

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., primero (1º) de marzo de dos mil dieciocho (2018)



Referencia: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 190012331000201100514 02 [22460]
Actor: COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO PROYECTAMOS SALUD DE TIMBÍO EN LIQUIDACIÓN
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN
Temas: Sanción por no informar - año gravable 2006

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia de 31 de julio de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda. La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

"PRIMERO: DECLÁRESE (sic) la nulidad parcial de la Resolución Sanción No 172412010000037 de 15 de abril de 2010, por la cual la DIAN impuso al actor la sanción de \$264.935.000 por enviar información extemporánea y el aparte correspondiente de la Resolución No 900063 de 17 de mayo de 2011, que confirmó la sanción impuesta.

SEGUNDO: FÍJASE a título de restablecimiento del derecho, que la sanción a imponer a la Cooperativa de Trabajo Asociado Proyectamos Salud Timbío, por enviar información extemporánea, corresponde al 2.5% del monto fijado en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, que se traduce en la suma de ciento treinta y dos millones cuatrocientos sesenta y siete mil quinientos cuatro pesos m/cte (\$132.467.504) de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

TERCERO. ABSTIÉNESE de condenar en costas en esta sentencia.

[...]"

ANTECEDENTES

El 16 de septiembre de 2009, la DIAN notificó a la Cooperativa de Trabajo Asociado Proyectamos Salud de Timbío (depto. del Cauca), actualmente en

liquidación¹, el pliego de cargos 172382009000080 de 8 de septiembre de 2009, por no presentar, dentro del plazo legal, información exógena por el año gravable 2006. Con fundamento en el artículo 651 literal a) del Estatuto Tributario y el artículo 1 de la Resolución 11174 de 2005, propuso una sanción de \$264.935.000, correspondiente al 5% del valor de las sumas no informadas, con base en las declaraciones de renta, IVA y retenciones del año gravable 2006²

En la respuesta al pliego de cargos (14 de octubre de 2009), la actora allegó los formatos 1001, 1003, 1006, 1007, 1008, 1009, 1010, 1011 y 1012.

Por Resolución Sanción 17241201000037 de 15 de abril de 2010, notificada el 18 del mismo mes, la DIAN impuso a la actora la sanción propuesta en el pliego de cargos.

El 17 de junio de 2010, esto es, dentro del término para interponer el recurso de reconsideración, la actora se acogió a la sanción reducida al 20%, con fundamento en que subsanó la omisión el 14 de octubre de 2009. En consecuencia, pagó el 20% de la sanción impuesta por la DIAN (\$52.987.000)³. No obstante, sostuvo que el valor que debía pagar era \$23.335.000⁴.

La decisión se confirmó, en reconsideración, por Resolución 900063 de 17 de mayo de 2011, notificada el 20 del mismo mes. En el mismo acto negó la sanción reducida porque la actora no subsanó la omisión, pues los formatos 1001 y 1010 presentaban errores.

DEMANDA

En ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, la COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO PROYECTAMOS SALUD DE TIMBÍO EN LIQUIDACIÓN formuló las siguientes pretensiones:

"PRIMERO. *Que se declare la nulidad de la Resolución 17241201000037 de 15 de abril de 2010, por medio de la cual se*

¹ En oficio de 24 de mayo de 2017, la Superintendencia de Economía Solidaria informó que desde el 1 de marzo de 2012 perdió competencia para continuar con el registro de las organizaciones solidarias y que esta competencia la asumieron nuevamente las cámaras de comercio del país. Informó, además, que al consultar el RUES de la Cámara de Comercio del Cauca se advierte que el 20 de abril de 2017, la actora registró el acta 1 de 8 de abril de 2017, en el que consta la disolución de la Cooperativa. En consecuencia, a la fecha la Cooperativa se encuentra en estado de liquidación. No existe prueba en el expediente del registro del acta de la aprobación de la cuenta final de liquidación de la actora.

² Formatos 1001: pagos o abonos en cuenta; 0007: ingresos recibidos en el año; 1005: IVA descontable; 1009: saldo de los pasivos a 31 de diciembre; 1008: información de los deudores de créditos activos y 1011: información de las declaraciones tributarias.

³ Teniendo en cuenta una base sancionable de \$5.298.700.000, cuyo 5% corresponde a \$264.935.000.

⁴ Que corresponde al 20% de la sanción de \$116.677.469.35, correspondiente al 5% de la base real (\$2.333.549.387), al descontar \$2.965.150.613 que correspondiente a cuantías menores sobre las cuales no existía deber de informar, según la actora.

impone sanción pecuniaria a mi representada y las decisiones confirmatorias de esa, contenidas en la Resolución No 900063 de 17 de mayo de 2011, por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración, proferidas por el Jefe de División - Gestión de Liquidación y la Subdirectora de Recursos Jurídicos - Dirección de Gestión Jurídica, respectivamente, de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN, este último acto administrativo notificado a mi mandante el 20 de mayo de 2011.

SEGUNDO: *A título de restablecimiento del derecho, se ordene por el Juez Administrativo dejar sin efectos la sanción impuesta a la COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO PROYECTAMOS SALUD DE TIMBÍO, por no encontrar sustento probatorio alguno para esos efectos, además de haberse vulnerado dentro del trámite sancionatorio el derecho al debido proceso de mi mandante, como se explicará más adelante en los hechos de la demanda.*

TERCERO: *Que en consecuencia se acepte la sanción reducida al 20%, conforme lo indica el artículo 651 del Estatuto Tributario, ordenando el reintegro de los valores que por esta causa pague o haya pagado mi mandante, en razón de la expedición de los actos administrativos demandados.*

CUARTO: *Que se ordene el pago de la indexación de todos los valores que se ordene reintegrar a favor de la COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO PROYECTAMOS SALUD DE TIMBÍO, entre la fecha en que se haya hecho el pago y la que se haga el efectivo reintegro de los valores, con el fin de que los mismos no pierdan su valor adquisitivo.*

[...]"

La demandante invocó como vulneradas las siguientes normas:

Artículos 29, 83 y 228 de la Constitución Política.

Artículos 3, 59 y 84 del C.C.A.

Artículos 638 y 651 del Estatuto Tributario en concordancia con la Resolución DIAN 11774 de 2005.

Como concepto de la violación, expuso, en síntesis, lo siguiente:

Violación al debido proceso

La DIAN violó el debido proceso de la actora porque para negar la sanción reducida al resolver el recurso de reconsideración sostuvo que los formatos 1001 y 1010 tenían errores. No obstante, la sanción se impuso por no suministrar la información oportunamente, no porque esta tuviera errores. Además, el sistema Muisca aceptó la información entregada por la actora, lo que significa que esta no tenía errores.

De otra parte, el acto sancionatorio impuso la sanción sin dar a la actora la posibilidad de controvertir las razones para no ser objeto de esta.

Violación del principio de graduación de la sanción

El artículo 651 del Estatuto Tributario, en concordancia con la Resolución DIAN 11774 de 2005, permite graduar la sanción por no informar. En el mismo sentido, el Consejo de Estado ha precisado que para imponer la sanción deben tenerse en cuenta los criterios de justicia y equidad y de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción⁵.

No obstante, la DIAN impuso a la actora la sanción máxima sin tener en cuenta los principios en mención.

Aplicación indebida del artículo 651 del Estatuto Tributario

La DIAN impuso a la actora la sanción máxima por no informar del 5% del total de las sumas no informadas para lo cual tomó como base los datos de las declaraciones de renta, IVA y retenciones del año gravable 2006, con base en el artículo 651 [literal a) inciso 1] del E.T. Es decir, que aplicó una base presunta, pues no existía una base para imponer la multa y las presunciones están expresamente previstas en la ley tributaria.

Lo procedente era que sancionara a la actora teniendo en cuenta **el 0.5% de los ingresos netos**, conforme con el artículo 651 [literal a) inciso 2] del E.T., pues no había base para tasar la sanción.

Prescripción de la facultad sancionatoria

La DIAN no podía imponer la sanción porque prescribió la facultad sancionatoria. Ello, por cuanto los dos años para formular el pliego de cargos, previstos en el artículo 638 del E.T, deben contarse a partir de la fecha de la presentación de la declaración de renta del año gravable 2006, pues este fue el periodo gravable en el cual ocurrió la irregularidad sancionable.

Como la declaración de renta del año gravable 2006 se presentó el 20 de abril de 2007, el plazo de dos años para notificar el pliego de cargos vencía el 20 de abril de 2009. Sin embargo, la DIAN notificó el pliego de cargos el 16 de septiembre de 2009, esto es, por fuera del plazo legal.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos:

⁵ Sección Cuarta, sentencia de 26 de marzo de 2009, exp 16169.

Violación al debido proceso

La DIAN respetó el debido proceso de la actora, pues los hechos constitutivos de la infracción están debidamente probados y se aplicaron debidamente las normas pertinentes.

Aplicación del artículo 651 del E.T y graduación de la sanción

La DIAN aplicó la sanción por no informar con base en el artículo 651 literal a) del E.T y la Resolución DIAN 11774 de 2005. No es aplicable la sanción con base en los ingresos netos, como lo alega la actora, pues este criterio se aplica cuando no se conoce el valor de la información o esta no tiene cuantía. No obstante, en este asunto la DIAN contaba con la información de los renglones de las declaraciones tributarias presentadas por el contribuyente por el año gravable 2006.

Además, la falta de presentación de la información en medios magnéticos dentro de los plazos establecidos causa daño a la Administración, toda vez que no permite efectuar a tiempo los estudios y cruces correspondientes y no se requiere más prueba del daño causado.

Prescripción de la facultad sancionatoria

No existe prescripción de la facultad sancionatoria porque conforme con el artículo 638 del E.T, la doctrina vigente de la DIAN y la jurisprudencia del Consejo de Estado, los dos años para notificar el pliego de cargos se cuentan desde la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración de renta del año durante el cual ocurrió el hecho irregular sancionable, esto es, la declaración del año gravable 2008.

No se cumplen los presupuestos normativos de la condena en costas, pues ninguna de las partes actuó con temeridad o mala fe.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló parcialmente los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho fijó la sanción en \$132.467.504, que corresponde al 2.5% del valor de la información que reportó la actora en las declaraciones de renta, IVA y retenciones del año gravable 2006. Además, no condenó en costas.

Las razones de la decisión se resumen así:

Violación al debido proceso

La DIAN respetó el debido proceso de la actora porque si bien sostuvo que los formatos 1001 y 1010, entregados por la demandante con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, tenían errores, lo determinante para imponer la sanción fue que la información se entregó dos años después de vencido el plazo para informar, no que esta tenía errores.

La DIAN sí se pronunció sobre la procedencia de la sanción reducida, pues sostuvo que esta no era viable por cuanto la actora no suministró la información en forma completa y adecuada.

La entrega de los formatos con posterioridad al plazo no es una forma de subsanar la omisión porque esto implicaría que desaparece la extemporaneidad y ello no es así. Dicha entrega es un mecanismo que atenúa la sanción⁶. Además, los formatos 1001 y 1010 fueron entregados con errores.

En consecuencia, la DIAN negó debidamente la sanción reducida por la falta de cumplimiento de todos los requisitos exigidos en el artículo 651 del E.T.

Prescripción de la facultad sancionatoria

No prescribió la facultad sancionatoria de la DIAN porque de acuerdo con el artículo 638 del E.T y la jurisprudencia del Consejo de Estado⁷, la irregularidad sancionable se produjo cuando venció el plazo para entregar la información exógena del año gravable 2006, esto es, el 22 de abril de 2007, según el artículo 18 de la Resolución DIAN 12807 de 2006.

En consecuencia, el término de dos años para notificar el pliego de cargos se cuenta desde la fecha en que se presentó o debía presentarse la declaración de renta del año gravable 2007. La citada declaración debía presentarse hasta el 22 de abril de 2008, según el NIT de la actora, por lo que el pliego de cargos notificado el 16 de septiembre de 2009 fue oportuno.

Aplicación del artículo 651 del Estatuto Tributario y graduación de la sanción

Está probado que la actora no suministró en tiempo la información de que trata el artículo 631 literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del E.T. Lo anterior significa que la cuantía es determinable, pues atañe al monto de la información requerida que la actora no entregó oportunamente.

⁶ Citó sentencias de 16 de junio de 2006, exp 2003-00453-01 y de 31 de mayo de 2012, exp 18362.

⁷ Sentencia de 21 e agosto de 2014, exp 2012-00074-01.

Entonces, la sanción aplicable es la prevista en el artículo 651 literal a) inciso primero del E.T, esto es, hasta el 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información.

Es válido que el monto de la sanción se calcule teniendo como base la información de las declaraciones de renta, ventas y retenciones del año gravable 2006, cuyo monto asciende a \$5.298.700.000.

No se trata de una base presunta, pues el artículo 756 del Estatuto Tributario se refiere a la presunción para adicionar ingresos. Por la misma razón, no es aplicable la sanción del 0.5% de los ingresos netos, puesto que, en este caso la cuantía de la información es determinable.

De acuerdo con la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, debe graduarse la sanción porque si bien la información se suministró después de vencido el plazo que había para el efecto, esto es, con ocasión de la respuesta al pliego de cargos (formatos 1001, 1007, 1005, 1009, 1008 y 1011), no es razonable imponer la máxima sanción, como si nunca hubiera presentado la información. Además, los supuestos errores en los formatos 1001 y 1010 tampoco justifican la máxima sanción, pues son materia de otro proceso administrativo.

En consecuencia, la sanción debe graduarse en el 2.5% y aplicarse al monto total de la información \$5.298.700.000⁸, por lo que la sanción se determina en \$132.467.504.

Con base en el artículo 171 del C.C.A, no hay lugar a condenar en costas porque la conducta procesal de las partes no fue temeraria ni constitutiva de abuso del derecho.

RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN apeló la sentencia por las siguientes razones:

Después de referirse al debido proceso y hacer un recuento de los hechos y las normas aplicables, la DIAN sostuvo, en esencia, que debía imponer la sanción del 5%, teniendo en cuenta el artículo 651 literal a) del E.T, en concordancia con el artículo 1 de la Resolución DIAN 11774 de 2005, pues cuando se trata de la información exigida y no suministrada, la sanción procedente es del 5% del total de la información no suministrada. En consecuencia, la sanción no queda al arbitrio del funcionario de la DIAN.

⁸ Formato 1001: pagos o abonos en cuenta (casillas 55+61) por \$1.598.523.00; formato 1007: ingresos recibidos en el año (casillas 45+46+47) por \$1.611.414.000; formato 1005: IVA descontable (declaraciones de IVA renglones 47+51 por \$75.160.000; formato 1009: saldo pasivos a 31 de diciembre (casilla 43) por \$133.131.000; formato 1008: deudores de créditos activos (casilla 37) por \$228.389.000; formato 1011: información de las declaraciones tributarias (casillas 36+40+55+61) por \$1.652.083.000.

Además, está probado el daño causado a la Administración, pues como lo precisó la Sección Cuarta del Consejo de Estado⁹, si no se suministró la información dentro del término establecido, sino después, se afecta la función de la DIAN de realizar los estudios y cruce de información, pues le impidió actuar en forma pronta y eficaz.

En este caso sí existe base para imponer la sanción, pues la Administración contaba con la información de los renglones de las declaraciones tributarias presentadas por el contribuyente por el año gravable 2006.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no alegó de conclusión.

La **DIAN** insistió en los argumentos de la apelación.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la DIAN, la Sala analiza si procede el monto de la sanción impuesta en los actos demandados (\$264.935.000), equivalente al 5% de la suma de \$5.298.700.000¹⁰.

El análisis de la Sala se limita a este aspecto, pues el argumento del recurso, relativo a la base para calcular la sanción, no implica cuestionamiento alguno al fallo apelado. Además, debe tenerse en cuenta que a pesar de que el Tribunal anuló parcialmente los actos sancionatorios demandados y, por tanto, la actora tendría interés para recurrir, no apeló la decisión, lo que significa que estuvo conforme con el fallo.

En consecuencia, la Sala estudia el punto ya indicado y tiene en cuenta lo previsto en el artículo 328 inciso 4 del Código General del Proceso, esto es, que no puede hacer más gravosa la situación del apelante único, que, en este caso, es la parte demandada.

El artículo 651 del Estatuto Tributario regula la sanción por no enviar información. En lo que interesa a este asunto, la citada norma dispone lo siguiente:

"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

⁹ Sentencia de 7 de mayo de 1999.

¹⁰ Que corresponde al total de la información exógena que debía entregar la actora dentro del plazo fijado para ello.

suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:

"a) <Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). Literal modificado por el artículo 55 de la Ley 6 de 1992. El texto con los valores reajustados es el siguiente:> 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. (...).

El artículo 651 literal a) del Estatuto Tributario prevé que la multa por incurrir en las infracciones ya mencionadas no puede exceder de 15.000 UVT, según los siguientes criterios:

1. **Hasta del 5%** de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea **o se hizo extemporáneamente**.

2. 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.

Sobre la expresión "hasta el 5%" del artículo 651 literal a) inciso segundo del E.T, en sentencia de 3 de junio de 2015, la Sala precisó lo siguiente¹¹:

"Al respecto, la Sala ha reiterado que "es evidente que cuando el artículo 651 del Estatuto Tributario utiliza la expresión 'hasta el 5%', se le está otorgando a la Administración un margen para graduar la sanción, pero esta facultad no puede ser utilizada de forma arbitraria"; por tanto, corresponde al funcionario fundamentar su decisión de imponer el tope máximo con argumentos que deben atender no sólo los criterios de justicia y equidad, como ya se mencionó, sino también los de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción¹².

Así mismo, refiriéndose a entregas de información junto con las respuestas a los pliegos de cargos, ha señalado que el hecho de que la

¹¹ Expediente 20476, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

¹² Sentencias de 20 de abril del 2001, exp. 11658, 20 de febrero y 4 de abril del 2003, exps. 12736 y 12897, 15 de junio del 2006, exp. 2003-00453-01, 26 de marzo del 2009, exp. 16169, 24 de octubre de 2013, exp. 19454 y 26 de marzo de 2015, exp. 20219.

*Administración pueda validarla "no es una forma de subsanar la omisión, porque ello implicaría que desapareciera la extemporaneidad en la entrega de la información; **sino que constituye simplemente un mecanismo para atenuar la sanción por la omisión efectivamente ocurrida**¹³". Lo anterior, porque la sanción por no informar puede catalogarse, como regla general, de carácter objetivo."*

Así, debe graduarse la sanción teniendo en cuenta los principios de justicia y equidad, al igual que los criterios de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción. Además, la entrega de la información después de vencido el plazo para ello no implica que desaparezca la infracción pero sí permite disminuir la sanción, esto es, graduarla, con base en los principios y criterios ya mencionados.

En el caso en estudio, la DIAN impuso a la actora la sanción del artículo 651 del E.T 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 Tributario¹⁴, correspondiente al año gravable 2006, dentro del plazo establecido para ello, requerida mediante Resolución 12807 de 26 de octubre de 2007, expedida por el Director General de la DIAN.

De acuerdo con el artículo 18 de la Resolución 12807 de 2007 y el NIT de la actora, el plazo para que esta presentara la información exógena vencía el **23 de abril de 2007**. Sin embargo dicho plazo transcurrió sin que la actora cumpliera este deber formal.

Por Resolución Sanción 17241201000037 de 15 de abril de 2010, la DIAN impuso a la actora sanción por no informar al constatar que esta no entregó la información en el plazo fijado para ello en la resolución ya citada.

No obstante, con la respuesta al pliego de cargos (**14 de octubre de 2009**), la actora entregó la información solicitada (formatos 1001, 1003, 1006, 1007, 1008, 1009, 1010, 1011 y 1012)¹⁵.

Así, se encuentra configurado el supuesto de hecho que da lugar a imponer la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

¹³ Sentencia del 26 de marzo del 2009, exp. 16169.

¹⁴ **ARTICULO 631. PARA ESTUDIOS Y CRUCES DE INFORMACIÓN Y EL CUMPLIMIENTO DE OTRAS FUNCIONES.** 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: [...]"

¹⁵ Para justificar la sanción impuesta en los actos demandados y negar la sanción reducida al 20%, la DIAN sostuvo que los formatos 1001 y 1010 tenían errores.

En el caso en estudio, no es objeto ya de discusión que la base para fijar la sanción es la suma de **\$5.298.700.000**, que corresponde al total de la información que debía entregar la actora dentro del plazo fijado en la Resolución 12807 de 2007 y que se determinó con fundamento en la información contenida en las declaraciones de renta, ventas y retención en la fuente del año gravable 2006¹⁶.

Como se trata de una información cuya cuantía es determinable, resulta aplicable el artículo 651 literal a) inciso segundo del E.T, en cuanto fija como criterio para imponer la multa, *"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"*.

Con fundamento en la norma en mención y en el artículo 1 literal a) de la Resolución DIAN 11774 de 2005, la demandada impuso a la actora una sanción de \$264.935.000, que corresponde al 5% del valor de la información no suministrada oportunamente por la actora.

El artículo 1 de la Resolución 11774 de 2005¹⁷ disponía la graduación de la sanción por no informar cuando existe base para imponerla. El literal a) del citado artículo preveía que *"a) Cuando se trate de la información exigida y no suministrada, se aplicará **el cinco por ciento (5%)**, del total de la sumatoria de la información no suministrada"*.

En sentencia de 25 de octubre de 2017, la Sala anuló el artículo 1 de la de la Resolución 11774 de 2005, en esencia, porque mientras el artículo 651 del Estatuto Tributario permite la aplicación de tarifas que pueden graduarse, la citada norma prevé tarifas fijas. Por tanto, el acto demandado desconoció el principio de legalidad de la sanción, pues, la aplicación de dicho principio *"demanda un ejercicio riguroso que, en este caso, se traduce en la prohibición de variar **los mecanismos preestablecidos por el artículo 651 del Estatuto Tributario**, para la imposición de la sanción por no enviar información"*¹⁸.

Como consecuencia de la nulidad del artículo 1 de la Resolución DIAN 11774 de 2005, desaparece uno de los fundamentos jurídicos para imponer la máxima sanción que se fijó en los actos demandados.

En efecto, la DIAN sostuvo que la norma ya anulada y el artículo 651 del E.T permiten fijar la sanción impuesta en los actos demandados. Sin embargo, se reitera, es precisamente el artículo 651 del E.T el que fija un límite máximo dentro del cual puede graduarse la sanción.

¹⁶ Por lo demás, en los formatos presentados por la actora en la respuesta al pliego de cargos no se advierte la cuantía de la información.

¹⁷ *"Por medio de la cual se regula la aplicación de la sanción establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario"*

¹⁸ Expediente 18826, C P Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Ahora bien, la DIAN también justifica la sanción que impuso a la actora en el hecho de que se causó daño a la Administración, pues el suministro extemporáneo de la información afectó su función de realizar los estudios y cruce de información, dado que le impidió actuar en forma pronta y eficaz.

La Sala reitera que, en efecto, la entrega tardía de la información genera un perjuicio a la DIAN en la medida en que obstaculiza o entorpece sus funciones de fiscalización y control para la correcta determinación de los tributos y sanciones. Sin embargo, en este caso el perjuicio no puede medirse como si el actor nunca hubiera entregado la información, *“porque mientras la falta de entrega veda en magnitud considerable la efectividad en la gestión y/o fiscalización tributaria, llegando incluso a imposibilitar el ejercicio de las mismas, **la entrega tardía impacta la oportunidad en su ejercicio, de acuerdo con el tiempo de mora que transcurra**, de manera que si este es mínimo no alcanza a obstruir con carácter definitorio el ejercicio de la fiscalización pero sí, por el contrario, es demasiado prolongado, puede incluso producir el efecto de una falta absoluta de entrega”*¹⁹.

En casos como este, en el que **la información es suministrada en la respuesta al pliego de cargos**, la Sala ha considerado procedente graduar la sanción²⁰. Ello, en aplicación del principio de buena fe y del debido proceso y teniendo en cuenta que en sentencia C-160 de abril 29 de 1998, la Corte Constitucional condicionó la exequibilidad del artículo 651 del Estatuto Tributario, a que *“el error o la información que no fue suministrada, genere daño, y que la sanción sea proporcional al daño producido”*²¹.

A su vez, los supuestos errores en algunos de los formatos entregados en la respuesta al pliego de cargos son materia de otro procedimiento sancionatorio que debe iniciar la DIAN para garantizar el debido proceso de la actora, teniendo en cuenta que otra de las infracciones del artículo 651 del Estatuto Tributario es la presentación de la información con errores.

Toda vez que no tiene justificación la posición de la DIAN de imponer la máxima sanción y esta entidad no expuso razones que permitan modificar la sentencia de primera instancia, el recurso no prospera. En consecuencia, la Sala mantiene la sanción fijada por el Tribunal en \$132.467.504, que corresponde al 2.5% de la información no suministrada en tiempo (\$5.298.700.000).

¹⁹ Sentencia de 3 de junio de 2015, exp. 20476, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²⁰ Entre otras, ver sentencia de 20 de septiembre de 2017, exp 21878.

²¹ *Ibíd*em

En consecuencia, se mantienen la nulidad parcial de los actos demandados y la sanción impuesta por el Tribunal a título de restablecimiento del derecho.

No obstante, con fundamento en el artículo 170 del C.C.A²² la Sala adiciona el restablecimiento del derecho ordenado por el Tribunal, para ordenar a la DIAN que, previas las compensaciones a que haya lugar, tenga en cuenta el pago por **\$52.987.000**²³, que hizo la actora el 17 de junio de 2010 para acogerse a la sanción reducida al 20%, prevista en el artículo 651 del E.T²⁴.

Por lo anterior, se modifica el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada para, a título de restablecimiento del derecho, fijar en \$132.467.504 la sanción por no informar a cargo de la actora por el año gravable 2006 y ordenar a la DIAN que, previas las compensaciones a que haya lugar, tenga en cuenta el pago de \$52.987.504, que efectuó la actora el 17 de junio de 2010. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

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

FALLA

PRIMERO: MODIFICAR el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada que, en consecuencia, queda así:

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho:

- a) **FIJAR** en \$132.467.504 la sanción por no enviar información a cargo de la actora por el año gravable 2006 y
- b) **ORDENAR** a la DIAN que, previas las compensaciones a que haya lugar, tenga en cuenta el pago de \$52.987.884, que efectuó la actora el 17 de junio de 2010.

En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

SEGUNDO: RECONOCER personería a MARGARITA VILLEGAS PONCE como apoderada de la demandada, de acuerdo con el poder que está el

²² Conforme con el cual para restablecer el derecho particular, los jueces “*podrán estatuir disposiciones nuevas en reemplazo de las acusadas, y modificar o reformar estas*”.

²³ Folio 49 c.p.

²⁴ **E.T, artículo 651 Sanción por no enviar información** [...]

“La sanción a que se refiere el presente artículo, se reducirá [...] al veinte por ciento (20%) de tal suma [se refiere a la suma determinada], si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. [...]”

folio 408 del c.p y **ACEPTAR** la renuncia al poder de la misma abogada, conforme con el artículo 76 del Código General del Proceso (folio 433 c.p).

TERCERO: RECONOCER personería a HERMAN ANTONIO GONZÁLEZ CASTRO como apoderado de la parte demandada, en los términos del memorial que está en el folio 417 c.p.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen para su obediencia y cumplimiento. Cúmplase.

La anterior providencia fue considerada y aprobada en sesión de la fecha

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ