



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., primero (1º) de junio de dos mil diecisiete (2017).

Radicación: 23001-23-31-000-2011-00550-01

Nº Interno: 22228

Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho

Actor: INVERSIONES BARGUIL CUBILLOS LTDA

Demandado: U.A.E. DIAN

Sanción por no enviar información exógena 2006

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por INVERSIONES BARGUIL CUBILLOS LTDA, la demandante, contra la sentencia proferida el 26 de mayo de 2015, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera, Subsección C, en Descongestión¹, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 28 de enero de 2010, la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Montería formuló a la actora el Pliego de Cargos N°122382010000021 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, por el año gravable 2006, requerida por el Director General de la UAE-DIAN mediante la Resolución N°12807 del 26 de octubre de 2006, conducta sancionable conforme con el artículo 651 del mismo ordenamiento, por lo que propuso la sanción por **no enviar información dentro del plazo establecido para ello.**

La DIAN calculó la sanción sobre los valores informados en la declaración de renta del año gravable 2006, que ascendieron a \$19.504.622.524, suma a la que aplicó el 5% que arrojó como resultado una sanción de \$975.231.126 que limitó a \$368.325.000, el tope máximo².

¹ Este proceso fue inicialmente tramitado por el Tribunal Administrativo de Córdoba, corporación que, en virtud del Acuerdo PSAA14-10251 del 14 de noviembre de 2014 de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura, mediante auto del 4 de marzo de 2015 lo remitió a los magistrados de descongestión de la Sección Primera del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, por tratarse de un proceso de naturaleza tributaria. Expediente que fue sujeto a reparto y asignado al Despacho de la Magistrada Ana María Rodríguez Álava (v. fls. 263 y 266).

² Fls. 187 a 189.

Previa respuesta de la contribuyente al pliego de cargos, en la que sostuvo que presentó la información exigida en tiempo pero que no fue recibida por la DIAN por problemas técnicos y que, por esta razón, nuevamente la envió el 16 de septiembre de 2009, antes del pliego de cargos³, la Administración profirió la **Resolución Sanción N°122412010000104 del 28 de mayo de 2010**, mediante la que impuso la sanción propuesta⁴.

El 15 de julio de 2010, la contribuyente interpuso el recurso de reconsideración⁵, que fue decidido mediante **la Resolución N°900062 del 9 de mayo de 2011**, en el sentido de modificar el monto de la sanción, toda vez que, para el año gravable 2006, el tope máximo para la sanción era de **\$296.640.000**, conforme con el Decreto 4715 del 26 de diciembre de 2005⁶.

DEMANDA

INVERSIONES BARGUIL CUBILLOS LTDA, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

“1. Declarar nulos los siguientes actos administrativos:

“- La RESOLUCIÓN SANCIÓN POR NO INFORMAR N°1224120100000104 de fecha 28 de mayo de 2010, expedida (por) la División de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Montería, al contribuyente INVERSIONES BARGUIL CUBILLOS LIMITADA, con NIT 812.004.623-2.

³ Fl. 191.

⁴ Fls. 213 a 218.

⁵ Fls. 220 a 224.

⁶ Fls. 235 a 240.

“- La RESOLUCIÓN NÚMERO 900062 del 09 de mayo de 2011, expedida por la SUBDIRECTORA DE GESTIÓN DE RECURSOS JURÍDICOS DE LA DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA DE LA U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, mediante la cual se resolvió el RECURSO DE RECONSIDERACIÓN interpuesto contra la RESOLUCIÓN SANCIÓN POR NO INFORMAR N°1224120100000104 de fecha 28 de mayo de 2010, al contribuyente INVERSIONES BARGUIL CUBILLOS LIMITADA, con NIT 812.004.623-2.

“2. Que como consecuencia de lo anterior y como restablecimiento del derecho, se declare que no hay lugar a la sanción determinada en la RESOLUCIÓN SANCIÓN POR NO INFORMAR N°1224120100000104 de fecha 28 de mayo de 2010, expedida (por) la División de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Montería, al contribuyente INVERSIONES BARGUIL CUBILLOS LIMITADA, con NIT 812.004.623-2 y confirmada mediante la RESOLUCIÓN NÚMERO 900062 del 09 de mayo de 2011, expedida por la SUBDIRECTORA DE GESTIÓN DE RECURSOS JURÍDICOS DE LA DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA DE LA U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, mediante la cual se resolvió el RECURSO DE RECONSIDERACIÓN interpuesto contra la RESOLUCIÓN SANCIÓN POR NO INFORMAR N°1224120100000104 de fecha 28 de mayo de 2010, al contribuyente INVERSIONES BARGUIL CUBILLOS LIMITADA, con NIT 812.004.623-2”.

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política
- Artículo 44 de la Ley 962 de 2005
- Artículo 651 del Estatuto Tributario
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995

La demandante desarrolló el concepto de la violación, así:

Violación del artículo 29 de la Constitución Política. Expuso que el debido proceso y el derecho de defensa deben observarse en todas las actuaciones judiciales y administrativas.

Violación del artículo 44 de la Ley 962 de 2005. Explicó que para proponer y determinar la sanción por *“omisión de la información en medios magnéticos”*, la DIAN tomó como base de cuantificación los valores informados en las declaraciones de renta y complementarios, retención en la fuente y ventas del año gravable 2006.

Además, la sanción impuesta es improcedente, toda vez que la DIAN no podía imponer la sanción por *“omisión de la información en medios magnéticos”* ya que la información tributaria requerida reposaba en los archivos de esa entidad desde antes de iniciar la investigación; y que de imponer esta sanción desconocería el artículo 44 de la Ley 960 (sic) de 2005, que prevé que la Administración no podrá requerir informaciones y pruebas que hayan sido suministradas previamente por los contribuyentes.

Violación del artículo 651 del Estatuto Tributario. Indicó que si, en gracia de discusión, se acepta que la base de cuantificación fue la determinada por la Administración, la entidad oficial igual se equivocó al aplicar la tarifa máxima del 5%, señalada en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, y que al hacerlo violó el derecho al debido proceso y los principios de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción.

Igualmente, la base utilizada por la Administración para el cálculo de la sanción no está prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario y no podía tomar los valores de ingresos brutos, costos y deducciones declarados, por

cuanto “no es válido presumir sin apoyo legal que todas las partidas sean superiores al tope establecido para que surja la obligación”.

La Administración debió aplicar el inciso segundo del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, tomar como base el total de los ingresos netos denunciados en la declaración de renta del año gravable 2005, por valor de \$4.171.175.000, y aplicarle el 0.5%, lo que arroja como resultado que el monto de la sanción sería \$20.855.875 y que, de acogerse al beneficio de la sanción reducida al 10%, el total a pagar hubiera ascendido a \$2.085.587.

La actuación no se ajusta a la realidad y la Administración debió probar que con la no presentación de la información en medios magnéticos se causó un daño o perjuicio a la DIAN.

Además, la DIAN no tuvo en cuenta la información del año gravable 2006 que la demandante entregó en medios magnéticos el 16 de septiembre de 2009, en los formatos 1001, 1002, 1003, 1006, 1007, 1008, 1109, 1009, 1010, 1011 y 1012, información que la entidad oficial conoció antes de formular el pliego de cargos del 28 de enero de 2010.

No discute que el hecho sancionable ocurrió sino que la infracción cesó con la presentación de la información en medios magnéticos el 16 de septiembre de 2009. Que, al cesar la infracción, la Administración debió archivar la actuación y abrir otra por el nuevo hecho sancionable, previo el análisis de la información recibida y de la prueba de los errores y del daño causado a la administración tributaria.

La DIAN debió imponer la sanción teniendo en cuenta la sentencia C-160 de 1998 de la Corte Constitucional, que condicionó la exequibilidad del artículo

651 del Estatuto Tributario a que el error de la información o la información que no fue presentada, genere daño y que la sanción sea proporcional al daño producido.

En los actos se incurrió en falsa motivación, toda vez que no existe prueba del daño o perjuicio causado a la Administración “*por no haber presentado la información en medios magnéticos*” en la fecha fijada para ello ni de que no haya podido adelantar las funciones propias de la entidad. Tampoco existe justificación para aplicar el porcentaje más alto ni explicación para no graduarla.

Violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995. Alegó que con la actuación demandada, la DIAN legisló, pues desconoció el debido proceso y una serie de precedentes jurisprudenciales y doctrinarios de la propia entidad. Que, además, vulneró los principios de legalidad, justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó negar las pretensiones de la demanda, con los argumentos que se resumen a continuación:

La Administración garantizó el debido proceso, toda vez que notificó, en debida forma, a la contribuyente los actos acusados y esta ejerció el derecho de defensa al interponer el recurso gubernativo contra la sanción impuesta, sin que la decisión adversa a sus pretensiones pueda entenderse violatoria de la norma constitucional.

El artículo 44 de la Ley 962 de 2005, norma que impide a la DIAN solicitar las declaraciones que reposan en los archivos de la entidad, no es aplicable al caso.

La información exigida corresponde a datos objetivos que se generan en el giro normal de las actividades del contribuyente, lo que facilita la entrega en la forma y tiempo señalados y esa información se equipara a “los anexos” o “soportes” que antes se exigían con las declaraciones.

La contribuyente cumplía los parámetros establecidos para estar obligada a presentar la información requerida por el Director General de la DIAN y la misma demandante aceptó la ocurrencia del hecho sancionable, toda vez que la obligación de suministrar la información correspondiente al año gravable 2006 debía cumplirla a más tardar el 24 de mayo de 2007.

Si bien la demandante presentó la información el 16 de septiembre de 2009, lo hizo de manera extemporánea; que esta circunstancia no desaparece el hecho sancionable de no presentar la información en el término fijado para ello. Que, además, tal presentación lo que muestra es el interés que tenía de “*subsana* la omisión”.

La Resolución 12807 de 2006 señala quiénes son los obligados a suministrar la información y establece cómo debe enviarse y aunque el acto fija algunos topes para el envío de la información, ello no significa que esta no deba enviarse en su totalidad, pues la información que es inferior a tales topes debe enviarse en otro formato, en forma completa, por lo que la información corresponde a la declarada.

Se refirió a la información que la contribuyente debía suministrar, al formato correspondiente y a los valores determinados y concluyó que, en los actos acusados, la DIAN determinó la base de la sanción teniendo en cuenta los valores informados por la misma contribuyente en las declaraciones tributarias y que como la cuantía de la información no suministrada es determinable, la tarifa aplicable es del 5%.

Precisó que está demostrado que la demandante presentó la información extemporáneamente, lo que reviste suma gravedad, teniendo en cuenta que la información solicitada permitiría realizar cruces de información para el debido control de los tributos, es decir, que se entorpeció la labor de fiscalización y control a cargo de la DIAN.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, por lo siguiente:

El artículo 44 de la Ley 962 de 2005 prohíbe a la Administración solicitar información que los contribuyentes ya hayan suministrado con anterioridad, como la contenida en las declaraciones tributarias. No obstante, el artículo 631 del Estatuto Tributario permite a la DIAN requerir información necesaria para efectuar los estudios y cruces para el debido control de los tributos.

El Tribunal explicó que *“desde el pliego de cargos, la DIAN contempló que el hecho infractor consistía en no enviar la información o hacerlo extemporáneamente, y se probó que, en efecto, esta se había remitido por fuera del término legalmente establecido, no obstante ello no implicó que hubiere cesado el comportamiento infractor o el daño inferido a la Administración tributaria, por cuanto se evidenció que los datos contenían errores”*, de lo que el Tribunal concluyó que no existen razones para entender que la Administración debía archivar la investigación e iniciar una nueva.

En cuanto al alegado error en la imposición de la sanción, el Tribunal estimó que la sanción a imponer es la prevista en el inciso primero del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, por cuanto la DIAN determinó cada una de las sumas correspondientes a la información no aportada, que asciende a \$19.504.622.524.

Por esta razón, no debía aplicarse el inciso segundo del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario.

No es procedente la reducción de la sanción al 10%, beneficio previsto para cuando la omisión se subsana antes de la notificación de la sanción, puesto que *“tal rectificación nunca tuvo lugar”*, pues la información se allegó con errores.

En relación con la prueba del daño causado, el Tribunal explicó que la conducta sancionable ocurrió, toda vez que la contribuyente omitió el cumplimiento de la obligación en el plazo otorgado por la ley para el efecto, que venció el 24 de mayo de 2007. Además sostuvo que solo hasta el 16 de septiembre de 2009, la actora aportó la información, por lo que consideró que la *“omisión causó daño al Estado”*,

toda vez que obstruyó la labor fiscalizadora, *“máxime cuando esos datos se aportaron con errores”*.

Destacó que los artículos invocados por la demandante no prevén una tarifa probatoria para demostrar el daño, ni que sea necesario que la Subdirección de Gestión de Análisis expida una certificación del daño causado, sino que el funcionario de la DIAN es quien debe valorarlo, en cada caso.

Resaltó que la DIAN se ciñó a lo establecido en la sentencia C-160 de 1998, por cuanto demostró el daño, en la medida en que la omisión perturbó la facultad fiscalizadora, sin que se advierta el desconocimiento de los principios de proporcionalidad, razonabilidad, justicia y equidad, máxime cuando la DIAN redujo la sanción teniendo en cuenta el tope fijado por las normas reglamentarias.

El Tribunal se abstuvo de condenar en costas a la actora, por cuanto su conducta procesal no puede calificarse de temeraria o abusiva del derecho.

RECURSO DE APELACIÓN

INVERSIONES BARGUIL CUBILLOS LTDA, la demandante, apeló la sentencia de primera instancia, con los argumentos que se resumen así:

La Administración tenía conocimiento de que desde el 16 de septiembre de 2009, antes del pliego de cargos, la actora había presentado la información requerida del año gravable 2006, por lo que, en virtud del artículo 44 de la Ley 962 de 2005, la

DIAN no podía solicitar esa información porque ya reposaba en la entidad y la demandante no estaba obligada a suministrarla nuevamente, hecho que torna improcedente la sanción discutida.

El plazo para suministrar la información del año gravable 2006 venció el 24 de mayo de 2007 y se entregó la información requerida el 16 de septiembre de 2009, de manera extemporánea, conducta que no puede confundirse con no presentar la información, aunque las dos situaciones están previstas como hechos sancionables en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

La Administración no debió imponer la sanción por no informar, porque el hecho sancionable había cesado, pero persistió en el error, haciendo más gravosa la situación de la contribuyente. La demandada debió verificar la información recibida y determinar si había lugar a iniciar una investigación por extemporaneidad o por errores en la información, porque la norma no autoriza una doble sanción.

La actuación demandada violó el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, de una parte, porque la DIAN impuso la sanción por un hecho inexistente, la supuesta no presentación de la información y, de otra, porque no contó *“con el documento contentivo del análisis y evaluación del eventual daño o perjuicio causado por el contribuyente (...) al Estado, el cual debió ser expedido por la División de Gestión de Análisis Operacional”*, mencionado en el concepto N°48897 del 7 de julio de 2011. Además, no aplicó la sentencia C-160 de 1998, que hace referencia a la gradualidad de la sanción, por lo que los actos acusados vulneran el debido proceso y tornan ilegal su imposición.

La Administración desconocía el monto sobre el que existía la obligación de informar, hecho que puso en evidencia al cuantificar la sanción sobre los valores registrados en la declaración de renta del año gravable 2006 y que de ser procedente la sanción discutida, debió calcularla sobre los ingresos netos o el patrimonio bruto, con una tarifa del 0.5%.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La DIAN insistió en que la demandante incurrió en el hecho sancionable por lo que la sanción impuesta es procedente. Que el monto de la sanción se determinó conforme con la normativa vigente. Y que, en este caso, no es aplicable el artículo 44 de la Ley 962 de 2005, toda vez que, si bien es cierto, la DIAN cuenta con las declaraciones tributarias, la información requerida son los soportes correspondientes que poseen los contribuyentes.

INVERSIONES BARGUIL CUBILLOS LTDA, la demandante, y el **Ministerio Público** guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso, se controvierte si son nulas las Resoluciones números 122412010000104 del 28 de mayo de 2010 y 900062 del 9 de mayo de 2011, proferidas por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN, por las

que impuso a la actora sanción por no enviar información dentro del plazo establecido para ello y se resolvió el recurso gubernativo, respectivamente.

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide (i) si la DIAN violó la prohibición prevista en el artículo 44 de la Ley 962 de 2005, (ii) si se configura el hecho sancionable por el que se impuso la sanción por no suministrar información, (iii) si la base de cuantificación tomada por la DIAN se ajusta a la normativa, (iv) si es necesaria la prueba del daño causado a la Administración y (v) si es procedente graduar la sanción.

En el caso, la Administración impuso a INVERSIONES BARGUIL CUBILLOS LTDA 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, por el año gravable 2006, requerida por el Director General de la UAE-DIAN, mediante la Resolución N°12807 del 26 de octubre de 2006, en el plazo fijado para ello.

El texto del artículo 631 del Estatuto Tributario dice lo siguiente:

“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:

“a) Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que sean socias, accionistas, cooperadas, comuneras o asociadas de la respectiva entidad, con indicación del valor de las acciones, aportes y demás derechos sociales, así como

de las participaciones o dividendos pagados o abonados en cuenta en calidad de exigibles;

“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 a un millón de pesos (\$1.000.000); 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 cinco millones de pesos (\$5.000.000) con indicación del concepto e impuesto sobre las ventas liquidado cuando fuere el caso.

“g. (...)

“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.

“j. (...)”

“k. La discriminación total o parcial de las partidas consignadas en los formularios de las declaraciones tributarias.”

La norma transcrita autoriza al Director General de la DIAN para requerir información a los administrados con el fin de realizar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, sin desconocer las facultades legales de fiscalización e investigación otorgadas a esa entidad.

En desarrollo de esta disposición, el Director General de la DIAN expidió la Resolución N°12807 del 26 de octubre de 2006, por la que estableció, para el año gravable 2006, el grupo de obligados a 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; además, señaló el contenido y características técnicas para la presentación y fijó los plazos para la entrega.

De conformidad con el literal b) de los artículos 1° y 2° de la Resolución N°12807 del 2006, estaban obligados a presentar dicha información, por el año gravable 2006, las personas jurídicas y asimiladas, calificadas como grandes contribuyentes, que a

la fecha de publicación de dicha resolución estaban obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, sean entidades públicas o privadas, cuando los ingresos brutos del año gravable 2005 hubieran superado los mil quinientos millones de pesos (\$1.500.000.000).

En el expediente está la declaración de renta de la demandante correspondiente al año gravable 2005, en la que consta que en ese periodo el total de los ingresos brutos ascendió a \$4.171.175.000⁷. Frente a esta declaración, ni el actor planteó argumento alguno ni en el expediente existe prueba de que haya sido modificada por el contribuyente o por la entidad oficial; así, que se presumen ciertos los datos consignados en ella.

En consecuencia, está demostrado que en el año gravable 2005 la actora declaró ingresos brutos superiores al tope fijado en la mencionada resolución, circunstancia que lo ubica en el grupo de obligados a 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, correspondiente al año gravable 2006.

El artículo 18 de la Resolución 12807 de 2006 estableció el término para suministrar la información requerida, así:

“Artículo 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

⁷ Fl. 38.

jurídica y asimilada o de una persona natural, y suministrarse a más tardar en las siguientes fechas:

“GRANDES CONTRIBUYENTES:

Fecha	Último Dígito
Mayo 22 de 2007	1
(...)	
Mayo 24 de 2007	3
(...)	
Junio 04 de 2007	0”

Teniendo en cuenta que el último dígito del NIT de la contribuyente es 3, el plazo para la entrega de información venció el 24 de mayo del 2007.

Entonces, la obligación de suministrar la información requerida por el Director General de la UAE- DIAN es legal y tiene como finalidad consolidar los datos que tienen relevancia tributaria para realizar, de manera adecuada y eficaz, los estudios y cruces de información con terceros que le permiten a la entidad oficial adelantar los programas diseñados para el control de los tributos.

En cuanto al "plazo", en oportunidad anterior⁸, la Sala precisó:

"El plazo entendido como la época que se fija para el cumplimiento de la obligación⁹ o el término cierto señalado para ejecutar determinada acción; así, 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, se entenderá que la obligación no fue cumplida en el plazo fijado para ello.

"Entonces, el plazo que se fije, sea en acto general o de contenido particular, es el parámetro para determinar la ocurrencia de este hecho sancionable, pues mientras no llegue la fecha límite fijada para suministrar la información requerida no se configurará la conducta irregular sancionable, que se concreta en '**no suministrar la información requerida en el plazo fijado para ello**', pues se trata de una infracción instantánea".

Como lo indica la Resolución 12807 de 2006, los plazos otorgados en el mismo acto son el límite fijado para la entrega de la información por parte de los obligados. Por lo tanto, llegado el día, si el obligado no suministra la información, se configura la conducta sancionable prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

En el presente asunto, está acreditado que INVERSIONES BARGUIL CUBILLOS LTDA estaba obligada a suministrar la información requerida por el Director General de la UAE- DIAN del año gravable 2006 y que el plazo para entregar la información correspondiente venció el 24 de mayo del 2007 sin que la contribuyente cumpliera esta obligación legal.

⁸ Sentencia del 5 de febrero de 2015, Exp. 20441., C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁹ Código Civil, art. 1551.

En efecto, la demandante aceptó que no presentó la información en el plazo otorgado en la Resolución 12807 de 2006, sino que la entregó hasta el 16 de septiembre de 2009.

El Estatuto Tributario, en el artículo 651, regula la denominada “**sanción por no enviar información**”, en los siguientes términos:

“Sanción por no enviar información. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, **que no la suministren dentro del plazo establecido para ello** o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:

“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. 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, y

“b (...)”

“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.

“(...)”.

De conformidad con el inciso primero del artículo 651 del Estatuto Tributario, **las personas obligadas a suministrar información tributaria** y aquellas a quienes la Administración les haya solicitado información o pruebas pueden ser sancionadas si incurrir en las siguientes conductas: i) **cuando no suministran la información requerida en el plazo fijado para ello**, ii) cuando presentan la información requerida pero el contenido tiene errores y iii) cuando entregan información distinta de la requerida.

En el presente asunto, la Sala encuentra que se configuró una de las infracciones sancionables, toda vez que INVERSIONES BARGUIL CUBILLOS LTDA **no suministró la información exógena en el plazo fijado para ello**, por lo que es procedente imponer la sanción prevista en la norma para esta infracción.

En efecto, la Administración le propuso la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario porque venció el plazo establecido para la entrega de la información del año gravable del 2006 sin que la contribuyente la hubiera presentado y, si bien es cierto, al imponer la sanción la Administración encontró que la entregó el 16 de septiembre de 2009, es decir, de manera extemporánea, este hecho no desvirtúa la ocurrencia de la conducta sancionada que es instantánea, que se configuró el día que venció el plazo para informar.

La Sala encuentra que la DIAN no violó la prohibición prevista en el artículo 44 de la Ley 962 de 2005 que prevé *“la Administración Tributaria no podrá requerir informaciones y pruebas que hayan sido suministradas previamente por los respectivos contribuyentes y demás obligados a allegarlas”* ello, porque al momento en que se configuró el supuesto de hecho sancionable, la información requerida no reposaba en la entidad y, si bien la contribuyente presentó la información antes de que se proferiera el pliego de cargos, este hecho no torna ilegal la sanción, toda vez que la infracción se verificó.

No obstante, el hecho de que la DIAN tuviera en su poder la información de la actora antes de proferir el pliego de cargos, implica la graduación de la sanción que debe imponerse a la actora, pues pone en evidencia su intención de colaborar con la administración, como más adelante se precisa.

En cuanto a la cuantificación de la sanción, el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario prevé que *“son dos las reglas para la tasación de la sanción por no enviar información. La primera está prevista para los casos en los que es posible establecer el valor de la información dejada de suministrar, mientras que la segunda*

es aplicable únicamente en aquellos eventos en los que la información no tiene cuantía o la misma no puede determinarse”¹⁰.

Tratándose de información cuya cuantía puede determinarse, la multa será de “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”, sin que exceda de 15.000 UVT, que para el año 2006, correspondían a \$296.640.000¹¹.

Dado que la demandante no suministró la información de que tratan los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario, a la que estaba legalmente obligada a entregar **en el plazo fijado para ello**, la Sala encuentra que la cuantía de esta es determinable. En consecuencia, para determinar la base de cuantificación de la sanción la regla aplicable es la primera del literal a) del artículo 650 del Estatuto Tributario.

En efecto, para calcular el monto de la sanción por no informar, la DIAN conformó la base de cuantificación con los valores que de los conceptos de la información requerida registró la misma contribuyente en las declaraciones de renta, ventas y retención en la fuente correspondientes al año gravable 2006, así:

Artículo 631 del Estatuto Tributario	Valores (\$)		Fl. c.p.
	Resolución Sanción	R.R.R.	
	122412010000104 28 may 2010	900062 09 may 2011	

¹⁰ Sentencia del 14 de abril de 2016, Exp. 20905, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹¹ Decreto 4715 del 2005, artículo 1°.

Literal a) Inf. Socios y accionistas	960.000.000		39v
Literal b) Retenciones practicadas	49.206.000		54
Valor del pago o abono en cuenta	1.142.134.524		54
Literal c) Retenciones que le practicaron	4.703.000		43v
Literal e) Pagos que constituyan costo	4.482.142.000		43v
Deducción	359.677.000		43v
Descontable	200.325.000		48-53
Literal f) Ingresos brutos	4.715.610.000		43v
Devoluciones, rebajas y descuentos			
IVA generado	368.781.000		48-53
Literal h) Pasivos	3.126.109.000		43v
Literal i) Cuentas por cobrar	1.841.393.000		43v
Literal k) Partidas declaraciones tributarias			
Patrimonio bruto			
Efectivo, bancos. Ctas, ahorro, otras inversi.	419.412.000		43v
Inventario	544.748.000		43v
Activos fijos	1.290.382.000		43v
Total valores no informados	19.504.622.524	19.504.622.524	
Porcentaje establecido en el literal a), artículo 651	5%	5%	
Sanción determinada	\$975.231.126	\$975.231.126	
Límite de la sanción (15.000 UVT)			
Art. 651 E.T. (mod. Ley 6/92, art. 55)	\$368.325.000	\$296.640.000	

El cuadro anterior permite observar que, en efecto, la información requerida por el Director General de la DIAN en la Resolución 12807 de 2006 era susceptible de ser cuantificada, por lo que, en el caso, para tasar la sanción por no enviar información no es aplicable la segunda regla del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario,

que rige para los eventos en los que la información no tiene cuantía o la misma no puede determinarse.

Los formatos que la actora entregó con la respuesta al pliego de cargos, si bien acreditan que suministró la información requerida antes del acto previo, no contienen cifras que permitan ajustar la base de cuantificación de la sanción utilizada por la DIAN y, de manera alguna, la demandante desvirtuó los valores que la integran.

Por el contrario, los valores de los ítems pueden ser constatados en las declaraciones de renta, ventas y retención en la fuente del 2006 de la demandante, que están en el expediente y que gozan de la presunción de veracidad, al tenor del artículo 746 del Estatuto Tributario; además, en el plenario no hay prueba de que dichas declaraciones hayan sido corregidas por la contribuyente o modificadas por la Administración. En consecuencia, la Sala encuentra la base de cuantificación de la sanción discutida ajustada a la ley.

De otra parte, la apelante insistió en que suministró la información requerida antes de proferirse el pliego de cargos y que con ello cesó la infracción, por lo que la Administración debió archivar la actuación y abrir otra por extemporaneidad o por errores en la información.

Al respecto, se destaca que si bien es cierto la contribuyente presentó la información antes de proferirse el pliego de cargos, también lo es **que no suministrar la información requerida en el plazo fijado para ello**, la infracción sancionada, es de carácter instantáneo y, se insiste, se produjo cuando venció el plazo para informar y la actora no había entregado la información.

La Sala destaca que si bien es cierto la obligada suministró la información, lo hizo el **16 de septiembre de 2009**, esto es, más de dos años después de vencido el término fijado para ello y de presentar la declaración de renta del año gravable 2006.

Por lo tanto, verificado el supuesto de hecho sancionable es procedente la sanción.

Sin embargo, presentada la información antes del pliego de cargos, es procedente graduar la tarifa al **0.5%** de *las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida en el plazo fijado para ello*, criterio expuesto en oportunidad anterior en la que señaló¹²:

“4.1. 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, sino también los de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, tal y como fue expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998¹³.

“4.2. Ahora bien, aunque la falta de entrega de información y la entrega tardía de la misma inciden en las facultades de fiscalización y control, para la correcta determinación de los tributos y sanciones, tales omisiones sancionables no

¹² Sentencia del 14 de abril de 2016, Exp. 20905, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹³ 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, y 26 de marzo del 2009, Exp. 16169.

pueden medirse con el mismo rasero para fundamentar el daño inferido¹⁴.

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

“4.4. Este criterio temporal en el cumplimiento de la obligación de informar pone de presente, igualmente, la actitud colaboradora del contribuyente¹⁵ para que, de una parte, la autoridad tributaria reciba la información que le permite determinar las obligaciones impositivas sustanciales y, más allá de ello, para que pueda satisfacerse el objeto de las mismas, con el recaudo de los tributos debidos por la realización de los presupuestos previstos en la ley como generadores de aquellos, lo cual constituye la razón primordial para poner en marcha el aparato administrativo y su potestad fiscalizadora.”

En la misma oportunidad, frente a la prueba del daño, se precisó:

“... en la sanción por no informar, el daño o perjuicio al fisco se configura en la medida en que las conductas que dan lugar a la infracción afectan la función de la DIAN, encaminada a efectuar los cruces de información necesarios para el control de los tributos, lo que permitiría aseverar que el tipo sancionatorio no es de resultado, sino de mera conducta, en la medida en que la omisión en que incurre el responsable de la información exógena infringe o desconoce la razón de ser de la norma, que apunta precisamente a un eficaz y eficiente ejercicio de la potestad de fiscalización tributaria.

¹⁴ Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 3 de junio de 2015, Exp. 20476 C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁵ La Circular N°0131 de 2005 incluyó la actividad de colaboración desplegada por el contribuyente, así sea en forma extemporánea, entre los criterios para graduar la sanción.

“Así, la omisión en la entrega de la información repercute en las facultades de fiscalización para la correcta determinación de los tributos y sanciones y, por esto, es potencialmente generadora de daño al fisco, principalmente sobre su labor recaudatoria, con los consecuentes efectos negativos sobre el erario público.

Dado que la omisión en la presentación de la información requerida en el plazo fijado afecta la eficacia y eficiencia de las funciones asignadas a la DIAN, no es necesaria prueba adicional, como lo pretende la demandante. No obstante, como la información del 2006 fue presentada el 16 de septiembre de 2009, procede graduar la sanción, como se precisó.

Por lo anterior, la Sala revocará la decisión apelada; en su lugar, anulará parcialmente los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, fijará el monto de la sanción por no suministrar la información a que estaba obligada la demandante en el plazo fijado para ello, así:

Base para la cuantificación [Valor de la información no suministrada en el plazo fijado]	19.504.622.524
Tarifa aplicable [graduada]	0.5%
Valor de la sanción determinada	\$97.523.000

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,

F A L L A :

REVÓCASE la sentencia apelada, en su lugar,

1. **DECLÁRASE la nulidad parcial** de las resoluciones números 122412010000104 del 28 de mayo de 2010 y 900062 del 9 de mayo de 2011, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Montería y la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos – Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por las que impuso a la actora sanción por no suministrar la información exógena en el plazo establecido por el Director General mediante la Resolución N°12807 del 26 de octubre de 2006 y resolvió el recurso gubernativo, por las razones expuestas en la parte motiva.

2. A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** el monto de la sanción a que se refieren los actos mencionados en el numeral anterior, en la suma de NOVENTA Y SIETE MILLONES QUINIENTOS VEINTITRÉS MIL PESOS **(\$97.523.000)** MONEDA CORRIENTE.

ACÉPTASE la renuncia presentada por la doctora PATRICIA DEL PILAR ROMERO ANGULO¹⁶ y **RECONÓCESE** personería a MARGARITA VILLEGAS PONCE para actuar en nombre y representación de la demandada, en los términos del memorial que está a folio 370 del expediente.

¹⁶ La doctora Patricia del Pilar Romero Angulo radicó la renuncia en la Secretaría de la Sección Cuarta de esta Corporación el 25 de noviembre de 2016 e informó su decisión a la Subdirectora de gestión de representación externa de la DIAN el 18 de noviembre de 2016 (Cfr. fls. 361 y 362), requisitos exigidos por el artículo 76 del Código General del Proceso para la terminación el poder.

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 la sesión de la fecha.

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ