del deber de informar–, la sanción procedente se reduce en un 50% o en un 25% (ordinales 3.º y 4.º del artículo 640 del ET) si en los cuatro años previos a la comisión de la conducta no se ha incurrido en la misma, o cuando en los dos años previos a la comisión de la conducta no se ha incurrido en ella, respectivamente, bajo las precisas condiciones que prescriben los señalados ordinales. Estas reglas de graduación en función de la reincidencia también son aplicables a conductas infractoras anteriores a la promulgación de la Ley 1819 de 2016, toda vez que se trata de una disposición favorable para los infractores, que está dotada de efectos retroactivos por mandato expreso del artículo 29 de la Constitución (sentencia del 27 de junio de 2019, exp. 22421, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

La dosificación de la sanción a partir de los criterios indicados 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

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*).

²⁸ Sentencias del 14 de abril de 2016 (exp. 20905, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), del 06 de julio de 2016 (exp. 21716, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 26 de julio de 2017 (exp. 21602, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y del 25 de septiembre de 2017 (exp. 20910, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), entre muchas otras.



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
 Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
 Demandado: DIAN

se graduaron las multas aplicables.

(...)

6.1- En suma, 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, es la siguiente:

*Para las infracciones al deber de informar cometidas antes de que entrara en vigencia la Ley 1819 de 2016, **respecto de las cuales se determine la cuantía de la información no suministrada, suministrada extemporáneamente o suministrada con errores, la sanción imponible se graduará así:***

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

42. Se advierte que los actos acusados, al imponer la sanción al señor José Alberto Jurado Calvache, fundamentaron su decisión en que:

- i) La administración tributaria sí contaba con la información dejada de suministrar por el contribuyente para el año gravable, por lo que no se tomaron para efectos de imponer la sanción, como lo indica el apelante, el valor de los ingresos brutos²⁹. El valor de la información dejada de suministrar, siguiendo los actos administrativos acusados, fue la suma de \$11.046.044.00.

²⁹ La Resolución Sanción n.º 142412010000034 de 5 de mayo de 2010 indicó que: «[...] Con el fin de proceder a realizar la liquidación de la sanción, se toman como base los valores registrados en las casillas que contienen los valores de la declaración de renta del año gravable y declaraciones de IVA períodos 1 al 6 del año gravable 2006 respectivamente presentadas por el contribuyente JURADO CALVACHE JOSE ALBERTO con NIT 12.962.269-5; **valores que corresponden a su vez a la información que debió suministrar de acuerdo con lo establecidos en el artículo 631 del E.T.**, en concordancia con la resolución 12807 de 2006 [...]».



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
 Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
 Demandado: DIAN

- ii) Por lo anterior, resultaba aplicable el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario que establece una sanción a título de multa equivalente —para dicha fecha— hasta 15.000 UVT bajo el criterio previsto en el literal a) de la norma consistente en hasta el 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.
- iii) El actor, como se mencionó anteriormente, solo presentó la información correspondiente a las retenciones en la fuente que le practicaron³⁰, sin aportar la correspondiente a los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario, lo cual nunca fue subsanado.
- iv) El incumplimiento señalado acarreó que el daño se siguiera produciendo y que no se vislumbrara intención alguna de colaboración con la administración tributaria en aras a cumplir en debida forma con el deber de suministrar la información —Resolución n.º 900085 de 30 de mayo de 2011—.

43. La sentencia de unificación destacó, en su parte resolutive, que sus reglas regirían «[...] para todas las conductas infractoras del deber de informar ocurridas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, es decir, del 29 de diciembre de 2016 [...]», como ocurre con las que aquí se juzgan.

44. Se debe resaltar, asimismo, que la argumentación expuesta por la autoridad administrativa se observa acorde con las reglas expuestas en la sentencia de unificación de 19 de noviembre de 2019³¹, puesto que, a pesar de que dicha sentencia fue expedida con posterioridad a los actos administrativos acusados y a la sentencia de primera instancia, lo cierto es que la autoridad administrativa esbozó, en forma razonable, los argumentos por los cuales impuso el porcentaje máximo que establecía la norma.

45. Debe anotarse, como lo expresó la primera instancia, que del acervo probatorio se podía colegir que el señor Jurado Calvache tampoco empleó el término señalado en el pliego de cargos n.º 142382009000084 de 20 de noviembre de 2009 para subsanar la omisión en que incurrió y que daría lugar a la reducción de la sanción impuesta, tal como se aprecia a continuación:

«[...] 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 el veinte por ciento (20%) de tal suma, la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción [...]».

³⁰ Fol. 38, C. Antecedentes Administrativos.

³¹ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ. Bogotá, D.C., catorce (14) de noviembre de dos mil diecinueve (2019). Radicación número: 52001-33-31-004-2011-00617-01(22185) 2019CE-SUJ-4-010. Actor: CARLOS RAÚL RODRÍGUEZ GUERRERO. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN.



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
 Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
 Demandado: DIAN

46. Cabe destacar que, si bien el artículo 1° de la Resolución n.° 11.774 de 7 de diciembre de 2005³², acto administrativo que fue empleado como sustento de las resoluciones acusadas y mediante el cual la DIAN reguló la aplicación de la sanción establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario, fue declarado nulo por esta Corporación en sentencia de 25 de octubre de 2017³³, cierto es que, en el presente

³² «[...] ARTICULO 1. Graduación de la sanción cuando existe base para imponerla. La sanción de que trata el inciso segundo del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario se aplicará en forma gradual de acuerdo con la conducta en la cual incurrió el contribuyente o el obligado, según el caso, teniendo en cuenta el tope máximo establecido en el citado literal y los criterios que a continuación se enuncian: (...) a) Cuando se trate de la información exigida y no suministrada, se aplicará el cinco por ciento (5%), del total de la sumatoria de la información no suministrada (...) b) Cuando se trate de la información suministrada en forma extemporánea, se aplicará el cinco por ciento (5%), del total de la sumatoria de la información suministrada en forma extemporánea (...) c) Cuando se trate de la información suministrada por la persona o entidad obligada, pero sin el cumplimiento de las características técnicas exigidas en las resoluciones que para tal efecto emite la DIAN, la sanción será del cuatro por ciento (4%) del valor total suministrado en forma errónea (...) d) Cuando se trate de la información reportada por las personas o entidades obligadas a suministrarla, pero presente errores de contenido se aplicará una sanción del tres por ciento (3%) sobre el monto de los registros errados [...]».

³³ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ. Bogotá D.C, veinticinco (25) de octubre de dos mil diecisiete (2017). Radicación número: 11001-03-27-000-2011-00013-00(18826). Actor: EDILBERTO ESCOBAR CORTES. En la sentencia se indicó lo siguiente: «[...] **5.2.8.-** La Corte Constitucional en sentencia de 29 de abril de 1998 (C-160) declaró la exequibilidad de las expresiones “o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado”, contenida en el inciso primero del artículo 651 del Estatuto Tributario, y “se suministró en forma errónea” contenida en el literal a), del mismo artículo, en el entendido de que el error o la información que no fue suministrada, genere daño, y que la sanción sea proporcional al daño producido”. La Corte concluyó que:

“No todo error en la información suministrada puede dar lugar a las sanciones previstas en el artículo 651 del Estatuto Tributario. Por tanto, las sanciones que imponga la administración por el incumplimiento de este deber, deben ser proporcionales al daño que se genere. Si no existió daño, no puede haber sanción.

La carga de la prueba, en general, la tiene la administración. Pero si existió mala fe por parte del administrado al suministrar un dato erróneo, o una información que no correspondía a la solicitada, la carga de la prueba se trasladará a éste, quien deberá demostrar que no existió mala fe, y que del error suministrado, no se generó para él un beneficio no establecido en la ley, o daño a un tercero. Por tanto, la aplicación del principio de la buena fe, en los términos del artículo 83 de la Constitución, no es de carácter absoluto en esta materia”.

5.2.9.- La Sala se ha pronunciado en múltiples ocasiones sobre la aplicación del artículo 651 del Estatuto Tributario en el siguiente sentido³³:

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

Ese margen de graduación le impone al funcionario el deber de aplicar la sanción en un porcentaje que se informe en los principios de justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad, mediante la observancia, entre otros aspectos, de la actitud de colaboración del contribuyente y del daño causado al Estado, tema que fue abordado por la Sala, así³³:

<<Si bien tanto la falta de entrega de información, como la entrega tardía de la misma, entorpecen por sí solas las facultades de fiscalización y control para la correcta determinación de los tributos y sanciones y, en esa medida, pueden considerarse potencialmente generadoras de daño al fisco, principalmente sobre su labor recaudatoria, sin dejar de lado los consiguientes efectos negativos sobre las arcas públicas, tales omisiones sancionables no pueden medirse con el mismo rasero para fundamentar el daño inferido.

Es así, porque mientras la falta de entrega veda en magnitud considerable la oportunidad de la gestión y/o fiscalización tributaria, llegando incluso a imposibilitar el ejercicio de las mismas, la entrega tardía impacta la oportunidad, de acuerdo con el tiempo de mora que transcurra, de manera que si este es mínimo no alcanza a obstruir con carácter 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.

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

Allegar la información dentro del término de respuesta al pliego de cargos es una extemporaneidad mesurable que, sin duda alguna, no sesgó de manera absoluta el poder de fiscalización y que, por mismo, tampoco



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
 Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
 Demandado: DIAN

asunto, resultaba viable que la autoridad tributaria impusiera el máximo porcentaje previsto en el literal a) del citado artículo puesto que, como se indicó en esa decisión judicial —sentencia de 25 de octubre de 2017—, la falta de entrega de la información solicitada impidió la gestión y fiscalización tributaria, llegando incluso a imposibilitarla, lo cual fue producto, tal como lo señaló la primera instancia, de la falta de colaboración por parte del contribuyente para el ejercicio de la indicada función —función fiscalizadora—.

II.5. La conclusión

47. La Sala, acorde con los razonamientos expuestos anteriormente, considera acertados los planteamientos expuestos por la primera instancia y a través de los cuales consideró: (i) que no había operado el fenómeno de la prescripción de la facultad sancionatoria de la administración tributaria, y que (ii) fue acertado el monto de la sanción impuesta en las resoluciones n.º 142382009000084 de 20 de noviembre de 2010 y 900085 de 30 de mayo de 2011, proferidas por la DIAN; por ende, estima que la sentencia de 28 de noviembre de 2014 debe confirmarse.

ameritaba una sanción liquidada a la tarifa máxima que prevé el literal a) del artículo 651 del ET., independientemente de los eventuales errores que tuviere parte de ella, lo que dentro del presente proceso no se constató, pues si estos existían debían ventilarse en actuación administrativa independiente, por hecho sancionable distinto (el de suministro erróneo de la información) como bien lo indicó el a quo y lo ordena el parágrafo 3º del artículo 3º de la Resolución N° 11774 del 7 de diciembre de 2005, según se lee>>. (Se subraya).

5.2.10.- De otro lado, / [S]obre la aplicación de la Resolución 11774 de 2005 acá demandada, la Sala señaló³³: “Ahora bien, para calcular la sanción, la DIAN acudió a las tarifas previstas en la Resolución 11774 de 2005, que son las mismas del artículo 651 del E.T.³³ No obstante, es menester advertir que la citada resolución previó una tarifa fija del 5%, en contradicción con lo previsto en el artículo 651 del E.T. que estipula la posibilidad de aplicar una tarifa graduable, pues, expresamente, dispuso que la tarifa podría llegar hasta un máximo del 5%. Por tanto, se considera pertinente inaplicar al caso, por excepción de ilegalidad, el artículo 1 de la Resolución 11774 citada, en cuanto a la tarifa se refiere”.

Las sentencias proferidas por la Sala respecto de la aplicación del artículo 651 del Estatuto Tributario y la Resolución 11774 de 2005, han concluido que la primera disposición establece un margen de aplicación que va del 0.1 % al 5% debido a que la preposición “hasta” establece un límite de graduación, contrario a lo previsto por la resolución demandada que previó una tarifa fija del 5%.

5.2.11.- Nótese que el artículo 651 del Estatuto Tributario incluye la palabra “hasta”, entendida esta por la Real Academia de la Lengua Española como (i) un término o límite, y en el Diccionario Panhispánico de dudas como (ii) una Preposición que se usa para expresar el término límite en relación con el tiempo, el espacio o la cantidad.

5.2.12.- Lo anterior lleva a concluir que se excede el Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, al establecer en el artículo 1º de la Resolución 11774 de 7 de diciembre de 2005 porcentajes fijos para sancionar a los contribuyentes cuando el i) literal a) no suministran la información (5%), ii) literal b) la suministran en forma extemporánea (5%), iii) literal c) se presenta sin el cumplimiento de características técnicas (4%), y iv) literal d) cuando la información presente errores de contenido (3%).

Como lo precisó esta Sala en la sentencia que se reitera, el inciso primero del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario vigente para la fecha de expedición de la resolución demandada, establece un margen de aplicación que va del 0.1 % al 5%, porque la preposición “hasta” establece un límite de graduación y no un porcentaje fijo como lo determinan los artículos demandados.

Lo pretendido por el Director General en el artículo 1º de la Resolución 11774 de 2005 excede sus facultades legales, va en contravía de lo establecido en el artículo 651 del Estatuto Tributario y es contrario a la interpretación de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado [...].»



Radicación: 52001 23 31 000 2011 00659 01
Demandante: JOSÉ ALBERTO JURADO CALVACHE
Demandado: DIAN

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

FALLA:

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia de 28 de noviembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño, la Sala de Decisión del Sistema Escritural en Descongestión, de acuerdo con los razonamientos expuestos en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Ejecutoriada esta providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Se deja constancia que la anterior providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en la sesión de la fecha.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE,

ROBERTO AUGUSTO SERRATO VALDÉS
Presidente
Consejero de Estado

OSWALDO GIRALDO LÓPEZ
Consejero de Estado

NUBIA MARGOTH PEÑA GARZÓN
Consejera de Estado

HERNÁNDO SÁNCHEZ SÁNCHEZ
Consejero de Estado

[P4]

CONSTANCIA: La presente sentencia fue firmada electrónicamente por los integrantes de la Sección Primera en la sede electrónica para la gestión judicial SAMAI. En consecuencia, se garantiza la autenticidad, integridad, conservación y posterior consulta, de conformidad con la ley.