



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de octubre de dos mil catorce (2014)

Radicación: 47001-23-31-000-2012-00333-01 [20363]

Actor: NUMAR CHINCHILLA BUSTOS (NIT. 19.600.123-1)

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Sanción por no enviar información exógena 2007

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia proferida el 27 de febrero del 2013, por el Tribunal Administrativo del Magdalena, mediante la cual se accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos:

“PRIMERO: DECLÁRESE (sic) la nulidad de la Resolución Sanción No. 192412011000090 de 10 de marzo de 2011 expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, por medio de la cual se resolvió *“imponer la sanción por el hecho sancionable: información o pruebas no suministradas, información suministrada en forma extemporánea o errores en la información, o no corresponde a la solicitada al contribuyente NUMAR CHINCHILLA BUSTOS por valor de \$314.610.000...”* de conformidad a las consideraciones que fueron expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: DECLÁRESE (sic) la nulidad de la Resolución No. 900.015 de 10 de febrero de 2012 expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN por medio de la cual se resolvió un recurso de reconsideración promovido en contra de la Resolución Sanción No. 192412011000090 de 10 de marzo de 2011, confirmando la sanción al demandante, señor NUMAR CHINCHILLA BUSTOS, por no informar por el ejercicio gravable 2007, de conformidad a las consideraciones que fueron expuestas en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: Sin costas, por no haberse causado.

CUARTO: DENEGAR las restantes súplicas de la demanda”.
(Negritas y cursivas del texto original).

ANTECEDENTES

El 28 de octubre de 2010, la DIAN formuló a NUMAR CHINCHILLA BUSTOS **Pliego de Cargos No. 192382010000268**¹ por suministrar en forma extemporánea la información de que tratan los literales a), b), c), d), e), f), g), h), i), j) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario, correspondiente al año gravable 2007, requerida mediante Resolución No. 12690 del 29 de octubre de 2007, por lo que propuso una sanción de \$314.610.000.

Prevía respuesta del contribuyente², la Administración le impuso la sanción propuesta, mediante **Resolución No. 192412011000090 del 10 de marzo de 2011**³.

Contra el acto anterior, el contribuyente interpuso recurso de reconsideración, decidido mediante **Resolución No. 900.015 del 10 de febrero de 2012**⁴, en el sentido de confirmar la sanción recurrida.

DEMANDA

El demandante, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo (CCA), formuló las siguientes pretensiones:

“1. Declarar nulas las Resoluciones No. 192412011000090 de fecha 2011/03/10 y la resolución No. 900.015 del 10 de Febrero de 2012, por la cual se resuelve un recurso de reconsideración, confirmando la resolución No. 192412011000090.

¹ Fl. 174.

² Fl.183.

³ Fl. 11.

⁴ Fl.18.

2. Que como consecuencia de lo anterior, se ordene a la División de Impuestos Nacionales DIAN, seccional Santa Marta, el levantamiento definitivo de todas las medidas cautelares que cursan contra los bienes muebles e inmuebles, cuentas de ahorro, corrientes, CDT de todas las entidades bancarias en contra de mi poderdante NUMAR CHINCHILLA BUSTOS.

3. Que se archive toda la actuación administrativa originaria de los dos actos administrativos que se declaren nulos por parte del Honorable Tribunal.

4. Que se condene en costas a la entidad demandada”.

Indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 83 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 651 y 683 del Estatuto Tributario.
- Artículo 1º de la Resolución 11774 del 7 de diciembre de 2005, Circular 0175 del 29 de octubre de 2001 y la Circular 0131 del 4 de noviembre de 2011, proferidas por la DIAN.

Explicó el concepto de la violación así:

1. Violación del derecho al debido proceso

La Administración no observó las disposiciones que regulan la procedencia de la aplicación de la sanción que fue impuesta, toda vez que no tuvo en cuenta los criterios de proporcionalidad y gradualidad de la sanción. Ello, por cuanto impuso la tarifa máxima sancionatoria, sin tener en consideración la actitud colaboradora del demandante, por lo cual desconoció la Resolución 11774 de 2005, proferida por el Director General de la DIAN y la Circular 0131 del 4 de noviembre de 2011.

Igualmente, la DIAN no observó la Circular 0175 del 29 de octubre de 2001, proferida por el Director General de la DIAN, según la cual en el proceso administrativo era necesario *“determinar claramente la existencia del daño contra el Estado, es decir, indicar sin ambigüedad en qué consistía el daño y*

cuantificarlo, para después sí poder imponer la multa atendiendo a la gravedad y ser consecuente con la misma”.

2. Violación al principio de equidad tributaria

En la actuación no se aplicaron los principios de proporcionalidad de la sanción y de equidad tributaria, que establecen que debe existir una ponderación de la distribución de las cargas, los beneficios y la imposición de gravámenes entre los contribuyentes, para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados, *“definiéndose exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos”.*

La imposición de una sanción tan gravosa llevaría a *“un proceso económico de quiebra o dificultad económica grave, fácilmente detectable de los denuncios rentísticos”.*

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada se opuso a la prosperidad de las pretensiones, con fundamento en lo siguiente:

El ente fiscal no violó el derecho al debido proceso, por cuanto el contribuyente fue notificado de los actos administrativos y, previamente a ellos, le fue comunicada la apertura de la investigación en el Programa de Incumplimiento de la Obligación de Informar, con la visita de inspección que se realizó el 10 de agosto de 2010, lo cual desvirtúa la supuesta violación alegada. Además, la parte demandante no desarrolló este cargo en el concepto de la violación, sino que se limitó a enunciarlo.

Mediante la investigación previa sobre la actividad del contribuyente se observó que tuvo ingresos por encima del tope legal señalado para estar obligado a informar y, por lo tanto, se llevó a cabo el procedimiento tributario sobre el trámite

previo a la expedición de la resolución sanción y al existir certeza sobre la omisión tributaria, se procedió a aplicar el porcentaje previsto en el artículo 651 del E.T.

En cuanto al tope máximo de la sanción, la Administración se ha pronunciado al respecto, mediante el Concepto No. 027432 del 24 de marzo de 2000.

La legalidad de la actuación administrativa surtida fue objeto de verificación en la vía gubernativa, sin que el demandante aportara pruebas ni esgrimiera argumentos que la desvirtuaran o permitieran a la administración modificar su actuación, *“manteniéndose entonces la presunción de legalidad de la cual gozan cada uno de los actos acusados”*.

El término de prescripción para proferir el pliego de cargos se cuenta a partir de la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad y no de la declaración del periodo a que hace relación la información que debió suministrar⁵.

No hubo prescripción de la facultad sancionatoria ni incompetencia de la DIAN. En efecto, la irregularidad cometida por el demandante ocurrió en el año 2008 y la declaración de renta y complementarios de ese año se presentó el 26 de agosto de 2009. En consecuencia, la Administración tenía hasta el 26 de agosto de 2011 para proferir el pliego de cargos, como en efecto lo hizo, el 28 de octubre de 2010, es decir, dentro de la oportunidad legal.

No existe razón para graduar la sanción impuesta, toda vez que el demandante incurrió en errores en la presentación de la información que entregó el 2 de septiembre de 2010, por lo que, además de ser extemporánea, se demuestra que no ha cesado el daño ocasionado, ni está probada la actitud de colaboración.

⁵ Al respecto, transcribió apartes de la sentencia del 26 de noviembre de 2009, Exp.: 14435, Consejo de Estado, Sección Cuarta, C.P. William Giraldo Giraldo.

Asimismo, está demostrado el daño causado con la infracción, dado que la ausencia de información requerida impidió efectuar estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, asunto sobre el cual se ha pronunciado la Corte Constitucional, mediante sentencia C-160 de 1998.

De otra parte, los actos administrativos están debidamente motivados, toda vez que en el pliego de cargos y en la resolución sanción se expusieron los hechos y el fundamento legal de lo actuado.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió parcialmente a las súplicas de la demanda, en los términos transcritos en el acápite inicial de esta providencia.

Las razones de la decisión se resumen así:

En la declaración de renta del año gravable 2007, el actor declaró ingresos brutos superiores a \$1.500.000.000, por lo tanto, no cabe discusión respecto de la obligación que tenía de enviar información exógena, en los términos del artículo 631 del E.T. y la Resolución No. 12690 del 29 de octubre de 2007.

Sin embargo, existió falta de competencia para proferir pliego de cargos. En efecto, según la Resolución Sanción No. 192412011000090 del 10 de marzo de 2011, el contribuyente tenía plazo hasta el 31 de marzo de 2008 para presentar la información exógena, relativa a la declaración de renta del año gravable 2007. Por lo tanto, la irregularidad sancionable ocurrió en el 2008, toda vez que, conforme con la Resolución No. 12690 de 29 de octubre de 2007, el plazo para presentar la información solicitada vencía dicho año.

Como el 24 de junio de 2008, el demandante presentó la declaración de renta del periodo gravable 2007, los dos años para proferir pliego de cargos (artículo 638 del Estatuto Tributario) deben contarse a partir del 25 de junio de 2008.

En consecuencia, la Administración tenía competencia para formular el pliego de cargos hasta el 25 de junio de 2010. Por lo tanto, a la fecha en que lo formuló, es decir, el 5 de noviembre de 2010, ya había operado el fenómeno de prescripción, lo cual *“evidentemente se configura a favor del accionante”*.

Respecto de la pretensión de restablecimiento del derecho solicitada por el demandante, esto es, el levantamiento de medidas cautelares, el actor no acreditó la existencia y materialización de orden alguna relativa a la imposición de dichas medidas, ni mucho menos, que estuvieran relacionadas con la imposición de sanciones por el incumplimiento del deber de informar por el ejercicio gravable 2007. En consecuencia, no se accede a la pretensión.

RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN apeló por las siguientes razones:

El juez de primera instancia no valoró las pruebas documentales aportadas en debida forma al proceso, toda vez que concluyó que la facultad para la imposición de la sanción al actor se cuenta a partir de la fecha de presentación de la declaración de renta para el año 2007, esto es, el 24 de junio de 2008.

Lo anterior, pese a que en el expediente se demostró que el demandante tenía plazo para presentar información del año 2007 hasta el **31 de marzo de 2008**. Es decir, el año o periodo gravable que corresponde a la información exógena es el 2007. Sin embargo, el periodo en el cual ocurrió la irregularidad sancionable, es el 2008, pues el 31 de marzo de 2008 vencía el plazo para informar.

La fecha en que el actor presentó la declaración de renta correspondiente al año o periodo gravable en el cual ocurrió la irregularidad sancionable el demandante, esto es, el año 2008, fue el 3 de julio de 2009, pero el plazo para presentarla vencía el **26 de agosto de 2009**.

En consecuencia, de conformidad con el artículo 638 del E.T., para las sanciones que se imponen en resoluciones independientes, a partir del 26 de agosto de 2009 se empiezan a contar los dos años, por lo cual la facultad sancionatoria de la Administración prescribía el **26 de agosto de 2011**.

En ese orden de ideas, al notificarse el 5 de noviembre de 2010 el Pliego de Cargos No. 192382010000268, la Administración actuó dentro del término legal para proferir dicho acto.

Además, la Resolución Sanción No. 192412011000090, fue expedida el **10 de marzo de 2011** y notificada el 12 del mismo mes y año, es decir, dentro del término de los seis meses, establecido en el artículo 638 del E.T.

Respecto de la prescripción de la sanción, se refirió a las decisiones proferidas por la Sección Cuarta el 8 de noviembre de 2007⁶ y el 26 de noviembre de 2009⁷.

De otra parte, para la imposición de la sanción, la Administración tuvo en cuenta la jurisprudencia existente sobre la materia, que determina que para que la sanción sea aplicable deben configurarse varios requisitos que conllevan la garantía constitucional del debido proceso y la existencia de norma previa a la comisión del hecho.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** guardó silencio en esta etapa procesal.

⁶ Exp.: 15600. C.P. Ligia López Díaz

⁷ Exp.: 17435 C.P. William Giraldo Giraldo

La **demandada** señaló que la providencia de primera instancia no se encuentra ajustada a la interpretación del artículo 638 del E.T. ni a la jurisprudencia del Consejo de Estado en lo relacionado con la manera como se contabilizan los términos de prescripción de la facultad de imponer sanciones independientes que tiene la Administración de Impuestos.

Igualmente, reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** guardó silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada, la Sala decide si la Administración impuso al actor la sanción por no enviar información dentro del término legal establecido para ello. En caso de que la Sala determine que el pliego de cargos se notificó dentro del término del artículo 638 del Estatuto Tributario, esto es, que asiste razón a la DIAN, estudiará los cargos del demandante, pues el *a quo* no se pronunció sobre estos sino que analizó la prescripción de la facultad sancionatoria con base en los argumentos de la contestación de la demanda de la DIAN.

Tal análisis procede conforme con el artículo 304 del Código de Procedimiento Civil, aplicable a este asunto por remisión del artículo 267 del Código Contencioso Administrativo, pues la sentencia debe pronunciarse sobre todas las pretensiones de la demanda.

En el presente caso, la Administración impuso al actor la sanción por no suministrar información⁸ de que tratan los literales los literales a), b), c), d), e), f), g), h), i), j) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario, que prevé 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 diecinueve millones cien mil pesos (\$19.100.000); con indicación del concepto, retención en la fuente practicada e impuesto descontable.

“f. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos, en los casos en los cuales el valor acumulado del ingreso en el respectivo año gravable sea superior a cuarenta y siete millones setecientos mil pesos (\$47.700.000) con indicación del concepto e impuesto sobre las ventas liquidado cuando fuere el caso.

⁸ Prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario

“g. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos para terceros y de los terceros a cuyo nombre se recibieron los ingresos, con indicación de la cuantía de los mismos.

“h. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los acreedores por pasivos de cualquier índole, con indicación de su valor.

“i. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los deudores por concepto de créditos activos, con indicación del valor del crédito.

“j. (...)

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

La disposición antes transcrita, faculta al Director General de la DIAN para requerir información, con el fin de realizar estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, sin desconocer las facultades de fiscalización e investigación que tiene esta entidad.

En desarrollo de la autorización en comentario, el Director General de la DIAN expidió la Resolución N°12690 del 29 de octubre de 2007, por la cual estableció 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, para el año 2007. Además, señaló el contenido y características técnicas para la presentación y fijó los plazos para la entrega de esta.

Según el literal a) del artículo 1° de la mencionada resolución, estaban obligados a presentar dicha información, las personas naturales, las personas jurídicas y asimiladas y demás entidades públicas y privadas obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, cuando los ingresos brutos del año gravable 2006, hubieran superado los mil quinientos millones de pesos (\$1.500.000.000).

De acuerdo con la declaración de renta del actor, correspondiente al año gravable de 2006⁹, el total de ingresos brutos fue de \$1.557.851.000. Dado que dicha declaración no fue modificada por el contribuyente ni por la entidad oficial, se presumen ciertos los datos consignados en ella.

En ese orden de ideas, como para el periodo gravable 2006, el demandante declaró ingresos brutos superiores al tope fijado en la Resolución 12690 de 2007, estaba obligado 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 2007.

De conformidad con el artículo 18 de la Resolución 12690 de 2007, el plazo para la entrega de la información venció el 31 de marzo de 2008, teniendo en cuenta que el obligado es persona natural y que los dos últimos dígitos del NIT son 23.

Previo auto de verificación o cruce de 14 de julio de 2010¹⁰, la DIAN realizó visita al actor el 10 de agosto del mismo año¹¹, en la que éste manifestó que no suministró información porque no conocía la Resolución 12690 de 2007 y se comprometió a entregar la información 15 días después.

El 2 de septiembre de 2010 el demandante entregó a la DIAN la información prevista en la citada resolución.

El 5 de noviembre de 2010, la DIAN notificó al actor el pliego de cargos por suministrar la información prevista en el artículo 631 del Estatuto Tributario de manera extemporánea¹². Previa respuesta del actor, impuso la sanción propuesta en dicho pliego, al considerar que éste no entregó la información dentro del plazo establecido en la Resolución 12690 de 2007, conducta que da lugar a imponer la

⁹ Fl. 99

¹⁰ Fl. 106

¹¹ Fl. 107

¹² Fl. 182

sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, 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 la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

[...]” (Subrayado de la Sala).

Así, por Resolución 192412011000090 de 10 de marzo de 2011, notificada el 17 del mismo mes, la DIAN impuso al actor una sanción de \$314.610.000, que corresponde al 5% del total de la información suministrada extemporáneamente (\$10.033.050.176), limitada legalmente a la suma en mención¹³. En consecuencia, la DIAN impuso al actor la máxima sanción permitida en la ley tributaria.

Por Resolución 90015 del 10 de febrero de 2012, la DIAN confirmó la sanción impuesta, porque el contribuyente incurrió en errores al presentar, el 2 de septiembre de 2010, la información requerida, , motivo por el cual no ha cesado el daño, ni existió actitud de colaboración del demandante.

¹³ Artículo 651 inciso primero literal a) del Estatuto Tributario

En consecuencia, está probado que el actor suministró extemporáneamente la información tributaria requerida mediante Resolución 12690 de 2007, en concordancia con el artículo 631 del Estatuto Tributario, por lo cual incurrió en una de las infracciones sancionables del artículo 651 del Estatuto Tributario.

El *a quo* anuló los actos sancionatorios porque había prescrito la facultad sancionatoria, dado que la irregularidad sancionable ocurrió en el 2008 y como el 24 de junio de 2008 el demandante presentó la declaración de renta del periodo gravable 2007, los dos años para proferir el pliego de cargos, deben contarse a partir del 25 de junio de 2008. Por lo tanto, la Administración tenía competencia para formular el pliego de cargos hasta el 25 de junio de 2010, es decir, que a la fecha en que lo formuló, 5 de noviembre de 2010, ya había operado el fenómeno de prescripción.

En el recurso de apelación, la DIAN sostuvo que el término para imponer la sanción en mención se debe contar a partir del 26 de agosto de 2009, fecha en la que el actor presentó la declaración de renta correspondiente al periodo gravable en el cual ocurrió la irregularidad sancionable, esto es, el año 2008. Por lo tanto, al expedirse el Pliego de Cargos No. 192382010000268, notificado por correo el 5 de noviembre de 2010, la Administración actuó dentro del término legal para proferir dicho acto, pues la facultad sancionatoria prescribía el 26 de agosto de 2011.

El artículo 637 del Estatuto Tributario, establece que las sanciones, en general, pueden imponerse en liquidaciones oficiales o mediante resolución independiente.

Por su parte, el artículo 638 ib, dispone lo siguiente:

“Art. 638. **PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD PARA IMPONER SANCIONES.**
<Artículo modificado por el artículo 64 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en

que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años.

“Vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la Administración Tributaria tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción correspondiente, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar. (Subrayado de la Sala).

Esta disposición establece las siguientes reglas:

1. Si la Administración impone la sanción en liquidación oficial, el término de prescripción de la facultad sancionatoria es igual al que tiene para practicar la respectiva liquidación oficial.
2. Si la Administración impone la sanción mediante resolución independiente, previamente, deberá formular pliego de cargos. La Administración deberá formular este acto previo *“dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas”*.
3. Están exceptuadas de la regla anterior: *“la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años”*.
4. La Administración Tributaria debe imponer la sanción en el “plazo de seis meses” contados a partir del vencimiento del término para responder el pliego de cargos, “previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar”.

La regla que señala el término de prescripción de la facultad sancionatoria, prevé dos circunstancias, (i) que se trate de irregularidades que se configuran en un instante determinado y, (ii) que se trate de infracciones continuadas.

Tratándose de infracciones instantáneas, como la que se estudia en este caso, porque existe un plazo para presentar la información, el término de prescripción debe contarse a partir de la fecha en que el contribuyente presentó, o debía presentar, la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio del período en el que ocurrió el hecho irregular sancionable¹⁴.

En sentencia del 12 de agosto de 2014, la Sala señaló que, con fundamento en el artículo 651 del Estatuto Tributario, pueden ser sancionadas (i) las personas obligadas a suministrar información tributaria mediante acto general y (ii) las personas a quienes la Administración les haya solicitado información o pruebas, mediante requerimiento ordinario, en ambos casos, si el sujeto pasivo de la obligación de informar incurre en cualquiera de las conductas que la misma norma prevé como sancionables¹⁵.

En la misma providencia, la Sala precisó que sea que las personas estén obligadas a informar de acuerdo con la resolución del Director General de la DIAN o que esta entidad les pida informaciones concretas por requerimiento ordinario, para determinar cuándo se produce la infracción sancionable debe tenerse en cuenta cuándo vence el plazo para suministrar la información.

En efecto, en dicha oportunidad, la Sala sostuvo lo siguiente¹⁶:

“El plazo entendido como la época que se fija para el cumplimiento de la obligación¹⁷, en otras palabras, es el término cierto señalado

¹⁴ Sobre el término de prescripción de que trata el artículo 638 del E.T., en relación con sanciones impuestas por no suministrar la información requerida en el plazo fijado para ello, se pronunció la Sala en sentencias del 31 de julio de 1998, Exp. 8926, C.P. Julio Enrique Correa Restrepo, del 11 de agosto de 200, Exp. 10156, C.P. Daniel Manrique Guzmán y del 26 de noviembre de 2009, Exp. 17435, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

¹⁵ Exp 20085, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁶ Ibídem

para ejecutar determinada acción, por lo que, mientras no llegue el día señalado no expira el plazo y, por ende, no se entenderá la obligación incumplida, por el contrario, si el plazo o término vence sin que el obligado ejecute la acción correspondiente y no lo hace en ningún tiempo, se entenderá que la obligación no fue cumplida.

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

Por lo anterior, tratándose de la sanción por **no suministrar la información requerida en el plazo fijado para ello**, el término de prescripción debe contarse a partir de la fecha en que el contribuyente presentó, o debía presentar, el denuncia tributario [declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio] del año en el que venció el plazo fijado para cumplir dicha obligación formal¹⁷. (Negrillas del texto original).

En el mismo sentido, la Sala señaló que en los casos en que la irregularidad sancionable no se encuentre vinculada de manera directa a un periodo gravable, como en este asunto, el término de prescripción empieza a correr dentro de los dos años siguientes a la fecha en la que ocurre la irregularidad sancionable. Al respecto, la Sala sostuvo lo siguiente¹⁹:

“La primera tesis implica que el término de prescripción empieza a correr dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio del año en el que ocurrió el hecho sancionable, independientemente de que la conducta esté vinculada a un período fiscal determinado. **Pero, en este caso, debe tenerse en cuenta que el supuesto fáctico que originó la sanción trataba de una solicitud de información, no de una irregularidad vinculada a un período gravable determinado.**

Por el contrario, la segunda argumentación parte de diferenciar si la conducta sancionable está vinculada o no a un período fiscal. En este último caso, el término de prescripción empieza a correr dentro

¹⁷ Código Civil, art. 1551

¹⁸ Sentencia de 12 de agosto de 2014. Exp.: 20085, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁹ Sentencia del 21 de agosto de 2014, exp.: 20110, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio del año fiscal investigado pues, se repite, el hecho sancionable está vinculado a una vigencia determinada, como sucede en el caso estudiado en la sentencia del 7 de junio de 2006.

3.2.- Para la Sala, conforme con lo expuesto, en la segunda tesis, que, se repite, no es contradictoria con la primera, **cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, la Administración Tributaria debe formular el pliego de cargos dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable, si ésta se vincula de manera directa con dicho año, o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas, so pena de que opere la prescripción de la facultad sancionatoria**.(Negrillas de la Sala).

En el presente asunto, la obligación incumplida por el actor fue la exigida por el Director General de la DIAN en Resolución 12690 de 2007, que en el artículo 18 dispuso lo siguiente:

“Plazos para presentar la información. Para la entrega de la información solicitada en la presente Resolución, deberá tenerse en cuenta el último dígito del NIT del informante cuando se trate de un Gran Contribuyente o **los dos últimos dígitos del NIT del informante cuando se trate de** una persona jurídica y asimilada o de una **persona natural**, y suministrarse a más tardar en las siguientes fechas:

“ ...

“PERSONAS JURÍDICAS Y ASIMILADAS Y PERSONAS NATURALES:

Fecha	Últimos Dígitos
Marzo 28 de 2008	16 a 20
Marzo 31 de 2008	21 a 25

(...)”

Se recuerda que el último dígito del NIT del actor es el 23, por lo que el plazo para informar vencía el 31 de marzo de 2008.

Como lo indica expresamente la resolución, estas fechas son el límite fijado para la entrega de la información por parte de los obligados, por lo que llegado el día, si el obligado no suministra la información, se configura la conducta sancionable prevista en el artículo 651 del E.T.

Así las cosas, el término de prescripción debe contarse a partir de la fecha en el que el contribuyente presentó o debía presentar la declaración de renta y complementarios correspondiente al periodo gravable en el cual incurrió la irregularidad sancionable, esto es, no suministrar la información requerida en los plazos y en los términos fijados para ello.

En consecuencia, teniendo en cuenta que la fecha límite para el cumplimiento de la obligación de informar prevista en la Resolución 12690 de 2007 era el 31 de marzo de 2008, el hecho sancionable ocurrió en ese periodo gravable, por lo que el pliego de cargos debió formularse dentro los dos años siguientes, contados a partir de la fecha en que el obligado a informar presentó, o debía presentar, la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del año gravable 2008.

En el presente caso, el 26 de agosto de 2009²⁰, el actor estaba obligado a presentar su declaración de renta del año gravable 2008, por lo cual el plazo para notificar el pliego de cargos vencía el 26 de agosto de 2011. En consecuencia, el pliego de cargos, notificado el 5 de noviembre de 2010, fue oportuno.

En ese orden de ideas, no le asiste razón al Tribunal al señalar que la facultad sancionatoria de la Administración había prescrito, toda vez que, como ya se explicó, el término de prescripción debe contarse a partir de la fecha en que el contribuyente presentó, o debía presentar, el denuncia tributario [declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio] del año en el que venció el plazo fijado para cumplir dicha obligación formal.

²⁰ Decreto 4680 de 2008.

Por lo anterior, el recurso de apelación interpuesto por la demandada tiene vocación de prosperidad, por lo que se revoca la decisión de primera instancia y se estudian los cargos del demandante que omitió el a *quo*.

El actor indicó que la DIAN no aplicó los principios de gradualidad y proporcionalidad de la sanción, pues le impuso la sanción más alta, sin observar que tuvo una actitud colaboradora con la Administración.

El literal a) del artículo 651 E.T. establece que al momento de imponer la sanción por suministrar información extemporánea, puede aplicar una multa que tiene como límite máximo el 5 % de las sumas respecto de las cuales se suministró tal información, en los siguientes términos:

“ARTICULO 651. SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:

a) Una multa hasta de 15.000 UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

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

(...)”

Como se advierte, la disposición en mención, utiliza la expresión «hasta» lo cual indica que permite a la Administración graduar la sanción en un rango que va «hasta» del 5%, atendiendo a las circunstancias que rodean cada caso.

Sobre el particular, la Sala ha reiterado que cuando el artículo 651 del Estatuto Tributario utiliza la expresión ‘hasta el 5%’, le otorga a la Administración un margen para graduar la sanción, facultad que no puede ser utilizada de forma

arbitraria. Por lo 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, como fue expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998²¹.

En el presente caso, se encuentra probado que el actor tenía plazo para presentar la información hasta el 31 de marzo de 2008, de conformidad con lo establecido en el artículo 18 de la Resolución 12690 de 2007, y que presentó dicha información el 2 de septiembre de 2010, como consecuencia de la visita de la DIAN del 10 de agosto de 2010. Lo anterior significa que si bien la información se presentó de manera extemporánea, se suministró antes de que se le notificara el pliego de cargos (5 de noviembre de 2010), situación que puso de presente en la respuesta a dicho pliego.

La DIAN impuso la máxima sanción legalmente permitida porque el incumplimiento en la presentación de la información en medios magnéticos en el tiempo estipulado, produjo un considerable atraso en la generación de programas de fiscalización.

Asimismo, en la contestación de la demanda indicó que no existe razón para graduar la sanción impuesta, toda vez que el demandante incurrió en errores en la presentación de la información, por lo que no ha cesado el daño, ni está probada la actitud de colaboración del actor.

Al respecto, la Sala ha indicado que si bien tanto la falta de entrega de información, como la entrega tardía de ésta, entorpecen por sí solas las facultades de fiscalización y control para la correcta determinación de los tributos, tales

²¹ 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 y 24 de octubre del 2013, exp. 19454.

omisiones sancionables no pueden medirse de la misma forma para fundamentar el daño inferido.

Por ello, la Sala ha sostenido lo siguiente²²:

“Si bien tanto la falta de entrega de información, como la entrega tardía de la misma, entorpecen por sí solas las facultades de fiscalización y control para la correcta determinación de los tributos y sanciones y, en esa medida, pueden considerarse potencialmente generadoras de daño al fisco, principalmente sobre su labor recaudatoria, sin dejar de lado los consiguientes efectos negativos sobre las arcas públicas, tales omisiones sancionables no pueden medirse con el mismo rasero para fundamentar el daño inferido.

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

Asimismo, al referirse a la entrega de información al momento de la respuesta al pliego de cargos, la Sala también ha indicado que el hecho de que la 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”*²³.

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

En el presente caso, la Sala observa que pese a que el actor presentó la información de manera extemporánea, la entregó con posterioridad a la visita que

²² Sentencia del 24 de octubre del 2013, exp. 19454

²³ Sentencia del 26 de marzo del 2009, exp. 16169.

realizó la DIAN y antes de la fecha en que se le notificó el pliego de cargos, es decir, dentro de una extemporaneidad medible.

Además, aunque, en general, se pudieron entorpecer las facultades de fiscalización y control de la DIAN, como lo ha precisado la Sala, no existe certeza de que la entrega extemporánea de dicha información hubiera generado un considerable atraso en los programas de fiscalización de la DIAN, como lo sostuvo la entidad, pues dichos programas son masivos y no es muy evidente la relación que tiene la presentación extemporánea de la información del actor, quien, según el acta de visita se dedica a la venta de víveres en el municipio de Fundación²⁴ y tales programas masivos.

A su vez, aun cuando dentro del término del artículo 18 de la Resolución 12690 de 2007²⁵ la actora no suministró la información del artículo 631 literales a) a k) del Estatuto Tributario, requerida para cruces con terceros, no se advierte que la falta de información hubiera afectado las amplias facultades de fiscalización de la DIAN, pues solo mediante auto de verificación o cruce de 14 de julio de 2010, esto es, dos años después de vencido el plazo para informar y en el período en que quedaban en firme las declaraciones de renta del año gravable 2007, tanto del actor como de los terceros, la DIAN advirtió que el primero no le había suministrado la información de los segundos, lo que pone en evidencia que la información no necesariamente le era útil, pues, de haber sido así, de inmediato habría advertido la ausencia de esta y habría procedido a solicitarla.

Por lo tanto, no resulta razonable que la DIAN impusiera al actor la máxima sanción legal permitida (artículo 651 literal a) del Estatuto Tributario), como si nunca hubiera presentado la información que le exige la ley. Además, el hecho de que la información entregada por el demandante presentara eventuales errores, lo que dentro proceso no se constató, no justifica la imposición de la sanción

²⁴ Folio 107

²⁵ Hasta el 31 de marzo de 2008

máxima, pues, se insiste, la DIAN no precisó qué errores presentaba la información, ni si eran de fondo o de forma.

Cabe anotar que la entrega de información con errores constituye una infracción sancionable diferente a la entrega tardía de esta, como se advierte del artículo 651 del Estatuto Tributario, por lo cual para determinar que se produjo dicha infracción era necesario proferir nuevo pliego de cargos e imponer una sanción por la referida infracción²⁶.

En ese orden de ideas, la Sala considera que si bien se produjo el hecho sancionable, consistente en la entrega extemporánea o tardía de la información solicitada al actor, la sanción impuesta por la Administración desconoce los principios de razonabilidad y proporcionalidad de esta.

En consecuencia, previa revocatoria de la sentencia apelada, procede anular parcialmente los actos acusados para graduar la sanción a la tarifa del 0.3%. Ello, teniendo en cuenta que, como se explicó, aunque el actor presentó la información tardíamente, finalmente la entregó, incluso antes de la notificación del pliego de cargos, lo que denota su ánimo de colaborar con la DIAN.

Dado que la cifra respecto de la cual se suministró extemporáneamente la información es de \$10.033.050.176, monto que la demandante no cuestiona, a título de restablecimiento del derecho, conforme con el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo, procede imponer a la actora una sanción de \$30.099.000 por enviar información en forma extemporánea. 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,

²⁶ Artículo 3° [parágrafo 3] de la Resolución N° 11774 del 7 de diciembre de 2005

F A L L O

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

1. **DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Resolución Sanción No.192412011000090 de 10 de marzo de 2011, por la cual la DIAN impuso al actor la sanción de \$314.610.000 por enviar información extemporánea y de la Resolución No. 900.015 de 10 de febrero de 2012, que confirmó la sanción impuesta.
2. A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** a la actora como sanción por enviar información extemporánea la suma de \$30.099.000, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.
3. En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

RECONÓCESE personería a SANDRA LILIANA CADAVID ORTIZ, como apoderada de la parte demandada, en los términos del memorial que está en el folio 314 del expediente.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Exp 20363
Actor: Numar Chinchilla Bustos

Hechos:

La DIAN sancionó al actor por la entrega extemporánea de información exógena e impuso la sanción máxima del artículo 651 del E.T (\$314.610.000), que corresponde al 5% del total de la información que se entregó tardíamente limitada al máximo legal.

Demanda: El demandante pidió la nulidad de la sanción y que se levantaran las medidas cautelares porque la sanción se impuso sin tener en cuenta los principios de gradualidad y proporcionalidad.

Contestación: la entrega extemporánea de la información produjo un atraso considerable en los programas de fiscalización y además la información tenía errores. No hubo prescripción de la facultad sancionatoria.

Tribunal: Anuló porque había prescrito la facultad sancionatoria y negó el levantamiento de las medidas cautelares porque no existe prueba de ellas.

Apeló la DIAN.

Proyecto: revoca porque no prescribió la facultad sancionatoria.

Anula parcialmente y fija la sanción en \$30.099.000 correspondiente al 0.3% del total de la información que se entregó tardíamente, dado que el demandante colaboró con la Administración al entregar la información antes de que se le notificara el pliego de cargos. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

Apoderados

Demandante: Miguel Alberto Tejeda Meza

DIAN: Ruth Marina Polo Gutiérrez, Alfredo de Jesús Meriño Osorio, Juan Carlos Díaz García, Sandra Liliana Cadavid Ortiz

Tribunal Administrativo del Magdalena: M.P Adonay Ferrari Padilla