

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



CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

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

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 76001-23-31-000-2012-00003-01 (20264)
Demandante: FERNANDO JOSE CASTRO SPADAFFORA
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN

Temas: Sanción por no enviar información año gravable 2007.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por el demandante, contra la sentencia del 22 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda.



ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

1.1.- El 25 de octubre de 2007, el señor Fernando José Castro Spadaffora presentó la declaración de renta del año gravable 2006, declaró unos ingresos brutos por \$1.761.132.000¹.

1.2.- Mediante el Pliego de Cargos No. 052382011000014 del 24 de enero de 2011, la DIAN propuso imponer al actor la sanción por no presentar información por el año gravable 2007, prevista en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario por \$330.810.000.

1.3.- El 17 de marzo de 2011, la DIAN profirió la Resolución Sanción No. 052412011000217 por medio de la cual se impone al actor sanción por no enviar información por \$330.810.000, para el efecto precisó lo siguiente: *“Cumplidos los términos legales establecidos en el artículo 651 del Estatuto Tributario para dar respuesta al pliego de cargos y a la fecha de proferir la presente Resolución Sanción por este Despacho, en el expediente NO obra respuesta del contribuyente FERNANDO JOSE CASTRO SPADAFFORA NIT. 16.630.800 al Pliego de Cargos No. 052382011000014 fechado Enero 24 de 2011”*.²

1.4.- Contra la resolución sanción, FERNANDO JOSE CASTRO SPADAFFORA interpuso el recurso de reconsideración, resuelto mediante la Resolución No. 900024 del 26 de marzo de 2012, que modificó la sanción impuesta y la fijó en \$314.610.000.

1.5.- Según lo expuesto en la resolución sanción: *“...El despacho procedió a valorar las pruebas aportadas por el contribuyente y encontró que existe un sello de radicación ante la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, impreso en el formato de solicitud de facilidad de pago de fecha 28 de febrero de 2011, así como, un oficio sin*

¹ Folio 113 c.p.

² Folio 35 c.p.



sello de radicación de fecha 23 de febrero de 2011, en el cual informa sobre la presentación de la información, la decisión de acogerse a la reducción de la sanción y anexa el recibo de pago del treinta por ciento (30%) de la sanción y copia de los formatos de información presentados con ocasión del pliego de cargos”.³

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“1. Declarar la nulidad de los actos administrativos proferidos por la NACIÓN – UAE – DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN – DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE CALI que a continuación se describen:

a. Resolución Sanción No. 052412011000217 del 17 de marzo de 2011 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali.

b. Resolución No. 900024 del 26 de marzo de 2012 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

2. Que una vez declarada la nulidad de la actuación administrativa se restablezca el derecho de mi poderdante FERNANDO JOSE CASTRO SPADAFFORA, declarando que no es procedente exigir el pago de una sanción por no enviar información en la suma de \$330.810.000, correspondiente al impuesto de renta, año gravable de 2001.

3. Que se reintegre la suma de \$33.081.000 a mi poderdante, correspondiente al pago realizado por medio de recibos oficiales de pago impuestos nacionales

³ Folio 51 c.p.



para tratar de acogerse a la reducción sanción por no enviar información con los intereses de ley a que haya lugar.

4. Que en caso de no se acepte (sic) la petición de que no sea cobrada la sanción de \$330.881.000, se reduzca de esta suma, el diez por ciento (10%) que ya fue pagado, es decir que se deduzcan los \$33.081.000”.

3. Normas violadas y concepto de la violación

El demandante citó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 2, 21, 29, 83, 95, 209, 228 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 631, 638, 651, 680, 683, 746 y 777 del Estatuto Tributario
- Artículos 2, 3, 35, 59 y 84 del Código Contencioso Administrativo

El concepto de violación se resume de la siguiente forma:

Extemporaneidad del pliego de cargos

La DIAN impuso a la actora mediante resolución independiente, la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, por no enviar información en medios magnéticos por el año gravable 2007.

Toda vez que la declaración de renta correspondiente al año gravable 2007 se presentó el 8 de mayo de 2008, según el artículo 638 del Estatuto Tributario, el término para proferir el pliego de cargos venció el 8 de mayo de 2010 y como fue notificado el 27 de enero de 2011, resultó extemporáneo.

Nulidad de la actuación administrativa por indebida o falsa motivación



El valor de la UVT establecido para el año gravable 2007 era de \$20.974 y según el artículo 651 del Estatuto Tributario, el límite sancionatorio corresponde a 15.000 UVT, por tanto, el tope para el año 2007 era de \$314.610.000 y no como lo planteó la DIAN en el Pliego de Cargos No. 052382011000014 del 24 de enero de 2011 y en la Resolución Sanción No. 052412011000127 del 17 de marzo de 2011 al señalar la cuantía de la sanción en \$330.810.000.

Se observa que los actos demandados se encuentran viciados de nulidad, toda vez que existe indebida motivación de los mismos, que se configura en causal de nulidad en los términos del artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.

No procede la sanción por haberse impuesto sin demostrarse ni comprobarse el daño que pudo haber sufrido el fisco nacional.

Con la expedición del Pliego de Cargos No. 052382011000014 del 24 de enero de 2011 y la Resolución Sanción No. 052412011000217 del 17 de marzo de 2011 notificada el 25 de marzo de 2011 por no enviar información, la DIAN no dio cumplimiento a la sentencia C-160 del 29 de abril de 1998, en el sentido de que la sanción se debe graduar y que se debía demostrar cual fue el daño causado por la demandante.

Señaló que con ocasión al pliego de cargos enviado por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, el actor se acogió a la sanción reducida que establece el artículo 651 del Estatuto Tributario, antes de que se profiriera la resolución sanción y cumplió con los siguientes requisitos:

- La omisión fue subsanada antes de que se profiriera la resolución sanción.
- Presentó el memorial de aceptación de la reducción de la sanción ante la DIAN.
- Anexó el comprobante de pago por medio del cual pagó el 30% de la cuota inicial de la facilidad de pago solicitada, valor que fue consignado en el Banco de Occidente por \$9.924.000.



- También se anexaron los correspondientes recibos de pago por \$23.157.000 para un total pagado para acogerse a la reducción de la sanción de \$33.081.000

Se debe tener en cuenta que el actor demostró la voluntad de acogerse a la reducción de la sanción al 10% que establece el artículo 651 del Estatuto Tributario, con ocasión a la expedición del pliego de cargos, por lo que solicitó se declare que no está obligado a presentar la información en medios magnéticos y se le reintegre o devuelva la suma de \$33.081.000.

De no ser acogida la anterior petición, solicitó se acepte la sanción reducida, para el efecto el actor señaló: *“... como en un principio y con ocasión al pliego de cargos No. 052382011000014 del 24 de noviembre de 2011 se le determinó una sanción por no enviar información en la suma de \$330.810.000 y mi poderdante se acogió a la reducción sanción del 10% de la sanción en el pliego de cargos que sería de \$33.081.000 valor que fue modificado con ocasión a la resolución que resolvió el recurso de reconsideración No. 900024 del 26 de marzo de 2012, estoy solicitando entonces la devolución de la diferencia que existe en la suma de \$1.620.000”⁴.*

4. Oposición

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

Propuso la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa. Señaló que las causales de nulidad que se proponen contra los actos acusados no fueron debatidas en la vía gubernativa y que de esta forma se negó la oportunidad a la DIAN de pronunciarse sobre sus propios actos.

En el recurso de reconsideración el actor no discutió aspectos como la extemporaneidad del pliego de cargos, la nulidad total de la actuación

⁴ Folio 81 c.p.



administrativa por indebida o falsa motivación, ni la improcedencia de la sanción por haberse impuesto sin demostrarse el daño causado.

En cuanto a la alegada extemporaneidad en el pliego de cargos señaló que la fecha de inicio de los dos años de prescripción para formular el pliego de cargos en los casos en que se imponga sanción en resolución independiente, corresponde al de la presentación de la declaración de renta y complementarios del año en que ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, por lo que en el caso de la obligación de suministrar información, corresponde al de la declaración tributaria del año en que tiene lugar la fecha de vencimiento del plazo para informar.

En relación con la alegada indebida o falsa motivación precisó que no se ha configurado nulidad alguna por cuanto los actos se encuentran debidamente motivados y prueba de ello es el fundamento legal que los soporta.

En cuanto a la alegada prueba del daño como supuesto para imponer la sanción, señaló que la información a suministrar, referida en el artículo 631 del Estatuto Tributario, tiene como finalidad la realización de estudios y cruces de información, necesarios para el debido control de los tributos, no solo del informante sino de los terceros informados. En ese orden de ideas, el suministro de información tiene relevancia tributaria en el marco de la lucha contra la evasión y la elusión fiscal.

La DIAN formuló el pliego de cargos el 24 de enero de 2011, al que no dio respuesta el contribuyente, a pesar de que en el recurso de reconsideración señaló que presentó la respectiva respuesta y que la Administración no valoró las pruebas allegadas.

La Administración procedió a valorar las pruebas aportadas por el recurrente y encontró que existe un sello de radicación ante la Dirección Seccional de Impuestos de Cali impreso en el formato de solicitud de facilidad de pago del 28 de febrero de 2011, así como un oficio sin sello de radicación de fecha 23 de febrero de 2011, en el que informa sobre la presentación de la información, la decisión de acogerse a la reducción de la sanción y anexó el recibo de pago del 30% de la sanción y copia de los formatos de información presentados con ocasión del pliego de cargos.



Una vez realizada la consulta en el sistema de información exógena sobre los formatos de “presentación de información por envío de archivos” se encontró que de 10 formatos presentados por el contribuyente, el que corresponde al (1007) figura como presentado con error, lo que lleva a concluir que la información no se presentó en forma completa y correcta y la omisión no ha sido subsanada.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca mediante sentencia del 22 de mayo de 2013 negó las pretensiones de la demanda.

Como fundamento de su decisión, expuso lo siguiente:

El señor Castro Spadaffora estaba obligado a suministrar información en medios magnéticos de que trata el artículo 631 del Estatuto Tributario por el año gravable 2007, porque superó el tope de ingresos brutos por el año gravable 2006 establecido en \$1.500.000.000, según lo señalado en la Resolución 12690 de 2007.

La fecha de vencimiento del plazo para hacer entrega de dicha información era el 22 de abril de 2008, en consecuencia, es a partir de esta fecha que se genera la irregularidad.

El actor presentó la declaración de renta y complementarios del año gravable 2008 el 18 de junio de 2009, por esto, la DIAN tenía hasta el 18 de junio de 2011 para formular el pliego de cargos, acto que fue expedido el 24 de enero de 2011 y notificado oportunamente, el 27 de enero del mismo año.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, el demandante apeló.



Señaló que lo relevante para efectos del conteo del término para proferir el pliego de cargos, previsto en el artículo 638 del Estatuto Tributario, es determinar el año en que ocurrió la irregularidad sancionable, teniendo en cuenta que la información solicitada en medios magnéticos corresponde al año gravable 2007.

Adujo que en el caso de las sanciones mediante resolución independiente, el término para proferir el pliego de cargos se cuenta, de acuerdo con la interpretación efectuada por la DIAN, a partir de la presentación de la declaración de renta del año en el cual se estaba obligado a presentar dicha información.

El término para presentar la declaración de renta correspondiente al año gravable 2007 para los contribuyentes cuyos últimos dos dígitos estén en el rango 96 a 00, finalizaba el 3 de junio de 2008, por esto, el término para proferir el pliego de cargos vencía el 3 de junio de 2010 y comoquiera que fue notificado el 27 de enero de 2011, fue extemporáneo.

Se debe valorar la conducta del demandante y tener en cuenta que dentro del término para responder el pliego de cargos no solo se enmendó el error, sino que manifestó la intención de acogerse al beneficio de la sanción reducida, para lo cual pagó la suma de \$33.081.000, que correspondía al 10% de la sanción impuesta.

Por otra parte se observa que el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario faculta a la DIAN para determinar la sanción en forma gradual, desde el 0.1% hasta el 5%, rango que se enmarca en los criterios de proporcionalidad y razonabilidad, atendiendo las circunstancias particulares del caso, tales como la oportuna respuesta, y la colaboración con la administración tributaria.

Es contrario a derecho aplicar el 5% al valor no reportado inicialmente por el actor, toda vez que conocido el pliego de cargos presentó la correspondiente información.

La aplicación de una sanción razonable por parte de la DIAN fue analizada por la Corte Constitucional en la sentencia C-160 de 1998, que declaró exequible las expresiones “o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado”, del inciso primero del artículo 651 del Estatuto Tributario, y “se suministró en forma errónea” del literal a) del mismo artículo, en el entendido de que el error o la



información que no fue suministrada generó daño, y que la sanción sea proporcional al daño producido.

El apelante señaló que: *“ Si la División de Fiscalización desde el pliego de cargos estima en forma razonable y ajustada a los criterios legalmente obligatorios antes descritos se tendría una sanción equivalente, por ejemplo, al 1% de la sumatoria total de los valores no reportados (\$7.448.831.000), lo que equivaldría a haber propuesto, a partir de la resolución sanción, una sanción de \$74.488.310, valor del cual y de acuerdo con el beneficio de la sanción reducida del 10% establecido en el artículo 651 del E.T., hubiese sido más amigable para mi poderdante, teniendo entonces que pagar un valor de \$7.448.835, que por aproximación sería el valor de \$7.449.000, suma importante pero viable de acuerdo con la capacidad económica de mi poderdante y los principios antes mencionados”.*

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

El demandante reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación

La demandada presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos a lo largo del trámite de primera instancia.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, y de acuerdo con el ámbito de competencia del *ad quem*, le corresponde a la Sección determinar i) si operó la alegada prescripción de la facultad sancionatoria; ii) si procede la gradualidad de la sanción iii) si procede la reducción de la sanción por no enviar información.



Sea lo primero precisar que no procede la excepción de inepta demanda, pues los cargos relativos a la extemporaneidad del pliego de cargos, la nulidad de los actos acusados por indebida o falsa motivación y la necesidad de demostración del daño para efectos de la imposición de la sanción, no constituyen hechos nuevos frente a lo alegado en la vía gubernativa, esto es, la ilegalidad del acto sancionatorio, sino un mejor argumento de la actora para sustentar tal ilegalidad. No prospera en consecuencia la excepción propuesta.

Se resolverá el asunto así:

2. Hechos relevantes para decidir el caso

Para decidir el caso se tienen como relevantes y ciertos los siguientes hechos:

1. Mediante la Resolución 12690 del 29 de octubre de 2007, la DIAN estableció que estaban obligadas a presentar la información exógena «*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 2006, sean superiores a mil quinientos millones de pesos (\$ 1.500.000.000)*».
2. Conforme con la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006⁵, FERNANDO JOSE CASTRO SPADAFFORA, parte demandante, declaró ingresos brutos por \$1.761.132.000. En consecuencia, es un hecho no discutido que el demandante estaba obligado a presentar la información exógena.

⁵ Folio 5 c.a.

3. También es un hecho no discutido que la parte actora no presentó la información exógena en los plazos establecidos por la DIAN.

4. El 24 de enero de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali expidió el Pliego de Cargos No. 052382011000014, que propuso imponerle a la demandante la sanción de que trata el artículo 651 del E.T. por no enviar información correspondiente al año 2007 en cuantía de \$330.810.000⁶, determinada así:

Resolución 12690 29/10/2007	Formato	Nombre formato	Valor
ART 4	1001	Información de pagos o abonos en cuentas	2.376.619.000
ART 5	1002	Información de retenciones en la fuente practicadas	2.364.000
ART. 6	1003	Información de retenciones en la fuente que le practicaron	26.471.000
ART 7	1004	Información de los descuentos tributarios solicitados	0
ART 9	1005	Información del impuesto sobre las ventas descontable y del impuesto sobre las ventas generado	1.263.000
ART 9	1006	Información del impuesto sobre las ventas descontable y del impuesto sobre las ventas generado	960.000
ART 8	1007	Información de los ingresos recibidos en el año	2.509.674.000
ART 11	1008	Información de los deudores de créditos activos a 31 de diciembre de 2007	1.312.623.000

⁶ Folios 33 a 37 c.a.

ART 10	1009	Información del saldo de los pasivos a 31 de diciembre de 2007	748.748.000
ART 12	1010	Información de socios y accionistas	0
ART 12	1011	Información de las declaraciones tributarias	215.821.000
ART 12	1012	Información de declaraciones tributarias, acciones, inversiones en bonos, títulos valores y cuentas de ahorro y cuentas corrientes	254.288.000
Total			7.448.831.000
Porcentaje de la sanción			5%
Total sanción			372.441.550
Una multa hasta de trescientos treinta millones ochocientos diez mil pesos (\$330.810.000) (15.000 UVT)			330.810.000

5. Los formatos 1001, 1002, 1003, 1005, 1006, 1007, 1008, 1009, 1011 y 1012 fueron entregados el 25 de febrero de 2011.⁷
6. El 17 de marzo de 2011, la División de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, mediante la Resolución No. 052412011000217, impuso la sanción propuesta en el pliego de cargos.
7. Según se expuso en la Resolución Sanción: *“Cumplidos los términos legales establecidos en el artículo 651 del Estatuto Tributario para dar respuesta al*

⁷ Folios 51 a 69 c.a.

*pliego de cargos y a la fecha de proferir la presente Resolución Sanción por este Despacho, en el expediente NO obra respuesta del contribuyente FERNANDO JOSE CASTRO SPADAFFORA NIT. 16.630.800 al Pliego de Cargos No. 052382011000014 fechado Enero 24 de 2011”.*⁸

8. El 2 de mayo de 2011, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución No. 052412011000217 del 17 de marzo de 2011.
9. Mediante Resolución No. 808-00020 del 29 de junio de 2011, la División de Gestión de Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, concedió la facilidad de pago solicitada por el contribuyente, por considerar que: “...el señor CASTRO SPADAFFORA FERNANDO JOSE identificado con el NIT 16.630.800-7, con el fin de acceder al beneficio de reducir al diez por ciento (10%) la sanción del considerando anterior de acuerdo con el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, solicitó facilidad de pago radicada mediante (sic) No. 0005713 de fecha febrero 28 de 2011, por un término de nueve meses, pagaderos en cuotas mensuales.

Que revisado el Pliego de Cargos No. 052382011000014 de fecha Enero 24 de 2011, con la reducción de la sanción al diez por ciento (10%) quedaría en \$33.081.000 menos la cuota inicial cancelada por valor de nueve millones novecientos veinticuatro mil pesos mcte en febrero 25 de 2011 (\$9.924.000) y tres abonos realizados por valor de cinco millones setecientos noventa mil pesos mcte (\$5.790.000) en mayo 31 de 2011, se generaría el siguiente saldo:

No	CONCEPTO	SANCIÓN	TOTAL
----	----------	---------	-------

⁸ Folio 40 c.a.



		ACTUALIZADA	
1	SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN DECLARACIÓN DE RENTA 2007	17.367.000	17.367.000
	TOTAL	17.367.000	17.367.000

Para el efecto, en la citada resolución se accedió a la solicitud de facilidad de pago y se concedió al actor el plazo de nueve meses, (cuotas de \$1.930.000 y \$1.927.000).⁹

10. El 26 de marzo de 2012, la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la Resolución No. 900024, modificó la sanción impuesta para ajustarla a la máxima legalmente permitida \$314.610.000.

La DIAN precisó que procedió a valorar las pruebas aportadas por la recurrente y encontró que una vez realizada la consulta en el sistema de información exógena sobre los formatos de “*presentación de información por envío de archivos*” se encontró que de 10 formatos presentados por el contribuyente, el que corresponde al (1007) figura como presentado con error, por lo que estimó que la información no se presentó en forma completa y correcta y la omisión no ha sido subsanada.

2. Prescripción de la facultad sancionatoria

2.1 Observa la Sala que el artículo 638 del Estatuto Tributario prevé que “*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*

⁹ En los folios 55 a 64 obran los recibos oficiales de pago de las 9 cuotas pagadas.



ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas.”

2.2 Para determinar el periodo en el cual se cometió la irregularidad sancionable, la Sala ha distinguido si la conducta sancionable está o no vinculada a un periodo fiscal determinado. En el primer caso, por ejemplo, cuando se impone una sanción por irregularidades en la contabilidad, el término de prescripción comienza a correr desde la presentación de la declaración de la vigencia fiscal investigada por cuanto de ella se deriva la conducta sancionable. En el segundo, esto es, cuando la infracción **no se vincula de manera directa a un periodo gravable**, como en este asunto, el término de prescripción empieza a correr desde la presentación de la declaración del año en que ocurrió la irregularidad sancionable, esto es, cuando vence el plazo para presentar la información¹⁰.

2.3 En el caso en estudio, está demostrado que la DIAN sancionó a la actora mediante resolución independiente, por no presentar información exógena, que no se vincula a un periodo gravable específico, por lo cual para establecer el término de prescripción del artículo 638 del Estatuto Tributario, debe considerarse el año en el cual se incurrió en el hecho irregular sancionable y contabilizarse desde la fecha en que el contribuyente presentó la declaración de renta de ese año.

2.4 La irregularidad sancionable ocurrió en el año 2008, toda vez que conforme con la Resolución No. 12690 del 29 de octubre de 2007¹¹, y

¹⁰ En sentencia de 21 de agosto de 2014, ex: 20110, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, la Sala analizó la línea jurisprudencial sobre este punto y reiteró la conclusión que se menciona.

¹¹ “Por la cual se establece para el año gravable 2007, el grupo de personas naturales, personas jurídicas y asimiladas, y demás entidades, que deben suministrar la información a



teniendo en cuenta el último dígito del NIT del demandante, (00) el plazo para presentar la información solicitada vencía el 22 de abril de 2008.

2.5 En consecuencia, el término de dos años, previsto en el artículo 638 del Estatuto Tributario para formular el pliego de cargos debe contarse a partir de la fecha en que se presentó la declaración de renta correspondiente al año gravable de 2008 (3 de agosto de 2009)¹².

2.6 Por lo tanto, el Pliego de Cargos No. 052382011000014 del 24 de enero de 2011, notificado el 27 del mismo mes¹³, fue notificado dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración de renta del año gravable 2008, (3 de agosto de 2011) por lo que no existió la alegada prescripción de la facultad sancionatoria.

2.7 Ahora bien, corresponde a la Sala verificar si la resolución mediante la cual se sancionó a la contribuyente fue expedida y notificada dentro de los 6 meses establecidos en el artículo 638 del Estatuto Tributario.

2.8 Señala la norma que, vencido el término de un mes para dar respuesta del pliego de cargos, que en este caso fue el 27 de febrero de 2011, la

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 Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; se señala el contenido y características técnicas para la presentación y se fijan los plazos para la entrega”

¹² Artículo 15 del Decreto 4680 del 12 de diciembre de 2008.

¹³ Folio 37 c.a.



Administración Tributaria tendrá un plazo de seis meses para notificar la sanción correspondiente, es decir, hasta el 27 de agosto de 2011.

2.9 La Resolución Sanción 052412011000217 del 17 de marzo de 2011 fue notificada por correo el 25 del mismo mes¹⁴. Por lo anterior, el acto sancionatorio se expidió dentro del término legal. No prospera el cargo.

3. Gradualidad de la Sanción

3.1 La Sala advierte que el artículo 651 del Estatuto Tributario tipifica la sanción por no enviar información en cabeza de dos sujetos, a saber: quienes están obligados a presentar la información y quienes sean requeridos para el efecto, el hecho sancionable.

3.2 Por eso, la distinción entre la información no presentada y la presentada extemporáneamente puede calificarse más como criterios de dosificación de la sanción a imponer, que elemento propio del tipo, siguiendo los criterios establecidos en la sentencia C- 160 de 1998 en la que la Corte Constitucional precisó que la sanción debe imponerse atendiendo al daño causado.

3.3 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, sino también los de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, tal y como fue expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C- 160 de 1998¹⁵.

¹⁴ Folio 34 c.p.



3.4 Ahora bien, aunque la falta de entrega de información y la entrega tardía de la misma inciden en las facultades de fiscalización y control para la correcta determinación de los tributos y sanciones 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 inferido¹⁶.

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

3.6 Este criterio temporal en el cumplimiento de la obligación de informar pone de presente, igualmente, la actitud colaboradora del contribuyente¹⁷ para que, de una parte, la autoridad tributaria reciba la información que le permite determinar las obligaciones impositivas sustanciales y, más allá de ello, para que pueda satisfacerse el objeto de las mismas, con el recaudo de los tributos debidos por la realización de los presupuestos previstos en la ley como generadores de aquellos, lo cual constituye la razón primordial para poner en marcha el aparato administrativo y su potestad fiscalizadora.

3.7 En el caso en estudio, está probado que la actora no entregó en tiempo información alguna; que dentro del término para responder el pliego de cargos,

¹⁵ 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.

¹⁶ Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 3 de junio de 2015, exp. 20476 C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

¹⁷ La Circular No. 0131 de 2005 incluyó la actividad de colaboración desplegada por el contribuyente, así sea en forma extemporánea, entre los criterios para graduar la sanción.



allegó la información correspondiente a los formatos 1001 - pagos o abonos en cuenta⁻¹⁸, 1002 - retenciones en la fuente practicadas⁻¹⁹, 1003 -retenciones en la fuente que le practicaron⁻²⁰, 1005- impuesto sobre las ventas descontable⁻²¹, 1006- impuesto sobre las ventas generado⁻²², 1007 -ingresos recibidos en el año ⁻²³, 1008 – deudores de los créditos activos a 31 de diciembre de 2007- ²⁴, 1009- saldos de los pasivos a 31 de diciembre de 2007-²⁵, 1011- declaraciones tributarias⁻²⁶ y 1012 – información de las declaraciones tributarias, acciones, inversiones en bonos, títulos valores y cuentas de ahorro y cuentas corrientes⁻²⁷

3.8 Si bien la DIAN alega que el formato 1007 presenta errores, se trata de una conducta sancionable diferente, por esto debió expedirse un nuevo pliego de cargos y, en consecuencia, no se puede desconocer su presentación en este proceso sancionatorio.

3.9 En esas condiciones, respecto a los formatos que la actora entregó con ocasión del pliego de cargos, antes de imponer la sanción, cabe graduar la sanción al 1% de la información entregada, debido a que la demandante saneó la omisión cuando apenas empezaba la actuación administrativa. Así lo sostuvo la Sala en un caso similar, cuando afirmó lo siguiente²⁸:

“De manera que, si no se reportó la información, la tarifa de la sanción a imponer es la más alta, esto es, la del 5 %, porque la no entrega de la información conlleva, per se, el daño por entorpecer el ejercicio de la función pública de fiscalización tributaria.

¹⁸ Folio 51 c.a.

¹⁹ Folio 53 c.a.

²⁰ Folio 55 c.a.

²¹ Folio 57 c.a.

²² Folio 59 c.a.

²³ Folio 61 c.a.

²⁴ Folio 63 c.a.

²⁵ Folio 65 c.a.

²⁶ Folio 67 c.a.

²⁷ Folio 69 c.a.

²⁸ Sentencia de 12 de diciembre de 2014, exp 20086, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

En cambio, si se suministró la información, lo pertinente es graduar la tarifa dependiendo de la oportunidad en que fue entregada.

En el caso concreto es un hecho no controvertido que la demandante entregó la información el 24 de diciembre de 2010, fecha en que presentó los descargos contra el pliego que propuso imponerle la sanción por no informar, pero, valga advertir, no pagó la sanción.

En esas circunstancias, la Sala considera que es pertinente graduar la sanción al 1% puesto que la demandante saneó la omisión cuando apenas estaba empezando la actuación administrativa. [...]

[...]

*Conforme con lo expuesto, la Sala reliquidará la sanción a partir de los criterios fijados anteriormente y, para el efecto, **tomará los valores informados en los formatos que entregó la demandante** y que se extraen de la copia impresa del archivo electrónico XML entregado a la DIAN, y que obra como prueba en los folios 155 [anverso] a 158 [incluidos los anversos]”. (Subraya la Sala)*

3.10 Se advierte que el actor no entregó los formatos 1004 - información de los descuentos tributarios solicitados y 1010-información de socios y accionistas-. , Sin embargo, no le asistía el deber de entregar esa información porque respecto del primer formato en la declaración de renta presentada reportó dicha cifra en ceros (-0-)²⁹ y como es persona natural no tenía que presentar información de socios y accionistas.

3.11 Por lo anterior, la sanción se gradúa así:

LIQUIDACIÓN DE LA SANCIÓN CONSEJO D E ESTADO

²⁹ Así lo determinó la Administración en el acto sancionatorio.

No.	Literal Artículo 631 del Estatuto Tributario	Artículo Resolución 12690 de 29 de octubre de 2007	Formato	Nombre de formato	Valor Información ³⁰	Sanción
1	Literal e	Artículo 4	1001	Información de pagos o abonos en cuenta	\$2.376.619.000	1% \$23.766.190
2	Literal b	Artículo 5	1002	Información de retenciones en la fuente practicadas	\$2.364.000	1% \$23.640
3	Literal c	Artículo 6	1003	Información de retenciones en la fuente que le practicaron	\$26.471.000	1% \$264.710
4	Literal d	Artículo 7	1004	Información de los descuentos tributarios solicitados	0	\$0
5	Literal e	Artículo 9 (literal a)	1005	Información del Impuesto sobre las Ventas descontable	\$1.263.000	1% \$12.630
6	Literal f	Artículo 9 (literal b)	1006	Información del Impuesto sobre las Ventas generado	\$960.000	1% \$9.600
7	Literal f	Artículo 8	1007	Información de los ingresos recibidos en el año	\$2.509.674.000	1% \$25.096.740

³⁰ Folio 41 c.a.

8	Literal i	Artículo 11	1008	Información de los deudores de los créditos activos a 31 de diciembre de 2007	\$1.312.623.000	1% \$13.126.230
9	Literal h	Artículo 10	1009	Información de los saldos de los pasivos a 31 de diciembre de 2007	\$748.748.000	1% \$7.487.480
10	Literal a	Artículo 3	1010	Información de socios y accionistas	-0-	-0-
11	Literal k	Artículo 12	1011	Información de las declaraciones tributarias	\$215.821.000	1% \$2.158.210
12	Literal a	Artículo 3	1012	Información de las declaraciones tributarias, acciones, inversiones en bonos, títulos valores y cuentas de ahorro y cuentas corrientes	\$254.288.000	1% \$2.542.880
11	Valor de la información entregada [No. 1,2,3,4,5,6,7,8,9,11 y 12]				\$7.448.831.000	
12	Porcentaje de la sanción por no entregar la información (literal a), inciso primero del artículo 651 E.T. Hasta del 5%					1
13	Total sanción por no suministrar información [\$1%]					\$74.488.310
14	Valor de la información no entregada [No. 4 y 10]				\$-0-	
15	Porcentaje de la sanción por no entregar la información (literal a), inciso primero del artículo 651 E.T. hasta el 5%					
16	Total sanción por no suministrar información [\$5%]					\$-0-
17	Total Sanción					\$74.488.000³¹

4. Procedencia de la reducción de la sanción por no enviar información.

³¹ Se aproxima al múltiplo de mil más cercano.



4.1 De conformidad con el artículo 651 del Estatuto Tributario, las condiciones para acceder al beneficio de la reducción de la sanción al 10%, son:

1. Que la omisión se subsane antes de que se notifique la imposición de la sanción.
2. Que se presente ante la oficina de conocimiento de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada; y
3. Que se acredite el pago o acuerdo de pago de la sanción reducida.

4.3 A juicio de la Sala, la sociedad tiene derecho a la sanción reducida por las siguientes razones:

- El 24 de enero de 2011, la División de gestión de Fiscalización Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali profirió el Pliego de Cargos No. 052382011000014 notificado por correo al actor el 27 de enero de 2011, en el que se propuso la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, por \$330.810.000.
- El 28 de febrero de 2011, esto es, con anterioridad a la notificación de la resolución sanción (25 de marzo de 2011), el actor radicó ante la DIAN el formulario No. 005713 (solicitud de facilidad de pago) en el que se observa que determinó el 10% de la sanción propuesta (\$33.081.000) y propuso el pago de una cuota inicial de \$9.924.000³².

³² Folio 48 c.a.

- Para el efecto, allegó el recibo de pago No. 0490702425543 efectuado el 25 de febrero de 2011 por \$9.924.000 que corresponde a la cuota inicial propuesta³³.
- Según lo expresó la Administración en la Resolución de Facilidad de Pago No. 00020 del 29 de junio de 2011: “...el señor CASTRO SPADAFFORA FERNANDO JOSE identificado con el NIT 16.630.800-7, con el fin de acceder al beneficio de reducir al diez por ciento (10%) la sanción del considerando anterior de acuerdo con el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, solicitó facilidad de pago radicada mediante No. 05713 de fecha febrero 28 de 2011, por un término de nueve meses, pagaderos en cuotas mensuales”.
- En consecuencia, la solicitud presentada fue interpretada por la DIAN como la pretensión del actor de acceder al beneficio de la reducción de la sanción propuesta en el pliego de cargos al 10%, para el efecto otorgó el plazo de nueve meses para pagar ocho cuotas mensuales de \$1.930.000 y una de \$1.927.000, para un total de \$17.367.000.
- El 10% de la sanción propuesta quedaría pagado de la siguiente forma: “con la reducción de la sanción al diez por ciento (10%) quedaría en \$33.081.000 menos la cuota inicial cancelada por valor de nueve millones novecientos veinticuatro mil pesos mcte en febrero 25 de 2011 (\$9.924.000) y tres abonos realizados por valor de cinco millones setecientos noventa mil pesos mcte (\$5.790.000) en mayo 31 de 2011”³⁴, más los \$17.367.000³⁵ objeto de facilidad de pago.

³³ Folio 50 c.a.

³⁴ Folio 43



Observa la Sala que el demandante acreditó el pago de \$33.081.000 y allegó la información requerida por la DIAN antes de notificarse la resolución sanción³⁶, para acogerse a la reducción de la sanción.

4.4 En la resolución por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la resolución sanción demandada, la DIAN negó la procedencia de la reducción de la sanción, por considerar que la resolución que otorgó la facilidad de pago fue expedida el 29 de junio de 2011, esto es, con posterioridad a la expedición de la resolución sanción, esto es, el 17 de marzo de 2011, desconociendo que en todo caso la solicitud fue presentada en tiempo, el 28 de febrero de 2011, esto es, con anterioridad a la notificación de la resolución sancionatoria (25 de marzo de 2011) y que dicha facilidad fue finalmente otorgada.

Se observa que la Administración no puede escudarse en formalismos exagerados, desconociendo que el contribuyente acreditó el pago oportuno de la sanción reducida, anteponiendo de esta forma a la realidad, rigorismos que no tienen justificación.

4.11 Por lo anterior, aplicando la sanción reducida la sanción quedará así:

LIQUIDACIÓN DE LA SANCIÓN CONSEJO D E ESTADO			
1	Total sanción por no suministrar información [\$1%]		\$74.488.000
2	Porcentaje sanción reducida		10%
17	Total Sanción		\$7.448.800

³⁵ Folios 55 a 63 c.p.

³⁶ Folios 11 a 30 c.p.



En consecuencia, la Sala revocará la sentencia apelada en el sentido de: i) fijar la sanción a cargo del demandante en cuantía de \$7.448.800, ii) Tener como parte de pago de esa sanción \$33.081.000, iii) declarar que la demandante se encuentra a paz y salvo por el pago de la sanción; v) condenar a la DIAN a devolver \$25.632.200, debidamente indexada al tenor del inciso final del artículo 187 de la Ley 1437 de 2011. Esta suma causará interés moratorio en los términos del artículo 192 de la Ley 1437 de 2011.

5. Condena en costas

5.1 El artículo 188 del CPACA consagra:

“CONDENA EN COSTAS. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil.

La normativa aplicable a los asuntos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativa, en materia de costas, establece la regla, según la cual, en la sentencia, el juez debe pronunciarse sobre la condena en costas, con excepción de los asuntos de interés público; además, señala que la liquidación y ejecución se regirán por lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil.

5.2 La Ley 1564 de 2012, en el artículo 365, señala las reglas para su determinación, así:

“1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.

“Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.



“2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.

“3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.

“4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.

“5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

“6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.

“7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.

“8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

“9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción.”

5.3 En el presente asunto, se está ante la circunstancia prevista en el numeral 5, dado que se declarará la nulidad parcial de los actos demandados.



5.4 Sin embargo, tal circunstancia está sujeta a la regla del numeral 8, según la cual solo habrá lugar a condenar en costas cuando, en el expediente, aparezcan causadas y, siempre y cuando, estén probadas³⁷.

5.5 Sobre el particular la Corte Constitucional en sentencia C-157 del 21 de marzo de 2013³⁸, señaló lo siguiente:

“La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366, se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley. De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra”.

En el caso concreto no existe prueba de la cual se pueda establecer erogación alguna por condena en costas que justifique su imposición, razón suficiente para negarlas.

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

FALLA

³⁷ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 5 de marzo de 2015, exp. 20585, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³⁸ M.P. Mauricio González Cuervo



REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

1. **DECLÁRASE** no probada la excepción propuesta por la demandada.
2. **ANÚLANSE parcialmente** las Resoluciones 052412011000217 de 17 de marzo de 2011 y 900024 de 26 de marzo de 2012, proferidas por la DIAN.
3. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE:** i) fijar la sanción a cargo del demandante en cuantía de \$7.448.800, ii) Tener como parte de pago de esa sanción \$33.081.000, iii) declarar que la demandante se encuentra a paz y salvo por el pago de la sanción; iv) condenar a la DIAN a devolver \$25.632.200, debidamente indexada al tenor del inciso final del artículo 187 de la Ley 1437 de 2011. Esta suma causará interés moratorio en los términos del artículo 192 de la Ley 1437 de 2011.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.
Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS



CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ