



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

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D.C. dos (2) de diciembre de dos mil quince (2015).

Radicación: 080012331000201300410 01
Número interno: 21377
Demandante: PEDRO PABLO LUZARDO Y CIA S.A.S.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES – DIAN Y MINISTERIO DE HACIENDA Y
CRÉDITO PÚBLICO
Asunto: Sanción por no enviar información.

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 24 de junio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que denegó las suplicas de la demanda.

El fallo del Tribunal dispuso:

“PRIMERO: Denieguense las súplicas de la demanda, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.



SEGUNDO: Sin costas”.

ANTECEDENTES

El 15 de abril de 2009, el demandante presentó su declaración de renta y complementarios, correspondiente al año gravable 2008, bajo el formulario No. 1108600445737 registrando en el renglón 39 Total ingresos brutos por concepto de renta la suma de \$10.904.186.000.

El 19 de julio de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Seccional de Impuestos de Barranquilla DIAN, emitió el Pliego de Cargos No. 022382011000645 contra la demandante por el concepto de Renta 2009, en el cual se propone una sanción de \$368.325.000 por no enviar información dentro del plazo establecido de acuerdo con el artículo 651 del Estatuto Tributario. Dicho pliego fue respondido el 25 de agosto de 2011.

El 19 de diciembre de 2011, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla expidió la Resolución Sanción No. 022412011001271, imponiendo la sanción propuesta en el pliego de cargos. Dicho acto fue recurrido mediante el recurso de reconsideración el 13 de febrero de 2012.

El 9 de enero de 2013, la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica profirió la Resolución No. 900.001, modificando la Resolución Sanción No. 022412011001271 del 19 de



diciembre de 2011, en el sentido de fijar la sanción en \$356.445.000 que era la máxima sanción para la vigencia fiscal 2009.

LA DEMANDA

La sociedad PEDRO PABLO LUZARDO Y CIA S.A.S., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, establecida en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, a través de apoderado formuló las siguientes pretensiones:

PRIMERO: *Declarar la nulidad de la resolución sanción No. 022412011001271 de fecha 19 de diciembre de 2011, y recibido en las oficinas de la sociedad el día 24 de diciembre de 2011, expedida por el jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Seccional Barranquilla, por la cual se impone una sanción al contribuyente **PEDRO PABLO LUZARDO Y CIA. S.A.S.**, por no enviar información del año gravable 2009, por la suma de TRESCIENTOS SESENTA Y OCHO MILLONES TRESCIENTOS VEINTICINCO MIL PESOS (\$368.325.000) M/L.*

SEGUNDO: *Declarar la nulidad de la resolución No. 900011 de 21 de febrero de 2011, expedida por el Subdirector de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Seccional Barranquilla, por el cual se falla el recursos de reconsideración interpuesto por el contribuyente **PEDRO PABLO LUZARDO Y CIA. S.A.S.**, y en donde se resolvió modificar la resolución sanción No. 022412011001271 de fecha 19 de diciembre de 2011, expedida por el jefe de la División de Gestión de Liquidación de la*



Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Seccional Barranquilla, y se sanciona por valor de TRESCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MILLONES CUATROCIENTOS CUARENTA Y CINCO MIL PESOS (\$356.445.000) M/L., que es la máxima establecida para ese año, quiere decir que la administración tributaria no contempló la posibilidad de la gradualidad de la sanción, teniendo en cuenta en cada caso concreto si la información fue o no suministrada, así como la consistencia y oportunidad en la presentación de la misma, tal como lo establece la norma sustancial, ya que es (sic) nuestro caso la información se entregó dentro del término para responder el pliego de cargos.

Invocó como disposiciones violadas los artículos 638, 651 y 775 del Estatuto Tributario, artículo 64 de la Ley 6 de 1992 y artículos 21, 29, 34, 83, 90, 95, 228, 338 y 363 de la Constitución Política.

Concepto de la violación

Señaló lo siguiente:

La sanción del artículo 651 del Estatuto Tributario en armonía con el artículo 638 ibídem, conlleva a que el término de prescripción comienza a correr desde la fecha de la presentación de la declaración de renta correspondiente al año gravable en que ocurrió la irregularidad, o sea, no por la presentación de la información, sino la del año en que se había fijado las fechas por el Gobierno Nacional.



Lo anterior se desprende del artículo 638 del Estatuto Tributario, conforme al cual cuando la irregularidad se relaciona con un determinado período fiscal, el pliego de cargos debe notificarse dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta del período en el cual ocurrió la infracción o cesó la misma, si es de carácter continuado.

De acuerdo con el artículo mencionado, 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. Debe entenderse pues, que es año calendario y no año gravable.

Lo anterior, ha sido confirmado en repetidas ocasiones por la línea jurisprudencial del Consejo de Estado,¹ y en especial por la sentencia del 17 de julio de 2008,² en la cual se establece que si la infracción se vincula a una determinada vigencia fiscal, es ese período el que debe tomarse como parámetro para la actuación administrativa.

Las consideraciones del Consejo de Estado se convierten en doctrina probable, con fuerza vinculante a la luz del artículo 4 de la ley 169 de 1986, declarada exequible en sentencia 836 de 2001 de la Corte Constitucional.

Hay que tener en cuenta la sentencia de la Corte Constitucional C-160 de 1998, en donde se deja claro que las sanciones que pueda imponer la

¹ Sentencias del 7 de febrero de 1997, del 29 de mayo de 1998, del 17 de noviembre de 2005, del 7 de junio de 2006, del 17 de julio de 2008 y del 11 de agosto de 2000.

² Rad.66001-23-31-000-2008-00011-01 (17435).



Administración Tributaria, debe estar en marcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador. No todo error cometido en la información que se remite a la Administración puede generar sanciones, y la Administración está obligada a demostrar que el error lesiona a sus intereses o los de un tercero. Los errores suministrados que no perjudiquen los intereses de la Administración no pueden ser sancionados.

Igualmente, se violó el artículo 338 de la Constitución Política, ya que el operador tributario se excedió en sus funciones, al no graduar dicha sanción, tal como lo establece el artículo 651 del Estatuto Tributario.

Es de anotar que lo que desencadenó esta litis es una información que no se envió en las fechas estipuladas, pero dicho error fue subsanado, porque la información se envió en el término de la contestación del pliego de cargos, con lo que se evitó cualquier daño que podía causarle a la Administración Tributaria y se entregó antes de que fuera notificada la resolución sanción.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Se opone a la prosperidad de las pretensiones, toda vez que dentro de las funciones establecidas por el Decreto 4712 de 2008 no se encuentra la de administrar impuestos de ninguna categoría, al respecto se aclara que con la expedición del Decreto 2117 de 1992 la Dirección de Impuestos (DIN) y la



Dirección de Aduanas (DAN) se desvinculan de esta cartera y se fusionan en una sola entidad con personería jurídica y con capacidad para representarse legalmente ante las autoridades nacionales.³

Este ministerio no ejerce la función de fiscalizar, recaudar información ni cobrar impuestos, que son funciones de la DIAN, solo le compete la coordinación y elaboración de las leyes y decretos en diferentes áreas, entre estas las tributaria, pero no quiere decir esto que tenga que hacer cumplir las obligaciones formales y sustanciales a cargo de los contribuyentes, esto le corresponde a la DIAN.

El ministerio de Hacienda y Crédito Público no es un administrador de impuestos ni los actos demandados fueron expedidos por esta cartera.

Presentó las siguientes Excepciones:

Indebida representación de la parte pasiva. Este ministerio no representa a la U.A.E. DIAN, por cuanto a esa entidad la rigen normas especiales y tiene personería jurídica.

Falta de legitimación material en la causa por pasiva. A esta cartera no le es legalmente factible exigirle que ejecute acciones que se encuentran fuera de órbita de competencias; pudiéndose concluir que no es una de las autoridades que presuntamente han incumplido las normas que se pretenden

³ Con el decreto 1071 de 1999 dicha entidad se reestructura como una Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).



declarar incumplidas con el presente procedimiento, razón por la cual se configura la excepción planteada, lo cual implica su necesaria desvinculación en esta acción.

Inexistencia de obligación alguna del ministerio por las pretensiones de la demanda. Es claro que el ministerio no profirió los actos administrativos demandados, como también lo es que esta cartera no tiene injerencia en los actos que emite la DIAN.

Improcedencia de la condición de Litisconsorte por pasiva para el ministerio de hacienda y crédito público. No se tiene interés directo o inmediato en el resultado del proceso, por cuanto no tenemos conocimiento del procedimiento administrativo adelantado por la U.A.E. DIAN.

Falta de agotamiento de la vía gubernativa. El recurso de reconsideración, el cual agota la vía gubernativa, solamente se surtió frente a la DIAN, toda vez que es único y especial para dicha entidad, es decir, ante este ministerio ese recurso no procede, por lo tanto, ante esta cartera no se agotó ese requisito fundamental para demandar a las entidades públicas.

Por parte de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales



De la doctrina oficial⁴ y la jurisprudencia citada,⁵ queda demostrado que del artículo 638 del Estatuto Tributario, la fecha de inicio de los dos años de prescripción para formular el pliego de cargos en los casos en que se imponga sanción en resolución independiente, corresponde al de la presentación de la declaración de renta del año en el que ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, por lo que en el caso de las obligaciones de suministrar información, corresponde al de la declaración tributaria del año en que tiene lugar la fecha de vencimiento del plazo para informar.

En el caso concreto la demandante tenía la obligación de suministrar información en medios magnéticos correspondiente al año gravable 2009, el día 28 de abril de 2010, obligación con la cual no cumplió, toda vez que no presentó la información requerida y por lo cual se hizo acreedora a la sanción del artículo 651 ibídem. Se tiene entonces que el año en que ocurrió la irregularidad, es decir, el incumplimiento fue el año 2010; razón por la cual el termino para imponer la sanción se empieza a contar a partir de la fecha del vencimiento para presentar la declaración de renta del año 2010, esto es el 8 de abril de 2011.

Respecto de las sentencias que cita la demandante en atención a la prescripción mencionada, se observa que no tiene identificación completa del

⁴ Conceptos Dian 003637 de 1999, 096801 de 2009, publicado en el Diario Oficial 47698 del 3 de mayo de 2010.

⁵ Sentencias del 31 de julio de 1998. Exp.:8926. C.P.: Julio Enrique Correa Restrepo, del 11 de agosto de 2000. Exp. 10156. C.P.: Daniel Manrique Guzmán, del 26 de noviembre de 2009. Exp. 17435. C.P.: William Giraldo Giraldo.

expediente para indicar que contó el término de prescripción a partir del año gravable en que se enmarcó la sanción, y no prevalecen frente a lo definido por el legislado en el artículo 638 del Estatuto Tributario. En adición, es claro que si existe la unidad de criterio jurisprudencial alegada por la actora, puesto que existen pronunciamientos del Consejo de Estado posteriores a los citados por la demandante con una reiterada posición diferente.⁶

En relación con la gradualidad, la demandante presentó la información exógena con ocasión del pliego de cargos el 8 y 9 de agosto de 2011, pero lo hizo con errores, por lo que la sanción impuesta se ajusta a lo establecido en la Resolución No.11774 del 7 de diciembre de 2005. Al momento de la expedición de la Resolución Recurso de Reconsideración No.900.001 del 9 de enero de 2013, dichos errores estaban sin corregir, por lo cual dicha sanción no es objeto de reducción.

En atención a lo anterior, no está probado que el contribuyente haya cumplido en forma íntegra y completa con la obligación de presentar información en medios magnéticos, así sea posteriormente, ya que uno de los formatos tiene error y sin corregir, por lo que no se demuestra la plena actitud de colaboración o que haya cesado el daño, pues con errores no puede ser leída la información, de manera que impide el cruce que se persigue.

SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

⁶ Ibídem.



El Tribunal Administrativo del Atlántico denegó las pretensiones de la demanda bajo los siguientes argumentos:

El artículo 638 del Estatuto Tributario, establece la oportunidad que tiene la Administración para expedir el actor administrativo mediante el cual se impone la sanción por el no envío de información, o su envío con errores. El Consejo de Estado se ha referido a la interpretación del artículo mencionado, en el sentido de que el término de dos años para formular el respectivo pliego de cargos , cuando la sanción se impone en resolución independiente, deben contarse “a partir de la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración de renta o de ingreso y patrimonio del año durante el cual se incurrió en el hecho irregular sancionable”,⁷ es decir, “debe considerarse el año en el cual se incurrió en el hecho irregular sancionable y no la vigencia fiscal investigada”.

Se tiene entonces que, la actuación de la Administración no se encuentra obligatoriamente vinculada a la vigencia fiscal respecto de la cual el contribuyente omitió el envío de la información requerida, sino al período dentro del que ocurrió la irregularidad sancionable.

Sobre el anterior entendido, y en el caso concreto, se tiene entonces que los dos años de que trata el artículo 638 ibídem, se deberán contar a partir del 8 de abril de 2011, es decir la facultad de la Administración para imponer la

⁷ Sentencia del 26 de noviembre del 2009. Exp.17435. C.P.: William Giraldo Giraldo.



sanción, prescribía el 8 de abril de 2013, por lo tanto, el pliego de cargos notificado el 25 de julio de 2011, sí fue proferido dentro del término legal y no estuvo afectado por prescripción.

Ahora bien, tratándose de la gradualidad de la sanción, precisa la DIAN en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración que “(...) *los formatos 1001, 1002, 1005, 1006 y 1009 presentan error sin corregir a la fecha*”. De acuerdo con lo anterior, se puede sostener que el hecho de que la sociedad demandante haya aportado junto con la respuesta al pliego de cargos, la información exógena requerida por la DIAN, sólo daría lugar a la reducción de la sanción, si esta información estuviera completa, lo que no se demostró en el presente asunto, pero eso no genera la exoneración total del pago de la sanción por no enviar información del año gravable 2009, entonces la sanción impuesta por la DIAN, se ajustó a derecho, teniendo en cuenta el tema de la gradualidad de la sanción.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante fundamentó como sigue el recurso de apelación interpuesto contra el fallo de primera instancia.

Considera la demandante en este estado del proceso, que no se discute la extemporaneidad en la expedición del pliego de cargos, pero manifiesta que habiendo sido presentada la declaración del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2009, el día 26 de abril de 2010, el término de los dos años para proferir y notificar el pliego de cargos se vencía el día 26 de abril de 2012.

Manifiesta que los actos administrativos demandados deben ser anulados porque con su expedición se violaron el debido proceso y el derecho de defensa. Lo anterior por cuanto no existió una correspondencia entre el pliego de cargos, la resolución por la cual se impuso la sanción y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

El pliego de cargos es un acto indispensable para que la Administración pueda imponer la sanción por resolución independiente, es “donde la autoridad tributaria señala al contribuyente no solo la presunta infracción cometida, sino la sanción que la misma acarrea”, como lo ha reiterado el Consejo de Estado.⁸

Es evidente que los supuestos de hecho y de derecho expuestos en el pliego de cargos, no pueden variar con ocasión de la expedición de la resolución sanción y mucho menos en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración pues los tres actos administrativos deben compartir los mismo presupuestos facticos y jurídicos.

En el caso en estudio, la concordancia aquí referida no se configuró, por cuanto unos fueron los supuestos de hecho y de derecho expuestos en el pliego de cargos y otros los expuestos en la resolución sanción y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

El pliego de cargos se fundamentó en el hecho de que la demandante no había presentado la información en medios magnéticos correspondiente al año gravable 2009, estando obligada a ello. Con ocasión de dicho pliego y antes de que se venciera el término para responderlo, la actora presentó los

⁸ Sentencias del 12 de octubre de 2006. Exp. 14229. C.P.: Héctor Romero Díaz y del 23 de junio de 2005. Exp. 14485. C.P.: María Inés Ortiz Barbosa.

días 8 y 9 de agosto de 2011 la información solicitada, sin acogerse a la reducción de la sanción al 10%.

A pesar de que el pliego de cargos ya había perdido su fundamento, de sancionar por no enviar información, pues ya dicha información había sido enviada por la demandante, la Administración Tributaria profirió la resolución sanción por no haber presentado la información en medios magnéticos del año gravable 2009. Nótese que en dicha resolución sanción, no se menciona que la información presentada tuviera errores, dicha conclusión solo fue señalada hasta la expedición de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Debe tenerse en cuenta que una vez presentada la información antes de que fuera expedida la resolución sanción, la Administración no se encontraba facultadas para imponer sanción por la omisión de la presentación de una información que ya había sido presentada, lo que correspondía era un nuevo pliego de cargos con imposición de sanción por extemporaneidad.

Nótese que la Administración justificó la imposición de la sanción en el hecho de que no se cumplían los supuestos para acogerse a la reducción de la sanción al 10%, petición que nunca fue realizada por la actora.

Al respecto se ha pronunciado el Consejo de Estado al considerar que “la sanción debe imponerse por los mismos hechos planteados en el pliego de cargos, pues si se sancionan hechos distintos, se desconoce el debido proceso, dado que el administrado no tiene la oportunidad de ejercer su derecho de defensa”.⁹

⁹ Sentencia del 20 de noviembre de 2008. Exp. 15041. C.P.: Héctor Romero Díaz.



Ahora bien, tratándose de la gradualidad de la sanción, consideró el *a quo* que como la información contenía errores, no era admisible graduar la sanción, pues en su criterio no se había cumplido cabalmente con su deber de informar. Al respecto, no compartimos dicho argumento, toda vez que la información fue recibida por la autoridad tributaria superando la pre validación, tal y como consta en los formatos de entrega y debe tenerse en cuenta que, en principio si la información tiene errores de forma, el programa pre validador de la DIAN no permite presentarla.

Ahora bien, se reitera que en la resolución sanción no se advierte de errores algunos, solo hasta la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se señala dicha situación, sin especificar o identificar los errores cometidos por la demandante.

Señaló que, se realizó la consulta al sistema Muisca, encontrando que el único error cometido por la actora en los formatos 1001, 1002, 1005, 1006 y 1009, correspondía al error en el NIT de la Fiduciaria Bancolombia, lo que ocasionó un error en el formatos 1001, 1002,1005, 1006 y dos en el formato 1009, de un total de 1.244 registros, para un porcentaje de error de tan solo 0,48%.

Por lo anterior, la sanción impuesta ha debido ser graduada como lo ha reconocido el Consejo de Estado en su línea jurisprudencial.¹⁰

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

¹⁰ Sentencias del 26 de noviembre de 2009. Exp. 172637. C.P.: William Giraldo Giraldo y del 26 de marzo de 2009. Exp. 16169. C.P.: Héctor Romero Díaz.



La demandante reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La demandada insistió en los argumentos de la contestación de la demanda.

El Ministerio Público conceptuó que la Administración estableció que la actora no había presentado la información a que estaba obligada y con base en tal omisión, consagrada en el artículo 651 del Estatuto Tributario como sancionable, profirió el pliego de cargos e impuso la multa por ese hecho en la resolución sanción demandada. Es decir, que en esa resolución no cambió el hecho por el que la propuso en el pliego de cargos.

Consideró que a la Administración le correspondía sancionar a la actora, pues la norma no exime a la contribuyente de la sanción por esa omisión cuando la subsana después del pliego de cargos.

Aseguró que abrir una investigación sancionatoria por extemporaneidad o por errores como lo sugirió la contribuyente, volaría el debido proceso, en cuanto tal proceder no está contemplado en la norma sancionatoria.

Afirmó que cambiar la investigación iniciada por no suministrar información por la de presentación extemporánea, haría ineficaz, no solo la reducción de la sanción como único beneficio en favor del contribuyente, sino la labor de la administración cuando se trata del hecho sancionable relacionado con el no suministro de información, pues los contribuyentes evadirían este hecho



legalmente sancionado (artículo 651 del Estatuto Tributario), simplemente presentando la información luego del pliego de cargos.

Concluyó que la sanción se debe mantener, el Ministerio Público advierte que ese hecho del suministro de la información por parte de la actora luego del pliego de cargos, si bien no la beneficia en la reducción de la sanción en 10% porque no cumplió los requisitos legales para ellos, si debe tenerse en cuenta para reducir la sanción frente al 5% hasta el cual procede calcularla, y graduarla en un porcentaje inferior a consideración del Consejo de Estado.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la sala decidir en los estrictos términos del recurso de apelación, i) si el pliego de cargos, la resolución sanción y la resolución que resolvió el recurso de apelación presentan la concordancia debida; y ii) la procedencia de la graduación de la sanción.

CUESTIÓN PREVIA

Antes de entrar a decidir de fondo, la Sala abordará la excepción previa de falta de legitimación en la causa por pasiva, interpuesta por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con ocasión de la contestación de la demanda, la cual no fue valorada por el Tribunal Administrativo del Atlántico.

Sobre el particular, los artículos 172 y 187 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo disponen lo siguiente:

Artículo 172. Traslado de la demanda. De la demanda se correrá traslado al demandado, al Ministerio Público y a los sujetos que, según la demanda o las actuaciones acusadas, tengan interés directo en el resultado del proceso, por el término de treinta (30) días, plazo que comenzará a correr de conformidad con lo previsto en los artículos 199 y 200 de este Código y dentro del cual deberán contestar la demanda, proponer excepciones, solicitar pruebas, llamar en garantía, y en su caso, presentar demanda de reconvención.

Artículo 187. Contenido de la sentencia. La sentencia tiene que ser motivada. En ella se hará un breve resumen de la demanda y de su contestación y un análisis crítico de las pruebas y de los razonamientos legales, de equidad y doctrinarios estrictamente necesarios para fundamentar las conclusiones, exponiéndolos con brevedad y precisión y citando los textos legales que se apliquen.

En la sentencia se decidirá sobre las excepciones propuestas y sobre cualquiera otra que el fallador encuentre probada. El silencio del inferior no impedirá que el superior estudie y decida todas las excepciones de fondo, propuestas o no, sin perjuicio de la no reformatio in pejus. (Resaltado fuera de texto)

(...)

En el caso concreto, la excepción fue interpuesta dentro del término de traslado de la demanda y será decidida en este fallo.

Para fallar la mencionada excepción, se tendrá en cuenta lo siguiente:

Los actos demandados fueron emitidos por seccionales de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN-, la cual se organizó como tal, mediante el decreto 1071 del 26 de junio de 1999, el cual dispuso lo siguiente:

Artículo 1º. Naturaleza y régimen jurídico de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, estará organizada como una Unidad Administrativa Especial del orden nacional, de carácter eminentemente técnico y especializado, **con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio**, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (Resaltado fuera de texto).

(...)

El régimen presupuestal y de contratación de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN– es el previsto para los establecimientos públicos del orden nacional.

El carácter de adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, conlleva que el objeto de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- deba cumplirse conforme a los lineamientos de política fiscal que indique el Ministro de Hacienda y Crédito Público y enmarcarse dentro del programa macroeconómico que se adopte por las autoridades competentes.

Artículo 2º. Representación legal. La representación legal de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales **estará a cargo del Director General**, quien podrá delegarla de conformidad con las normas legales vigentes.

El Director General podrá delegar, en los Directores o Secretarios de la Entidad, la presentación de la Información Financiera, Económica y Social ante la Contaduría General de la Nación, de la Cuenta ante la Contraloría General de la República, de las declaraciones tributarias a que haya lugar, y la distribución del presupuesto de ingresos y gastos a las regionales de la Entidad, sin cambiar su destinación o cuantías, conforme al Estatuto Orgánico del Presupuesto General de la Nación, y la constitución de cajas menores. Lo anterior se entiende sin perjuicio de la posibilidad de presentación de las declaraciones de retenciones en la fuente, por parte de los funcionarios que desempeñen las funciones de pagaduría y/o tesorería.

Por su parte, el artículo 1º del Decreto 4048 del 22 de octubre de 2008 (modificado por el artículo 1º del decreto 1292 de 2015), estableció lo siguiente:

ARTÍCULO 1o. Competencia. A la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales le competen las siguientes funciones: La administración de los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas; los derechos de aduana y los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior; así como la dirección y administración de la gestión aduanera, incluyendo la aprehensión, decomiso o declaración en abandono a favor de la Nación de mercancías y su administración y disposición.

(...)

La administración de los impuestos comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

(...)

La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales desarrollará todas las actuaciones administrativas necesarias para cumplir con las funciones de su competencia.

Y, los artículos 45 y 47 de la Resolución 90 del 27 de septiembre de 2012 de la U.A.E. Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales vigentes al momento de la interposición de la demanda, dispusieron lo siguiente:

Artículo 45. Delegación para el Nivel Central. Delegar en el (la) Subdirector(a) de Gestión de Representación Externa, la representación en lo judicial y extrajudicial de la Nación - Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para la atención de los siguientes asuntos:

1. Los procesos y acciones judiciales de cualquier naturaleza; diligencias judiciales y extrajudiciales, así como en cualquier actuación en la que se esté controvirtiendo judicial o extrajudicialmente los actos, contratos, hechos, omisiones u operaciones que expidan, realicen o en que incurran o participen el (la) Director(a) General, los (las) Directores(as) y Subdirectores(as) de

Gestión y los (las) Jefes(as) de Oficina o cualquier otro funcionario(a) del nivel central de la estructura de la Entidad, así como en los que la Entidad sea víctima.

2. Los procesos y acciones judiciales de cualquier naturaleza; diligencias judiciales y extrajudiciales, así como en cualquier actuación en la que se esté contravirtiendo judicial o extrajudicialmente los actos, contratos, hechos, omisiones u operaciones que expidan, realicen o en que incurran o participen la Entidad o sus servidores públicos, cuando lo estime procedente por razones de importancia o de impacto.

3. Los procesos y trámites judiciales que deban adelantarse en primera instancia ante la Corte Constitucional, el Consejo de Estado, la Corte Suprema de Justicia y el Consejo Superior de la Judicatura.

4. Los procesos judiciales de fuero sindical, cualquiera sea su naturaleza.

5. Los procesos judiciales contra actos de otras autoridades del nivel nacional, regional, departamental y municipal.

6. Los procesos judiciales que deban adelantarse mediante la acción de lesividad contra actos proferidos por funcionarios de la DIAN, y 7. Los procesos de acción de repetición contra los servidores públicos que a título de dolo o culpa grave hubieren generado la indemnización de daños antijurídicos a cargo de la Entidad.

Artículo 47. Delegación para el Nivel Local. (Modificado por el artículo 1º de la Resolución 102 de 2012). Delegar en los Jefes de División de Gestión Jurídica, o quien haga sus veces, la representación, en lo judicial y extrajudicial, de la Nación - Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para la atención de los siguientes asuntos:

1. Los procesos y acciones judiciales de cualquier naturaleza; diligencias judiciales y extrajudiciales, así como en cualquier actuación en la que se esté contravirtiendo judicial o extrajudicialmente los actos, contratos, hechos, omisiones u operaciones que expidan, realicen o en que incurran o participen el (la) Director (a) Seccional o funcionarios de la respectiva Dirección Seccional o que pertenezcan a su jurisdicción, incluidos los Delegados, así como en los que la Entidad sea víctima.

2. Los procesos judiciales en los que se discutan derechos inmobiliarios, reales o posesorios de bienes raíces ubicados en su jurisdicción, y

3. Los procesos judiciales en los que se discutan asuntos administrativos, contractuales, laborales o disciplinarios derivados de actos, contratos, hechos, omisiones u operaciones que expida, o en que incurra o participe la Dirección Seccional o de los servidores públicos de esta.

PARÁGRAFO. La delegación de la representación judicial y extrajudicial en el caso de los asuntos a los que se refiere el numeral 2 para el caso de derechos inmobiliarios, reales o posesiones de bienes raíces ubicados en Bogotá D. C., y el departamento de Cundinamarca, será competencia del Director (a) Seccional de Impuestos de Bogotá, D. C.

En atención a las normas transcritas, encuentra la Sala probada la excepción de falta de legitimación en la causa por pasiva, ya que si bien la DIAN está adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, lo es para cumplir su objeto de acuerdo con los lineamientos de política fiscal de esta Cartera, pero no para que sea representada por tal Ministerio, ya que la Administración Tributaria (DIAN) es una entidad autónoma, con funciones propias en las que no tiene mediación el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

MARCO GENERAL DE LA SANCIÓN POR NO INFORMAR

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 Tributario¹¹ facultó al Director General de 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*¹².

¹¹ "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 (...)" (Se subraya).

¹² "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

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 7935 del 28 de julio de 2009¹³, 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.

El literal a) del artículo 1º de la citada resolución señaló que dentro de los obligados a presentar información por el año 2009, estaban las sociedades que debían “...*presentar declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio, cuando sus ingresos brutos del año gravable 2008, sean superiores a mil cien millones de pesos (\$1.100.000.000)*”. (Se subraya).

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”.

¹³ “Por la cual se establece para el año gravable 2009, 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 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; se señala el contenido y características técnicas para la presentación y se fijan los plazos para la entrega”.

Así mismo, el literal a) del artículo 2º de la citada Resolución 7935 de 2009, señaló que las sociedades que durante el año gravable 2008 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.

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 7935 de 2009 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: (...)

*31 a 35
2010 (...).”*

28 de abril de

Obligación de suministrar información

La Sala observa que el demandante, en el renglón 42 de la declaración de renta del año gravable 2008,¹⁴ registró un total de ingresos brutos de

¹⁴Folio 128.



\$10.904.186.000, monto que al superar el tope fijado en la Resolución 7935 de 2009, lo obligaba a suministrar la información correspondiente al año gravable 2009, 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 28 de abril de 2010, teniendo en cuenta que el NIT termina en 31,¹⁵ 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

Los artículos 637¹⁶ y 638¹⁷ del Estatuto Tributario prevén que, en materia fiscal, las sanciones pueden ser impuestas en el acto de determinación del tributo o mediante resolución independiente.

¹⁵ Folio 1.

¹⁶ “Art. 637.- Actos en los cuales se pueden imponer sanciones. Las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales”.

¹⁷ “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

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 precisó:¹⁸

“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

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.

¹⁸ Sentencia 20161 del 10 de julio de 2014, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

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).

En esa medida, como la irregularidad sancionable se concretó el 28 de abril de 2010, fecha en la que el contribuyente debió entregar la información, 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 2010, plazo que de conformidad con el artículo 15 del Decreto 4836 de 2010, venció el 8 de abril de 2011.

En consecuencia, la Administración podía expedir y notificar el pliego de cargos hasta el 8 de abril de 2013 y, como consta en el expediente, ese acto se notificó el 25 de julio de 2011,¹⁹ es decir, oportunamente.

Habiendo desarrollado el marco general de la sanción por no informar, procedemos al estudio de los cargos planteados.

Respecto de la consonancia que alega la demandante que debe existir entre el pliego de cargos, la resolución sanción y la resolución que resolvió el

¹⁹ Folio 13.



recurso de reconsideración, es un argumento totalmente nuevo, que no se había expuesto en ninguna etapa del proceso hasta la presentación del recurso de apelación.

No obstante lo anterior, la Sala sí observa que hay una adecuada congruencia entre los hechos y fundamentos de los actos administrativos enunciados.

En el caso en estudio, está plenamente comprobado que la demandante tenía la obligación de presentar información en medios magnéticos y no lo hizo dentro del término estipulado por la ley para tal efecto, por lo tanto la Administración debió expedir el pliego de cargos No. 022382011000645 del 19 de julio de 2011, con ocasión del cual la demandante presentó la información solicitada, pero no quiere decir esto, que la infracción sancionable no se hubiera presentado y no debía ser castigada como tal, por lo que se expidió la resolución sanción y posteriormente la resolución recurso de reconsideración en las cuales se castiga al contribuyente por no cumplir una obligación que por Ley debía cumplir, como lo es la presentación en medio magnético de la información dentro de los plazos legales.

En adición a lo anterior y tal y como lo advierte el Ministerio Público, cambiar la investigación iniciada por no suministrar información por la de presentación extemporánea, como lo pretende la demandante haría ineficaz la labor de la administración cuando se trata del hecho sancionable relacionado con el no suministro de información, pues los contribuyentes evadirían este hecho

legalmente sancionado (artículo 651 del Estatuto Tributario), simplemente presentando la información luego del pliego de cargos.

Por las razones expuestas no prospera el cargo.

Graduación de la sanción

En el pliego de cargos,²⁰ la Administración propuso imponer la sanción por no suministrar la información de que tratan los literales a) b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario y la tasó en la suma de \$368.325.000 (que fue corregida con ocasión de la resolución recurso a \$356.445.000, que era la máxima para la época de los hechos) por los siguientes conceptos:

FORMATO N°	NOMBRE DEL FORMATO	VALOR
1001	Información de pagos o abonos en cuentas	8.224.089.000
1002	Información de retenciones en la fuente practicadas	233.416.000
1002	Información de pagos o abonos en cuenta sujetos a retención en la fuente	3.872.575.357
1003	Información de retenciones en la fuente que le practicaron	228.827.000
1004	Información de los descuentos tributarios solicitados	0
1005	Información del impuesto sobre las ventas descontable	1.100.493.000
1006	Información del impuesto sobre las ventas generado	1.398.261.000
1007	Información de los ingresos recibidos en el año	8.767.148.000
1007	Información de Devoluciones Rebajas y Descuentos	306.418.000
1008	Información de los deudores de créditos activos a 31 de diciembre de 2009	3.151.432.000
1009	Información del saldo de los pasivos a 31 de diciembre de 2009	3.957.901.000
1010	Información de socios y accionistas	0
1011	Información de las declaraciones tributarias,	2.031.180.000
Total		33.271.740.357

²⁰ Folio 170.



Porcentaje de la sanción	5%
Total liquidación sanción	1.663.587.018
Valor Sanción a Proponer (Máxima vigente 15.000 UVT x \$24.555)	368.325.000

Para fundamentar lo anterior, señaló que la sanción no fue objeto de reducción, ya que a pesar de haberse presentado los formatos con ocasión del pliego de cargos, la información suministrada presenta errores, por su parte el demandante alegó que presentó la información que fue aceptada por el sistema de la DIAN y que solo hasta la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la Administración informó que dicha información presentaba errores, sin individualizarlos o identificarlos.

También afirmó el apelante, que los errores corresponden al error en un NIT de un tercero, lo que ocasión 6 errores (1 error en los formatos 1001, 1002, 1005, 1006 y 2 errores en el formato 1009) y no se evidencia daño a la Administración.

Está demostrado en el expediente, que con ocasión del Pliego de Cargos No. 022382011000645 del 19 de julio de 2011, la contribuyente suministró la información solicitada.

Con respecto a la información suministrada por el contribuyente, con ocasión del pliego de cargos referido, la Sala advierte que la Administración no podía imponer el tope máximo de sanción previsto en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, que establece un margen de aplicación de la sanción por no informar al señalar que será “*hasta del 5%...*”, preposición que indica

un límite de graduación, en virtud de la cual puede aplicar porcentajes de liquidación entre el 0,1% y el 4,9%.

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 el correlativo daño causado al fisco, tema que fue abordado por la Sala, así²¹:

“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

²¹ Sentencia 19454 del 24 de octubre de 2013, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

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 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).

En el expediente está demostrado, que con ocasión del Pliego de Cargos 022382011000645 del 19 de julio de 2011, el contribuyente suministró la información de los formatos 1001, 1002, 1003, 1005, 1006, 1007, 1008, 1009, 1010 y 1011.

Lo anterior, fue puesto en conocimiento de la Administración mediante escrito del 25 de agosto de 2011²², en que el demandante manifestó: "...Se presentó la información requerida tal como lo establece la norma, anexamos copias de los comprobantes debidamente presentados y recibido ante esa administración como prueba de lo anterior".

²² Folios 17 a 19.

Con respecto a la información suministrada de forma extemporánea por el contribuyente, con ocasión del pliego de cargos referido, la Sala advierte que la Administración no podía imponer el tope máximo de sanción previsto en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, que establece un margen de aplicación de la sanción por no informar al señalar que será “*hasta del 5%...*”, preposición que indica un límite de graduación, en virtud de la cual puede aplicar porcentajes de liquidación entre el 0,1% y el 4,9%.

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 el correlativo daño causado al fisco, tema que fue abordado por la Sala, así²³:

“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.

²³ Sentencia 19454 del 24 de octubre de 2013, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

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 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).

Por lo anterior, sobre el valor de la información correspondiente a los formatos 1001, 1002, 1003, 1005, 1007, 1008, 1009, 1010 y 1011 que fue entregada los días 8 y 9 de agosto de 2011, con ocasión del pliego de cargos, procede la graduación al 1%, pues tal circunstancia denota una actitud de colaboración del contribuyente. En consecuencia, procede la siguiente graduación:

FORMATO N°	NOMBRE DEL FORMATO	VALOR
1001	Información de pagos o abonos en cuentas	8.224.089.000
1002	Información de retenciones en la fuente practicadas	233.416.000
1002	Información de pagos o abonos en cuenta sujetos a retención en la fuente	3.872.575.357
1003	Información de retenciones en la fuente que le practicaron	228.827.000

1004	Información de los descuentos tributarios solicitados	0
1005	Información del impuesto sobre las ventas descontable	1.100.493.000
1006	Información del impuesto sobre las ventas generado	1.398.261.000
1007	Información de los ingresos recibidos en el año	8.767.148.000
1007	Información de Devoluciones Rebajas y Descuentos	306.418.000
1008	Información de los deudores de créditos activos a 31 de diciembre de 2009	3.151.432.000
1009	Información del saldo de los pasivos a 31 de diciembre de 2009	3.957.901.000
1010	Información de socios y accionistas	0
1011	Información de las declaraciones tributarias,	2.031.180.000
Total		33.271.740.357
Porcentaje de la sanción		1%
Total liquidación sanción		332.717.403
Valor Sanción a Proponer (Máxima vigente 15.000 UVT x \$24.555)		356.445.000

En consecuencia, la Sala modificará la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, en el sentido de determinar, como valor a pagar a cargo del demandante, la suma de trescientos treinta y dos millones setecientos diecisiete mil cuatrocientos cuatro pesos (\$332.717.404) por concepto de sanción por no informar.

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

PRIMERO: DECLÁRESE *probada la excepción de FALTA DE LEGITIMACIÓN EN LA CAUSA POR PASIVA propuesta por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.*



SEGUNDO: MODIFÍCASE el ordinal primero de la sentencia del 24 de junio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que quedará así:

***“DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Resolución Sanción No. 022412011001271 del 19 de diciembre de 2012, y su confirmatoria, la Resolución 900.001 del 9 de enero de 2013, expedidas por la DIAN.*

*A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** la sanción por no informar a cargo de PEDRO PABLO LUZARDO Y CIA S.A.S, en la suma de TRESCIENTOS TREINTA Y DOS MILLONES SETECIENTOS DIECISIETE MIL CUATRO CIENTOS CUATRO PESOS (\$332.717.404).”*

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