SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., veintiocho (28) de noviembre de dos mil dieciocho (2018)

Referencia:	ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación:	18001-33-31-001-2012-00045-01 (22396)
Demandante:	ELENA DUSSAN ORTIZ
Demandado:	DIAN
Tema:	Sanción por no enviar información

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 14 de octubre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera, Subsección C, despacho de descongestión que decidió (ff. 513 a 548):

> PRIMERO: DECLARAR probada la excepción de falta de legitimación en la causa por pasiva propuesta por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo a lo analizado en la parte considerativa.
>
> SEGUNDO: NEGAR las excepciones de agotamiento de la vía gubernativa frente al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y falta de representación propuestas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
>
> Y no resolver como medio exceptivo el error de interpretación normativa propuesta por la DIAN, conforme las consideraciones hechas en esta providencia.
>
> TERCERO: NEGAR las súplicas de la demanda.
>
> CUARTO: ABSTIÉNESE de condenar en costas en esta sentencia.

(…)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante el Pliego de Cargos nro. 282382010000043, del 28 de mayo de 2010, la DIAN propuso sancionar a la demandante por no presentar la información exógena correspondiente al año gravable 2007, en cuantía de $267.801.000 (ff. 42 a 50).

El 3 de junio de 2010, la demandante aportó los formularios 1001 a 1003, 1005 a 1009, 1011 y 1012, a través de los cuales remitió a la Administración la información de que trata el artículo 631 del ET (ff. 68 a 77).

Con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, la actora adjuntó las copias del envío de los formularios 1001 a 1003, 1005 a 1009, 1011 y 1012 que ya había remitido el 3 de junio de 2010 a la DIAN. Asimismo, aportó el recibo del pago de la sanción en el monto de $920.000, equivalente al 0.5 % de la información no suministrada; suma que fue establecida de conformidad con el inciso 2.º de la letra a) del artículo 651 del ET (ff. 60 a 78).

A través de la Resolución 282412010000107, del 17 de noviembre de 2010, la DIAN impuso la sanción propuesta en el pliego de cargos (ff. 51 a 59).

Por medio de la Resolución 900.179, del 16 de noviembre de 2011, la Administración confirmó la sanción impuesta (ff. 18 a 24).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 85 del Decreto 01 de 1984 la demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 7):

PRIMERO: Que se declare la NULIDAD de la Resolución Sanción No. 282412010000107 del 28 de mayo de 2010 y confirmada por la Resolución No. 900179 de noviembre 16 de 2011, por vulneración al debido proceso y violación a otras normas constitucionales y legales como el de igualdad, proporcionalidad, gradualidad entre otras.

SEGUNDO: De no ser posible la nulidad de la mencionada resolución, se deje en firme la misma pero con la salvedad de ajustarla a la norma tributaria de tal forma que no se le sancione arbitrariamente y desproporcionadamente al contribuyente tal como lo hizo en esta resolución.

TERCERO: Que se condene en costas a la parte demandada.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 13 de la Constitución y 651 del ET.

El concepto de la violación planteado se resume así (ff. 7 a 12):

Indicó que debido a que la actora omitió entregar la información exógena, la DIAN no tenía datos para determinar la base sobre la cual liquidó la sanción impuesta.

De esta forma, en criterio de la demandante la Administración debió emplear el inciso 2.º de la letra a) del artículo 651 del ET, para establecer el monto de la sanción por no enviar información; es decir, aplicar el 0.5 % sobre los ingresos netos declarados, lo que arrojaba una sanción por valor de $9.202.635, según los cálculos de la demandante.

Por otra parte, afirmó que la infracción cometida fue subsanada el 3 de junio de 2010, esto es, con anterioridad a la notificación del pliego de cargos (5 de junio de 2010), de tal manera que la sanción impuesta debió graduarse atendiendo a los principios de lesividad, razonabilidad y proporcionalidad, reconocidos en materia sancionatoria. En apoyo de la graduación de la sanción, invocó el Concepto 04495 del 22 de julio de 2004 y la Circular 131 de 2005, proferidos por la DIAN (ff. 9 y 10).

Agregó, que la Administración transgredió el derecho a la igualdad (art. 13 de la Carta), en la medida en que las seccionales de

Bogotá, Medellín y Mocoa, de la DIAN, aplican sanciones entre el 0.5 % y hasta el 2.5 %, mientras que la Seccional de Florencia que expidió los actos acusados, determinó una sanción con la tarifa máxima, prevista en el artículo 651 del ET.

En dicho contexto, insistió en que, a pesar de la regularización de la conducta omisa de la contribuyente, la Administración no graduó la sanción impuesta, como tampoco cuantificó el daño que ocasionó la demandante con la tardanza en el suministro de la información, a fin de justificar el monto máximo establecido como sanción.

Finalmente, solicitó condenar en costas a la parte demandada.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, en los términos que a continuación se resumen (ff. 240 a 247):

Señaló que la autoridad tributaria está facultada para sancionar a aquellos contribuyentes que infrinjan sus obligaciones sustanciales y sus deberes formales (arts. 684 y 688 del ET).

Así, de acuerdo con la Resolución 12690, del 29 de octubre de 2007, la demandante indicó que estaba obligada a remitir la información de que trata el artículo 631 del ET. Igualmente, el 14 de abril de 2008, venció el plazo máximo conferido para que la demandante entregara la información. Sin embargo, la misma fue enviada tardíamente, el 3 de junio de 2010.

Habida cuenta de lo anterior, señaló que se configuró la infracción prevista en el artículo 651 del ET y aclaró que la base de la sanción respectiva, se definió a partir de los montos denunciados en las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, del IVA y de retención en la fuente.

De estas declaraciones, la Administración obtuvo una base equivalente a la suma de $5.356.016.000, a la cual le aplicó la tarifa de 5 %, conforme al inciso 1.º de la letra a) del artículo 651 *ibidem.* Particularmente, adujo que la actora desconoció la Resolución 11774, del 7 de diciembre de 2005, por medio de la cual

se reguló el artículo 651 del ET y se estableció que la tarifa para aquellos contribuyentes que no remiten información solicitada por la DIAN es el 5 % del valor de esta.

Por otro lado, propuso lo que denominó excepción por error de interpretación normativa, pues consideró que la actora pretende hacer valer una interpretación aislada del inciso 2.º de la letra a) del artículo 651 *ibid*, lo cual desatiende la interpretación sistemática de las normas.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera, Subsección C, en descongestión, negó las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones (ff. 513 a 548):

Expresó que, de acuerdo con el artículo 1.º de la Resolución 12690, del 29 de octubre de 2007, la demandante estaba obligada a reportar la información prevista en el artículo 631 del ET, por las operaciones llevadas a cabo durante el año gravable 2007.

El plazo máximo para enviar la información venció el 14 de abril de 2008, fecha en la cual la actora incumplió con su deber formal, así que se configuró la infracción prevista en el artículo 651 del ET.

Ello implicó que la DIAN quedó facultada para imponer la sanción procedente, por lo que consideró que la misma no vulneró los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración. En todo caso, resaltó que la contribuyente no solicitó la reducción de la sanción, según lo contemplado en el artículo 651 del ET.

Finalmente, no condenó en costas.

Recurso de apelación

El demandante interpuso recurso de apelación contra la sentencia del tribunal, en los términos que a continuación se resumen (ff. 549 y 550):

Señaló que mediante la jurisprudencia emitida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, concretamente, la sentencia del 3 de junio de 2015 (expediente: 20476, CP: Carmen Teresa Ortiz), se ha reconocido que la sanción prevista en el artículo 651 del ET, debe realizarse con arreglo a los principios de proporcionalidad, razonabilidad y lesividad que operan en materia sancionatoria.

Adicionalmente, considera necesario unificar los criterios con los cuales sancionan las seccionales de la DIAN de Caquetá, Bogotá, Tolima y Valle del Cauca, entre otros departamentos, puesto que, según lo expresado por la actora, algunas de estas dependencias territoriales sancionan en atención al principio de proporcionalidad y no en aras de llevar a la quiebra a las empresas.

Por ello, solicitó se revoque o modifique la sentencia proferida por *el a quo*.

Alegatos de conclusión

La demandante no allegó escrito de alegaciones.

La demandada, por su parte, adujo que el artículo 651 del ET es claro al definir los supuestos fácticos que dan lugar a imponer la sanción allí prevista. En ese contexto, resaltó que la DIAN probó que la parte actora no remitió la información contenida en el artículo 631 del ET y, por ende, la imposición de la sanción resulta procedente.

Precisó que la reducción de la sanción se reconoce previa solicitud expresa del contribuyente y habiendo cumplido una serie de requisitos, de conformidad con el artículo 651 *ejusdem*. Como quiera que ello no sucedió, afirmó que resulta procedente ratificar el valor propuesto en los actos enjuiciados.

Finalmente, advirtió que el hecho infractor atribuido a la parte actora ocasionó un daño a la Administración, ya que imposibilitó que la DIAN implementara las acciones de control y fiscalización propias de sus funciones.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Debe la Sala determinar la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de apelación que el actor formuló respecto de la sentencia del 14 de octubre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera, Subsección C de Descongestión, por medio de la cual negó las pretensiones de la demanda.

Concretamente, se debate en el plenario: (i) si hay lugar a graduar la sanción impuesta en los actos demandados, con arreglo a los principios que regulan la potestad sancionadora reconocida a la Administración tributaria.

Para dilucidar la cuestión, la Sala considera pertinente precisar las siguientes consideraciones.

De conformidad con la Resolución 12690, del 29 de octubre de 2007, la contribuyente tenía como plazo para la entrega de la información el 14 de abril de 2008[1]. No es un hecho controvertido por las partes que el 3 de junio de 2010, la actora entregó la información de los formatos 1001, 1002, 1003, 1005, 1006, 1007, 1008, 1009, 1011 y 1012 (ff. 68 a 77).

Por su parte, el 5 de junio de 2010, la Administración notificó el Pliego de Cargos 282382010000043, del 28 de mayo de 2010, mediante el cual propuso sancionar por no envío de información (f. 42 reverso).

Igualmente, se detalla que, el 10 de septiembre de 2010, con ocasión de la respuesta al pliego de cargos que entregó la demandante, esta aportó copia de los envíos de los formatos de la información que fue reportada el 3 de junio de 2010, junto con el recibo de pago de la sanción, en el monto equivalente a $920.000

[1] La cédula de la actora termina en 72.

(f. 78). Sin embargo, la censura de la demandante en sede administrativa, se contrajo a señalar la ilegalidad de la base sobre la cual se impuso la sanción por no informar. Al respecto (f. 63):

> Por no estar legalmente aplicada la sanción prevista en el Artículo 651 del Estatuto Tributario NO estoy de acuerdo con la base propuesta para sancionar de $5.356.016.000 y el porcentaje aplicado del 5% por la Administración Tributaria, porque aplicaron una sumatoria de renglones de mis declaraciones tributarias (…)
>
> Acepto, la sanción por no presentar información exógena tributaria del año gravable 2007 y que está legalmente establecida en el inciso segundo del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario (…) luego, tomando como base para aplicar la sanción el TOTAL DE INGRESOS NETOS de la declaración de renta y complementarios, año gravable 2007 que son $1.840.527.000 y aplicar un porcentaje del 0.5 % de los mismos, luego la sanción propuesta legalmente es de $9.202.635.

La DIAN al momento de expedir los actos acusados, aceptó que la información fue reportada de forma extemporánea por la contribuyente; no obstante, estableció que: «*se verificó la presentación de los formatos en el sistema informático de la entidad, donde se encontró que la información fue presentada con errores*» (f. 20). A su turno, indicó que la contribuyente no podía acogerse a la sanción reducida, como quiera que no acreditó el pago del 10 % de la sanción determinada en el acto sancionatorio, según lo previsto en el artículo 651 del ET (f. 23 reverso).

Por otra parte, el recurso de apelación interpuesto por la demandante, se restringe a solicitar que se gradúe la sanción impuesta, mas no se constata ningún reproche frente a la adecuación típica de la conducta sancionada, ni a la eventual procedencia de la sanción reducida.

De conformidad con el artículo 328 del CGP, la Sala únicamente se referirá a los aspectos de hecho y de derecho que se indican en el recurso de apelación y, en esa medida, se han particularizado los aspectos que discute la demandante sin que haya lugar a analizar asuntos no debatidos.

2. El artículo 631 del ET —en la versión vigente para la época de ocurrencia de los hechos aquí discutidos— fijó la obligación de presentar información por parte de personas y entidades, contribuyentes y no contribuyentes, de cara a facilitar el control y verificación acerca del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En el *sub judice*, está demostrado que la demandante incumplió el deber de entregar oportunamente la información en medios magnéticos del año 2007 a la que estaba obligada [o sea antes del 14 de abril de 2008, plazo fijado en el artículo 18 de la Resolución 12690, del 29 de octubre de 2007, para aquellos administrados cuyo NIT finalizaba en los dígitos 71 a 76]. Ante la ocurrencia de esa conducta, la DIAN profirió en su contra el Pliego de Cargos nro. 282382010000043, del 28 de mayo de 2010, en el cual le planteó a la infractora la imposición de una sanción por no enviar información en medios magnéticos, correspondiente al valor de $267.801.000.

Tal sanción está fundamentada en el artículo 651 *ejusdem*, según el cual la omisión en la entrega de la información requerida, podrá conllevar a una sanción equivalente «*hasta el 5%*» del valor de la información no reportada, errónea o entregada de forma extemporánea.

La sentencia C-160 de 1998, proferida por la Corte Constitucional, al analizar el prenotado artículo, consideró que la función punitiva de la Administración tributaria se enmarca en criterios de proporcionalidad y razonabilidad, de suerte que la imposición de la sanción por no informar debe graduarse en proporción a la magnitud del daño producido con la infracción.

Este imperativo constitucional también ha sido reconocido por esta Sección en numerosos pronunciamientos, dentro de los que caben destacar las sentencias del 20 de abril de 2001, del 20 de febrero de 2003, del 4 de abril de 2003, del 15 de junio de 2006 y del 30 de agosto de 2007 (expedientes 11658, CP: Ligia López Díaz; 12736 y 12897 CP: María Inés Ortiz Barbosa, y 15181, CP: Héctor J. Romero Díaz)[2].

[2] Reiteradas entre otras muchas en las sentencias del 26 de marzo de 2009, expediente 16169, CP: Héctor J. Romero Díaz; 24 de octubre de 2013, expediente 19454, CP: Carmen Teresa Ortiz de

De acuerdo con esa jurisprudencia, la expresión «*hasta el 5 %*», utilizada por el artículo 651 del ET, le otorga a la Administración un margen para graduar la sanción por no informar. No obstante, «*esta facultad no puede ser utilizada de forma arbitraria*»; de manera que corresponde al funcionario fundamentar su decisión de imponer el tope máximo con argumentos que deben atender los criterios de justicia, razonabilidad y proporcionalidad de la sanción[3].

En ese contexto, aunque potencialmente las infracciones al deber de informar le puedan generar un daño al fisco, la jurisprudencia de esta Sección tiene establecido que tales omisiones no pueden medirse con el mismo baremo (sentencia del 3 de junio de 2015, expediente 20476, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

Ello, por cuanto la falta de presentación de información afecta considerablemente la efectividad en la gestión tributaria y, en ocasiones, imposibilita su ejercicio, mientras que la remisión extemporánea impacta la oportunidad para el desarrollo de las competencias de la Administración. De manera que, si el retardo en el suministro de la información es mínimo, no se obstruye el ejercicio de la fiscalización definitivamente; pero, si la mora es prolongada, puede producir el mismo efecto de una falta absoluta, toda vez que los términos con los que cuenta la Administración para el ejercicio de sus funciones son preclusivos en la mayoría de los casos (sentencia del 12 de octubre de 2017, expediente 21976, CP: Milton Chaves García).

Esa medición de tiempos en el cumplimiento de la obligación de informar permite evidenciar, igualmente, la actitud de colaboración de la contribuyente para que, de una parte, la autoridad tributaria

---

Rodríguez; del 6 de noviembre de 2014, expediente 20344, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 5 de febrero de 2015, expediente 20441, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; de 9 de abril de 2015, expediente 20243, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 3 de junio de 2015, expediente 20476, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 29 de septiembre de 2015, expediente 20440, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 26 de mayo de 2016, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente 20479; 1° de junio de 2016, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente 21128; del 20 de septiembre de 2017, expediente 21878, CP: Milton Chaves García, del 25 de septiembre de 2017, expedientes 20800, 20910 y 20909, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

[3] Sentencias de 20 de abril del 2001, expediente 11658, 20 de febrero y 4 de abril del 2003, expediente 12736 y 12897, 15 de junio del 2006, expediente 2003-00453-01, 26 de marzo del 2009, expediente 16169, 24 de octubre de 2013, expediente 19454 y 26 de marzo de 2015, expediente 20219.

reciba la información precisa para determinar las obligaciones impositivas sustanciales y, más allá de ello, para que pueda satisfacerse el objeto de las mismas, con el recaudo de los tributos debidos por la realización de los presupuestos previstos en la ley como generadores de aquellos, lo cual constituye la razón primordial para poner en marcha el aparato administrativo y su potestad fiscalizadora (sentencia del 19 de julio de 2017, expediente 20387, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

De ahí que, dependiendo del momento en que se entregue la información, la Sala, al resolver casos concretos, ha resuelto graduar la tarifa haciendo uso de criterios indicados en las citadas sentencias. Sin embargo, si la información se entrega vencido el término para interponer el recurso de reconsideración o definitivamente no se entrega, la Sala ha considerado que se aplica la máxima sanción (sentencia del 25 de septiembre de 2017, exp. 20910, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

3. Ahora bien, se observa que la contribuyente el 3 de junio de 2010, entregó la información requerida. Es decir, que cumplió con su deber formal antes de la notificación del pliego de cargos; sin embargo, como ya se dijo no hay lugar a imponer la sanción reducida, como quiera que este aspecto no fue objeto de la apelación y, en todo caso, los actos demandados adujeron que la actora incumplió con los requisitos para aceptar la sanción reducida.

Con todo, el criterio decantado por la Sala ha sido graduar la sanción al 0.5 % de la cuantía de la información correspondiente, cuando esta se entregue extemporáneamente, pero antes de que se formule el pliego de cargos (sentencia del 14 de abril de 2016, expediente 20905, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

En esa medida, la Sala encuentra procedente graduar la sanción impuesta, como quiera que la DIAN fijó la sanción a la tarifa máxima del 5 %, sobre el valor de las sumas no reportadas.

Por contera, teniendo en cuenta que la base de la sanción fue determinada en el monto de 5.356.016.000 y que este valor no fue controvertido por la recurrente en la apelación, la Sala encuentra

procedente ajustar la sanción a la suma de $26.780.080, que resulta de aplicar el 0.5 % sobre la base de la información determinada por la DIAN en los actos acusados (f. 51).

Para mayor ilustración:

	Pliego de cargos	Resolución sanción	Fallo
Base	5.356.016.000	5.356.016.000	5.356.016.000
Tarifa	5 %	5 %	0.5 %
Sanción total	267.801.000	267.801.000	26.780.080

Por otra parte, el pago que efectuó la actora con ocasión de la respuesta al pliego de cargos en el monto equivalente a $920.000 (f. 78), se deberá imputar a la suma anteriormente establecida.

En estos términos se revocará el ordinal tercero de la decisión de primer grado y, consecuentemente se accederá a la nulidad parcial de los actos acusados. Prospera el cargo de apelación.

F A L L A

1. **Revocar** el ordinal tercero de la sentencia del 14 de octubre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera, Sub Sección C, despacho de Descongestión, por los motivos expuestos en la parte motiva de esta providencia. En su lugar:

> TERCERO. Declarar la nulidad parcial de las Resoluciones 282412010000107, del 17 de noviembre de 2010 y 900.179, del 16 de noviembre de 2011, expedidas por la DIAN, mediante las cuales se impuso sanción por no enviar información del año gravable 2007 a la demandante. A título de restablecimiento del derecho, se graduará la sanción en el monto de $26.780.080, conforme a la parte considerativa y se imputará a este valor, el pago de $920.000 que hizo el demandante con ocasión de la respuesta al pliego de cargos.

2. **Reconocer** personería jurídica a Gladys Olivia Ulloque Berdejo para actuar en representación de la parte demandada, de conformidad con poder que obra en el expediente (f. 42 c2).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

MILTON CHAVES GARCÍA **STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**
Presidente de la Sala

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ **JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**