



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

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D.C. diez (10) de diciembre de dos mil quince (2015).

Radicación: 0500122333000201300462 01
Número interno: 20789
Demandante: CONSULTORÍAS Y CONSTRUCCIONES ACTUAL S.A.S
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN
Asunto: Sanción por no enviar información.

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 13 de noviembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que negó las súplicas de la demanda.

El fallo del Tribunal, dispuso:

“PRIMERO. NIEGUENSE (sic) las súplicas de la demanda.

SEGUNDO. Se condena en costas a la parte demandante sociedad CONSULTORÍAS Y CONSTRUCCIONES S.A.S y a favor de la



demandada Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, las que serán liquidadas por la Secretaría de esta Corporación, y se fija como agencias en derecho la suma de quince millones setecientos treinta mil quinientos pesos (\$15.730.500).

TERCERO. Ejecutoriada la sentencia, se dará cumplimiento a lo dispuesto por el inciso final del artículo 192 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo contencioso Administrativo.

(...)".

ANTECEDENTES

El contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2006, registrando un total de ingresos brutos de \$2.419.796.000.

El 19 de agosto de 2010, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín profirió el Auto de Apertura 112382010003550, por el programa *"Incumplimiento Obligación de informar"*.

La mencionada dependencia expidió el Pliego de Cargos 112382011000151 del 15 de marzo de 2011, mediante el cual propuso imponer al contribuyente la sanción por no enviar información, por la suma de \$376.980.000.



El 24 de octubre de 2011, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional señalada expidió la Resolución Sanción 112412011001130, que confirmó la sanción propuesta.

Contra este acto se interpuso el recurso de reconsideración, resuelto por la Resolución 900.133 del 28 de noviembre de 2012, que modificó el valor de la sanción a la suma de \$314.610.000, porque para el año 2007, el tope máximo de 15.000 UVT correspondía a la suma referida.

LA DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, el demandante solicitó:

“PRIMERA. Declarar que son nulas, de nulidad absoluta, las siguientes resoluciones administrativas:

a.) *La RESOLUCION NUMERO 112412011001130 del 24 de octubre de 2011 expedida por la Dependencia Gestión de Liquidación, a cargo del funcionario Germán de Jesús Cruz Serna, por medio de la cual se impone una sanción, por valor de TRESCIENTOS SETENTA Y SEIS MILLONES NOVECIENTOS OCHENTA MIL PESOS (\$376.980.000), a la demandante, contemplada en el artículo 651 del Estatuto Tributario, y se vincula como responsable subsidiario al señor José Raúl Muñoz Hicapié.*

b.) *La RESOLUCIÓN NÚMERO 900.133 del 28 de noviembre de 2012 “ Por la cual se decide un recurso de reconsideración” expedida*

por parte de la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, doctora Luz Dary Celis Vargas. Resolución que confirma parcialmente la resolución impugnada, disminuyendo la sanción a la suma de TRESCIENTOS CATORCE MILLONES SEISCIENTOS DIEZ MIL PESOS (\$314.610.000).

- c.) Declarar que son nulas, todas las demás resoluciones dictadas o actuaciones realizadas, dentro de los trámites administrativos, que dieron origen a las resoluciones antes indicadas., acoger las siguientes o similares peticiones y condenas:*

SEGUNDA. *Para restablecer el derecho vulnerado a la sociedad CONSULTORIAS Y CONSTRUCCIONES ACTUAL S.A.S. y al co-demandante persona natural, con la expedición de las resoluciones cuya nulidad se demanda, solicitamos respetuosamente, acoger las siguientes o similares peticiones y condenas:*

- a.)** *Ordenar, como petición principal del restablecimiento del derecho, la nulidad, por objeto ilícito, **en la medida en que quebrantan el ordenamiento jurídico objetivo**, a nivel constitucional y legal conforme se desarrolla en el respectivo acápite de la demanda, de todas las resoluciones demandadas, al igual que todas las derivadas de ellas, las cuales de por sí, conllevan la suspensión inmediata del cobro coactivo de la sanción tributaria cuestionada, tanto en contra de la sociedad como de la persona natural, como deudor subsidiario.*
- b.)** *Ordenar la terminación o iniciación de todo proceso de jurisdicción coactiva tendiente a ejecutar la multa tributaria contenida en las resoluciones impugnadas, bien en el patrimonio de la persona jurídica como en el de la persona natural.”*

Invocó como disposiciones violadas los artículos 4º, 13, 29, 34, 83 y 95 numeral 9 de la Constitución Política; 637, 638 y 651 del Estatuto Tributario.



Concepto de la violación

Señaló que las sanciones violan el debido proceso constitucional porque castigan y sancionan en forma objetiva al contribuyente. Adujo que las resoluciones no hicieron referencia al actuar subjetivo del contribuyente, para graduar la responsabilidad e imponer una sanción proporcional.

Aseguró que las resoluciones violan los principios de equidad, reciprocidad, justicia, proporcionalidad e igualdad al imponer la máxima sanción sin tener en cuenta el “hasta” que permite graduar la sanción. No acepta que la sanción sea del 5%.

Manifestó que si no hubo daño o perjuicio, la sanción es ilegítima e insoportable para el contribuyente.

Explicó que la facultad sancionatoria de la Administración prescribió, porque la declaración de renta se presentó de manera oportuna el 24 de abril de 2008 y el plazo máximo para dictar el pliego de cargos venció el 24 de abril de 2010.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.



Señaló que, según el artículo 638 del Estatuto Tributario, el término de dos años que tiene la Administración para notificar el pliego de cargos se cuenta a partir de la presentación de la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio del año en que ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas.

Aseguró que no puede entenderse que se refiera al año gravable por el cual se solicitó la información, sino el año en el cual se incumplió con la obligación, año calendario y no gravable.

Explicó que el demandante debió entregar la información en medios magnéticos correspondiente al año 2007, el 17 de abril de 2008 y que la declaración de renta de ese año se presentó el 15 de abril de 2009, por lo que el término de dos años para proferir el pliego de cargos venció el 15 de abril de 2011, con lo cual, resulta oportuno el pliego de cargos proferido el 15 de marzo de 2011 notificado el 12 de abril del mismo año, dentro del término establecido en el artículo 638 del Estatuto Tributario.

Relató que el demandante, al registrar en la declaración de renta del año 2006 ingresos superiores a los establecidos en la Resolución 12690 de 2007, estaba obligado a presentar la información en medios magnéticos por el año 2007 y como no lo hizo, le fue impuesta la sanción prevista en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario.

Anotó que la Administración impuso sanción por el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario aplicando el 5% de las sumas sobre las cuales no



presentó información y el 0.5% del patrimonio bruto del año anterior de la declaración de renta y complementarios por no presentar en tiempo la información requerida.

Señaló que al contar con las sumas ciertas respecto de las cuales el contribuyente no suministró la información, la norma aplicable para tasar la sanción es el primer inciso del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, “hasta el cinco por ciento (5%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró información”, en este caso sobre \$7.865.892.000 para una sanción de \$393.294.600.

Manifestó que legalmente es procedente acudir a la información proveniente de las declaraciones tributarias de la vigencia fiscal que se solicita, en este caso la obtenida de las declaraciones de renta, ventas y retención en la fuente del año 2007.

Consideró que la Administración conocía los valores base para tasar la sanción, por lo tanto tenía que aplicar, solamente, el porcentaje del 5%, lo que excluye la aplicación del 0.5%.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia negó las suplicas de la demanda.

Manifestó que de conformidad con lo establecido en la Resolución 12690 de 2007 la sociedad se encontraba obligada a suministrar la información



contenida en los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) de artículo 631 del Estatuto Tributario el 26 de marzo de 2008.

Afirmó que de acuerdo con la normativa y jurisprudencia, acierta la Administración cuando indica que se tomó el día 15 de abril de 2009 para empezar a contabilizar el término de dos (2) años para proferir el pliego de cargos pues fue el periodo durante el cual ocurrió la irregularidad. La declaración de renta del año gravable 2008 se presentó el 15 de abril de 2009 y desde esta fecha se cuenta el término hasta el 15 de abril de 2011, como lo establece el artículo 638 del Estatuto Tributario.

Aseguró que la resolución sanción se notificó dentro del término de seis meses establecido para ello. Concluyó que la facultad sancionatoria no estaba prescrita.

Respecto del monto de la sanción impuesta, a la proporcionalidad y gradualidad de la sanción, señaló que no puede aplicarse el inciso segundo del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario.

Sobre la reducción de la sanción, manifestó que la demandante no impetró trámite alguno para que se aplicara el literal b) del artículo 651 del Estatuto Tributario, que contempla la reducción al 10% o 20%.

En relación con la aplicación del 5% y la discusión sobre la expresión “hasta” del artículo 651 del Estatuto Tributario, dijo que la omisión en la entrega de la información no se subsanó en ninguna instancia. La Administración no



contaba con documentos probatorios que le permitieran examinar las fuentes de los ingresos declarados y/o poner en duda su valor, por lo que tal circunstancia valida por sí sola el análisis de la tasación de la sanción impuesta.

Condenó en costas a la demandante.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante apeló la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia.

Insistió en alegar la prescripción de la facultad sancionadora. Señaló que la obligación de presentar la información correspondía a la vigencia fiscal 2007 y que la declaración de renta correspondiente a este año se presentó el 24 de marzo de 2008. Aseguró que los actos administrativos demandados se encuentran vinculados a una vigencia fiscal específica.

Señaló que el fallo confunde la graduación de las sanciones que dependen del comportamiento del contribuyente, con la dosificación correspondiente a la falta o infracción tributaria. Adujo que la graduación de la sanción no tiene nada que ver con los estímulos legales en materia de disminución, si con la gravedad o levedad de la falta y, por eso, se establece una escala que va de cero a 5%.



Consideró que el fallo apelado no se pronuncia sobre otros motivos de nulidad expresados en la demanda como es el carácter expropiatorio de la sanción.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante no presentó alegatos de conclusión.

La demandada reiteró lo expuesto en la anterior instancia.

El Ministerio Público conceptuó que la actuación fue oportuna, bien tasada y no es de carácter expropiatorio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De conformidad con el numeral 4 del artículo 247 de la Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 623 de la Ley 1564 de 2012, la Consejera Ponente, mediante auto del 17 de marzo de 2014¹, prescindió de la audiencia de alegaciones por considerarla innecesaria y ordenó correr traslado a las partes durante diez (10) días para presentar los alegatos de conclusión. Una vez finalizada dicha etapa procesal, la Sala procede a dictar sentencia.

¹ Folio 293 del cuaderno principal.



En los términos del recurso de apelación, la Sala provee sobre la legalidad de los actos administrativos demandados, mediante los cuales se impuso al demandante la sanción por no enviar información en medios magnéticos.

Marco general

El artículo 651 del Estatuto Tributario estableció tres supuestos de imposición de la sanción por no informar: i) que las personas y entidades obligadas a suministrar información no lo hagan dentro del término establecido; ii) que el contenido de la información presente errores y; iii) que no corresponda a lo solicitado. Además, señaló las condiciones de imposición de la sanción así:

“Art.651. Sanción por no enviar información. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello 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.

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

anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio.

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

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

La sanción a que se refiere el presente artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), si la omisión es subsanada antes 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.

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el literal b). Una vez notificada la liquidación sólo serán aceptados los factores citados en el literal b), que sean probados plenamente". (Se subraya)

Para el caso de la obligación de remitir información en medios magnéticos, el artículo 631 del Estatuto Tributario² facultó al Director General de

² "Art. 631. Para estudios y cruces de información. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 684 y demás normas que regulan las facultades de la administración de impuestos, el director general de impuestos nacionales podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes,



Impuestos y Aduanas Nacionales para solicitar a determinadas personas, tanto naturales como jurídicas, y demás entidades, las informaciones que le permitan a la Administración adelantar el debido control de los tributos, mediante estudios y cruces de información, sin perjuicio de las facultades de fiscalización establecidas en el artículo 684 *ejusdem*³.

En el mismo sentido, el artículo 23 de Ley 863 de 2003, que adicionó el artículo 631-2 del Estatuto Tributario, señaló que el Director General de la DIAN, mediante resolución, determinará los valores, datos, plazos y obligados a suministrar la información exigida, entre otros, por el artículo 631 del Estatuto Tributario.

Tal facultad se concretó con la expedición de la Resolución 12690 del 29 de octubre de 2007⁴, mediante la cual se establecieron los obligados al

una o varias de las siguientes informaciones, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos (...)" (Se subraya).

³ "Art. 684. Facultades de fiscalización e investigación: La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá: a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario. b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados. c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios. d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados. e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad. f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación".

⁴ "Por la cual se establece para el año gravable 2007, el grupo de personas naturales, personas jurídicas y asimiladas, y demás entidades, que deben suministrar la información a que se refieren los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario y el Decreto 1738 de 1998



suministro de la información relacionada en los literales a), b), c), d), e), f), h), i), y k) del artículo 631 antes mencionado.

El literal a) del artículo 1º de la citada resolución señaló que dentro de los obligados a presentar información por el año 2007 estaban las personas naturales que debían “...*presentar declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio, cuando sus ingresos brutos del año gravable 2006, sean superiores a mil quinientos millones de pesos (\$1.500.000.000)*”. (Se subraya).

Así mismo, el literal a) del artículo 2º de la citada Resolución 12690 de 2007 señaló que las personas naturales que durante el año gravable 2006 reportaron ingresos superiores a los indicados en el párrafo anterior, estaban obligadas a suministrar la información de que tratan los “...*literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario*”. La información señalada, es la siguiente:

“b. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades a quienes se les practicó retención en la fuente, con indicación del concepto, valor del pago o abono sujeto a retención, y valor retenido.

c. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que les hubieren practicado retención en la fuente, concepto y valor de la retención y ciudad donde les fue practicada.

a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; se señala el contenido y características técnicas para la presentación y se fijan los plazos para la entrega”.

d. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de los pagos que dan derecho a descuentos tributarios, con indicación del concepto y valor acumulado por beneficiario.

e. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de pagos o abonos, que constituyan costo, deducción o den derecho a impuesto descontable, incluida la compra de activos fijos o movibles, en los casos en los cuales el valor acumulado del pago o abono en el respectivo año gravable sea superior diecinueve millones cien mil pesos (\$19.100.000); con indicación del concepto, retención en la fuente practicada e impuesto descontable.

f. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos, en los casos en los cuales el valor acumulado del ingreso en el respectivo año gravable sea superior a cuarenta y siete millones setecientos mil pesos (\$47.700.000) con indicación del concepto e impuesto sobre las ventas liquidado cuando fuere el caso.

g. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos para terceros y de los terceros a cuyo nombre se recibieron los ingresos, con indicación de la cuantía de los mismos.

h. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los acreedores por pasivos de cualquier índole, con indicación de su valor.

i. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los deudores por concepto de créditos activos, con indicación del valor del crédito. (...)

k. La discriminación total o parcial de las partidas consignadas en los formularios de las declaraciones tributarias.”

Finalmente, el artículo 18 de la Resolución 12690 de 2007 señaló los plazos para el cumplimiento del deber formal de suministrar información en medios magnéticos, según el número de identificación tributaria del obligado, así:

“Art. 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 17 de 2008

86 a 90 (...)”.

Caso particular

La Sala observa que el demandante, en la declaración de renta del año gravable 2006, registró un total de ingresos brutos de \$2.419.796.000, monto que al superar el tope fijado en la Resolución 12690 de 2007, lo obligaba a suministrar la información correspondiente al año gravable 2007, a que se refieren los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario.

De conformidad con lo establecido en el artículo 18 de la mencionada resolución, el plazo para que el demandante entregara la información venció el 17 de abril de 2008, teniendo en cuenta que el NIT termina en 88; no obstante, no cumplió con ese deber legal.

En consecuencia, el actor está incurso en uno de los supuestos establecidos por el artículo 651 del Estatuto Tributario, cual es no suministrar información dentro del plazo establecido para ello, circunstancia sobre la cual no presentó objeción alguna y que está debidamente acreditada en el expediente.

Prescripción de la potestad sancionatoria

El demandante alegó que el término de prescripción a que se refiere el artículo 638 del Estatuto Tributario está vinculado a una vigencia específica y se cuenta desde la presentación de la declaración de renta del período del cual se solicita la información, y no desde la presentación de la declaración del período en que ocurrió la irregularidad sancionable.

Los artículos 637⁵ y 638⁶ del Estatuto Tributario prevén que, en materia fiscal, las sanciones pueden ser impuestas en el acto de determinación del tributo o mediante resolución independiente.

En el primer caso, el término de imposición está sujeto a la oportunidad para practicar la liquidación oficial de revisión, mientras que en las sanciones impuestas mediante resolución independiente, el pliego de cargos debe notificarse dentro los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la

⁵ “Art. 637.- Actos en los cuales se pueden imponer sanciones. Las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales”.

⁶ “Art. 638. Prescripción de la facultad para imponer sanciones. 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.

declaración de renta o de ingresos y patrimonio del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable, o cesó dicha irregularidad para el caso de las infracciones continuadas.

Sobre el momento en que se configura la irregularidad sancionable, la Sala precisó⁷:

“El plazo entendido como la época que se fija para el cumplimiento de la obligación, en otras palabras, es el término cierto señalado para ejecutar determinada acción, por lo que, mientras no llegue el día señalado no expira el plazo y, por ende, no se entenderá la obligación incumplida, por el contrario, si el plazo o término vence sin que el obligado ejecute la acción correspondiente y no lo hace en ningún tiempo, se entenderá que la obligación no fue cumplida.

Entonces, el plazo que se fije, sea en acto general o de contenido particular, es el parámetro para determinar la ocurrencia de este hecho sancionable, pues mientras no llegue la fecha límite fijada para suministrar la información requerida no se configurará la conducta irregular sancionable, que se concreta en “no suministrar la información requerida en el plazo fijado para ello”, por esta razón, se entiende que se trata de una infracción instantánea.

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 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”. (Se subraya).

⁷ Sentencia 20161 del 10 de julio de 2014, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.



En esa medida, como la irregularidad sancionable se concretó el 17 de abril de 2008, los dos años que tenía la Administración para imponer la sanción deben empezar a contar desde la presentación de la declaración de renta del año gravable 2008, lo que ocurrió el 15 de abril de 2009.

En consecuencia, la Administración podía expedir y notificar el pliego de cargos hasta el 15 de abril de 2011 y, como consta en el expediente, ese acto se notificó por correo el 12 de abril de 2011⁸, es decir, oportunamente.

Determinación de la sanción

La DIAN alegó que la conducta omisiva sí causa daño a la Administración y que se debe mantener la sanción impuesta, en la que pese al daño ocasionado por la actora se tuvieron en cuenta criterios para disminuir la sanción con el fin de no hacer más gravosa la situación de la sancionada.

El demandante, por su parte, afirmó que no se ponderó la infracción para dosificar la pena o la sanción. Que se limitó sin argumentar la gravedad de la infracción, el comportamiento doloso o el perjuicio a imponer la mayor sanción, es decir, el tope del 5%, que a todas luces es ilegal.

En el pliego de cargos⁹, la Administración propuso la sanción por no suministrar la información de que tratan los literales b), c), d), e), f), h), i) y k)

⁸ Publicado en el diario la República visible en el folio 59 del c.2, el pliego de cargos se notificó en esa fecha al contribuyente.

⁹ Folios 59 a 66 del c.2.

del artículo 631 del Estatuto Tributario y la tasó en la suma de \$393.294.600, que corresponde al 5% de los siguientes conceptos:

FORMATO N°	NOMBRE DEL FORMATO	VALOR
1002	Información de retenciones en la fuente practicadas	\$34.416.000
1003	Información de retenciones en la fuente que le practicaron	\$59.288.000
1005	Información del impuesto sobre las ventas descontable	\$2.584.000
1006	Información del impuesto sobre las ventas generado	\$11.641.000
1007	Información de los ingresos recibidos en el año	\$5.177.419.000
1008	Información de los ingresos recibidos en el año	\$1.074.718.000
1009	Información del saldo de los pasivos a 31 de diciembre de 2007	\$1.505.826.000
TOTAL SUMAS DEJADAS DE INFORMAR		\$7.865.892.000
PORCENTAJE DE LA SANCIÓN		5%
SANCIÓN RESULTANTE		\$393.294.600
SANCIÓN MÁXIMA (15.000 UVT)		\$376.980.000

La Administración, para determinar la sanción, tomó las cifras consignadas por los terceros en sus informaciones, sobre retenciones en la fuente practicadas, retenciones en la fuente que le practicaron, descontables, información sobre el impuesto a las ventas, ingresos, acreedores, deudores y la declaración de renta del año 2007¹⁰, porque esos son los conceptos a los que se refieren los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del E.T.

¹⁰ Folio 68 del c.2.



El pliego también propuso la sanción del inciso segundo del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta los ingresos netos declarados para el año 2007:

CONCEPTO	BASE Y TARIFA	VALOR
INGRESOS NETOS AÑO 2007	\$5.177.419.000 X 0.5%	\$25.887.095

De acuerdo con lo anterior, la entidad calculó la sanción en \$419.181.695, sin embargo se propuso una sanción de \$376.980.000 que correspondía a la sanción máxima de 15.000 UVT establecida en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario.

Al resolver el recurso de reconsideración, la administración concluyó que solo era procedente aplicar el 5% porque conocía los valores para imponer la sanción, razón por la cual excluyó el 0.5% que se había propuesto en el pliego de cargos sobre la base de \$5.177.419.000 que correspondía al total de los ingresos netos registrados en la declaración de renta del año gravable 2007. La sanción se modificó, disminuyéndola de \$376.980.000 a \$314.610.000, en razón a la aplicación del concepto 027432 de 24 de marzo de 2000, según el cual “Para aplicar la sanción pecuniaria “por no enviar información” ha de tomarse como año de referencia y base, el mismo sobre el cual versa la información solicitada, salvo lo previsto expresamente en la misma norma”.

En atención a la naturaleza de la información requerida que, como se dijo, corresponde a la señalada en los citados literales del artículo 631 del



Estatuto Tributario, la Sala ha establecido que se trata de información cuantificable, por lo que la sanción del artículo 651 del Estatuto Tributario no puede imponerse en el 0.5% de los ingresos netos, sino en el 5% “...de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida”.

Al respecto, señaló¹¹:

“Como se expuso en aparte precedente, mediante la Resolución N° 12690 del 29 de octubre de 2007, la DIAN dispuso, entre otras obligaciones, que las personas naturales obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando los ingresos brutos del año gravable 2006 fueran superiores a mil quinientos millones de pesos (\$1.500.000.000), estaban obligadas a suministrar la información de que tratan los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario, circunstancia en la que se encontraba el demandante según da cuenta la declaración de renta del año 2006 que obra en el folio 93.

En ese sentido, el señor Ruiz estaba en la obligación de suministrar, en medios magnéticos, esta información correspondiente al año 2007 (...)

7.4.- De la relación hecha, para la Sección es claro que la información solicitada por la DIAN era susceptible de ser cuantificada, en tanto se refiere a las retenciones en la fuente realizadas y que le practicaron al contribuyente, respecto de los pagos que dan derecho a descuentos tributarios, a los pagos o abonos que constituyen costo, deducción o dan derecho a impuesto descontable, a los ingresos percibidos, a los pasivos de cualquier índole, a los créditos activos, al patrimonio bruto, a los inventarios, a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, a las rentas exentas, y a los costos y deducciones solicitadas en la declaración de renta.

¹¹ Sentencia 20446 del 9 de octubre de 2014, Consejero Ponente Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

7.5.- Bajo dicho supuesto fue que la Administración Tributaria, con fundamento en la información suministrada por el contribuyente en sus diferentes declaraciones, la que se presume veraz de conformidad con el artículo 746 del Estatuto Tributario, estableció una base, monto o valor de la información dejada de suministrar, de la siguiente manera: (...)

7.6.- Dada la naturaleza de la información solicitada y la posibilidad de cuantificarla, no es posible imponerle al contribuyente la sanción por no suministrar información sobre la base de sus ingresos netos o su patrimonio bruto, como se solicita en la demanda y en el recurso de apelación, pues dicho supuesto no fue previsto por el legislador. Por tal razón, tal como lo hizo la Administración Tributaria, era menester cuantificar la base sobre la que debería imponerse la sanción en atención a la información suministrada por el contribuyente en las respectivas declaraciones de IVA y renta". (Se subraya).

Por lo tanto, es claro que la Administración podía establecer el valor de la información exigida con base en los valores reportados en la información recibida y en la declaración tributaria del obligado y, por tanto, estaba facultada para imponer la sanción en un porcentaje de hasta el 5% de su valor.

Consecuente con lo anterior, el demandante no controvertió estar incurso en el supuesto sancionatorio dispuesto en el artículo 651 del Estatuto Tributario, ni tampoco demostró que las sumas sobre las cuales se debía determinar la sanción fueran diferentes a las utilizadas por la Administración en los actos administrativos demandados, a pesar de que sobre él recaía la carga de la prueba, en los términos del artículo 167 de la Ley 1564 de 2012¹².

¹² *"Art. 167 Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.*

Por tal motivo no es procedente aplicar una sanción diferente al tope máximo previsto en la norma, en razón a que el contribuyente omitió entregar la información en medios magnéticos, lo que le impidió a la Administración practicar los estudios y cruces de información necesarios para el control de los tributos, sin que el demandante adelantara actividad alguna para subsanar su incumplimiento, lo que impide la graduación de la sanción.

Además, el actor no demostró las razones por las que estima que la sanción es expropiatoria, más aún si se tiene en cuenta que ésta obedeció al incumplimiento de una obligación que la ley impone a los contribuyentes, es decir, tiene un fundamento legal, y la Administración la impuso teniendo en cuenta los parámetros determinados para tasarla.

De otra parte, el contribuyente no subsanó la conducta sancionable, lo que, con el cumplimiento de los demás requisitos legales le hubiera permitido acceder a los beneficios de reducción de la misma, como lo establece el artículo 651 del E.T., que dispone:

No obstante, según las particularidades del caso, el juez podrá, de oficio o a petición de parte, distribuir, la carga al decretar las pruebas, durante su práctica o en cualquier momento del proceso antes de fallar, exigiendo probar determinado hecho a la parte que se encuentre en una situación más favorable para aportar las evidencias o esclarecer los hechos controvertidos. La parte se considerará en mejor posición para probar en virtud de su cercanía con el material probatorio, por tener en su poder el objeto de prueba, por circunstancias técnicas especiales, por haber intervenido directamente en los hechos que dieron lugar al litigio, o por estado de indefensión o de incapacidad en la cual se encuentre la contraparte, entre otras circunstancias similares.

Cuando el juez adopte esta decisión, que será susceptible de recurso, otorgará a la parte correspondiente el término necesario para aportar o solicitar la respectiva prueba, la cual se someterá a las reglas de contradicción previstas en este código.

Los hechos notorios y las afirmaciones o negaciones indefinidas no requieren prueba". (Se subraya).

“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.”

En consecuencia, la Sala confirmará la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que negó las súplicas de la demanda.

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

CONFIRMASE la sentencia del 13 de noviembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

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



MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ