

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C., nueve (9) de abril de dos mil quince (2015).

Radicación: 250002337000201200038-01
No. Interno: 20243
Asunto: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: Luz Marina Romero González
Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca del 24 de abril de 2013, proferida en audiencia inicial, que decidió:

“PRIMERO. Se declara la NULIDAD PARCIAL de la Resolución Sanción 082412011000064 de 21 de febrero de 2011 por no enviar información a cargo de la señora Luz Marina romero González y de la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración No. 900.041 de 2 de marzo de 2012, que confirma la resolución mencionada en el punto anterior.

SEGUNDO. Se modifican los citados actos en el sentido de imponer sanción por no enviar información a cargo de la citada contribuyente en la suma de veintitrés millones novecientos setenta y un mil pesos moneda corriente (\$23.971.000), según lo expuesto en la parte motiva.

TERCERO. No hay condena en costas ni agencias en derecho.”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- Mediante el Pliego de Cargos 082382010000104 del 21 de julio de 2010, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Girardot propuso sancionar a la demandante por no presentar la información exógena correspondiente al año gravable 2007, por la suma de \$190.281.000¹.
- Previa respuesta al pliego de cargos, el día 30 de agosto de 2010², la División de Gestión de Liquidación de la misma Administración profirió la Resolución 82412011000064 del 21 de febrero de 2011, que impuso a la demandante una sanción de \$190.281.000, por no enviar la información exógena de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007, de conformidad con lo previsto en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario y la Resolución 11774 de 2005.³
- La sanción fue confirmada por la Resolución 900.041 del 2 de marzo de 2012, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora⁴.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

El apoderado judicial de la señora Luz Marina Romero formuló las siguientes pretensiones:

¹ Folios 35 a 43 del cuaderno de antecedentes.

² Folios 45 a 66 del cuaderno de antecedentes.

³ Folios 67 a 72 del cuaderno de antecedentes.

⁴ Folios 126 a 133 del cuaderno de antecedentes.

“1. Se declare la NULIDAD de la Resolución Sanción por no enviar información 082412011000064 del 21 de febrero de 2011 a cargo de LUZ MARINA ROMERO GONZÁLEZ con cédula de ciudadanía No. 39.611.509 de Fusagasugá.

2. Se declare la NULIDAD de la Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración No. 900.041 del 2 de marzo de 2012, que confirma la resolución mencionada en el punto anterior a cargo de LUZ MARINA ROMERO GONZÁLEZ con cédula de ciudadanía No. 39.611.5096 de Fusagasugá.

3. Como consecuencia de lo anterior se restablezca el derecho a mi representada consistente en que se declare que no está obligada a pagar suma alguna por sanción por no enviar información exógena por el año gravable 2007.

4. Subsidiariamente que se fije la Sanción sobre el 0.1% de la base para imponerla.

5. Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada.”

2.1.1. NORMAS VIOLADAS

La demandante invocó como violadas las siguientes disposiciones:

- Artículos 2, 29, 363 de la Constitución Política;
- Artículo 683 del Estatuto Tributario;
- Artículos 84 y 85 del Decreto 01 de 1984, vigentes al momento de la ocurrencia de los hechos, contenidos actualmente en los artículos 137 y 138 del C.P.A.C.A.

2.1.2. CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

Según la demandante, la DIAN debió graduar la sanción impuesta en los actos administrativos acusados, puesto que presentó la información con la respuesta al pliego de cargos. Sin embargo, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración concluyó que no procedía la graduación porque, según dijo, la información que entregó contenía errores, sin precisar la naturaleza de esos errores.

Advirtió que la información que entregó a la DIAN es completa. Que diligenció los formatos que estaba obligada a presentar y que éstos fueron recibidos y validados en su oportunidad por la DIAN.

Para la demandante, la negativa de la DIAN de graduar la sanción impuesta, aduciendo supuestos errores en la información, equivale a imponer una nueva sanción, lo que violó su derecho al debido proceso.

Citó apartes de jurisprudencia del Consejo de Estado, en la que se avala la procedencia de la graduación de la sanción.

Sostuvo que la ley permite imponer como sanción hasta un 5% de todos los rubros consignados en la declaración, lo que otorga a la Administración la facultad de graduar la sanción con base en el daño causado, el que debe ser proporcional y debe obedecer a la conducta del contribuyente.

Sin embargo, dijo que la DIAN se limitó a afirmar que el daño se materializó en la omisión de suministrar la información dentro de los plazos establecidos para el efecto, razones que, a su juicio, no resultan suficientes teniendo en cuenta que sí entregó la información solicitada.

Anotó que la base para liquidar la sanción impuesta en los actos acusados no correspondió a la información que suministró. Advirtió que la información suministrada ascendió a \$799.040.000, de tal forma que era procedente, además de graduar la sanción, liquidarla sobre dicho monto.

Señaló que no era exacta la afirmación de la DIAN sobre que la información que suministró comprendía toda la información incluida en la declaración de renta, pues no todas las operaciones se reportan, ya que algunas se reportan en consideración a la cuantía de la operación. De tal forma que el hecho de liquidar la sanción sobre el 100% de los renglones de la declaración de renta, como lo hicieron los actos acusados, violó sus derechos al debido proceso y de defensa.

Esta conducta omisiva de la Administración, dijo, es violatoria del artículo 651 del Estatuto Tributario.

Afirmó que la DIAN “debió permitirle (...) que cumpla con su deber sin que la sanción a imponer se torne imposible de cancelar considerando también que fue su voluntad desde el inicio la cancelación de la sanción reducida y canceló la suma de \$3.995.200, el 21 de febrero de 2011, antes de la Resolución (Folio 89) Sanción que consideró en su momento tenía derecho a que la DIAN reconociera esta sanción como sanción mínima en su caso particular.”

Argumentó que si con la respuesta al pliego de cargos se envió la información echada de menos por la DIAN, esta debió archivar el expediente, o haber sustentado el porqué era procedente la sanción a pesar de que entregó la información pedida. Sin embargo, la Administración nada dijo al respecto y prefirió imponer la sanción, lo cual violó su derecho de defensa.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado de la **U.A.E. DIAN** contestó la demanda en los siguientes términos:

Precisó que la demandante estaba obligada a presentar la información en medio magnético por el año 2007, pues en la declaración de renta del año 2006, presentada el 3 de agosto de 2007, registró ingresos brutos en cuantía de \$1.566.058.000.

Advirtió que el artículo 631 del Estatuto Tributario establece que, con el fin de efectuar estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, la DIAN podrá solicitar, por el respectivo año gravable, información a las personas o entidades, contribuyentes o no. Asimismo, establece tres conductas sancionables para las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria y a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, a saber: i) que no la suministren dentro del plazo establecido para ello; ii) que la información suministrada presente errores y, iii) que la información suministrada no corresponda a lo solicitado.

Dijo que de acuerdo con la Resolución 12690 de 2007, la demandante tenía plazo para presentar la totalidad de la información exógena hasta el día 26 de marzo de 2008, y que tan sólo después del pliego de cargos presentó la información el 23 de agosto de 2010. Que luego de verificada esta información en el sistema, se advirtió que existía extemporaneidad, en la entrega de la información, de dos años y cuatro meses, de tal forma que la

resolución sanción y la que resolvió el recurso de reconsideración se ciñeron a lo establecido en el pliego de cargos.

Adujo que cuando la conducta sancionable corresponde al no envío de la información solicitada, dentro del plazo establecido, la Administración no está obligada a demostrar el daño causado. Sin embargo, agregó, el deber de informar genera daño al Estado, en la medida en que la Administración no puede cumplir a cabalidad la función fiscalizadora y de control sobre la información de los obligados a suministrarla.

Señaló que para graduar la sanción se debe haber presentado la información dentro del término legal, con todos los requisitos de ley, y que sirva para los fines fijados por el Estado.

Advirtió que la demandante pretendió variar la base determinada por la DIAN en cuantía de \$3.805.624.000, y para ello la determinó en \$799.040.000, descontando las cuantías menores, e hizo un pago que de manera alguna coincide con el 10% de la suma de \$190.281.000, que es la sanción determinada por la DIAN. La sanción impuesta, por no enviar información, correspondió a la suma de los valores por los que el contribuyente debía presentar la información en medio magnético, tomados de la declaración de renta del año 2007 y, en consecuencia, cumplió con los presupuestos del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario.

Alegó que no era procedente la reducción de la sanción, porque la demandante no cumplió los requisitos para acogerse a ese beneficio, fijado en el artículo 651 del Estatuto Tributario, pues no subsanó la omisión, no aceptó la sanción impuesta, al reducirla y tampoco acreditó el pago o

acuerdo de pago de la misma, ni con la respuesta al pliego de cargos, ni dentro del término para interponer el recurso.

Se opuso a la condena en costas, pues la entidad actuó de manera legal y su actuación no fue dolosa, temeraria ni dilatoria.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló parcialmente los actos demandados, por las siguientes razones:

En relación con la gradualidad de la sanción por aplicación de los principios de justicia y equidad, y los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, citó una sentencia del Consejo de Estado en la que se dijo que es relevante distinguir si en los hechos del caso, el contribuyente omitió, en forma absoluta, la obligación de remitir la información a que por ley está obligado, o si durante la actuación administrativa desplegó una actividad de colaboración y entrega de la información correspondiente, ya que tal actitud puede dar lugar a la aplicación de los principios de justicia y equidad, en concordancia con criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

Anotó que era viable acceder a la pretensión de nulidad de los actos acusados y de que se le exima del pago de la sanción, pues la demandante admitió, y está probado en el proceso, que la información que estaba obligada a presentar, de acuerdo con los artículos 631 y 651 del Estatuto Tributario, fue presentada después de vencido el plazo establecido para el efecto, que, en este caso, era el 26 de marzo de 2008, y el formulario 1002 fue presentado el 7 de junio de 2008, y los demás formularios el 30 de agosto

de 2010, junto con la respuesta al pliego de cargos. Que omitió presentar el formulario 1010.

Consideró que en el caso se dieron dos de los supuestos previstos en el artículo 651 del Estatuto Tributario, para que proceda la sanción: 1) no suministrar la información dentro del plazo establecido y, ii) que el contenido de la información presente errores.

Precisó que como la parte actora no invocó el derecho a la reducción de la sanción sino la aplicación de la proporcionalidad y gradualidad de la sanción, se debía establecer si procedía la graduación de la sanción a una tarifa del 0.1%.

Dijo revisar el pliego de cargos y no advirtió que la Administración hubiera hecho observación alguna en relación con la información que remitió la demandante, ni en la sanción que impuso la sanción. Advirtió que para la fecha del pliego de cargos (21 de julio de 2010) la demandante ya había remitido la información del formulario 1002 en junio de 2008, y que con la respuesta al pliego de cargos (30 de agosto de 2010) remitió la información del resto de formularios.

También advirtió que la DIAN no hizo observación alguna sobre los supuestos errores cometidos en la información que entregó la demandante, y sobre la omisión del formulario 1010. Que sólo en la resolución que decidió el recurso de reconsideración indicó que la demandante había incurrido en error en los formularios 1003, 1006, 1009, 1011 y 1012, y que no había presentado el formulario 1010.

Advirtió que la Administración no tuvo en cuenta los anteriores criterios al momento de expedir la resolución sancionatoria, ni señaló los errores

cometidos por la contribuyente, ni valoró la información que remitió con la respuesta al pliego de cargos. Esto, a su juicio, violó el derecho de defensa de la demandante, y desconoció los principios de justicia y equidad que le permitían graduar la sanción tanto en la base como en la tarifa.

Indicó que como en el presente caso no se podía establecer el monto de la información suministrada erróneamente, puesto que la DIAN no cumplió con la obligación de determinarla, era procedente graduar la sanción sobre la base de la información que la demandante remitió a la DIAN por \$799.040.000. Esto, en aplicación de los principios de justicia y equidad.

En lo que atañe a la tarifa, en la respuesta al pliego de cargos la demandante aplicó la del 5%, es decir, la tarifa plena, lo que denota haber aceptado que entregó la información extemporáneamente.

Sostuvo que en la Resolución 11774 del 7 de diciembre de 2005 se regula la aplicación de la sanción del artículo 651 del Estatuto Tributario. Que para aplicar la graduación de la sanción debía establecerse la conducta a que alude cada uno de los acápite del artículo, lo que es difícil de hacer en el caso, pues no es posible establecer las bases sobre las que se sancionó.

Afirmó que ante la anterior dificultad, atribuible a la omisión de la Administración de establecer la base de la sanción, era viable aplicar el principio de in dubio contra fiscum, y aplicar una tarifa del 3%. Declaró la nulidad parcial de los actos acusados y liquidó la sanción en \$23.971.000.

Finalmente, dijo que el daño causado está acreditado, en la medida en que el no suministrar la información en forma oportuna y correcta impide que se

realicen los cruces de información para el control de los tributos. Esto permite concluir que la sanción se ajustó a derecho, no así su cuantificación.

No condenó en costas, al prosperar parcialmente las pretensiones de la demanda.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

2.4.1. Apelación de la DIAN

Precisó que el recurso se encauza a la graduación de la sanción, concretamente a la base y la tarifa porcentual que aplicó el Tribunal al caso.

Advirtió que la demandante cumplió la obligación de presentar la información de los formatos 1003, 1006, 1009, 1011, 1012 hasta el 23 de agosto de 2010, cuando respondió el pliego de cargos. Que, no obstante, la información se presentó con inconsistencias. Asimismo, que se omitió presentar la información del formato 1010.

Indicó que no admitió reducir la sanción pues la demandante no subsanó la omisión al dejar de presentar el formulario 1010, ni cumplió los requisitos exigidos para tener derecho a dicho beneficio, pues no presentó memorial de aceptación de la sanción reducida, ni pagó el 10% del valor total de la sanción, en razón a que determinó la sanción con una base que no corresponde.

Por lo anterior no encontró razones suficientes que justifiquen que la sanción no se haya liquidado a la tarifa máxima del 5%.

Aclaró que la graduación de la sanción se hizo con base en los criterios establecidos en la Resolución 11774 de 2005, que desarrolla el artículo 651 del Estatuto Tributario, en la que no se señala la disminución de la sanción por corrección voluntaria.

Indicó que no existe norma alguna que obligue a la Administración a informar al contribuyente que la información que presentó contenía errores de validación, teniendo en cuenta que éste puede subsanar la información antes de que se le notifique la resolución sancionatoria y solicitar el beneficio de la sanción reducida al 10%, cumpliendo con todos los presupuestos legales para el caso, de conformidad con el artículo 651 del Estatuto Tributario.

Dijo que la sanción no puede ser liquidada con base en la información que suministró la demandante, pues la misma adolece de inconsistencias, y que no es cierto que la DIAN no haya cumplido con la obligación de determinarla. Que el Tribunal pretende graduar la sanción en aplicación del principio de la buena fe, en concordancia con los principios de justicia y equidad, sobre la base de la información que la demandante manifiesta que remitió a la entidad.

Sostuvo que como el formato 1010 no fue presentado, se debe aplicar la tarifa del 5% de la información exigida y no suministrada.

Con respecto a los demás formatos, dijo que si bien fueron entregados con la respuesta al pliego de cargos, debe aplicarse también la sanción del 5%. Insistió en que la información se presentó con errores que impidieron que la DIAN validara la información, de tal forma que es como si no la hubiera presentado, y, por tanto, estaría inmerso en la causal del literal d) de la Resolución 11774 de 2005.

Evidenció que la base del cálculo de la sanción es de \$3.805.624.00, pues se tomaron los valores de la declaración de renta.

Advirtió que si la demandante no discutió la ocurrencia del hecho sancionable y pidió que se aplicara el principio de razonabilidad y el de proporcionalidad de la sanción, y señaló que la base para el cálculo de la misma debía corresponder a la información presentada, la decisión del Tribunal no debió ser otra que declarar la legalidad de los actos acusados y determinar el valor de la sanción.

2.4.2. Apelación de la demandante

Insistió en que se le violó el derecho de defensa, toda vez que la DIAN no tuvo en cuenta la información y las razones que adujo en la respuesta al pliego de cargos.

También dijo que se violó el derecho al debido proceso al afirmar, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, que no disminuyó la sanción por que no presentó el formato 1010, pues esta omisión debió ponerla de presente en el pliego de cargos y en la resolución que impuso la sanción, lo que no hizo.

Advirtió que de conformidad con el artículo 3 de la Resolución 12690 de 2007, no está obligada a presentar el formulario 1010, pues dicho formato es para las personas o entidades que sean socias o accionistas, y ella es una persona natural.

Estimó que la sanción debió tasarse en el 0.5%, de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, y no en el 3%, por resultar excesiva.

Agregó que el 3%, que corresponde a la tarifa fijada en la Resolución 11774 de 2005, no es la tarifa a aplicar, pues el 3% es el techo de la tarifa de las sanciones por informar con errores, y que, en el presente caso, el hecho sancionable fue no presentar la información exógena.

Insistió en que era procedente graduar la sanción y que se tuviera en cuenta que la conducta omisiva no causó un daño a la Administración, que dé lugar a aplicar la sanción del 5%.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las partes insistieron en lo dicho en el recurso de apelación.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El representante del **Ministerio Público** no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decidirá sobre el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que declaró la nulidad parcial de la Resolución 082412011000064 del 21 de febrero de 2011 y su confirmatoria, la Resolución 900.041 del 2 de marzo de 2012, mediante las que la Dirección Seccional de Impuestos de Girardot de la U.A.E. DIAN le impuso a la demandante sanción por no presentar información exógena del impuesto sobre la renta del año 2007.

En los términos del recurso, la Sala decidirá si los actos administrativos demandados son violatorios de las disposiciones constitucionales y legales

invocadas por la demandante, principalmente del artículo 651 del Estatuto Tributario.

Para el efecto, se decidirá si la sanción impuesta en los actos acusados fue “proporcional y razonable”, en los términos del artículo 651 ibídem.

3.1. DE LA SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN

El artículo 651 del Estatuto Tributario dispone:

“Artículo 651. SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN. *Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria, así como aquéllas a quienes se les haya solicitado informaciones y pruebas respecto de sus propias operaciones, que no la atendieron dentro del plazo establecido para ello, incurrirán en la siguiente sanción:*

a) Modificado por el art. 55, Ley 6 de 1992. Una multa hasta del cinco por ciento (5%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida; Regulada la aplicación de la sanción, por la Resolución de la DIAN 11774 de 2005

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 subsana 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 aprobados plenamente.

La Corte Constitucional, en la sentencia C-160 de 1998, sostuvo que el poder que se reconoce a la Administración para la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 651 del E.T. no es ilimitado ni discrecional, pues la función sancionadora debe ejercerse dentro de los límites de la equidad y la justicia, tal como lo ordenan la Constitución y el artículo 683 del Estatuto Tributario.

Dijo la Corte Constitucional que la proporcionalidad y la razonabilidad de las sanciones, en el marco de las infracciones tributarias, tiene un claro fundamento en el principio de equidad, consagrado en el artículo 363 de la Constitución, equidad que no sólo debe predicarse de la obligación tributaria sustancial, sino que debe imperar en la aplicación y cuantificación de las sanciones que se podrían imponer por el desconocimiento de obligaciones tributarias de carácter sustancial y formal.

Que el legislador era el primer llamado a dar prevalencia a estos principios, mediante la fijación de sanciones razonables y proporcionales al hecho que se sanciona. Pero que, igualmente, los funcionarios encargados de su aplicación, estaban obligados a observar esos principios.

Entonces, consideró que las sanciones que puede imponer la Administración, con fundamento en el artículo 651 del E.T., deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen el poder sancionador. Que, por tanto, no todo error origina sanción, y que si se

genera, la sanción debe ser graduada proporcionalmente, de acuerdo con la magnitud del daño producido con el error cometido.

3.2. ANÁLISIS DEL CASO CONCRETO

Para resolver, la Sala parte de los siguientes hechos probados:

- En la declaración del impuesto sobre la renta del año 2006, que presentó la demandante el día 3 de agosto de 2007, registró en el renglón 49 “Total de ingresos brutos” el valor de \$1.566.058.000.
- Mediante el pliego de cargos 082382010000104 del 21 de julio de 2010, notificado el 24 de julio de 2010, la DIAN dejó claro que el demandante estaba obligado a presentar la información exógena tributaria del año gravable 2007 (formatos 1002, 1003, 1005, 1006, 1007, 1008, 1009, 1011, 1012), conforme lo establece la Resolución 12690 del 29 de octubre de 2007 (27 de marzo de 2008), por haber superado el tope establecido de ingresos brutos para el año 2006 (\$1.500.000.000)
- La demandante no presentó la información correspondiente al año gravable 2007, relacionada en los literales b), c), d), e) f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario, en las fechas y lugares fijados para el efecto en la Resolución 12690 del 29 de octubre de 2007. La parte actora debía entregarla el 26 de marzo de 2008.
- En el citado pliego de cargos se propuso imponerle al demandante la sanción de \$190.281.000 determinada aplicando el porcentaje máximo establecido en el artículo 651 E.T.

La demandante respondió el pliego de cargos el día 23 de agosto de 2010 y anexó la copia de los formatos de información 1001, 1002, 1003, 1005, 1006, 1007, 1008, 1009, 1011 y 1012, correspondientes al año 2007, en los que se observa el sello de firmado en forma digital, con fecha de acuse de recibo 23 de agosto de 2010⁵. En el escrito, indicó:

“4. A continuación detallo la base que solicito tenga en cuenta la administración para el pago de la sanción:

<i>FORMATO 1008-REGLÓN 34...</i>	<i>194.297.000</i>
<i>FORMATO 1009-REGLÓN 40...</i>	<i>395.270.000</i>
<i>FORMATO 1007-REGLÓN 42...</i>	<i>188.955.000</i>
<i>FORMATO 1007-REGLÓN 44...</i>	<i>6.519.000</i>
<i>FORMATO 1003-REGLÓN 84...</i>	<i>658.000</i>
<i>FORMATO 1006-...</i>	<i>13.341.000</i>
<i>TOTAL BASE...</i>	<i>799.040.000</i>
<i>5%...</i>	<i>39.952.000</i>
<i>10% Artículo 651, literal b)...</i>	<i>3.995.200</i>

Teniendo en cuenta que el formato 1002 fue presentado el 07-06-2008, y que los demás valores representan cuantías menores que no son objeto de cruce de información y que el 8% de las ventas son gravadas y el 92% no están gravadas ya que son insumos agrícolas para el campo y no evidencia cruce de información por impuestos descontables o generados.

El 80% de las ventas son de mostrador y de menores cuantías.”

- Mediante la Resolución 082412011000064 del 21 de febrero de 2011, la DIAN le impuso a la demandante la sanción de \$190.281.000, en la forma como la había liquidado en el pliego de cargos, es decir, sobre

⁵ Folios 47 a 66 del cuaderno de antecedentes.

los valores correspondientes a los formatos 1002, 1003, 1005, 1006, 1007, 1008, 1009, 1011, 1012.

En este acto administrativo, la Administración indicó que la demandante había cumplido la obligación de presentar la información en medios magnéticos por el año 2007, de acuerdo con la Resolución 12690 del 29 de octubre de 2007, con posterioridad a la notificación del pliego de cargos.

Finalmente, liquidó la sanción en el 5% de los valores declarados en el denuncia de renta del año 2007.

- Con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución que impuso la sanción, la parte actora dijo que por *“un error involuntario se presentó parcialmente la información en su momento (formato 1002), durante los años 2006 y 2007 y que por el año 2006 me fue aceptada la reducción teniendo en cuenta que el 92% de los ingresos se generaron por cuantías menores que no ameritaban cruce de información por impuestos descontables o generados ya que son insumos agrícolas para el campo y que igual situación presenta el año 2007.*

(...)

Que si bien es cierto que incurrí en un error y lo subsané como se me pidió se me tenga en cuenta el acuerdo de pago que solicité en agosto 23 de 2010 donde pido se tenga en cuenta la base de \$799.040.000 para la aplicación de la sanción, o en su defecto se aplique sobre el valor de los ingresos netos del periodo por el cual se solicita la información.

Que se tenga en cuenta la consignación que fue efectuada para pagar la sanción a que se hace referencia por valor de \$3.995.200 antes de la notificación de la resolución No. 082412011000064.”

- En la resolución 900.041 del 2 de marzo de 2012, que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN confirmó la sanción impuesta y al revisar la información que aportó la demandante, advirtió las siguientes inconsistencias:

No. FORMULARIO	HALLAZGO	CÓDIGO FORMULARIO
100066045942602	Solicitud con error	1003
100066045943127	Solicitud con error	1006
100066045944092	Solicitud con error	1009
	No se presentó	1010
100066045944401	Solicitud con error	1011
100066045945456	Solicitud con error	1012

En cuanto a la reducción de la sanción, afirmó que no era procedente pues la demandante no cumplió los requisitos del artículo 651 del Estatuto Tributario, a saber: i) no subsanó la omisión; ii) no radicó escrito en el que aceptara la sanción impuesta con reducción y, iii) no acreditó el pago o acuerdo de pago de la sanción, ni con la respuesta al pliego de cargos ni dentro del término para interponer el recurso de reconsideración.

Hechas las anteriores precisiones se considera:

El artículo 651 del Estatuto Tributario fijó una sanción máxima por no enviar información que, para el año 2007, correspondía a \$314.610.000. (15.000 UVT x \$20.974)

La DIAN sancionó a la demandante por no enviar la información de los literales b) c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario⁶.

La sanción que liquidó la DIAN ascendió al 5% sobre el monto de la información exógena no reportada así:

⁶ b) Identificación 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) Identificación 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) Identificación 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) Identificación 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 diez millones de pesos, con indicación del concepto, retención en la fuente practicada e impuesto descontable;

f) Identificación 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 veinticinco millones de pesos, con indicación del concepto de impuesto sobre las ventas liquidado cuando fuere del caso;

h) Identificación de cada uno de los acreedores por pasivos de cualquier índole, con indicación de su valor;

i) Identificación de cada uno de los deudores por concepto de créditos activos, con indicación del valor del crédito y,

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

		FORMATO	VALORES
Efectivo, bancos, otras inversiones	33	1011-1012	202.062.000
Cuentas por cobrar	34	1008 ✗	315.185.000
Inventarios	36	1011 ✗	440.852.000
Activos fijos	37	1011 ✗	39.442.000
Pasivos	40	1009 ✗	499.270.000
Ingresos brutos operacionales	42	1007 ✗	1.094.873.000
Ingresos brutos no operacionales	43	1007 \	47.068.000
Intereses y rendimientos financieros	44	1007 \	6.519.000
Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas	46	1007 /	3.573.000
Costo de ventas	49	1011 ✗	1.012.890.000
Gastos operacionales de administración	52	1011 ✓	58.349.000
Gastos operacionales de ventas	53	1011 ✓	28.746.000
Otras retenciones	78	1003 ✗	658.000
SUMATORIA FORMATOS OMITIDOS RENTA			3.749.487.000
IMPUESTO GENERADO	51	1005 ✗	\$ 14.228.000
IMPUESTO DESCONTABLE	53	1006 ✗	\$ 13.341.000
RETENCIONES PRACTICADAS	52	1002 ✗	\$ 28.568.000
TOTAL DE LA SUMATORIA DE INFORMACION NO SUMINISTRADA			\$ 3.805.624.000
VALOR SANCION 5% DE LA INFORMACION NO SUMINISTRADA			\$ 190.281.000

Con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, la demandante dijo que aportó las copias de los formularios que se relacionan a continuación:

FORMULARIO	RENLÓN	CONCEPTO	FECHA DE RECIBO DIAN	FOLIOS
1003	78	Base	23/08/2010	49
1005	51	Base	23/08/2010	51

1006	53	Base	23/08/2010	53
1007	42, 43, 44 Y 46	Ingresos recibidos	23/08/2010	55
1008	34	Saldos de cuentas por cobrar a 31 de diciembre	23/08/2010	57
1009	40	Saldos de cuentas por pagar a 31 de diciembre	23/08/2010	59
1011	33,36, 37, 49, 52, 53	Información de las declaraciones tributarias	23/08/2010	61
1012	33	Información de las declaraciones tributarias. Acciones, aportes e inversiones en bonos, certificados, títulos	23/08/2010	63
1002	52	Base	2/06/2008	113

En el expediente, efectivamente, reposa la copia de los formularios. También reposa la información discriminada, pero sólo de los renglones: 34 [cuentas por cobrar]⁷, 36 [inventarios]⁸ y 40 [pasivos]⁹, cuyas cuantías coinciden con lo reportado en la declaración de renta del año 2006. En cuanto a los demás renglones, si bien no aparece la información discriminada, si aparece la constancia de entrega de los formularios a la DIAN, hecho que da cuenta del

⁷ Folios 78 a 82 c.a.a.

⁸ Folios 83 a 85 y 102 a 105 c.a.a.

⁹ Folios 86 a 88 c.a.a.

cumplimiento de la obligación, así sea de manera extemporánea, tal como lo reconoció la entidad en sus propias palabras:

“[D]e la revisión que se realizó al aplicativo Análisis Operacional, se constató que el contribuyente ROMERO GONZÁLEZ LUZ MARINA Nit. 39.611.509, cumplió con la obligación de presentar a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, la información en medios Magnéticos por el año gravable 2007 de acuerdo a la Resolución No 12690, de octubre 29 de 2007, posterior a la debida notificación del pliego de cargos.”

En efecto, los formularios entregados dan cuenta de que la información se entregó el 23 de agosto de 2010, es decir, aproximadamente dos años después del vencimiento de la fecha prevista para el cumplimiento de la obligación [26 de marzo de 2008].

Lo anterior permite advertir que se configuró el supuesto que da lugar a la sanción que le fue impuesta a la parte actora en los actos acusados, contenida en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, para calcular la sanción, la DIAN acudió a las tarifas previstas en la Resolución 11774 de 2005, que son las mismas del artículo 651 del E.T.¹⁰ No obstante, es menester advertir que la citada resolución previó una tarifa

¹⁰ **Artículo 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) Cuando se trate de la información suministrada por la persona o entidad obligada, pero sin el cumplimiento de las características técnicas exigidas en las resoluciones que para tal efecto emite la DIAN, la sanción será del cuatro por ciento (4%) del valor total suministrado en forma errónea;

d) Cuando se trate de la información reportada por las personas o entidades obligadas a suministrarla, pero presente errores de contenido se aplicará una sanción del tres por ciento (3%) sobre el monto de los registros errados.

fija del 5%, en contradicción con lo previsto en el artículo 651 del E.T. que estipula la posibilidad de aplicar una tarifa graduable, pues, expresamente, dispuso que la tarifa podría llegar *hasta* un máximo del 5%. Por tanto, se considera pertinente inaplicar al caso, por excepción de ilegalidad, el artículo 1 de la Resolución 11774 citada, en cuanto a la tarifa se refiere.

De otra parte, la Sala ha considerado que un factor a tener en cuenta para graduar la sanción es la entrega de la información, pues ello denota la intención del contribuyente de contribuir con las labores de fiscalización de la DIAN.

En el caso está probado que la información se entregó el 23 de agosto de 2010, esto es, con la respuesta al pliego de cargos. En consecuencia, resulta pertinente graduar la sanción en el sentido de tasarla en el 1%. La base para calcular ese 1% será la misma que tuvo en cuenta la DIAN, esto es, la de la declaración de renta del año 2007. No se tendrá en cuenta la que propuso la demandante en la respuesta al pliego de cargos puesto que no reposan pruebas en el expediente para verificar esos valores. Por el contrario, tal como se precisó anteriormente, reposa la información de los renglones 34, 36 y 40 que coinciden con la información de la declaración de renta, mas no con la que suministró la demandante en la respuesta al pliego de cargos.

En consecuencia, la sanción se tasa así:

RENLÓN	FORMATO	CUANTÍA
33	1011-1012	202.062.000
34	1008	315.185.000
36	1011	440.852.000

37	1011	39.442.000
40	1009	499.270.000
42	1007	1.094.873.000
43	1007	47.068.000
44	1007	6.519.000
46	1007	3.573.000
49	1011	1.012.890.000
52	1011	58.349.000
53	1011	28.746.000
78	1003	658.000
51	1005	14.228.000
53	1006	13.341.000
52	1002	28.568.000
TOTAL		3.805.624.000

Total de la sumatoria de la información no suministrada: \$3.805.624.000

Valor de la sanción 1%: \$38.056.000

Adicionalmente, también se considera pertinente conceder la reducción de la sanción al 10%, conforme lo prevé el citado artículo 651. Si bien la omisión fue subsanada con la respuesta al pliego de cargos, el pago de la sanción reducida, que es el requisito adicional exigido al de entregar la información, para acceder a la reducción del 10% o del 20%, no se efectuó el mismo día en que se contestó el pliego de cargos y se entregó la información, sino posteriormente, esto es, el 21 de febrero de 2011.

En efecto, en el folio 89 del expediente reposa el recibo de pago por la suma de \$3.995.200, que data del 21 de febrero de 2011.

El artículo 651 del E.T. dispone que la sanción puede reducirse al 10% si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción, y al 20% si se subsana dentro de los dos meses siguientes a la fecha de notificación.

En el caso concreto está probado que la demandante hizo el pago el 21 de febrero de 2011, es decir, con anterioridad al 23 de febrero de 2011, fecha en que fue notificada la Resolución No. 082412011000064, que impuso la sanción.

En consecuencia, la sanción por no enviar información a cargo de la demandante es de **\$3.805.600**. Como la demandante probó un pago de \$3.995.200, se tiene que se encuentra a paz y salvo con la DIAN por concepto de la sanción.

Conforme con lo expuesto, la Sala confirmará parcialmente la sentencia apelada, en cuanto anuló parcialmente los actos acusados. Asimismo, la modificará, y, a título de restablecimiento del derecho, declarará: i) que la sanción que le impuso la DIAN por no enviar información es de \$3.805.600 y, ii) que la demandante se encuentra a paz y salvo en el pago de la sanción que le impuso la DIAN.

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,

F A L L A:

PRIMERO: INAPLÍQUESE la Resolución 11774 de 2005 de la DIAN, por excepción de ilegalidad.

SEGUNDO. CONFÍRMASE el numeral primero de la sentencia apelada.

TERCERO: MODÍFICASE el numeral segundo de la sentencia apelada, el que queda así:

SEGUNDO. *A título de restablecimiento del derecho **DECLÁRASE:** i) que la sanción que le impuso la DIAN a la señora Luz Marina Romero, por no enviar información, es de \$3.805.600; ii) que la demandante se encuentra a paz y salvo en el pago de la sanción que le impuso la DIAN.*

CUARTO: En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

QUINTO: RECONÓCESE personería al abogado Enrique Guerrero Ramírez, para actuar como apoderado judicial de la UAE DIAN, en los términos del poder que le fue otorgado.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ