

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

CONSEJERA PONENTE: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., veinticuatro (24) de octubre de dos mil trece (2013)

**Ref.: 730012331000201100225 01
Número Interno 19454
JOSÉ MARIANO MURILLO HERRERA
contra la DIAN
FALLO**

Se decide la apelación interpuesta por la parte demandada, contra la sentencia del 3 de febrero de 2012, por la cual el Tribunal Administrativo del Tolima proveyó sobre las pretensiones de la demanda presentada en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho que instauró el señor José Mariano Murillo Herrera contra los actos administrativos que lo sancionaron por no enviar la información en medios magnéticos correspondiente al año 2006.

Dicho fallo dispuso:

“Primero. DECLARAR probada la excepción de FALTA DE LEGITIMACIÓN EN LA CAUSA POR PASIVA propuesta por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo a lo analizado en la parte considerativa.

Segundo. DECLARAR probada de oficio la excepción de INEPTA DEMANDA, en cuanto al auto de apertura N° 092382009000845 y el pliego de cargos N° 092382009000105, proferidos por la Jefe de División

de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué, por tratarse de actos de trámite y en consecuencia se INHIBE esta Corporación de hacer algún pronunciamiento.

Tercero. DECLARAR la nulidad parcial de la Resolución N° 092412010000028 del 03 de marzo de 2010, expedida por la Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué y de la Resolución N° 900016 del 08 de marzo de 2011, expedida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas, conforme lo expuesto en parte considerativa (sic).

Cuarto. En consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho **DETERMÍNASE** que la suma que debe cancelar el contribuyente JOSÉ MARIANO MURILLO HERRERA por concepto de sanción por enviar información en forma extemporánea es de \$12.239.569, de conformidad con las consideraciones de la parte motiva de esta providencia.

(...)"

ANTECEDENTES

El señor José Mariano Murillo Herrera presentó declaración de impuesto sobre la renta y complementarios por los años gravables 2005 y 2006.

En la primera registró unos ingresos brutos de \$1.593.479.000. En la segunda, declaró un patrimonio bruto de \$2.655.117.000, pasivos de \$694.186.000, ingresos brutos de \$1.502.888.000, costos de \$1.199.893 y deducciones de \$221.094.000.

El 13 de agosto de 2009, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué inició investigación contra el declarante, por el programa: incumplimiento obligación de informar (Auto N° 092382009000845).

El 26 de agosto siguiente, profirió el Pliego de Cargos N° 092382009000105, dado que el contribuyente no cumplió el deber de presentar la información exógena tributaria del año 2006, dentro de la fecha límite de entrega (24 de abril de 2007), omisión por la cual propuso imponer una sanción de \$313.659.000, tomando como base la suma de \$6.273.178.000, correspondiente a la sumatoria total del patrimonio bruto, los pasivos, los ingresos brutos, los costos y las deducciones que se registraron en la declaración de renta del año 2006.

Por Resolución N° 092412010000028 del 3 de marzo de 2010, la División de Liquidación impuso la sanción propuesta en el pliego de cargos.

Mediante Resolución N° 900016 del 8 de marzo del 2011, se modificó la decisión anterior en sede del recurso de reconsideración que interpuso el contribuyente, en el sentido de reducir el valor de la sanción a \$296.640.000, por cuanto la impuesta originalmente superaba el tope legalmente establecido para el año gravable 2006.

LA DEMANDA

El señor José Mariano Murillo Herrera solicitó la nulidad del auto de apertura y del pliego de cargos, proferidos el 13 y el 26 de agosto de 2009, respectivamente, y las resoluciones por medio de las cuales se impuso y se modificó la sanción.

A título de restablecimiento del derecho, pidió que se gradúe proporcionalmente la sanción que se le impuso, conforme con el artículo 651 del Estatuto Tributario, pues no se liquidó sobre la base de \$1.223.956.910, suma a la que ascendió la información exógena presentada con fundamento en

el pliego de cargos, sino sobre la sumatoria de todas las casillas del formulario de la declaración de renta y complementarios del año 2006 (\$6.273.178.000).

Invocó como violados los artículos 2°, 6°, 29 y 189 (num. 10) de la Constitución Política; 651 (lit. a) y 683 del Estatuto Tributario. Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis:

La extemporaneidad por la que se impuso la sanción acusada no tuvo la intención de defraudar al fisco nacional y, por lo mismo, no le causó ningún daño al Estado Colombiano.

La DIAN fijó la sanción discutida en el máximo porcentaje que establece el literal a) del artículo 651 del ET, y a pesar de que la misma oscila entre el 0.1% y el 5%, como lo reconoce la jurisprudencia que se cita en las páginas 15 a 22 de la demanda, se abstuvo de graduarla, no obstante que el contribuyente cumplió la obligación de enviar la información exógena dentro del término de respuesta del pliego de cargos.

Dicha información, presentada el 30 de septiembre de 2009, asciende a un valor de \$1.223.956.910, y sobre esa base real depurada debió aplicarse la sanción, de acuerdo con la Resolución N° 12807 de 2006 y el principio de justicia que rige las actuaciones tributarias, más no sobre la sumatoria de todos los rubros que conforman la declaración de renta de 2006 y que ascendió a \$6.273.178.000.

Así, la Administración violó el derecho de defensa y el debido proceso del sancionado, en cuanto se abstuvo de tomar la verdadera base gravable para aplicar la sanción, extralimitándose en sus funciones.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público debe proveer por el estricto cumplimiento de las leyes, la jurisprudencia y la doctrina, en beneficio de las personas y no en detrimento de ellas, con la irrogación de perjuicios morales y económicos.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Previa alusión al marco constitucional y legal del sector central y descentralizado, que integran la rama ejecutiva del poder público en el orden nacional, y de acuerdo con el cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se asimila a un establecimiento público descentralizado por servicios, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio, el Ministerio de Hacienda señaló que no podía ser sujeto pasivo de la presente acción, porque carece de injerencia en las funciones que ostenta la DIAN como administrador tributario.

En virtud de lo anterior, propuso las excepciones de falta de agotamiento de la vía gubernativa en lo que a dicho ministerio corresponde, ineptitud de la demanda e improcedibilidad de la acción, falta de representación de la DIAN y falta de legitimación en la causa por pasiva.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Según la consulta de los formatos informados por terceros, en los sistemas internos de la DIAN, aplicativo Muisca, el demandante presentó los formatos 1001, 1002, 1003, 1007, 1008, 1009, 1011 y 1012, correspondientes a la información del año 2006, el 30 de septiembre de 2009 (sic).

La tardanza en el suministro de información impide que la DIAN pueda realizar los estudios, cruces de información y ubicación de los contribuyentes para el debido control de los tributos a su cargo.

De acuerdo con la Resolución N° 12807 del 26 de octubre de 2006, el demandante debía presentar la información exógena el 24 de abril de 2007, de modo que al entregarla con la respuesta al pliego de cargos, el 1° de octubre de 2009, configuró una extemporaneidad de dos años, cinco meses y seis días y, por lo tanto, el presupuesto para la sanción que dispusieron los actos demandados.

La información reportada en los formatos 1011 y 1012 corresponde al patrimonio bruto que señala el literal k) del artículo 631 del ET, y se entregó también con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, por lo que la determinación de la base de la sanción debe tener en cuenta dichos formatos y no únicamente los números 1001, 1002, 1003, 1007, 1008 y 1009.

Tomar esa información – la de los Formatos 1011 y 1012 - para establecer la base de determinación de la sanción a imponer no constituye extralimitación de funciones ni abuso de poder, sino un proceder que está conforme con el artículo 12 de la Resolución N° 12807 del 26 de octubre de 2006.

El porcentaje en el que se fijó la sanción se basó en el literal a) del artículo 651 del ET (sic), en concordancia con la Resolución 11774 de 2005.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró probada la excepción de falta de legitimación en la causa por pasiva, propuesta por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, porque los actos demandados fueron expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sin que dicha cartera ministerial participara ni interviniera en ello.

Así mismo, y oficiosamente, declaró probada la excepción de inepta demanda respecto del auto de apertura de la actuación sancionatoria y del pliego de cargos que se expidió dentro de la misma, inhibiéndose de fallar sobre la legalidad de uno y otro.

Lo anterior, porque los actos señalados son de trámite en cuanto se limitan a adelantar la etapa investigativa sin decidir, directa ni indirectamente, el fondo de una situación jurídica particular que creen, modifiquen o extingan.

Por lo demás, el a quo anuló parcialmente las resoluciones que sancionaron al contribuyente por no informar y, como restablecimiento del derecho, redujo la sanción a \$12.239.569, apoyándose en lo siguiente:

El demandante entregó la información exógena que le correspondía y ello lo puso de presente al responder el pliego de cargos que se le envió, subsanando así la omisión sancionada.

Para el momento de imponer la sanción, la DIAN ya conocía los valores que no se habían informado oportunamente y sobre los cuales debía tasarla, totalizados en \$1.223.956.910. En los casos en que no puede establecerse la

base para tasarla o la información no tenga cuantía, la sanción se liquida sobre el 0.5% de los ingresos netos.

La sanción por los errores que eventualmente tuviere la información presentada, requiere el trámite de otro procedimiento, con un nuevo pliego de cargos, con fundamento en el artículo 651 del ET., por tipificar una infracción distinta a la de extemporaneidad en la presentación de la declaración.

La aplicación de una tarifa del 5% para la sanción impuesta es excesiva y carece de equidad, razonabilidad y proporcionalidad, dado que la omisión que castigó no tuvo ánimo defraudatorio y corresponde a una información accesoria a la declaración de renta.

El manejo de la gradualidad de la sanción no puede resultar del capricho del funcionario sancionador, ni este puede imponer sanciones exageradas para conductas que no lo ameritan.

Así y considerando el daño producido al fisco, la sanción procedente asciende a \$12.239.569, correspondiente al 1% sobre la base depurada que, se repite, es de \$1.223.956.910.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandada apeló la sentencia, por cuanto el a quo no tuvo en cuenta las razones expuestas en su escrito de contestación ni los antecedentes administrativos de los actos demandados. En ese sentido, reiteró algunos argumentos de la contestación y añadió:

Ni el demandante ni el Tribunal Administrativo del Tolima tuvieron en cuenta la información reportada en los Formatos 1011 y 1012, conforme con la cual la base de la sanción impuesta asciende a la suma de \$6.273.178.000, correspondiente a la información reportada extemporáneamente.

La Resolución N° 11774 del 7 de diciembre de 2005 reguló la aplicación de la sanción establecida en el artículo 651 del ET, y estableció que respecto del suministro extemporáneo de información, aquella debía corresponder al 5% del total de la sumatoria de la misma.

El Tribunal no explicó las razones para fijar la sanción impuesta al actor en el 1% de la suma de \$1.223.956.910, tomada como base para liquidarla, ni precisó la magnitud del daño causado a la Administración por el suministro tardío de la información exógena, lo cual sí hicieron los actos demandados, considerando que esa extemporaneidad acortaba los términos de revisión, de corrección y las demás actuaciones que la Administración Tributaria debe llevar a cabo dentro de los términos legalmente establecidos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La DIAN insistió en que, de acuerdo con los artículos 651 del ET y 2° de la Resolución N° 12807 de 2006, la Administración tomó la base correcta para imponer la sanción. Por lo mismo, señaló que la actuación administrativa demandada se ajusta a derecho en cuanto cumple los presupuestos formales y sustanciales que rigen la imposición de la sanción por envío extemporáneo de información exógena, máxime cuando el demandante ejerció todos los medios de defensa que tenía a su disposición.

Por lo demás, en los actos demandados aplicó la sanción de acuerdo con los parámetros de graduación previstos en la Resolución N° 11774 de 2005 que se encuentra vigente y se presume legal.

El actor no alegó de conclusión.

El Ministerio Público no conceptuó

CONSIDERACIONES

Provee la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos por los cuales la Administración de Impuestos de Ibagué sancionó a José Mariano Murillo Herrera por no enviar la información en medios magnéticos correspondiente al año 2006.

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer si la sanción impuesta se liquidó sobre la base correcta y podía graduarse en el 1% de dicha base, en términos de proporcionalidad y razonabilidad. Al respecto se observa:

DE LA BASE PARA APLICAR LA SANCIÓN POR NO INFORMAR

El artículo 651 del Estatuto Tributario tipifica la sanción por no informar como un mecanismo represor para los contribuyentes obligados a suministrar información tributaria y para aquellos a los que la Administración les ha solicitado informaciones o pruebas, en cualquiera de tres eventos autónomos, a saber:

- Cuando no suministren la información y/o pruebas dentro del plazo en que deben hacerlo.
- Cuando entreguen la información con errores.
- Cuando suministran información distinta de la que se les pide.

En relación con los sujetos obligados a presentar información por el año 2006, los artículos 1º y 2º (literales a) de la Resolución 12807 del 21 de octubre de 2006, dispusieron, en su orden:

“a) Las personas naturales, 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 sus ingresos brutos del año gravable 2005 sean superiores a mil quinientos millones de pesos (\$ 1.500.000.000).”

“a) Las Personas Jurídicas y asimiladas, obligadas a presentar declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio, sean Entidades Públicas o Privadas y las Personas Naturales obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios, cuando los ingresos brutos del año gravable 2005 sean superiores a mil quinientos millones de pesos (\$ 1.500.000.000) están obligadas a suministrar la información de que tratan los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario.”

El señor José Mariano Murillo Herrera presentó declaración de impuesto sobre la renta y complementarios del año 2006 (fl. 4, c. 2), el 24 de agosto de 2007, en la que reportó un total de ingresos brutos de \$1.593.479.000; Tal monto patrimonial sujetaba a la persona natural, identificada con el número

de Nit. 0000002385779 y actividad económica clasificada en el Código 7010¹, a la obligación prevista en el artículo 1º de la mencionada Resolución 12807.

Considerando los dos últimos dígitos de su número de identificación tributaria (79), el plazo para que el contribuyente entregara la información a la que se encontraba obligado vencía el 24 de abril de 2007, por disposición expresa del artículo 18 de la misma resolución.

Siendo claro que para esa fecha el deber de entregar no se había cumplido, como lo reconoce el propio libelista y lo constata el oficio del 1º de octubre de 2009, con el que respondió el pliego de cargos, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos de Ibagué dio trámite a la correspondiente actuación sancionatoria.

Ahora bien, al tenor del literal a) del artículo 651 que se viene comentando, la sanción se fija a partir de dos criterios:

1. Hasta el 5% **de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida**, se suministró en forma errónea **o se hizo extemporáneamente**.
2. Hasta el 0.5% de los ingresos netos cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía. Si no existieren ingresos, hasta el 0.5% del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o al registrado en la última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio.

¹ Actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados, como persona natural.

Así mismo, el legislador previó la reducción de la sanción al 10% de su valor, cuando la omisión que la genera se subsana antes de notificarse el acto sancionatorio, o al 20% si la enmienda se realiza dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación de aquél².

De los criterios enunciados y la omisión por la cual se profirió el pliego de cargos contra el actor (entrega extemporánea de información), se desprende que la base para liquidar la sanción que se le impuso corresponde a las sumas respecto de las cuales suministró extemporáneamente la información.

En el mismo sentido aparece el literal a) del artículo 1° de la Resolución N° 11774 del 7 de diciembre de 2005, por medio de la cual se regula la sanción establecida en el artículo 651 del ET.

Bajo la premisa del artículo 2° de la Resolución N° 12807 de 2006 y los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del ya citado artículo 631 del ET, el accionante estaba obligado a informar:

- Los 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.
- Los apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que les hubieren practicado retención en la

² Para tal efecto, se requiere que el obligado presente un memorial de aceptación de la sanción reducida, en el cual acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

fuente, concepto y valor de la retención y ciudad donde les fue practicada.

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

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

Con motivo del Pliego de Cargos N° 092382009000105 del 26 de agosto de 2009, el contribuyente radicó los Formatos 1001, 1002, 1003, 1007, 1008, 1009, 1011 y 1012, ante la Dirección Seccional de Impuestos de Ibagué (fls. 92-108, c. 2), los cuales, de acuerdo con la mentada Resolución N° 12807 de 2006, corresponden a: pagos o abonos en cuenta, retenciones en la fuente practicadas, retenciones en la fuente que le practicaron, ingresos recibidos, saldo de cuentas por cobrar a 31 de diciembre, información de las declaraciones tributarias y de las acciones, aportes e inversiones en bonos, certificados, títulos y demás inversiones tributarias.

Según el demandante, la información presentada con fundamento en dicho pliego solo asciende a la suma de \$1.223.956.910, lo cual se respalda en la documentación obrante en los folios 44 a 57 del cuaderno principal, que la demandada no tachó de falsa ni cuestionó.

La Resolución N° 092412010000028 de 2010, aquí demandada, se limitó a constatar el lleno de los presupuestos jurídicos para imponer la sanción por no informar (tope de patrimonio del año anterior al de la información requerida y vencimiento del plazo para la entrega de la misma, según el número de Nit del contribuyente), para concluir que el demandante se encontraba inmerso en la infracción fiscal de “no suministrar información dentro del plazo establecido”, y procedió a cuantificarla de acuerdo con los totales de patrimonio bruto, pasivos, ingresos brutos, costos y deducciones de la declaración de renta de 2006.

La resolución que resolvió el recurso de reconsideración contra la decisión anterior sólo anotó que si bien la entrega de los Formatos N° 1001, 1002, 1003, 1007, 1008, 1009, 1011 y 1012 subsanó la omisión de presentación de la información, ello no hacía desaparecer la irregularidad del suministro extemporáneo de la misma, señalando además, y en comentario aislado, que los Formatos 1007 y 1008 presentaban errores, sin ahondar en cuáles y/o detallar su incidencia en la determinación de la base de liquidación. La alusión a esos errores se hizo solo para justificar la negativa de graduación de la sanción.

No invocan pues, los actos demandados, una explicación tan siquiera sumaria en relación con la determinación de la base de la sanción sobre los factores que tomaron, es decir, los valores registrados en los renglones 42, 43, 49, 55 y 61 de la declaración de renta de 2006, ni de sus señalamientos puede establecerse certeramente la correspondencia entre dichos valores y las sumas respecto de las cuales se suministró extemporáneamente la información, como lo prevé el literal a) del artículo 651 del ET y del artículo 1° de la Resolución N° 11774 del 7 de diciembre de 2005.

Tal explicación y/o razonamientos también se echan de menos en las intervenciones de la demandada en esta sede judicial.

Esas falencias argumentativas operan a favor del demandante, en cuanto revisten de credibilidad las afirmaciones que hace sobre el valor de la información entregada extemporáneamente (\$1.223.956.910), respaldado en documentos adjuntos al libelo.

Es así porque, como lo advierte el literal b) del artículo 651 del ET, la determinación con base en los valores de la declaración de renta y

complementarios solo procede en ausencia de información específica que permita precisar las cuantías sobre las cuales no se cumplió la información.

Así, la base de la sanción debió ajustarse al valor que indica el demandante y bajo ese criterio, acertó el Tribunal al declarar la nulidad parcial de las resoluciones demandadas.

Por lo demás, la alusión a los errores que menciona la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, no fue objeto de apelación y, por tanto, tampoco amerita ningún pronunciamiento en esta instancia judicial.

DE LA GRADUACIÓN DE LA SANCIÓN

Los criterios de imposición que establece el literal a) del artículo 651 del ET, a los que ya se aludió en el aparte precedente, se encuentran anteceditos de la preposición “hasta”, con la cual ponen de presente una facultad de graduación en cabeza de la autoridad fiscal, en virtud de la cual puede aplicar porcentajes de liquidación entre el 0,1% y el 4,9%.

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

sanción, tal como fue expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998³.

Así mismo, refiriéndose a entregas de información junto con las respuestas a los pliegos de cargos, ha señalado 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”*⁴. Lo anterior, porque la sanción por no informar puede catalogarse, como regla general, de carácter objetivo.

En el sub lite se encuentra probado que la presentación de la información a cargo del demandante no se hizo deliberadamente sino por razón del pliego de cargos que precedió a los actos demandados, pues la entrega se realizó dentro del término otorgado para responderlo.

En la resolución mediante la cual se impuso la sanción se negó la graduación de la misma, aduciendo que la extemporaneidad en la entrega de la información impide que la DIAN cuente con la documentación necesaria para hacer estudios, cruces, ubicación de los contribuyentes y control de tributos.

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

³ Sentencias de 20 de abril del 2001, exp. 11658, 20 de febrero y 4 de abril del 2003, exps. 12736 y 12897, 15 de junio del 2006, exp. 2003-00453-01, y 26 de marzo del 2009, exp. 16169.

⁴ Sentencia del 26 de marzo del 2009, exp. 16169.

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 contribuyente⁵ 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

⁵ La Circular N° 0131 de 2005 incluyó la actividad de colaboración desplegada por el contribuyente, así sea en forma extemporánea, entre los criterios para graduar la sanción.

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:

“Cuando se profiera un pliego de cargos por no enviar información y como respuesta al mismo se presente la información con errores, este hecho constituirá una infracción diferente a la inicialmente sancionada, debiendo proferirse un nuevo pliego de cargos por parte de la Administración, sin que ello conlleve al rechazo de la reducción de la sanción inicialmente impuesta.”

Así las cosas y dadas las particulares circunstancias de entrega que acaban de examinarse, comparte la Sala el criterio de reducción de la tarifa, que aplicó el Tribunal y, en consecuencia, procederá a confirmar 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 y por autoridad de la ley,

F A L L A

1. CONFÍRMASE la sentencia del 3 de febrero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por el señor José Mariano Murillo Herrera, contra la DIAN.

2. Reconócese personería a la abogada Maritza Alexandra Díaz Granados, como apoderada de la DIAN, conforme con el poder visible en el folio 180.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA
ACLARACIÓN DE VOTO

Radicación número: 73001-23-31-000-2011-00225-01

Actor: **JOSÉ MARIANO MURILLO HERRERA**

Referencia: Expediente **19454**
Providencia aprobada el 24 de octubre
de 2013
Consejera Ponente: Dra. Carmen Teresa Ortiz
de Rodríguez

Comparto la decisión de la Sala de confirmar la sentencia apelada que anuló parcialmente los actos mediante los cuales la Administración sancionó a la actora por no enviar información y a título de restablecimiento del derecho graduó el valor de la sanción impuesta al demandante.

Sin embargo, estimo necesario precisar, en relación con la graduación de la sanción, que la DIAN tanto en la contestación de la demanda⁶ como en el recurso de apelación⁷ y en los alegatos de conclusión⁸, sustentó el valor de la sanción discutida en la aplicación de los parámetros previstos en la Resolución 11774 de 2005, aspecto que no fue analizado en la sentencia objeto de aclaración.

⁶ Pág. 5

⁷ Pág. 7

⁸ Pág. 8

Pues bien, mediante la citada Resolución 11774 se reglamentó el literal a) del artículo 651 E.T., así:

Artículo 651 E.T.	Resolución 11774 de 2005
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. (...)	ARTICULO 1. Graduación de la sanción cuando existe base para imponerla. . La sanción de que trata el inciso segundo del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario se aplicará en forma gradual de acuerdo con la conducta en la cual incurrió el contribuyente o el obligado, según el caso, teniendo en cuenta el tope máximo establecido en el citado literal y los criterios que a continuación se enuncian: a) Cuando se trate de la información exigida y no suministrada, se aplicará el cinco por ciento (5%), del total de la sumatoria de la información no suministrada. b) Cuando se trate de la información suministrada en forma extemporánea, se aplicará el cinco por ciento (5%), del total de la sumatoria de la información suministrada en forma extemporánea. c) (...) d) (...)

Como se advierte, el literal a) del artículo 651 E.T., utiliza la palabra «hasta» lo cual indica que permite a la Administración graduar la sanción en un rango «hasta» del 5%, sin embargo, los literales a) y b) de la Resolución 11774 de 2005 la determinaron en un porcentaje «fijo» del 5%.

En esas condiciones, como la Administración sustentó la sanción discutida en la Resolución 11774 de 2005, era pertinente aplicar la excepción de

ilegalidad de este acto, lo cual si bien no se hizo expresamente en la sentencia objeto de aclaración, implícitamente quedó sustentada en las consideraciones del fallo, cuando se señaló, con base en jurisprudencia de la Sala, que el término «hasta» le otorga a la Administración un margen para graduar la sanción y, además, porque hizo referencia a la sentencia C-160 de 1998 de la Corte Constitucional que analizó los conceptos de proporcionalidad y razonabilidad al momento de imponer la sanción por no informar.

En ese contexto, estimo que era pertinente la aplicación de la excepción de ilegalidad, no solo para fundamentar que era procedente la graduación de la sanción como lo confirmó la Sala, sino porque de esa manera se hubiera desvirtuado la presunción de legalidad de la Resolución 11774 de 2005, con la cual la DIAN defendió su actuación en este proceso.

Al margen de lo anterior, considero oportuno indicar que los artículos 1 y 2 de la Resolución a la cual se ha hecho referencia, fueron demandados en acción de simple nulidad ante esta Sección⁹ y el actor solicitó su suspensión provisional, medida que fue negada mediante auto de ponente del 23 de mayo de 2012, porque no se advirtió la manifiesta transgresión del artículo 651 literal a) E.T., a pesar de que el sustento de la medida cautelar coincidía con los argumentos que expuso la Sala en la sentencia objeto de aclaración y que, como se expuso, permiten concluir la ilegalidad de los artículos demandados.

Con todo respeto,

⁹ Exp. 18826, Actor: Edilberto Cortés, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA