

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

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D.C. seis (6) de agosto de dos mil quince (2015).

Radicación: 080012331000201100892 01
Número interno: 20869
Demandante: CARDIOMEDICS 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 sociedad demandante contra la sentencia del 20 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que negó las súplicas de la demanda.

El fallo del Tribunal dispuso:

“1º.- Declárase no probada la excepción de falta de agotamiento material de la vía gubernativa formulada por la DIAN.

2º.- Decláranse probadas las excepciones de falta de legitimación en la causa por pasiva y falta de agotamiento de vía gubernativa, respecto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, alegadas por éste.

3º.- *Deniéganse las súplicas de la demanda presentada por la Sociedad CARDIOMEDICS S.A.S. contra la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*

4º *No se condena en costas”.*

ANTECEDENTES

El 3 de abril de 2006, el contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2005, registrando un total de ingresos brutos de \$1.823.564.000.

El 10 de julio de 2009, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla profirió el Auto de Apertura 022382009003282, por el programa *“Incumplimiento Obligación de informar”*.

La mencionada dependencia expidió el Pliego de Cargos 022382009001434 del 25 de noviembre de 2009, mediante el cual propuso imponer al contribuyente la sanción por no enviar información en medios magnéticos, por la suma de \$356.445.000.

El 26 de marzo de 2010, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional señalada, expidió la Resolución Sanción 022412010000322, que confirmó la sanción propuesta.

Contra este acto se interpuso el recurso de reconsideración, que fue resuelto por la Resolución 900022 del 14 de marzo de 2011, en la que se modificó el valor de la sanción a la suma de \$296.640.000, en razón a que el Decreto

4715 de 2005 fijó ese valor como tope máximo de la sanción establecida en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario.

LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, el demandante solicitó:

“PRIMERA: Declárase la nulidad de la Resolución No. 022412010000322 de 26 de marzo de 2010, proferida por la Jefe de División de Gestión de Liquidación de la DIAN.

SEGUNDA: Declárase la nulidad de la Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración no. (sic) 900022 de 14 de marzo de 2011, proferida por la Jefe de División de Gestión Jurídica de la DIAN.

TERCERA: Como consecuencia de la nulidad de los citados actos administrativos y como restablecimiento del derecho, se ordene el archivo del expediente.

CUARTA: Que se condene a la NACIÓN, MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN, a pagar los perjuicios económicos ocasionados a mi poderdante, (sic) así mismo a pagar las costas del proceso, agencias en derecho y demás gastos”.

Invocó como disposiciones violadas los artículos 2º, 29, 209 y 363 de la Constitución Política; 638, 651, 683, 730, 742, 743, 745 y 746 del Estatuto Tributario; 2º, 3º y 35 del Código Contencioso Administrativo y, 4º, 174 y 187 del Código de Procedimiento Civil.

Concepto de la violación

Señaló que en la respuesta al pliego de cargos y en el recurso de reconsideración, aportó los elementos de hecho y de derecho que demuestran la improcedencia de la sanción por no informar impuesta (no indicó cuáles), que fueron desconocidos por la Administración, lo que viola el debido proceso, así como el principio de justicia, y le genera una lesión patrimonial que el contribuyente no está obligado a soportar.

Manifestó que la Administración impuso extemporáneamente la sanción por no informar, cuando ya había perdido la competencia para hacerlo, pues el término de dos años establecido por el artículo 638 del Estatuto Tributario, se cuenta desde la fecha de presentación de la declaración de renta del periodo del cual se pide la información. Citó jurisprudencia sobre la prescripción de la facultad sancionatoria de la Administración para reforzar el argumento.

Refirió que, en el presente caso, se requería suministrar la información del año 2006 y que la declaración de ese año se presentó el 17 de abril de 2007, por lo que el inicio del conteo del término de dos años para sancionar, venció el 17 de abril de 2009. Que, no obstante lo anterior, la parte demandada expidió la resolución sanción el 26 de marzo de 2010, cuando el término para imponerla había prescrito.

Alegó que la DIAN impuso la sanción máxima permitida por el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, sin informarse en los principios de equidad, eficiencia, razonabilidad y proporcionalidad que resultan aplicables.

Al respecto, indicó que la Administración no fundamentó los criterios que la llevaron a imponer la sanción máxima por no informar, lo que se concreta en la falta de motivación del acto administrativo demandado.

Agregó que no desconoció su deber de informar, ya que sólo incurrió en la presentación extemporánea de la información solicitada, razón por la que no debe obtener el mismo trato que los contribuyentes omisos y ser sancionada con la tarifa más alta, lo que por demás implica la ilegalidad del acto administrativo cuestionado.

Manifestó que la entidad demandada, en un caso con supuesto fácticos similares (no indicó cuál), reconoció que el término de dos años a que se refiere el artículo 638 del Estatuto Tributario está vinculado a una vigencia fiscal específica, que corresponde al periodo sobre el cual se solicita el suministro de información, lo cual transgrede los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima y, de contera, los de igualdad y equidad.

Argumentó que la decisión de la DIAN, de apartarse de los criterios expuestos en múltiples sentencias del Consejo de Estado, infringe el orden normativo y constituye una causal de nulidad de los actos administrativos demandados, pues la doctrina probable es de obligatorio cumplimiento.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público se opusieron a las pretensiones de la demanda.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público alegó la falta de legitimación en la causa porque lo discutido en la demanda le es ajeno y le compete única y exclusivamente a la DIAN.

La DIAN, por su parte, propuso la excepción por falta de agotamiento de la vía gubernativa y le solicitó al Tribunal declararse inhibido sobre los cargos de violación de los artículos 209 y 363 de la Constitución Política, 659, 660, 730, 742, 743, 745 y 746 del Estatuto Tributario, porque, además de que la actora no expuso los motivos de violación de esas normas, tampoco los debatió en el procedimiento adelantado ante la Administración.

Explicó que se discute la sanción por no enviar información, que le fue impuesta al contribuyente, porque en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2005, superó el tope de ingresos brutos establecido en la Resolución 12807 de 2006, lo que lo obligaba a informar.

Que, al revisar la base de datos de la entidad, verificó que el demandante sólo presentó, en forma extemporánea, el formato 1002 que corresponde a las retenciones practicadas.

Indicó que 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 del año en que ocurrió la irregularidad sancionable, esto es, la omisión en la entrega de la información, lo que para el caso que se decide ocurrió el 25 de abril de 2007.

Señaló que la sociedad demandante debió entregar la información el 25 de abril de 2007 y que la declaración de renta de ese año se presentó el 17 de abril de 2008, por lo que el término de dos años para proferir el pliego de cargos venció el 17 de abril de 2010, con lo cual, resulta oportuno el proferido el 25 de noviembre de 2009, que fue notificado por correo el 12 de diciembre

de ese mismo año, dentro del término establecido en el artículo 638 del Estatuto Tributario.

Resaltó, además, que la resolución sanción proferida el 26 de marzo de 2010 y notificada el 3 de abril del mismo año, se puso en conocimiento de la actora dentro del término de seis meses establecido en la norma señalada en el párrafo anterior.

Aseguró que la demandante ejerció plenamente el derecho de defensa y de contradicción contra los actos demandados, dentro de las oportunidades legalmente establecidas para el efecto, por lo que no existe la invocada violación al debido proceso.

Finalmente, anotó que la sanción impuesta no es injusta ni desproporcionada, pues es el resultado de la aplicación de las normas establecidas para el caso que se discute y, por ese motivo, no existe transgresión a los principios de justicia y equidad invocados en la demanda.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Atlántico negó las súplicas de la demanda.

Con respecto a la falta de agotamiento de la vía gubernativa alegada por la DIAN, señaló que las motivaciones anotadas en el recurso de reconsideración se refieren al debido proceso y a la prescripción de la facultad sancionatoria de la DIAN, y que aunque no se hizo alusión a los artículos 209 y 363 de la Constitución Política; 730, 742, 743, 745 y 746 del Estatuto Tributario; 2º y 3º del Código Contencioso Administrativo y, 174 y

178 del Código de Procedimiento Civil, esas normas coadyuvaron tales argumentaciones.

En cuanto a la falta de legitimación en la causa, alegada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, argumentó que la DIAN está representada por el director general, por lo que ese Ministerio no es el llamado a defender los intereses de dicha entidad. Además, afirmó que no se agotó la vía gubernativa frente al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Citó el artículo 638 del Estatuto Tributario, y explicó que en los eventos en que las sanciones se impongan en resolución independiente, el pliego de cargos se debe formular dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta del periodo en que ocurrió la irregularidad sancionable, posición que también fue asumida por el Consejo de Estado en algunos fallos, y que si bien esa Corporación acogió una posición diferente, según la cual, las sanciones estaban vinculadas a una vigencia fiscal específica, el Tribunal se adhería a la primera tesis expuesta.

Dijo que el plazo que tenía la actora para la entrega de la información venció el 25 de abril de 2007, fecha en que ocurrió la irregularidad sancionable; que la declaración de renta de ese periodo se presentó el 17 de abril de 2008, momento a partir del cual se empezó a contar el término de dos años para formular el pliego de cargos, que venció el 17 de abril de 2010. Por tal motivo, consideró que el pliego de cargos notificado el 26 de diciembre de 2009, es oportuno, sin que haya prescrito la facultad sancionatoria.

Afirmó que en el expediente no obra prueba de que a otros contribuyentes, en las mismas circunstancias fácticas de la actora, se les haya contabilizado

el término de prescripción de la facultad sancionadora de la Administración, a partir de la vigencia fiscal, por lo que no existió la aludida violación del principio a la igualdad; que, además, la posición asumida por el Consejo de Estado es una pauta auxiliar de interpretación de las normas jurídicas, que fue aplicado por la Administración al caso particular.

En cuanto a la imposición de la sanción por no informar, en el tope máximo permitido por la ley, aclaró que entre los supuestos establecidos por el artículo 651 del Estatuto Tributario, está la presentación de la información en forma extemporánea.

Que en el caso *sub-examine* el pliego de cargos propuso la aplicación de la sanción por no informar por valor de \$356.445.000 que corresponde a 15.000 UVT, porque el 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, superaba ese monto (\$554.888.002).

Que si bien ese valor fue confirmado por la resolución sanción, la Administración, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, disminuyó ese monto a la suma de \$296.640.000, al aplicar el Decreto 4715 de 2005, que fijó el valor absoluto para la sanción establecida en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario y, en consecuencia, concluyó que la sanción no se impuso en el tope máximo establecido por la normativa fiscal aplicable.

Agregó, además, que la información en medios magnéticos exigida, fue enviada por la actora el 13 de julio de 2011, mediante los formatos 1001, 1003, 1007, 1008, 1009, 1010, 1011 y 1012, después de que la

Administración emitió la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, lo que no permite graduar la sanción en discusión.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante apeló la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico.

Reiteró que el término de dos años a que se refiere el artículo 638 del Estatuto Tributario se cuenta desde la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del periodo sobre el cual se solicita la información en medios magnéticos, y no del año en el que se tenía que cumplir con la obligación de presentarla, tema que fue decantado por el Consejo de Estado.

Adujo que lo anterior, aplicado al presente caso, significa que, el término para imponer la sanción de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario prescribió, pues la declaración del año 2006 se presentó en abril del año 2007 y, por esto, dicho término venció en abril de 2009, momento en que aún no se había formulado el pliego de cargos respectivo.

Rechazó que el *a-quo* señalara que no se violaron los principios de igualdad y seguridad jurídica, porque en un proceso similar al que se decide (no identificó los datos del proceso, solo transcribió apartes del mismo), la Administración archivó el expediente al considerar que si la infracción se vincula a una determinada vigencia fiscal, ese el periodo que debe tomarse como parámetro para la actuación administrativa, en lo relacionado con el conteo del término establecido en el artículo 638 del Estatuto Tributario.

Dijo que el Tribunal omitió reconocer que la sanción por no informar aplicada fue desproporcionada y que obedeció a una liquidación practicada con fundamento en el impedimento legal de sobrepasar un tope sancionatorio. Que, en tal sentido, es claro que dicha sanción se impuso en el tope máximo legalmente permitido, causándole un agravio patrimonial a la empresa.

Explicó que la Administración reconoció que la graduación de la sanción depende de la actitud de colaboración del contribuyente, de la magnitud del daño causado con la omisión y de si se presentó la información completa y correcta, es decir, de las características de cada caso particular.

Que no obstante lo anterior y a pesar de que la empresa presentó todos los formatos en el sistema informativo MUISCA, en forma correcta y sin errores, la DIAN omitió el deber de fundamentar la decisión de imponer la sanción en el tope máximo permitido, lo que por demás le impedía darle el mismo trato que a los contribuyentes omisos, so pena de violar los principios de justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad. En consecuencia, pidió que la sanción por no informar se graduara en el 0.5%.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

La demandada insistió en las argumentaciones de la contestación de la demanda.

El Ministerio Público no intervino en esta etapa del proceso.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala provee sobre la legalidad de los actos administrativos demandados, mediante los cuales se impuso a la sociedad 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 Tributario¹ facultó al director general de impuestos nacionales para solicitar a determinadas personas, tanto

¹ "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, 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 (...)".

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*.

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, en el artículo 631 del Estatuto Tributario.

Tal facultad se concretó en la expedición de la Resolución 12807 del 26 de octubre de 2006², mediante la cual se establecieron los obligados al suministro de la información relacionada en los literales a), b), c), d), e), f), h), i), y k) del artículo 631 antes mencionado, correspondiente al año gravable 2006.

El literal a) del artículo 1º de la citada resolución, señaló que entre los obligados a presentar información por el año 2006, están las personas naturales 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)*”.

² “Por la cual se establece para el año gravable 2006, 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 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”.

Por lo tanto, las personas naturales que durante el año gravable 2005 reportaron ingresos superiores a los indicados con anterioridad, 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*”, por disposición expresa de la Resolución 12807 de 2006. 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.

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.”

Para el suministro de la información, por parte de las personas naturales, el artículo 18 de la Resolución 12807 del 26 de octubre de 2006 señaló los plazos para el cumplimiento del deber formal de suministrar información en medios magnéticos, según el número de identificación tributaria del obligado, así:

“Personas Jurídicas y Asimiladas y Personas Naturales:

Fecha

Últimos Dígitos (...)

.....

*Abril 25 de 2007
49...”*

09 19 29 39

Caso particular

La Sala observa que la sociedad actora, en el renglón 48 de la declaración de renta del año gravable 2005³, registró un total de ingresos brutos de \$1.823.564.000, monto que al superar el tope fijado en la Resolución 12807 de 2006, lo obligaba a suministrar la información a que se refieren los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario, correspondiente al año gravable 2006.

³Folio 130 del c.p.

El artículo 18 de la Resolución 12807 de 2006 estableció que, para la sociedad demandante, el plazo para la entrega de la información venció el 25 de abril de 2007, teniendo en cuenta que se trata de una persona jurídica, y que los últimos dígitos del NIT terminan en el número 29⁴; no obstante, no cumplió con ese deber legal.

En consecuencia, la Sala advierte que la compañía actora se encuentra 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, además, está debidamente acreditada en el expediente.

Prescripción de la potestad sancionatoria

La demandante alega 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.

⁴ Folio 122 del c.p.

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

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 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

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 periodo 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.

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

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).

Si bien en otras oportunidades la Sala había señalado que el término aludido estaba vinculado a una vigencia específica, esa posición fue modificada y reiterada por la Corporación, en los términos antes indicados.

Bajo los supuestos indicados, la Sala advierte que la demandante estaba obligada a presentar la información el 25 de abril de 2007, que era la fecha determinada por el artículo 18 de la Resolución 12807 de 2006 para las personas naturales cuyo RUT terminara en el número 29, y no lo hizo.

En esa medida, la irregularidad sancionable se concretó el 25 de abril de 2007 con el incumplimiento en la entrega de la información y, por tal motivo, los dos años que tenía la Administración para imponer la sanción se empezaron a contar desde el vencimiento del plazo para presentar la declaración del impuesto sobre la renta del periodo 2007, lo que para el contribuyente se concretó el 17 de abril de 2008⁸.

⁸ Folio 132 del c.p.

En consecuencia, la Administración podía expedir y notificar, oportunamente, el pliego de cargos hasta el 17 de abril de 2010 y, como consta en el expediente, ese acto se notificó por correo el 10 de diciembre de 2009⁹.

En lo que respecta a la violación del derecho a la igualdad y al principio de seguridad jurídica invocados en el recurso y en la demanda, por la supuesta existencia de un acto con similares supuestos de hecho que fue archivado por la Administración, al considerar que el término de prescripción está vinculado a la vigencia de la cual se pide información, la Sala observa que en el expediente no obra copia de dicho acto, ni mucho menos la identificación del mismo.

Así mismo, la posición reiterada de la Sala es clara al afirmar que el término de dos años para notificar el pliego de cargos de la sanción por no informar, se cuenta desde la presentación de la declaración de renta del periodo en que se cometió la infracción.

Determinación de la sanción

La demandante alega que la sanción es desproporcionada porque se impuso en el tope máximo sin observar ninguna gradualidad, a pesar de que cumplió con el deber de presentar la información en medios magnéticos, aunque en forma extemporánea.

Para efectos de determinar la legalidad de la base de imposición de la sanción impuesta, se deben tener en cuenta los hechos que se enuncian a continuación.

⁹ Folio 180 del c.p.

- El 25 de abril de 2007 venció el plazo establecido por la Resolución 12807 de 2006, para que la actora presentara la información en medios magnéticos correspondiente al año gravable 2006.
- En la contestación de la demanda¹⁰, la Administración admitió que el 22 de junio de 2007 la sociedad demandante presentó, únicamente, (en forma extemporánea), el formato 1002 correspondiente a las retenciones practicadas, que corresponden a la suma de \$50.345.000¹¹.
- El Pliego de Cargos 022382009001434 del 18 de noviembre de 2009¹², propuso una sanción de \$356.445.000, que corresponde al 5% de los siguientes conceptos:

FORMATO N°	NOMBRE DEL FORMATO	VALOR
1010	Información de socios y accionistas	\$433.200.000
<u>1002</u>	<u>Información de retenciones en la fuente practicadas</u>	<u>\$50.345.000</u>
1002	Valor del pago o abono en cuenta sujeto a retención en la Fuente	\$860.669.048
1003	Información de retenciones en la fuente que le practicaron	\$78.839.000
1004	Información de los descuentos tributarios solicitados	\$0
1001	Información de pagos y abonos en cuenta	\$2.299.703.000
1005	Información del impuesto sobre las ventas descontables	\$1.429.000
1007	Información de ingresos brutos recibidos en el año	\$3.319.546.000
1006	Información del valor del impuesto sobre las ventas generadas	\$1.886.000

¹⁰ Folio 87 c.p.

¹¹ Folio 164 del c.p.

¹² Folios 180 a 186 del c.p.

1007	Información de las devoluciones, rebajas y descuentos	\$813.691.000
1009	Información del saldo de los pasivos a 31 de diciembre de 2006	\$1.332.346.000
1008	Información de los deudores de créditos activos a 31 de diciembre de 2006	\$1.773.464.000
1011-1012	Información de las declaraciones tributarias, información del patrimonio bruto (caja, bancos, inversiones, valor patrimonial de las acciones, inventarios, activos fijos y otros activos)	\$132.642.000
1011	Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	\$0
1011	Rentas exentas	\$0
TOTAL SUMAS DEJADAS DE INFORMAR		\$11.097.760.048
PORCENTAJE DE LA SANCIÓN		5%
SANCIÓN RESULTANTE		\$554.888.002
SANCIÓN MÁXIMA (15.000 UVT X \$23.763)		\$356.445.000

- Si bien la Resolución Sanción 022412010000322 del 26 de marzo de 2010¹³ confirmó la sanción propuesta por el pliego de cargos, en la Resolución 900022 del 14 de marzo de 2011¹⁴, que resolvió el recurso de reconsideración la Administración, al aplicar el artículo 1º del Decreto 4715 del 26 de diciembre de 2005¹⁵, disminuyó el monto de la sanción a la suma \$296.640.000, por ser ese el monto máximo de

¹³ Folios 199 a 204 del c.p.

¹⁴ Folios 233 a 243 del c.p.

¹⁵ **“Art. 1º.-** Los valores absolutos expresados en moneda nacional en las normas relativas a los impuestos sobre la renta y complementarios, patrimonio, gravamen a los movimientos financieros, sobre las ventas y timbre nacional, que regirán para el año gravable 2006, serán los siguientes: (...) Artículo 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 o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción: Literal a). Una multa hasta de \$296.640.000”. (Se subraya).

imposición permitido. Este último acto administrativo se notificó el 4 de abril de 2011¹⁶.

- En el recurso de apelación¹⁷, que ahora se decide, la sociedad demandante argumentó que el 13 de julio de 2011, presentó la totalidad de la información exógena correspondiente al año 2006, a que estaba obligada.

De los hechos reseñados la Sala observa que la sociedad demandante presentó la información a que estaba obligada en dos oportunidades: el 22 de julio de 2007 con la entrega del formato 1002 correspondiente a las retenciones practicadas, cuyo monto asciende a \$50.345.000, lo cual se hizo con anterioridad a la expedición del pliego de cargos, y el 13 de julio de 2011, después de que la Administración le notificó la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Al respecto es menester precisar que el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario 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, por parte de la Administración, en virtud de la cual puede aplicar porcentajes de liquidación entre el 0,1% y el 4,9%.

No obstante, 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, para lo cual es preciso observar, entre otros aspectos, la actitud de colaboración del contribuyente y

¹⁶ Anverso del folio 243 del c.p.

¹⁷ Folios 372 a

el correlativo daño causado al fisco, tema que fue abordado por la Sala, así¹⁸:

“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 definitorio 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 medible que, sin duda alguna, no sesgó de manera absoluta el poder de fiscalización y que, por mismo, tampoco 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

¹⁸ Sentencia 19454 del 24 de octubre de 2013, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

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 3° del artículo 3° de la Resolución N° 11774 del 7 de diciembre de 2005, según se lee". (Se subraya y resalta).

Según el criterio expuesto, y para efectos del caso que se decide, para la Sala es claro que la presentación extemporánea de la información realizada el 13 de julio de 2011, con posterioridad a la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y con más de cuatro años de retardo de cuando la obligación se hizo exigible, le irrogó al Estado el mismo daño que la ausencia en la entrega de la misma, lo cual hace inviable la aplicación de gradualidad alguna, e implica su aplicación en el monto máximo establecido.

Por el contrario, en lo que respecta a la información suministrada el 22 de julio de 2007, correspondiente al formato 1002 que, como se dijo, se refiere a las retenciones practicadas por \$50.345.000, procede su graduación al 0.5% de su valor, pues la información fue entregada antes de que iniciara la actuación administrativa. Al aplicar este porcentaje sobre el valor de la información se obtiene una sanción de \$251.725.

De otra parte, al determinar la sanción sobre la información omitida, correspondiente a los demás formatos, cuyo monto de \$11.047.415.048 no fue debatido por el demandante, aplicándole el 5% establecido por el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, da como resultado una sanción de \$552.370.752 que sumada a los \$251.725, determinada respecto del formato 1002, equivale a una sanción total de \$552.622.477, cifra superior a la sanción impuesta en los actos administrativos demandados que, como se

mencionó, fue de \$296.640.000, sanción máxima permitida, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1º del Decreto 4715 del 26 de diciembre de 2005.

En consecuencia, se debe mantener la sanción impuesta en los actos administrativos demandados, por lo que procede confirmar la sentencia del 20 de septiembre de 2013, que negó las pretensiones 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

CONFÍRMASE la sentencia del 20 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, objeto de apelación.

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