



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

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D.C. diez (10) de diciembre de dos mil quince (2015).

Radicación: 470012333000201300174 01
Número interno: (21749)
Demandante: MANUEL ESTEBAN BARRIOS MENDOZA
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES – DIAN
Asunto: Sanción por no enviar información.

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 27 de octubre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Magdalena, que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

El fallo del Tribunal, dispuso:

“1.- DECLÁRASE LA NULIDAD PARCIAL de las Resoluciones N° 192412012000039 de fecha 29 de febrero de 2012 y la No. 900.045 de fecha 4 de abril de 2013, proferidas por la DIAN. En consecuencia:



2.- A título de restablecimiento del derecho FÍJESE como monto de la sanción la suma equivalente al 1% de las sumas respecto de las cuales se suministró la información exigida para el año gravable 2009, conforme a lo expuesto en la parte motiva de la sentencia.

En el evento de que el contribuyente hubiere cancelado suma alguna por concepto de la sanción impuesta, la entidad deberá hacer la devolución del valor restante (4%).

Las sumas que resulten a favor del demandante se ajustarán en su valor, conforme a la fórmula indicada en esta providencia.

3.- DENIÉGUENSE (sic) las demás pretensiones de la demanda.

4.- CONDÉNESE (sic) en costas a la parte demandada, DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN. Por secretaría dese el trámite previsto en el artículo 365 del C.G.P.

5.- De conformidad con lo establecido en el artículo 13 de la Ley 1653 de 2013 y el artículo 9 de la Ley 1394 de 2010, impóngase a la parte demandada la obligación de cancelar el equivalente al dos (2%) de la sanción impuesta, en caso de haberla cancelado.

La parte demandante deberá reajustar el pago de arancel a la fecha en que se efectúe el pago definitivo”.

ANTECEDENTES

El 3 de agosto de 2009, el contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2008, registrando un total de ingresos brutos de \$2.067.735.000.



El 7 de julio de 2011 la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Santa Marta expidió el Auto de Apertura 192382011000497, mediante el cual inició investigación al contribuyente por el programa “*Incumplimiento Obligación de Informar*”.

El 15 de septiembre de 2011, la mencionada dependencia formuló el Pliego de Cargos 192382011000142, en el que propuso la imposición de la sanción por no informar por el año 2009, por un valor de \$356.445.000. Dicho acto se notificó el 20 de septiembre del mismo año.

El 20 de octubre de 2011 el contribuyente dio respuesta al pliego de cargos informando que había cumplido con la obligación de informar. El 16 de diciembre del mismo año presentó escrito de adición a la respuesta del pliego de cargos manifestando que se acogía a la sanción mínima.

El 29 de febrero de 2012, la Administración emitió la Resolución Sanción 192412012000039, en la que impuso una sanción por no enviar la información en medio magnético, en cuantía de \$356.445.000. Contra ese acto el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración, resuelto desfavorablemente por la Resolución 900.045 del 4 de abril de 2013.

LA DEMANDA

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, el demandante solicitó:



“1.- Declarar nula (sic) las Resoluciones No. 192412012000039 fechado (sic) 29/02/2012 y la resolución No. 900.045 de fecha 04 de abril de 2013 por la cual se resuelve un recurso de reconsideración, confirmando la resolución No. 1924122012000039.

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 señor MANUEL ESTEBAN BARRIOS MENDOZA.

3.- Que se ordene la devolución de los dineros cancelados por el demandante señor MANUEL ESTEBAN BARRIOS MENDOZA, a favor de la DIAN por motivo de la presente sanción tratada.

4.- Que se archive toda la actuación administrativa originaria de los actos administrativos, que se declaren nulos por parte de este Honorable Tribunal.

5.- Que se condene en costas y gastos del proceso a la entidad demandada”.

Invocó como disposiciones violadas, los artículos 13, 29, 83 y 363 de la Constitución Política; 651 y 683 del Estatuto Tributario; la Resolución DIAN 11774 del 7 de diciembre de 2005; las Circulares DIAN 0175 del 29 de octubre de 2001 y 0131 del 4 de noviembre de 2013; el Concepto DIAN 44925 del 22 de julio de 2004 y la sentencia de la Corte Constitucional C-160 de 1998.

Concepto de la violación

Señaló que las normas invocadas se violaron por falta de aplicación.



Luego de referirse al debido proceso, citó el artículo 651 del Estatuto Tributario y precisó que la aplicación de la sanción por no informar debe observar el esquema de gradualidad establecido en la Resolución DIAN 11774 de 2005, que le impedía a la Administración imponerla en su tope máximo.

Dijo que a pesar de que la DIAN y la jurisprudencia existente han señalado que la imposición de la sanción debe estar precedida por la determinación del daño causado al Estado y, que su graduación debe atender la gravedad de la falta, la Administración desatendió tales indicaciones, transgrediendo los principios de equidad, eficiencia y progresividad en que se funda el sistema tributario, al imponer una sanción que no consulta la capacidad económica del demandante, ni tampoco su actitud de colaboración en la entrega de la información.

Afirmó que los funcionarios que adelantaron las actuaciones administrativas, incurrieron en falta grave al omitir aplicar la doctrina de la DIAN (concepto 44925 de 22 de julio de 2004) que los obliga a remitirse a los pronunciamientos del Consejo de Estado, y a informarse en los principios de justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad de la sanción. Además, invocó el principio de igualdad, en razón a que en otro proceso le fue impuesta una sanción inferior por valor de \$2.506.000, siguiendo los principios de proporcionalidad y razonabilidad expuestos por la Corte Constitucional.



Indicó que la oportunidad para sancionar precluyó, porque el hecho sancionable ocurrió en el año 2009 y la firmeza de la resolución sanción se consolidó en el año 2012.

Manifestó que no se dieron las circunstancias para imponer la sanción en su tope máximo, porque presentó la información requerida el 20 de octubre de 2011, con anterioridad a la notificación de la resolución sanción, subsanando el yerro en que había incurrido y, que además, la DIAN no demostró el supuesto daño ocasionado.

SUSPENSIÓN PROVISIONAL

En el escrito de la demanda pidió la suspensión provisional de los actos administrativos demandados, que fue negada por el Tribunal Administrativo del Magdalena mediante el auto del 29 de agosto de 2013¹.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

¹ Folios 58 y 59 del cuaderno principal.



Dijo que el procedimiento que derivó en la sanción impuesta, se informó en las pruebas aportadas y en los preceptos constitucionales y legales aplicables.

Citó el artículo 651 del Estatuto Tributario y la Resolución 7935 de 2009, para señalar que, en razón de los ingresos brutos registrados por el demandante en la declaración el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2008, estaba obligado a entregar la información correspondiente al año 2009, sin que cumpliera tal deber legal en los plazos establecidos para ello.

Argumentó que la Administración no transgredió el debido proceso del demandante, porque los actos administrativos demandados se ciñeron a la normativa aplicable y garantizaron que el contribuyente ejerciera sus derechos de defensa y de contradicción en las oportunidades previstas para el efecto, lo que evidencia con la interposición del recurso de reconsideración.

Explicó que la sanción se impuso mediante resolución independiente, y que el pliego de cargos se notificó al contribuyente dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del periodo en que ocurrió la irregularidad sancionable, que corresponde al año gravable 2010, como lo establece el artículo 638 del Estatuto Tributario.



Precisó que la resolución sanción se impuso en la suma de \$356.445.000 con fundamento en los datos registrados por el contribuyente en la declaración de renta del año gravable 2009, que fue presentada el 8 de septiembre de 2010.

Aseguró que, como el demandante no cumplió el deber formal de informar en el plazo establecido, le ocasionó un daño a la Administración al evitar el cruce de las informaciones pertinentes y, en general, el ejercicio de las funciones a su cargo.

Dijo que si bien el Consejo de Estado admitió la graduación de la sanción por no informar, se debe tener en cuenta la Resolución DIAN 11744 de 2005, según la cual, cuando la entrega de la información se hace de forma extemporánea, se aplica el porcentaje del 5% del total de la sumatoria de la información no suministrada y, que en el presente caso, la información presentada contenía errores, lo que indica una falta de colaboración del contribuyente, y que el daño a la Administración no cesó.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Magdalena anuló parcialmente los actos administrativos demandados.

Se refirió a los hechos del proceso y a la Resolución 7935 de 2009, para advertir que el contribuyente estaba obligado a presentar la información



exógena por el año gravable 2009, el 18 de mayo de 2010; que no obstante, éste sólo hizo entrega de la misma, de forma extemporánea el 19 de octubre de 2011 de forma electrónica y el 20 de octubre del mismo año de forma física.

Consideró que en razón de la entrega extemporánea de la información, resulta aplicable la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, pero aclaró, que el ejercicio de la facultad sancionatoria debe atender los principios de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción.

Explicó que a pesar de que la Resolución 11774 de 2005 fija unos topes de imposición de la sanción por no informar, el porcentaje del 5 % que se refiere la norma aludida en el párrafo anterior, puede ser graduado entre el 0.1% y el 5% en atención al principio de proporcionalidad, para lo cual es preciso determinar el daño que se produce cuando la información nunca se presenta o cuando se presenta de forma extemporánea.

Anotó que el demandante entregó la información requerida de forma extemporánea, mostrando su interés de colaborar con la Administración, por lo que los actos administrativos, que si bien se ajustan a derecho en cuanto a la imposición de la sanción por no informar, desconocieron el margen de gradualidad que se debe observar al momento de tasar el porcentaje de la sanción en cada caso particular.

Dispuso que en el *sub-lite* se deben anular parcialmente los actos administrativos demandados, para aplicar, como porcentaje de la sanción, el



1% de las sumas respecto de las cuales se suministró la información exigida para el año gravable 2009.

Ordenó, además, que en el evento de que el demandante hubiese pagado sumas adicionales al 1% referido, debían ser devueltas por la Administración debidamente ajustadas.

Condenó en costas a la DIAN, con fundamento en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Impuso a la parte demandante la obligación de pagar, a título de arancel judicial, *“...el equivalente al 2% del valor total efectivamente recaudado, en atención a que en este proveído se accedió parcialmente a las súplicas de la demanda”*, aunque condicionó su pago a que el demandante hubiese pagado la sanción demandada.

RECURSO DE APELACIÓN

Las partes apelaron la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Magdalena.

La DIAN destacó que los actos administrativos demandados fueron legalmente expedidos y se soportaron en las pruebas regular y



oportunamente allegadas al proceso, respetando el debido proceso, el derecho de defensa y de contradicción, el espíritu de justicia y el principio de buena fe, por lo que no es viable la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, ordenada por el Tribunal.

Señaló que: i) el demandante, al reportar un total de ingresos brutos de \$2.067.735.000 en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, debía presentar información exógena por el año gravable 2009, y no lo hizo, por lo que está incurso en el hecho sancionable descrito en el artículo 651 del Estatuto Tributario; ii) en los términos del artículo 651 ibídem y en las demás que lo reglamentan, la sanción se graduó en el 5% del valor de las sumas dejadas de informar; iii) el daño causado al Estado no cesó, porque la información presentada extemporáneamente tenía errores y; iii) el contribuyente pudo ejercer los derechos de defensa y de contradicción que le asistían, en las oportunidades previstas para ello.

Explicó que el valor de la información ascendió a \$10.008.649.000, y que como el 5% de la misma, por valor de \$500.432.450, superaba el límite de 15.000 UVT establecido en el literal a) del artículo 651 del E.T. que para la época correspondía a \$356.445.000, aplicó este último, lo que denota que la sanción fue graduada.

Manifestó que el pliego de cargos se expidió en el término de dos años contados desde la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad, esto es, la fecha de presentación de la declaración de renta del año 2010, cuyo



vencimiento ocurrió el 9 de agosto de 2011, y que la resolución sanción del 29 de febrero de 2012, se notificó en debida forma el 6 de marzo de 2012, lo mismo que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración del 4 de abril de 2013, notificado el 19 de abril de ese año.

Que no opera la graduación de la sanción aplicada por el Tribunal, porque el demandante no entregó efectivamente la información requerida, pues una parte se presentó extemporáneamente (formatos 1007, 1008 y 1011), otra con errores (formatos 1001 y 1009) y otra que simplemente no fue entregada (formatos 1002, 1003, 1004, 1005, 1006 y 1012), lo que denota una falta de colaboración del demandante, que le impide a la Administración realizar los cruces de información necesarios para el ejercicio de sus funciones.

Destacó, además, que tampoco resulta procedente aplicar la sanción reducida al 10 por ciento establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario, porque el demandante no se acogió, liquidó y pagó la sanción reducida.

No apeló la condena en costas.

El demandante, por su parte, manifestó su desacuerdo con el fallo de Tribunal, porque, a su juicio, en el expediente no existe prueba que demuestre la existencia de un daño irrogado al Estado en razón de la conducta que se le imputa, lo que impedía la graduación de la sanción e implicaba la declaratoria de la nulidad de los actos administrativos demandados.



Indicó que la imposición de una sanción tan gravosa no consulta el principio de equidad, ni tampoco observa la graduación según la falta cometida, lo que por demás le acarrea graves implicaciones económicas.

Manifestó que si la sanción inicial corresponde a \$356.445.000, no es comprensible a que se refiere el Tribunal al graduarla al 1%.

Rechazó el arancel judicial impuesto por el *a-quo*, en razón a que la norma que lo establecía fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante la sentencia C-169 de 2014.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante no presentó alegatos de conclusión.

La demandada reiteró lo dicho en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación, y agregó que en el *sub-lite* no se cumplen los requisitos legales para la condena en costas, pues no están demostradas en el proceso y los intereses ventilados son de carácter público. **El Ministerio Público** no intervino en esta etapa del proceso.

CONSIDERACIONES DE LA SALA



De conformidad con el numeral 4 del artículo 247 de la Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 623 de la Ley 1564 de 2012, la Consejera Ponente, mediante auto del 19 de agosto de 2015², prescindió de la audiencia de alegaciones por considerarla innecesaria y ordenó correr traslado a las partes durante diez (10) días para presentar los alegatos de conclusión. Una vez finalizada dicha etapa procesal, la Sala procede a dictar sentencia.

En los términos del recurso de apelación, la Sala provee sobre la legalidad de los actos administrativos demandados, mediante los cuales se impuso al demandante la sanción por no enviar la información en medios magnéticos, correspondiente al año gravable 2009.

Para esto, debe establecer: i) si al contribuyente le asistía la obligación de suministrar información en razón de los ingresos brutos obtenidos en el año gravable 2008; ii) si la oportunidad para sancionar precluyó; iii) la procedencia de la graduación de la sanción y iv) la demostración del daño como requisito de la imposición.

Asunto previo

La Sala observa que en la demanda, el actor argumentó que la oportunidad para imponer la sanción precluyó porque el hecho sancionable ocurrió en el año 2009 y la sanción quedó en firme en el año 2012, lo que fue refutado por la Administración en la contestación de la demanda.

² Folio 426 del c.p.



Sin embargo, el *a-quo* nada dijo sobre el argumento planteado, contrariando los artículos 280 y 281 de la Ley 1564 de 2012, que en su orden establecen que “*La motivación de la sentencia deberá limitarse al examen crítico de las pruebas (...) y a los razonamientos constitucionales, legales, de equidad y doctrinarios estrictamente necesarios para fundamentar las conclusiones*”, y que “*La sentencia deberá estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda (...)*”, por lo que la Sala, en aras de garantizar el debido proceso del demandante, se pronunciará sobre el argumento referido en su oportunidad.

Marco general

El artículo 651 del Estatuto Tributario estableció tres supuestos de imposición de la sanción por no informar: i) que las personas y entidades obligadas a suministrar información no lo hagan dentro del término establecido; ii) que el contenido de la información presente errores y; iii) que no corresponda a lo solicitado. Además, señaló las condiciones de imposición de la sanción así:

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



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

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

- Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, hasta del 0.5% de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, hasta del 0.5% del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio.

b) El desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso, cuando la información requerida se refiera a estos conceptos y de acuerdo con las normas vigentes, deba conservarse y mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos.

Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

La sanción a que se refiere el presente artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al veinte por ciento (20%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el literal b). Una vez notificada la liquidación sólo serán aceptados los factores citados en el literal b), que sean probados plenamente". (Se subraya)

Para el caso de la obligación de remitir información en medios magnéticos, el artículo 631 del Estatuto Tributario³ facultó al Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales para solicitar a determinadas personas, tanto naturales como jurídicas, y demás entidades, las informaciones que le permitan a la Administración adelantar el debido control de los tributos, mediante estudios y cruces de información, sin perjuicio de las facultades de fiscalización establecidas en el artículo 684 *ejusdem*⁴.

³ "Art. 631. Para estudios y cruces de información. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 684 y demás normas que regulan las facultades de la administración de impuestos, el director general de impuestos nacionales podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, una o varias de las siguientes informaciones, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos (...)" (Se subraya).

⁴ "Art. 684. Facultades de fiscalización e investigación: La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá: a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario. b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados. c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios. d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados. e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad. f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación".



En el mismo sentido, el artículo 23 de Ley 863 de 2003, que adicionó el artículo 631-2 del Estatuto Tributario, señaló que el Director General de la DIAN, mediante resolución, determinará los valores, datos, plazos y obligados a suministrar la información exigida, entre otros, por el artículo 631 del Estatuto Tributario.

Tal facultad se concretó en la expedición de la Resolución 7935 del 28 de julio de 2009⁵, mediante la cual se establecieron los obligados al suministro de la información relacionada en los literales a), b), c), d), e), f), h), i), y k) del artículo 631 antes mencionado, con respecto al año gravable 2009.

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

Así mismo, el literal a) del artículo 2º de la citada Resolución 7935 de 2009 señaló que las personas naturales que durante el año gravable 2008 reportaron ingresos superiores a los indicados en el párrafo anterior, estaban obligadas a suministrar la información de que tratan los “...*literales b), c), d),*

⁵ “Por la cual se establece para el año gravable 2009, el grupo de personas naturales, personas jurídicas y asimiladas, y demás entidades, que deben suministrar la información a que se refieren los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario y el Decreto 1738 de 1998 a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; se señala el contenido y características técnicas para la presentación y se fijan los plazos para la entrega”.



e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario”. La información señalada, es la siguiente:

“b. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades a quienes se les practicó retención en la fuente, con indicación del concepto, valor del pago o abono sujeto a retención, y valor retenido.

c. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que les hubieren practicado retención en la fuente, concepto y valor de la retención y ciudad donde les fue practicada.

d. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de los pagos que dan derecho a descuentos tributarios, con indicación del concepto y valor acumulado por beneficiario.

e. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de pagos o abonos, que constituyan costo, deducción o den derecho a impuesto descontable, incluida la compra de activos fijos o movibles, en los casos en los cuales el valor acumulado del pago o abono en el respectivo año gravable sea superior diecinueve millones cien mil pesos (\$19.100.000); con indicación del concepto, retención en la fuente practicada e impuesto descontable.

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

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

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



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

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

Finalmente, el artículo 18 de la Resolución 7935 de 2009 señaló los plazos para el cumplimiento del deber formal de suministrar información en medios magnéticos, según el número de identificación tributaria del obligado, así:

“Art. 18. Plazos para presentar la información. Para la entrega de la información solicitada en la presente Resolución, deberá tenerse en cuenta el último dígito del NIT del informante cuando se trate de un Gran Contribuyente o los dos últimos dígitos del NIT del informante cuando se trate de una persona jurídica y asimilada o de una persona natural, y suministrarse a más tardar en las siguientes fechas: (...)

*96 a 00
2010 (...).”*

18 de mayo de

Obligación de suministrar información

La Sala observa que el demandante, en el renglón 41 de la declaración de renta del año gravable 2008⁶, registró un total de ingresos brutos de \$2.067.735.000, monto que al superar el tope fijado en la Resolución 7935 de 2009, lo obligaba a suministrar la información correspondiente al año gravable 2009, a que se refieren los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario.

⁶Folio 132 del c.p.



De conformidad con lo establecido en el artículo 18 de la mencionada resolución, el plazo para que el demandante entregara la información venció el 18 de mayo de 2010, teniendo en cuenta que el NIT termina en 96⁷; no obstante, no cumplió con ese deber legal en la fecha señalada.

En consecuencia, el actor está incurso en uno de los supuestos establecidos por el artículo 651 del Estatuto Tributario, cual es no suministrar información dentro del plazo establecido para ello, circunstancia sobre la cual no presentó objeción alguna y que está debidamente acreditada en el expediente.

Prescripción de la potestad sancionatoria

El demandante alegó que la oportunidad para imponer la sanción por no enviar información precluyó, porque el hecho sancionable ocurrió en el año 2009 y la sanción quedó en firme en el año 2012.

Los artículos 637⁸ y 638⁹ del Estatuto Tributario prevén que, en materia fiscal, las sanciones pueden ser impuestas en el acto de determinación del tributo o mediante resolución independiente.

⁷ Folio 129 del c.p.

⁸ “Art. 637.- Actos en los cuales se pueden imponer sanciones. Las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales”.

⁹ “Art. 638. Prescripción de la facultad para imponer sanciones. Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y



En el primer caso, el término de imposición está sujeto a la oportunidad para practicar la liquidación oficial de revisión, mientras que en las sanciones impuestas mediante resolución independiente, el pliego de cargos debe notificarse dentro los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta o de ingresos y patrimonio del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable, o cesó dicha irregularidad para el caso de las infracciones continuadas.

Sobre el momento en que se configura la irregularidad sancionable, la Sala precisó¹⁰:

“El plazo entendido como la época que se fija para el cumplimiento de la obligación, en otras palabras, es el término cierto señalado para ejecutar determinada acción, por lo que, mientras no llegue el día señalado no expira el plazo y, por ende, no se entenderá la obligación incumplida, por el contrario, si el plazo o término vence sin que el obligado ejecute la acción correspondiente y no lo hace en ningún tiempo, se entenderá que la obligación no fue cumplida.

Entonces, el plazo que se fije, sea en acto general o de contenido particular, es el parámetro para determinar la ocurrencia de este hecho sancionable, pues mientras no llegue la fecha límite fijada para suministrar la información requerida no se configurará la conducta

patrimonio, del 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.

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

irregular sancionable, que se concreta en “no suministrar la información requerida en el plazo fijado para ello”, por esta razón, se entiende que se trata de una infracción instantánea.

Por lo anterior, tratándose de la sanción por no suministrar la información requerida en el plazo fijado para ello, que es lo que se analiza en el sub examine, el término de prescripción debe contarse a partir de la fecha en que el contribuyente presentó, o debía presentar, el denuncia tributario [declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio] del año en el que venció el plazo fijado para cumplir dicha obligación formal”. (Se subraya).

En esa medida, como la irregularidad sancionable se concretó el 18 de mayo de 2010, fecha en la que el contribuyente debió entregar la información, los dos años que tenía la Administración para imponer la sanción deben empezar a contar desde la presentación de la declaración de renta del año gravable 2010, plazo que de conformidad con el artículo 15 del Decreto 4836 de 2010, venció el 9 de agosto de 2011.

En consecuencia, la Administración podía expedir y notificar el pliego de cargos hasta el 9 de agosto de 2013 y, como consta en el expediente, ese acto se notificó por correo el 20 de septiembre de 2011¹¹, es decir, oportunamente.

Graduación de la sanción

¹¹ Según la guía crédito 1048394235 expedida por la compañía SERVIENTREGA, visible en el folio 184 del c.p. el pliego de cargos se notificó en esa fecha al contribuyente.



La DIAN alegó que graduó la sanción porque aplicó el límite de 15.000 UVT establecido en el literal a) del artículo 651 del E.T. que para la época correspondía a \$356.445.000.

Así mismo, indicó que no opera la graduación de la sanción hecha por el Tribunal, porque el demandante no entregó efectivamente la información requerida, pues de los formatos entregados extemporáneamente, algunos contenían errores y otros formatos simplemente no fueron entregados, lo que le impide a la Administración practicar los cruces de información necesarios para el ejercicio de sus funciones.

El demandante, por su parte, afirmó que, como no se demostró en el expediente el daño ocasionado a la Administración, se deben anular los actos administrativos acusados y que la sanción le acarrea graves implicaciones económicas.

En el pliego de cargos¹², la Administración propuso imponer la sanción por no suministrar la información de que tratan los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario y la tasó en la suma de \$356.445.000, que corresponde a tope de 15.000 UVT, por los siguientes conceptos:

FORMATO N°	NOMBRE DEL FORMATO	VALOR
1001	Información de pagos o abonos en cuentas	\$2.922.829.000
1002	Información de retenciones en la fuente practicadas	\$0
1003	Información de retenciones en la fuente que le practicaron	\$18.000
1004	Información de los descuentos tributarios solicitados	\$0

¹² Folios 179 a 183 del c.p.

1005	Información del impuesto sobre las ventas descontable y del impuesto sobre las ventas generado	\$0
1006	Información del impuesto sobre las ventas descontable y del impuesto sobre las ventas generado	\$0
1007	Información de los ingresos recibidos en el año	\$2.958.719.000
1009	Información del saldo de los pasivos a 31 de diciembre de 2009	\$272.882.000
1011	Información de las declaraciones tributarias	\$2.922.829.000
1012	Información de las declaraciones tributarias, acciones, inversiones en bonos, títulos valores y cuentas de ahorro y cuentas corrientes.	\$931.372.000
TOTAL SUMAS DEJADAS DE INFORMAR		\$10.008.649.000
PORCENTAJE DE LA SANCIÓN		5%
PORCENTAJE DE LA SANCIÓN		\$500.432.450
SANCIÓN MÁXIMA (15.000 UVT)		\$356.445.000

La información referida fue determinada durante la investigación administrativa, mediante la información exógena reportada por terceros con respecto al año gravable 2008, entre otros, en los formatos 1001, 1002, 1005, 1006, 1007 y 1009¹³ y por la declaración del impuesto sobre la renta del contribuyente del año 2009¹⁴, datos que no fueron cuestionados por el demandante.

En el expediente está demostrado, que con ocasión del Pliego de Cargos 192382011000142 del 15 de septiembre de 2011, el contribuyente suministró la siguiente información, por medio electrónico:

Fecha de entrega	Formulario	Folio del c.p.
19/10/2011	1001	187
	1007	189
	1009	193
	1011	195

¹³ Folios 142 a 171 del c.p.

¹⁴ Folio 133 del c.p.



Lo anterior fue puesto en conocimiento de la Administración mediante escrito radicado el 20 de octubre de 2011¹⁵, en que el demandante manifestó: “...*he cumplido formalmente con la obligación de la presentación de la información exógena en medios magnéticos correspondiente al año gravable 2009, al mismo tiempo que les expreso la no aceptación de la sanción que me ha impuesto en el pliego de cargos citado en referencia, motivada esta decisión por la forma no gradual y no recíproca como se me está aplicando la misma por la conducta en la cual no incurrí (...)*”.

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

Ese margen de graduación le impone al funcionario el deber de aplicar la sanción en un porcentaje que se informe en los principios de justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad, para lo cual es preciso observar, entre otros aspectos, la actitud de colaboración del contribuyente y el correlativo daño causado al fisco, tema que fue abordado por la Sala, así¹⁶:

¹⁵ Folio 185 del c.p.

¹⁶ Sentencia 19454 del 24 de octubre de 2013, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

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

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

Esa medición de tiempos en el cumplimiento de la obligación de informar pone de presente, igualmente, la actitud colaboradora del contribuyente [8] para que, de una parte, la autoridad tributaria reciba la información que le permite determinar las obligaciones impositivas sustanciales y, más allá de ello, para que pueda satisfacerse el objeto de las mismas, con el recaudo de los tributos debidos por la realización de los presupuestos previstos en la ley como generadores de aquéllos, lo cual constituye la razón primordial para poner en marcha el aparato administrativo y su potestad fiscalizadora.

Allegar la información dentro del término de respuesta al pliego de cargos es una extemporaneidad medible que, sin duda alguna, no sesgó de manera absoluta el poder de fiscalización y que, por mismo, tampoco ameritaba una sanción liquidada a la tarifa máxima que prevé el literal a) del artículo 651 del ET., independientemente de los eventuales errores que tuviere parte de ella, lo que dentro del presente proceso no se constató, pues si estos existían debían ventilarse en actuación administrativa independiente, por hecho sancionable distinto



(el de suministro erróneo de la información) como bien lo indicó el a quo y lo ordena el parágrafo 3° del artículo 3° de la Resolución N° 11774 del 7 de diciembre de 2005, según se lee". (Se subraya y resalta).

Por lo anterior, sobre el valor de la información correspondiente a los formatos 1001, 1007, 1009, y 1011 que, fue entregada el 19 de octubre de 2011, con ocasión del pliego de cargos, procede la graduación al 1%, pues tal circunstancia denota una actitud de colaboración del contribuyente. En consecuencia, se realiza la siguiente graduación:

FORMATO N°	VALOR
1001	\$2.922.829.000
1007	\$2.958.719.000
1009	\$272.882.000
1011	\$2.922.829.000
Total sumas dejadas de informar	\$9.077.259.000
Porcentaje de la sanción	1%
Sanción	\$90.772.590

Frente al argumento relacionado con la entrega de información errada invocada por la demandada en el recurso de apelación (formatos 1001 y 1009), es preciso señalar que el supuesto de hecho que condujo a la expedición de los actos administrativos demandados es la omisión en el envío de la información dentro del plazo establecido para ello, respecto del cual procede la sanción reducida, que claramente difiere del envío de información con errores a que se refiere la entidad demandada.

En efecto, para la Sala, si bien la omisión en el suministro de información, y la entrega de información errada tienen su origen en el trámite administrativo



dispuesto para la sanción por no enviar información, se trata de hechos diferentes que exigen la expedición de un pliego de cargos aparte, que le garantice al presunto infractor el ejercicio del derecho de defensa.

Esto, porque siendo el fundamento del pliego de cargos la omisión en la entrega de la información, no puede, la Administración, posteriormente, aducir que en la información presentada se configura un hecho sancionable distinto, pues ello equivaldría a impedirle ejercer su derecho a la defensa, ante nuevos cuestionamientos.

Al respecto, la Sala señaló¹⁷:

“...es de anotar que el hecho de que al haberse subsanado la omisión, esto es, haberse suministrado la información, la DIAN detectara que supuestamente dicha información presentaba errores no impide al actor acojerse al beneficio de la reducción de la sanción al 20% de la que se le impuso, como lo consideró el a quo. Ello, por cuanto, de una parte, se insiste, subsanó la omisión, y, de otra, los supuestos errores en la información darían lugar a la existencia de una infracción sancionable distinta, respecto de la cual debe la DIAN formular pliego de cargos para garantizar el derecho de defensa del demandante”.
(Se subraya).

¹⁷ Sentencia 20344 del 6 de noviembre de 2014, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia



De otro lado, en el expediente está demostrado que el contribuyente no entregó la información relacionada con los formatos 1002, 1003, 1004, 1005, 1006 y 1012, por lo que sobre esta no cabe graduación alguna y, por tal motivo, debe imponerse en el 5% del valor de la misma, como lo establece el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, de la siguiente forma:

FORMATO N°	VALOR
1002	\$0
1003	\$18.0000
1004	\$0
1005	\$0
1006	\$0
1012	\$931.372.000
Total sumas dejadas de informar	\$931.390.000
Porcentaje de la sanción	5%
Sanción	\$46.569.500

En cuanto a la demostración del daño infligido a la Administración por la omisión en el envío de la información oportunamente, la Sala advierte que la conducta del demandante le impidió a la Administración practicar los estudios y cruces de información necesarios para el ejercicio del control de los tributos a su cargo.

Al respecto, es preciso señalar que los cruces de información referidos constituyen un medio de la mayor importancia en el control de la evasión fiscal, por lo que el reporte oportuno de información es determinante para el ejercicio eficaz de las facultades de fiscalización tributaria; por lo mismo, la omisión en el envío oportuno de información merma las atribuciones constitucionales y legales de la Administración, tendientes a asegurar la determinación y el recaudo de los tributos, que cuentan con unos términos o



plazos para su ejercicio. Y es ahí donde radica el daño causado al fisco, con la omisión o entrega extemporánea de la información.

Consecuente con lo anterior, la Sala reitera que el demandante no controvertió estar incurso en el supuesto sancionatorio dispuesto en el artículo 651 del Estatuto Tributario, ni tampoco demostró que las sumas sobre las cuales se debía determinar la sanción fueran diferentes a las utilizadas por la Administración en los actos administrativos demandados, a pesar de que sobre él recaía la carga de la prueba, en los términos del artículo 167 de la Ley 1564 de 2012¹⁸.

Por lo anterior, la Sala fijará el monto de la sanción por no enviar información, a cargo del demandante, así:

Valor sanción graduada al 1%	\$90.772.590
<u>Valor sanción graduada al 5%</u>	<u>\$46.569.500</u>
Valor total sanción	\$137.342.090

¹⁸ “Art. 167 Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

No obstante, según las particularidades del caso, el juez podrá, de oficio o a petición de parte, distribuir, la carga al decretar las pruebas, durante su práctica o en cualquier momento del proceso antes de fallar, exigiendo probar determinado hecho a la parte que se encuentre en una situación más favorable para aportar las evidencias o esclarecer los hechos controvertidos. La parte se considerará en mejor posición para probar en virtud de su cercanía con el material probatorio, por tener en su poder el objeto de prueba, por circunstancias técnicas especiales, por haber intervenido directamente en los hechos que dieron lugar al litigio, o por estado de indefensión o de incapacidad en la cual se encuentre la contraparte, entre otras circunstancias similares.

Cuando el juez adopte esta decisión, que será susceptible de recurso, otorgará a la parte correspondiente el término necesario para aportar o solicitar la respectiva prueba, la cual se someterá a las reglas de contradicción previstas en este código.

Los hechos notorios y las afirmaciones o negaciones indefinidas no requieren prueba”. (Se subraya).



No obstante, la Sala observa que el demandante, mediante escrito del 16 de diciembre de 2012¹⁹, manifestó que se acogía la sanción mínima establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario, para lo cual anexó el Recibo Oficial de Pago de Impuestos Nacionales N° 490702834848 7 del 22 de noviembre de 2011²⁰, en que pagó la suma de \$3.564.000.

Si bien el contribuyente no se refirió a dicho pago en la demanda, ni tampoco alegó la aplicación de la sanción reducida a que se refiere el artículo 651 del Estatuto Tributario, cuando la omisión se subsana antes de la imposición de la sanción, la Administración deberá abonar el valor pagado a la cancelación de la obligación.

En consecuencia, la Sala modificará el numeral 2 de la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Magdalena, en el sentido de fijar la sanción por no informar a cargo del demandante, en la suma de ciento treinta y siete millones trescientos cuarenta y dos mil noventa pesos (\$137.342.090), abonándose el valor de tres millones quinientos sesenta y cuatro mil pesos (\$3.564.000).

De otro lado, se advierte que, si bien en los alegatos de conclusión la parte demandada se pronunció sobre la condena en costas decretada por el

¹⁹ Folios 197 y 198 del c.p.

²⁰ Folio 199 del c.p.



Tribunal, no lo hizo en el recurso de apelación, por lo que la Sala no hará pronunciamiento alguno al respecto.

Finalmente, la Sala observa que el Tribunal, en el numeral 5 del fallo impugnado, impuso a la parte demandante el pago del arancel judicial establecido en la Ley 1653 de 2013, norma que fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional, al considerar que vulneraba los “...*principios de equidad, progresividad, justicia y excepcionalidad de las contribuciones parafiscales, así como derechos de acceso a la administración de justicia y debido proceso*”. Por lo tanto, el aludido numeral 5 del fallo apelado será revocado.

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

FALLA

MODIFÍCASE el numeral 2 de la sentencia del 27 de octubre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Magdalena, que quedará así:

*“2.- A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** la sanción por no informar a cargo de MANUEL ESTEBAN BARRIOS MENDOZA, EN LA SUMA DE CIENTO TREINTA Y SIETE MILLONES TRESCIENTOS*



CUARENTA Y DOS MIL NOVENTA PESOS (\$137.342.090) abonándose el valor de TRES MILLONES QUINIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL PESOS (\$3.564.000)".

REVÓCASE el numeral 5 de la sentencia señalada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ



JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ