

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

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., seis (6) de diciembre de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 05001-23-33-000-2013-01688-01 (22272)
Asunto: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: CONSULTORÍAS Y CONSTRUCCIONES ACTUAL S.A.S. Y OTRO
Demandado: U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN.
Temas : Sanción por no enviar información año gravable 2008

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la sociedad Consultorías y Construcciones Actual S.A.S. y el señor Jorge Raúl Muñoz contra la sentencia del 13 de agosto de 2015, proferida por la Sala Primera de Oralidad del Tribunal Administrativo de Antioquia, que resolvió:

"PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda promovida por la sociedad CONSULTORÍAS Y CONSTRUCCIONES ACTUAL S.A.S. y el señor JORGE RAÚL MUÑOZ HINCAPIÉ en contra de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, con motivo de la sanción por no enviar información impuesta en los actos administrativos con motivo de la sanción por no enviar información impuesta en los actos administrativos Resolución Sanción Nro. 112412000402 del 8 de junio de 2012 y Resolución –recurso de reconsideración – Nro. 900.085 del 22 de mayo de 2013 expedidas por la DIAN.

SEGUNDO: Condenar en costas a la parte demandante. Líquidense por Secretaria. Se fijan las agencias en derecho, en primera instancia, en TRES MILLONES DE PESOS (\$3.000.000).

(...)"¹

¹ Folio 174 (revés)

ANTECEDENTES

La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, mediante auto de apertura 112382011003111 del 12 de octubre de 2011, ordenó iniciar investigación al contribuyente Constructora Actual Ltda.² por incumplimiento en la obligación de informar exógena para el año gravable 2008.

El 31 de octubre de 2011, se expidió el pliego de cargos, 112382011000672³, notificado el 7 de diciembre de 2011, por medio del cual se propuso imponer sanción por no enviar la información de que tratan los literales a), b), c), d), e), f), h), j) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario por \$271.671.000 de conformidad con el artículo 651 del Estatuto Tributario.

La División de Gestión de Fiscalización mediante el Oficio 1-11-238-1625 del 16 de diciembre de 2011⁴, comunicó el pliego de cargos al señor Jorge Raúl Muñoz Hincapié, en calidad de deudor subsidiario.

Prevía respuesta al pliego de cargos, mediante Resolución Sanción 112412012000402⁵ del 8 de junio de 2012, la DIAN impuso a la contribuyente Constructora Actual Ltda. la sanción prevista en el pliego de cargos.

Contra la anterior decisión se interpuso recurso de reconsideración y, la DIAN, en Resolución 900.085 del 22 de mayo de 2013⁶, la confirmó.

DEMANDA

La sociedad Consultorías y Construcciones Actual S.A.S., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del C.P.A.C.A., formuló las siguientes pretensiones:

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

a.) La **RESOLUCIÓN NÚMERO 112412000402 del 8 de junio de 2012**, notificada el 13 de junio de 2012, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, por medio de la cual se impone una sanción a la contribuyente **CONSTRUCTORA ACTUAL LTDA**, por no presentar información exógena por el año 2008, por valor de **DOSCIENTOS SETENTA Y UN MILLONES SEISCIENTOS SETENTA Y UN MIL PESOS (\$271.671.000)**, contemplada en el artículo 651 del Estatuto Tributario, y se vincula

² Ahora Consultorías y Construcciones Actual S.A.S.

³ Folio 45

⁴ Folio 43

⁵ Folios 37 al 41

⁶ Folios 58 al 69

como responsable subsidiario al señor José Raúl Muñoz Hincapié.

b.) La **RESOLUCIÓN NÚMERO 900.085 de mayo 22 de 2013**, «Por la cual se resuelve un recurso de reconsideración», expediente por parte de la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, doctora Luz Dary Celis Vargas. Resolución que confirma íntegramente la resolución impugnada **112412000402 del 8 de junio de 2012**.

c.) **Tolas las demás** resoluciones dictadas, o actuaciones realizadas, dentro de los trámites administrativos, que dieron origen a las resoluciones antes indicadas.

SEGUNDA. Para restablecer el derecho vulnerado a la sociedad **CONSULTORÍAS 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 de 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 esta 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.

TERCERA. Resolver sobre costas.⁷

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 4, 13, 29, 34, 83, 95[9] de la Constitución Política.
- Artículos 637, 638, 651 del Estatuto Tributario.

El **concepto de la violación** se sintetiza así:

Todas las personas, los gobernantes, las autoridades públicas y funcionarios del Estado deben actuar conforme con los preceptos

⁷ Folios 1 y 2

constitucionales, por tratarse de normas de orden público que están fuera del alcance de la autonomía de la voluntad.

La Corte Constitucional, en el estudio de constitucionalidad del artículo 651 (parcial) del Estatuto Tributario, señaló que el ejercicio de la potestad sancionadora debe respetar los principios y garantías que rigen el debido proceso (artículo 29 de la Constitución Política). Además, el poder que se reconoce a la Administración para el cobro de tributos no es ilimitado y discrecional, sino que, por el contrario, se fundamenta en los principios de equidad y justicia.

Las sanciones impuestas por infracciones tributarias deben ser proporcionales y razonables, por cuanto no resulta lógico que los contribuyentes que generan más daño a la Administración sean sancionados con cifras menores.

Es obligación de la Administración demostrar que el presunto error del contribuyente lesiona sus intereses o los de un tercero. Situación que no se presentó en el caso concreto, pues, no se cumplió con la carga probatoria y no había lugar a imponer una sanción respecto de un daño que no existió.

Al resolver un caso similar, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en sentencia del 17 de julio de 2008, con ponencia del doctor Héctor J. Romero Díaz, declaró prescrita la facultad sancionatoria de la DIAN, pues, del estudio del artículo 638 del E.T. se desprende que cuando las sanciones se imponen en resolución independiente, el término de dos años de prescripción se cuenta a partir de la fecha en que se presentó la declaración de renta o de ingresos y patrimonio del período gravable que enmarcó la sanción.

En el caso *sub examine* la sociedad Consultorías y Construcciones actual S.A.S. presentó la declaración de renta y complementarios el 15 de abril de 2009, luego, el plazo máximo para que la DIAN presentara pliego de cargo venció el 15 de abril de 2011, entonces, al no hacerlo en el tiempo previsto por la normativa la facultad sancionatoria prescribió.

Por prescribir la facultad sancionatoria de la DIAN los actos administrativos demandados son nulos y debe accederse a la solicitud de restablecimiento de la parte demandante.

ACLARACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandante, en memorial radicado el 26 de noviembre de 2013, aclaró la demanda en cuanto a la pretensión segunda, así:

"SEGUNDA. Para restablecer el derecho vulnerado a la sociedad **CONSULTORÍAS 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, se exonere a tanto a la sociedad demandante, como a la persona natural, como deudor subsidiaria de cancelar la sanción impuesta a través de las resoluciones acusadas.*
- 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.”⁸*

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La apoderada de la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín se opuso a las pretensiones de la demanda⁹ y presentó los siguientes argumentos:

De conformidad con lo previsto en la ley y la jurisprudencia cuando el incumplimiento de la obligación de informar se encuentra a cargo del contribuyente que debe presentar declaración de renta y complementarios, el término de prescripción debe contabilizarse desde la fecha de vencimiento del plazo para declarar en el año gravable en que se incurrió en el hecho sancionable.

Al respecto, citó varias sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en las que se ha estudiado el contenido literal del artículo 638 del E.T. y se ha concluido que la Administración debe proferir pliego de cargos dentro de los 2 años siguientes a la presentación de la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, según el caso, del período en el que se presentó el incumplimiento.

En el caso en estudio, la sociedad demandante tenía plazo para presentar la información exógena hasta el 17 de abril de 2009 y la declaración de renta de ese año la presentó el 15 de abril de 2010, es decir, que el término para proferir el pliego de cargos venía el 15 de abril de 2012. Luego, el pliego que fue expedido el 31 de octubre de 2011, se profirió en tiempo.

Los actos administrativos demandados fueron proferidos por la DIAN con fundamento en el debido proceso y en ejercicio de su función de defensa de la legalidad, ajustada con la realidad fáctica y jurídica, por lo que no se trató de una actuación arbitraria y de autoritarismo como pretende hacerlo ver la parte demandante.

⁸ Folios 110 y 111

⁹ Folios 126 al 134

SENTENCIA APELADA

La Sala Primera de Oralidad del Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante sentencia del 13 de agosto del 2015¹⁰, resolvió: i) negar las pretensiones de la demanda; ii) condenar en costas a la parte demandante; y iii) fijar agencias en derecho por \$3.000.000. Las razones fueron las siguientes:

De conformidad con la declaración de renta y complementarios presentada por la sociedad demandante para el año gravable 2008, los ingresos brutos ascendieron a \$3.762.538.000, razón por la que era un sujeto obligado a suministrar la información de que tratan los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del E.T.

La DIAN profirió la Resolución 003847 de abril de 2008, por medio de la cual señaló como plazos para presentar la información exógena, de acuerdo con los últimos dígitos del NIT, los días 24, 25 y 26 de marzo de 2009, sin que la sociedad demandante presentara lo pertinente, razón por la que inició proceso sancionatorio.

El artículo 638 del E.T. y el análisis reiterado de la Sección Cuarta del Consejo de Estado permiten concluir que el término de dos años de prescripción de la facultad sancionatoria se deben contar desde la fecha en la que se presentó o debía presentarse la declaración de renta y complementario o de ingresos y patrimonio del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable.

En el caso *sub lite*, la declaración de renta y complementarios se radicó el 15 de abril de 2009, luego, el plazo máximo para dictar el pliego de cargos vencía el 15 de abril de 2012 y se emitió el 31 de octubre de 2011, es decir, que lo hizo en tiempo y, contrario a lo señalado por la parte demandante, la facultad sancionatoria de la DIAN no prescribió.

Se demostró que la sociedad actora como contribuyente estaba obligada a presentar información exógena a la DIAN por el año gravable 2008, pero no lo hizo dentro del plazo establecido por la normativa aplicable, razón suficiente para concluir que se configuró un daño directo y automático frente a las labores de fiscalización de la Administración Pública.

El artículo 651 del E.T. contempla como sanción por no presentar información la suma de 5% del valor cuantificable de lo que debía informar y respecto de la información no cuantificable el 0.5% del patrimonio bruto del contribuyente determinado en la última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio. Valores que fueron corroborados de acuerdo con los antecedentes administrativos y se encontraron ajustados y proporcionados.

¹⁰ Folios 161 al 175

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante presentó recurso de apelación¹¹ contra la anterior decisión con fundamento en los siguientes argumentos:

Por un lado, la información exógena solicitada a la contribuyente era la correspondiente al año gravable 2008, y, por otro, la declaración de renta de ese período la sociedad la presentó el 15 de abril de 2009, por lo que, a su juicio, el pliego de cargos debió expedirse antes del 15 de abril de 2011.

Insistió en que la facultad sancionatoria de la DIAN en el caso concreto prescribió y que, al existir varias posiciones jurisprudenciales respecto del tema, el Tribunal debió aplicar la más favorable al contribuyente.

Por último, manifestó: *"Sirvan de sustento, además, las apreciaciones jurídicas contenidas en la demanda."*

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **apoderada de la DIAN** reiteró en términos generales los argumentos de la contestación de la demanda.¹²

La **parte demandante** no presentó alegatos de conclusión.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala determinará si existió prescripción de la facultad sancionatoria de la DIAN, de acuerdo con el artículo 638 del Estatuto Tributario, sobre la alegada improcedencia de la sanción impuesta por la no demostración del daño ocasionado a la DIAN y si procede la gradualidad de la sanción.

Para resolver, la Sala precisa lo siguiente:

Prescripción de la facultad sancionatoria

La DIAN impuso la demandante la sanción del artículo 651 del Estatuto Tributario porque no suministró la información de que tratan los literales b), c), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario. Esta norma autoriza al Director General de la DIAN para requerir información a las personas, sean contribuyentes o no, con el fin de realizar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, sin perjuicio de las facultades de fiscalización e investigación otorgadas a esa entidad.

¹¹ Folios 183 y 184

¹² Folios 194 al 196

En virtud de dicha autorización, el Director General de la DIAN expidió la Resolución 3847 de 2008¹³, por la cual estableció, para el año gravable 2008, el grupo de obligados a suministrar la información a que se refieren los literales b), c), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario. Asimismo, fijó el contenido y características técnicas para la presentación de la información y los plazos para la entrega de esta.

Según el literal a) del artículo 1 de la mencionada resolución, estaban obligados a presentar dicha información exógena, las personas naturales, las 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 los ingresos brutos del año gravable 2008, hubieran superado ingresos brutos de \$1.100.000.0000

Tal como consta en el formulario 110¹⁴, por medio de la cual la demandante declaró renta y complementarios, para el año gravable 2008, los ingresos brutos de la sociedad fueron de \$3.762.538.000. Luego, estaba obligada a presentar información exógena en los términos de la Resolución 3847 de 2008.

Ahora, conforme con el artículo 18 de la referida resolución, el plazo para que la demandante presentara la información exógena del año gravable 2008, vencía el 26 de marzo de 2009, teniendo en cuenta los dos últimos dígitos de su NIT¹⁵. Obligación que no se cumplió dentro del plazo establecido.

En consecuencia, la Sala encuentra que la demandante incurrió en una de las infracciones sancionables del artículo 651 del Estatuto Tributario, pues la norma establece que las personas obligadas a suministrar información tributaria y aquellas a quienes la Administración les haya solicitado información o pruebas, pueden ser sancionadas si incurren en las siguientes conductas, que son distintas: i) cuando no suministran la información requerida en el plazo fijado para ello; ii) cuando presentan la información requerida pero el contenido tiene errores y iii) cuando entregan información distinta de la requerida.

En el caso *sub examine*, queda plenamente demostrado que la sociedad demandante no suministró la información exógena correspondiente al año gravable 2008, dentro del plazo que tenía para ello, es decir, hasta el 26 de marzo de 2009.

Ahora, la recurrente asegura que la facultad sancionatoria de la DIAN prescribió, por no haber expedido en tiempo el pliego de cargos correspondiente.

¹³ Modificada por las Resoluciones 07612 y 10404 de 2008

¹⁴ Folio 35

¹⁵ El NIT de la actora es 811011488-1

La Sala advierte que la prescripción de la facultad sancionatoria está prevista en el artículo 638 del Estatuto Tributario, en los siguientes términos:

"ARTÍCULO 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." (Subraya la Sala)

De acuerdo con la anterior disposición, cuando las sanciones son impuestas mediante resolución independiente, como en el presente caso, la DIAN previamente debe formular pliego de cargos, 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.

En sentencia del 21 de agosto de 2014¹⁶, la Sala reiteró su criterio en el sentido de que para iniciar el conteo del término de los dos años para notificar el pliego de cargos debe considerarse si la conducta sancionable está vinculada o no a un período fiscal determinado, así:

"3.3.- En ese orden de ideas, el a quo debe contabilizarse a partir de la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio del período gravable que corresponda al hecho sancionable, es decir:

a) Cuando la conducta sancionable no se vincula a un período fiscal específico, el término comienza a correr desde la presentación de la declaración del año en el que se incurrió en el hecho irregular sancionable, como sucede, por

¹⁶ C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, Exp. 20110.

ejemplo, por la omisión de suministrar información exógena en el plazo establecido.

*b) Cuando la conducta sancionable sí se vincula a un período fiscal específico, en tanto es producto, para citar un caso, de irregularidades en la contabilidad de un período determinado, el término comienza a correr desde la presentación de la declaración de la **vigencia fiscal investigada toda vez que de ella se deriva la conducta sancionable.***

3.4.- La finalidad del artículo 638 del Estatuto Tributario no es otra que otorgarle a la Administración tiempo suficiente para identificar, investigar, fiscalizar y sancionar las eventuales irregularidades u omisiones en el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables y de terceros.

La interpretación, que se reitera en esta sentencia, favorece la seguridad jurídica, principio que "apunta a la estabilidad de la persona dentro del ordenamiento, de forma tal que la certeza jurídica en las relaciones de derecho público o privado, prevalezca sobre cualquier expectativa, indefinición o indeterminación"¹⁷.

Así, en la referida sentencia se reiteró el criterio jurisprudencial fijado por la Sala de tiempo atrás, según el cual cuando se trata del incumplimiento del deber de suministrar información exógena, como en este caso, para contar el término de dos años que tiene la Administración para notificar el pliego de cargos, debe considerarse el año en el cual se incurrió en el hecho irregular sancionable y no la vigencia fiscal investigada¹⁸.

Igualmente, en sentencia de 7 de mayo de 2015, la Sala consideró lo siguiente¹⁹:

*"Así, cuando la conducta sancionable no se vincula a un período fiscal específico, el término comienza a correr desde la presentación de la declaración del **año en el que se incurrió en el hecho irregular sancionable.***

*Por el contrario, si la conducta sancionable se vincula a un período fiscal determinado, por ejemplo, en caso de irregularidades en la contabilidad, el término comienza a correr desde la presentación de la declaración de la **vigencia fiscal investigada, toda vez que de ella se deriva la conducta sancionable**".*

¹⁷ Corte Constitucional, Sentencia T-284 de 1994.

¹⁸ Sentencias de 11 agosto de 2000, C.P. Daniel Manrique Guzmán, Exp. 10156; de 17 de agosto de 2006, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, Exp. 14790; de 8 de noviembre de 2007, C.P. Ligia López Díaz, Exp. 15600; de 26 de noviembre de 2009, C.P. William Giraldo Giraldo, Exp. 17435 y de 10 de julio de 2014, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, Exp. 20161.

¹⁹ Exp. 20871, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

Por lo anterior, en relación con la sanción por no suministrar información exógena, situación que se analiza en el caso *sub examine*, el término de prescripción debe contarse a partir de la fecha en que el contribuyente presentó, o debía presentar, la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio del año en el que venció el plazo fijado para entregar la información solicitada.

En ese orden de ideas, la demandante incumplió el deber de suministrar información del año gravable 2008, pues, al 26 de marzo de 2009, fecha en la que debía informar, no lo hizo.

Lo anterior significa que el hecho irregular sancionable ocurrió durante el año gravable 2009, por lo que, conforme con lo expuesto anteriormente, el término de prescripción de la facultad sancionatoria debe contarse desde la fecha en la que la demandante presentó la declaración de renta del periodo en que se cometió la infracción (año 2009), esto es, desde el 15 de abril de 2010²⁰.

Entonces, la DIAN tenía hasta el 15 de abril de 2012 para notificar el pliego de cargos, el cual se expidió el 31 de octubre de 2011 y se notificó por correo certificado el 16 de noviembre siguiente²¹, así, queda plenamente demostrado que no se configuró la prescripción de la facultad sancionatoria, como lo alega la sociedad demandante.

Improcedencia de la sanción impuesta por la no demostración del daño ocasionado a la DIAN.

Según el apelante, no se demostró que el actor con la omisión en la presentación de la información causó un daño al Estado, en consecuencia, no procede la sanción impuesta. Observa la Sala que el fundamento legal que impone la obligación de presentar la información en medios magnéticos es el artículo 631 del E.T.²², según el cual, el Director de la DIAN puede solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, información con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos.

En concordancia con lo anterior, y para el año 2008, la Resolución 03847 de 30 de abril de 2008, expedida por el Director General de la DIAN, especificó la información, las condiciones y los plazos en los que debía ser presentada la información para los fines previstos en el artículo 631 del E.T.

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

ARTICULO 651. SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN. *Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria*

²⁰ La fecha de presentación de la declaración no se discute por las partes.

²¹ Folio 44 del expediente.

²² Modificado por el artículo 139 de la Ley 1607 de 2012.

así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:

a) Una multa hasta de cincuenta millones de pesos (\$50.000.000)²³, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

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

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

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

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

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

²³ Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006. El texto con los valores reajustados es el siguiente: Una multa hasta de 15.000 UVT.

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

Según ha precisado la Sala, los hechos que constituyen infracción son diferentes e independientes entre sí e implican acciones u omisiones de características distintas, pues, no es lo mismo no presentar la información, que presentarla tardíamente o con errores²⁴.

Cabe agregar que al estudiar la exequibilidad del artículo 651 del Estatuto Tributario, la Corte Constitucional²⁵ precisó que las sanciones que puede imponer la Administración, deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador.

En concordancia con lo anterior, la Sala ha sostenido²⁶ que en la sanción por no informar, el daño o perjuicio al fisco se configura en la medida en que las conductas que dan lugar a la infracción afectan la función de la DIAN, encaminada a efectuar los cruces de información necesarios para el control de los tributos.²⁷

Ahora bien, aunque la falta de entrega de información y la entrega tardía de la misma inciden en 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 cuando no se entregan o se entregan extemporáneamente²⁸.

Es así, porque mientras la falta de entrega afecta considerablemente la efectividad en la gestión y/o fiscalización tributaria, llegando incluso a imposibilitar el ejercicio de las mismas, la entrega tardía impacta la oportunidad en su ejercicio, de acuerdo con el tiempo de mora que transcurra, de manera que si este es mínimo, no alcanza a obstruir con carácter definitorio el ejercicio de la fiscalización pero sí, por el contrario,

²⁴ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ. Bogotá, D.C., 30 de agosto de 2007. Radicación: 08001-23-31-000-2000-01446-01. Número interno: 15542. Actor: CORPORACIÓN EDUCATIVA MAYOR DEL DESARROLLO SIMÓN BOLÍVAR. Demandado: DIAN. En igual sentido ver sentencia del 20 de noviembre de 2008. C.P.: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ. Referencia: 73001233100020000348701. Número Interno 15041. Demandante: CORPORACIÓN CLUB DEPORTES TOLIMA. Demandado: DIAN.

²⁵ Corte Constitucional, sentencia C-160 de 1998, M.P. Carmenza Isaza de Gómez

²⁶ Cfr. Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 17 de julio de 2014, Radicación: 54001-23-33-000-2012-00071-01 [20161], Consejera ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁷ Lo que permitiría aseverar que el tipo sancionatorio no es de resultado, sino de mera conducta, en la medida que la omisión en que incurre el responsable de la información exógena infringe o desconoce la razón de ser de la norma, que apunta precisamente a un eficaz y eficiente ejercicio de la potestad de fiscalización tributaria.

²⁸ Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 3 de junio de 2015, exp. 20476 C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

es demasiado prolongado, puede incluso producir el efecto de una falta absoluta de entrega.

Este criterio temporal en el cumplimiento de la obligación de informar pone de presente, igualmente, la actitud colaboradora del contribuyente²⁹ 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 aquellos, lo cual constituye la razón primordial para poner en marcha el aparato administrativo y su potestad fiscalizadora. No prospera el cargo

Gradualidad de la Sanción

La Sala reitera que si bien el artículo 651 del Estatuto Tributario utiliza la expresión 'hasta el 5%', se le está otorgando a la Administración un margen para graduar la sanción, pero esta facultad no puede ser utilizada de forma arbitraria. Por tanto, corresponde al funcionario fundamentar su decisión de imponer el tope máximo con argumentos que deben atender no solo los criterios de justicia y equidad, sino también los de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, como fue expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998 .

Sin embargo, en el caso en estudio, las partes no informan la presentación de la información razón por la cual la DIAN impuso la tarifa máxima (5%) pues se "sigue impidiendo a la DIAN efectuar cruces de información para la determinación de impuestos y demás aspectos estadísticos".

Según lo expuesto, toda vez que no se encuentra demostrada la entrega de la información, lo que revela la falta de colaboración con las autoridades tributarias y la imposibilidad de esta de efectuar cruces de información, se excluye la posibilidad de graduar la sanción. No prospera el cargo.

Condena en costas en segunda instancia

En lo que tiene que ver con la condena en costas en segunda instancia, se advierte que conforme con el artículo 188 del CPACA³⁰, para el efecto el juez tendrá que consultar las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, dentro de las que se encuentra la que prevé que "[s]olo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación" [numeral 8], requisito que se echa de menos en el presente asunto, motivo por el cual, no procede la condena en costas en segunda instancia³¹.

²⁹ La Circular No. 0131 de 2005 incluyó la actividad de colaboración desplegada por el contribuyente, así sea en forma extemporánea, entre los criterios para graduar la sanción.

³⁰ **"Artículo 188. Condena en costas.** Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil".

³¹ Cfr. las sentencias del 19 de mayo de 2016, radicados Nros. 20616 y 20389, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, en las que se reiteró el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, radicado Nro. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. En este mismo sentido se encuentran las

No siendo más el objeto de estudio, corresponde a la Sala confirmar la sentencia del 13 de agosto de 2015, proferida por la Sala Primera de Oralidad del Tribunal Administrativo de Antioquia.

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

FALLA

PRIMERO: Confirmar la sentencia del 13 de agosto de 2015, proferida por la Sala Primera de Oralidad del Tribunal Administrativo de Antioquia.

SEGUNDO: Reconocer personería a Mauricio Alexander Dávila, como apoderado de la DIAN, en los términos que obra a folio 226.

TERCERO: Aceptar la renuncia de poder presentada por Mauricio Alexander Dávila y, en consecuencia, **Reconocer** personería a Tatiana Orozco Cuervo como apoderado de la DIAN, en los términos del poder que obra a folio 253.

CUARTO: Sin condena en costas en segunda instancia.

QUINTO: Devolver el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase

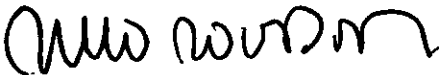
La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.



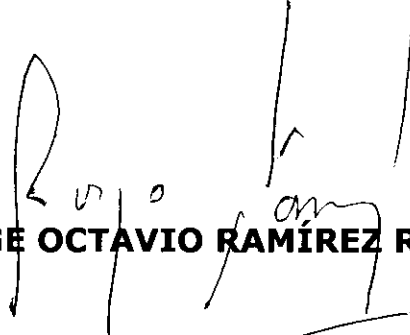
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidente de la Sección



MILTON CHAVES GARCÍA



JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ



JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

sentencias del 25 de abril del 2016, radicados Nros. 20670 y 20384, del 10 de marzo de 2016, radicado Nro. 20385, del 18 de febrero de 2016, radicado Nro. 20703 y del 8 de febrero de 2016, radicado Nro. 20875, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 2 de diciembre de 2015, radicado Nro. 20215, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, del 15 de octubre de 2015, radicado Nro. 21360, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 30 de agosto de 2016, radicado Nro. 20541, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

