

CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA

Bogotá D.C. siete (7) de mayo de dos mil quince (2015).

Radicación: 230012333000201290047 01

Número interno 20294

Demandante: MANUEL ENRIQUE ARTEAGA PERALTA

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Asunto: Sanción por no enviar información.

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia del 8 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Córdoba en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por Manuel Enrique Arteaga Peralta, contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

La parte resolutive del fallo dispuso:

“PRIMERO. DECLÁRESE la nulidad parcial de las Resoluciones N° 122412011000058 del 24 de febrero de 2011, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Montería, y la N° 900058 de 14 de marzo de 2012, expedida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la UAE DIAN, por medio de las cuales se le impuso al actor una sanción por no enviar información por el año gravable 2007, sanción que es de la suma de Trescientos Trece Millones Ciento Noventa Mil Pesos (\$313.190.000).

SEGUNDO. FÍJESE el monto de la sanción a que se refieren los actos administrativos demandados en la suma de TRECE MILLONES SETECIENTOS CINCUENTA Y DOS MIL NOVECIENTOS CUARENTA Y CINCO PESOS (\$13.752.945).

TERCERO. Dese cumplimiento a la sentencia de conformidad con el artículo 192 del CPACA.

CUARTO: Sin condena en Costas (...).”

ANTECEDENTES

El 10 de junio de 2008, el contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2006, registrando un total de ingresos brutos de \$2.289.743.000.

El 22 de julio de 2010, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Montería profirió el Auto de Apertura 122382010000496, por el programa “Incumplimiento Obligación de informar”.

La mencionada dependencia expidió el Pliego de Cargos 122382010000104 del 30 de agosto de 2010, mediante el cual propuso imponer al contribuyente la sanción por no enviar información en medios magnéticos, por la suma de \$313.190.000.

El 24 de febrero de 2011, la División de Gestión de Liquidación de la dirección seccional señalada, expidió la Resolución Sanción 122412011000058, confirmando la sanción propuesta, acto que fue recurrido mediante el recurso de reconsideración, que fue resuelto desfavorablemente por la Resolución 900.058 del 14 de marzo de 2012.

LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, el demandante solicitó:

“1. Declarar nulos los siguientes actos administrativos:

- La RESOLUCION SANCION POR NO INFORMAR No 122412011000058 de fecha 24 de febrero de 2011, expedida por la División de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo, al contribuyente MANUEL ENRIQUE ARTEAGA PERALTA, con NIT 78.696.994.

- La RESOLUCION NUMERO 900058 del 14 de marzo de 2012, expedida por la SUBDIRECTORA DE GESTION DE RECURSOS JURIDICOS DE LA DIRECCION DE GESTION JURIDICA DE LA U.A.E. DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, mediante la cual se resolvió el RECURSO DE RECONSIDERACIÓN interpuesto contra la RESOLUCION SANCION POR NO INFORMAR No 122412011000058 de fecha 24 de febrero de 2011, al contribuyente MANUEL ENRIQUE ARTEAGA PERALTA, con NIT 78.696.994, expedida por la División de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Montería.

2. Que como consecuencia de lo anterior y como restablecimiento del derecho, se declare que no hay lugar a la sanción determinada en la RESOLUCION SANCION POR NO INFORMAR No 122412011000058 de fecha 24 de febrero de 2011, expedida por la División de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Montería, al contribuyente MANUEL ENRIQUE ARTEAGA PERALTA, con NIT 78.696.994 y confirmada mediante la RESOLUCION NUMERO 900058 del 14 de marzo de 2012, expedida por la SUBDIRECTORA DE GESTION DE RECURSOS JURIDICOS DE LA DIRECCION DE GESTION JURIDICA DE LA U.A.E. DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, mediante la cual se resolvió el RECURSO DE RECONSIDERACIÓN interpuesto contra la RESOLUCION SANCION POR NO INFORMAR No 122412011000058 de fecha 24 de febrero de 2011, al contribuyente MANUEL ENRIQUE ARTEAGA PERALTA, con NIT 78.696.994, expedida por la División de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Montería.

3.- O en su defecto se proceda a graduar la sanción determinada en la RESOLUCION SANCION POR NO INFORMAR No 122412011000058 de fecha 24 de febrero de 2011, expedida por la División de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Montería, al contribuyente MANUEL ENRIQUE ARTEAGA PERALTA, con NIT 78.696.994 y confirmada mediante la RESOLUCION NUMERO 900058 del 14 de marzo de 2012, expedida por la SUBDIRECTORA DE GESTION DE RECURSOS JURIDICOS DE LA DIRECCION DE GESTION JURIDICA DE LA U.A.E. DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, mediante la cual se resolvió el RECURSO DE RECONSIDERACIÓN interpuesto contra la RESOLUCION SANCION POR NO INFORMAR No 122412011000058 de fecha 24 de febrero de 2011, al contribuyente MANUEL ENRIQUE ARTEAGA PERALTA, con NIT 78.696.994, expedida por la División de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Montería”.

Invocó como disposiciones violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 44 de la Ley 960 de 2005 y; 651 del Estatuto Tributario.

Concepto de la violación

Se refirió al debido proceso y explicó que tal concepto comprende los principios de legalidad, del juez natural, de favorabilidad, de presunción de inocencia y el derecho de defensa, sobre el cual dijo que consiste en la facultad que tiene el administrado para conocer las actuaciones que la Administración adelanta en su contra y para controvertir las pruebas y las providencias que resulten contrarias a sus intereses.



Transcribió el artículo 44 de la Ley 960 de 2005 y dijo que el hecho de que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración afirmara que la Administración conocía el monto sobre el cual existía la obligación de informar, indica que ésta contaba con la información que le fue requerida, por lo que no era viable la imposición de la sanción por no hacerlo.

Señaló que “para poder iniciar, proponer y determinar la sanción por no informar, no podía la administración tributaria, tomar directamente de las declaraciones de renta, venta (sic) y retención en la fuente, los valores correspondientes a los ingresos brutos, costos y deducciones declarados, por cuanto no es válido presumir sin apoyo legal que todas las partidas sean superiores al tope establecido para que surja la obligación”.

Dijo que la entidad debió realizar una verificación previa, o una visita al contribuyente, para verificar, en sus libros contables, cada una de las partidas relacionadas con la información a reportar, lo que no ocurrió en el presente caso, en el que se determinó como base de la sanción la tarifa máxima del 5%, cuando lo correcto era acudir a la tarifa prevista para el caso en que no sea posible establecer la cuantía de la información.

Citó el artículo 651 del Estatuto Tributario y algunos apartes de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, para indicar que en el evento de que fuese legal tomar los valores que sirvieron de base para proponer la sanción, de las declaraciones tributarias, los funcionarios competentes no podían aplicar la tarifa máxima del 5% prevista en el literal a) de la norma, so pena de violar los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Afirmó que la tasación de la sanción hecha en el pliego de cargos formulado, en el que se tomó la sumatoria total de los valores denunciados por concepto de patrimonio bruto, pasivos, ingresos brutos, costos y deducciones del año gravable 2007, indica que la Administración desconocía los valores sobre los que existía el deber de informar. Reiteró, además, que tal desconocimiento se dio porque la entidad demandada no adelantó investigación alguna, para efectos de determinar los valores y conceptos sobre los que se debía informar.

Se opuso a que los actos administrativos señalaran que como en el sistema no existen los registros de los formatos sobre los que el demandante debió informar, el daño al Estado no ha cesado y que, por tanto, no es posible graduar la tarifa de la sanción, pues tal circunstancia viola el principio de proporcionalidad que se debe aplicar en las actuaciones administrativas, a lo que se suma que la determinación de la sanción, en el tope máximo, debe estar debidamente justificada.

Alegó que las pruebas en las que se determinan los supuestos daños ocasionados a la Administración se debían anexar al expediente desde el inicio de la actuación administrativa, para determinar si la sanción podía establecerse en el tope máximo, como desarrollo de los principios de proporcionalidad, razonabilidad, equidad y justicia tributaria. Sin embargo, aseguró que en el expediente no obra prueba alguna sobre el supuesto daño causado a la Administración por la omisión en la entrega de la información en medios magnéticos. Citó diferentes pronunciamientos del Consejo de Estado relacionados con la gradualidad de la tasación de la sanción.

Concluyó que los actos administrativos demandados están viciados de falsa motivación, porque no hay congruencia entre los argumentos jurídicos y los fundamentos probatorios del proceso, razón por la que no es viable la imposición de la sanción.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Argumentó que no se violó el debido proceso, porque desde el principio de la actuación administrativa el demandante tuvo la oportunidad de ejercer su derecho a la defensa y controvertir la sanción impuesta, en los términos establecidos por la normativa aplicable. Además, indicó que los

actos administrativos demandados están debidamente motivados, pues se fundaron en hechos reales, verídicos y exactos.

Aclaró que el artículo 44 de la Ley 962 de 2005 no se aplica al presente caso, porque la información en medios magnéticos que la Administración solicitó corresponde a datos objetivos que son de conocimiento del contribuyente y se generan en el giro normal de sus actividades. Por tal motivo, adujo que la norma referida se refiere a documentos diferentes de las declaraciones, que no reposan en los archivos de la Administración.

Explicó que el artículo 651 del Estatuto Tributario estableció como conductas sancionables, para las personas obligadas a suministrar información tributaria, las siguientes: i) que no la suministren dentro del plazo establecido; ii) que la información suministrada presente errores y; iii) que no corresponda a lo pedido.

Advirtió que el incumplimiento del deber formal imposibilita el desarrollo de las funciones de fiscalización y control de la Administración Tributaria, lo que por demás desarrolla el principio de equidad en materia sancionatoria, pues no resulta ajustado dar el mismo tratamiento a los contribuyentes que cumplen con sus deberes formales, frente a aquellos que no lo hacen.

Indicó que el demandante, durante el año gravable 2006, superó el monto de ingresos brutos al registrar en su declaración la suma de \$2.289.743.000, lo que, según la Resolución 12690 de 2007, lo obligaba a presentar la información en medios magnéticos por el año 2007, y que, no presentar dicha información en la fecha límite prevista para tal efecto (18 de abril de 2008), lo hizo acreedor de la sanción señalada en el artículo 651 del Estatuto Tributario, circunstancia aceptada por el actor.

Dijo que cuando los obligados presentan extemporáneamente la información, se observa un interés tendiente a subsanar la omisión, lo que se ve reflejado en la gradualidad de la sanción impuesta; que sin embargo, en el caso sub-examine se verificó que el demandante no presentó la información requerida, por lo que se tomaron como base de imposición los valores por éste informados en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007, así como de las declaraciones del impuesto sobre las ventas y retenciones de la misma vigencia fiscal, y sobre éstos se aplicó la tarifa del 5%, pues se trataba de información con cuantía.

Concluyó que la no presentación de la información requerida, le impidió a la Administración practicar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, tanto del obligado como de terceros, entorpeciendo las labores de fiscalización y control a su cargo.

SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

El Tribunal Administrativo de Córdoba, en la sentencia dictada en la audiencia inicial del 8 de mayo de 2013, declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

Consideró que según los artículos 1º y 2º de la Resolución DIAN 12690 de 2007 y 631 y 651 del Estatuto Tributario, el demandante estaba obligado a suministrar información por el año gravable 2007, por cuanto en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2006 registró un total de ingresos brutos de \$2.289.743.000, circunstancia que no fue controvertida en el proceso. Agregó que, conforme con el artículo 18 de la citada Resolución 12690, el plazo para la entrega de la información venció el 18 de abril de 2008, sin que el obligado cumpliera con el deber formal que le asistía.

Dijo que el artículo 44 de la Ley 962 de 2005, aducido por el actor para señalar que la Administración no podía pedir información suministrada previamente con las declaraciones tributarias, no resulta aplicable al presente caso, pues, en los valores totales registrados en los denuncios privados, no se discrimina el detalle de la información requerida de terceros.



Concluyó que como el actor no cumplió con la obligación de presentar la información en medios magnéticos, se hizo acreedor a la sanción establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

Citó apartes del pliego de cargos y de la resolución sanción, relacionados con la tasación de la sanción por no informar, para afirmar que a pesar de que la base de imposición se dio en función de los valores establecidos en las declaraciones de IVA, renta y retenciones, la Administración no conocía los valores que el actor debió informar.

Anotó que la entidad demandada no podía sancionar al actor con fundamento en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, porque la Resolución 12690 de 2007 precisó que sólo se debían reportar los pagos o abonos en cuenta, ingresos y deudores de créditos y pasivos, siempre que el valor acumulado de los mismos excediera los valores precisados en dicha norma, lo cual indica que la Administración partió de una base errónea para la imposición de la sanción.

Señaló que la información respecto de las personas de quienes recibió ingresos, (literal f) del artículo 631 del E.T.), sólo debe suministrarse, como lo establece el artículo 8º de la Resolución 12690, cuando el valor acumulado de ingresos es igual o superior a \$5.000.0000.

Agregó que la Administración no podía tomar el total de los ingresos consignado en la declaración del año 2007, en cuantía de \$2.750.589.000, porque estaría asumiendo que en todas las operaciones realizadas los ingresos fueron superiores a los cinco millones de pesos, sin contar con un soporte probatorio para ello. Citó las sentencias 15495 del 14 de junio de 2007 y del 10 de octubre del mismo año (no indicó el número interno del expediente), para reforzar este argumento.

Concluyó que la Administración desconocía el monto de la información que el actor debía informar, razón por la que decidió fijar la sanción impuesta en la suma de \$13.752.945, correspondiente al 0.5% de los ingresos netos registrados en la declaración del impuesto sobre la renta.

RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN apeló la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Córdoba.

Expuso que de la investigación administrativa adelantada se pudo determinar que el demandante, a pesar de que estaba obligado a suministrar la información en medios magnéticos por el año gravable 2007, no lo hizo, razón por la que le fue impuesta la sanción. Destacó, además, que la omisión en el envío de la información le generó un daño a la Administración, en la medida en que le impidió ejercer el control de los tributos.

Se refirió al artículo 651 del Estatuto Tributario, e indicó que la base para liquidar la sanción del 5% corresponde al valor de las sumas sobre las cuales no se suministró la información.

Citó las sentencias de la Corte Constitucional, C-160 de 1998 y C-690 de 1996, para señalar que en asuntos tributarios es admisible que la ley presuma que la actuación del contribuyente no está provista de buena fe, cuando éste ha incumplido sus obligaciones tributarias, tema que resulta aplicable a la sanción por no informar, que se impone en los eventos en que un obligado no suministra la información en medios magnéticos, estando obligado a hacerlo.

En lo que respecta a la aplicación del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, precisó que la Resolución 12690 de 2007 no sólo señala quiénes deben enviar información, qué información se debe enviar y cuáles son los topes de la misma, pues también establece que cuando la cuantía de dichos topes sea inferior, se debe informar en el formato 22222222, en forma acumulada; que la información a suministrar debe ser completa y corresponde a los valores consignados en la respectiva declaración.

Que tal es el caso de la información de los pagos o abonos en cuenta, pues el artículo 4º de la resolución indica que debe remitirse la información sobre salarios, honorarios, prestaciones,

comisiones, servicios y demás, siempre que sea igual o superior a \$20.000.000, pero advierte, que cuando se hagan pagos inferiores a dicho monto, se deben informar acumulados en un solo registro identificado con el N° 222222222, bajo la razón social "CUANTÍAS MENORES", situación que se repite con respecto al reporte de ingresos. De lo anterior concluyó que la Resolución 12690 de 2007 es clara al detallar la información que debe ser remitida y cuya omisión ocasiona la determinación de la sanción hasta en el 5%.

Refirió la información que conforme con la Resolución 12690 debió suministrar el demandante, y la cuantificación que éste registró en sus declaraciones tributarias, para concluir que la base y la tarifa de la sanción son correctas. Así mismo, reiteró que la no presentación de la información entorpeció la labor de fiscalización y control a cargo de la entidad, pues le impidió practicar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, lo que generó la imposición de la sanción en el porcentaje máximo de imposición previsto.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante guardó silencio en esta etapa procesal.

La demandada insistió en las argumentaciones de la contestación de la demanda y del recurso de apelación.

El Ministerio Público no intervino en esta etapa del proceso.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De conformidad con el numeral 4º del artículo 247 de la Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 623 de la Ley 1564 de 2012, la Consejera Ponente, mediante auto del 22 de octubre de 2013¹ prescindió de la audiencia de alegaciones por considerarla innecesaria y ordenó correr traslado a las partes durante diez (10) días para presentar los alegatos de conclusión. Una vez finalizada dicha etapa procesal, la Sala procede a dictar sentencia.

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

Para esto, establecerá si el actor incurrió en la conducta sancionable establecida por el artículo 651 del Estatuto Tributario, en cuyo caso, se verificará la legalidad de la base de imposición utilizada por la Administración para tasar la sanción impuesta.

Marco general

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

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

a) Una multa hasta de 15.000 UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:
- Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea.

¹ Visible en el folio 236 del cuaderno principal.

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

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

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

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

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

Para el caso de la obligación de remitir información en medios magnéticos, el artículo 631 del Estatuto Tributario² facultó al director general de impuestos nacionales para solicitar a determinadas personas, tanto naturales como jurídicas, y demás entidades, las informaciones que le permitan a la Administración adelantar el debido control de los tributos, mediante estudios y cruces de información, sin perjuicio de las facultades de fiscalización establecidas en el artículo 684 ejusdem³.

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

² "Art. 631. Para estudios y cruces de información. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 684 y demás normas que regulan las facultades de la administración de impuestos, el director general de impuestos nacionales podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, una o varias de las siguientes informaciones, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos (...)" (Se subraya).

³ "Art. 684. Facultades de fiscalización e investigación: La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá: a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario. b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados. c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios. d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados. e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad. f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación".

Tal facultad se concretó con la expedición de la Resolución 12690 del 29 de octubre de 2007⁴, mediante la cual se establecieron los obligados al suministro de la información relacionada en los literales a), b), c), d), e), f), h), i), y k) del artículo 631 antes mencionado.

El literal a) del artículo 1º de la citada resolución señaló que dentro de los obligados a presentar información por el año 2007, estaban las personas naturales que debían “...presentar declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio, cuando sus ingresos brutos del año gravable 2006, sean superiores a mil quinientos millones de pesos (\$1.500.000.000)”. (Se subraya).

Así mismo, el literal a) del artículo 2º de la citada Resolución 12690 de 2007, señaló que las personas naturales que durante el año gravable 2006 reportaron ingresos superiores a los indicados en el párrafo anterior, estaban 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”. La información señalada, es la siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁴ “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 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”.

Finalmente, el artículo 18 de la resolución señaló los plazos para el cumplimiento del deber formal de suministrar información en medios magnéticos, según el número de identificación tributaria del obligado.

Caso particular

La Sala observa que el actor, en su declaración de renta del año gravable 2006⁵, registró un total de ingresos brutos de \$2.289.743.000, monto que al superar el tope fijado en la Resolución 12690 de 2007, lo obligaba a suministrar la información a que se refieren los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario, correspondiente al año gravable 2007.

El artículo 18 de la Resolución 12690 estableció que el plazo para la entrega de la información venció el 18 de abril de 2008, teniendo en cuenta que el obligado es persona natural y que los dos últimos dígitos del NIT son 94, para lo cual señaló:

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

PERSONAS JURÍDICAS Y ASIMILADAS Y PERSONAS NATURALES:

Fecha	Últimos Dígitos
Abril 18 de 2008	91 a 95”

En consecuencia, la Sala advierte que el demandante incumplió el deber formal de enviar información en medios magnéticos, por lo que se encuentra incurso en uno de los supuestos establecidos por el artículo 651 del Estatuto Tributario, cual es no suministrar información dentro del plazo establecido para ello, circunstancia sobre la cual no presentó objeción alguna y que además está debidamente acreditada en el expediente.

Determinación de la sanción

El Tribunal señaló que la Administración no podía tomar como base para cuantificar la sanción lo reportado en las declaraciones privadas del actor y aplicarle el 5%, porque solo se debían reportar los pagos o abonos en cuenta, ingresos, deudores de créditos, pasivos, etc., siempre que el valor acumulado de los mismos por beneficiario excediera los valores precisados en la Resolución 12690 de 2007.

Como soporte de sus afirmaciones se remitió a los artículos 4º, 8º y 10º de la citada resolución y graduó la sanción en el 0.5% de los ingresos netos declarados por el contribuyente durante el año gravable 2006.

La Sala no comparte el planteamiento del a-quo por las siguientes razones:

El literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario contempla dos bases de imposición de la sanción por no informar: i) cuando es posible establecer la cuantía de la información que no se suministró en el plazo establecido, o se reportó con errores o no corresponda a lo pedido, se tasará hasta en el cinco por ciento (5%) de las sumas no informadas y, ii) cuando no es posible establecer la base para tasarla o no tuviere cuantía, se tasará en el 0.5% de los ingresos netos declarados en el año inmediatamente anterior. El monto de la sanción resultante no podrá exceder las 15.000 UVT establecidas en la norma.

⁵ Visible en el folio 101 del cuaderno principal.

En lo pertinente, la norma precisó:

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

- a) Una multa hasta de 15.000 UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:
- Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea.
 - Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, hasta del 0.5% de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, hasta del 0.5% del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio (...). (Se subraya).

En el sub-lite, el Pliego de Cargos 122382010000104 del 30 de agosto de 2010⁶, propuso una sanción de \$313.190.000, que corresponde al 5% de los valores registrados en las declaraciones tributarias presentadas por el contribuyente por el año gravable 2007, así⁷:

ARTÍCULO RESOLUCIÓN 12690 29/Octubre/2007	FORMATO	NOMBRE FORMATO	VALOR
ARTÍCULO 4	1001	Información de pagos o abonos en cuenta	\$2.691.162.000
ARTÍCULO 5	1002	Información de retenciones en la fuente practicadas	\$2.613.000
ARTÍCULO 5	1002	Valor del pago o abono en cuenta sujeto a retención en la Fuente	\$65.045.238
ARTÍCULO 6	1003	Información de retenciones en la fuente que le practicaron	\$11.476.000
ARTÍCULO 8	1007	Información de los ingresos recibidos en el año	\$2.750.589.000
ARTÍCULO 11	1008	Información de los deudores de créditos activos a 31 de diciembre de 2007	\$92.153.000
ARTÍCULO 10	1009	Información del saldo de los pasivos a 31 de diciembre de 2007	\$10.276.000
ARTÍCULO 12	1011-1012	Información de declaraciones tributarias, Caja, Inventarios, Acciones, Inversiones en bonos, Títulos valores y cuentas de ahorro y cuentas corrientes, activos fijos, otros activos	\$640.495.000
TOTAL			\$6.263.809.238
PORCENTAJE DE LA SANCIÓN			5%
TOTAL SANCIÓN			\$313.190.000

⁶ Visible en los folios 116 a 120 del cuaderno principal.

⁷ Los valores señalados fueron reiterados por la Resolución Sanción 12241201100058 del 24 de febrero de 2011 (folios 134 a 139 del cuaderno principal).

De las normas señaladas por la Administración, la Sala observa que en los artículos 4º, 8º, 10 y 11 de la Resolución 12690 de 2007 se fijaron ciertos topes para informar, mientras que en los artículos 5º, 6º y 12 no se estableció límite alguno para hacerlo.

En efecto, si bien el artículo 4º de la norma, relacionado con la información de pagos o abonos en cuenta, (literal e) del artículo 631 del E.T.), señaló que los obligados a presentar información deberán hacerlo "...en los casos en los cuales el valor acumulado por beneficiario de los mismos, por el año gravable 2007, sea igual o superior a un millón de pesos (\$1.000.000)", el párrafo 2º del mismo artículo estableció que "los pagos que acumulados por beneficiario por todo concepto sean menores a un millón de pesos (\$1.000.000), se informarán acumulados en un solo registro, con identificación 22222222, razón social "CUANTÍAS MENORES", tipo de documento 43", indicando la dirección del informante.

El artículo 8º, por su parte, dispuso que los obligados a informar debían suministrar la identificación de los sujetos de quienes recibieron ingresos, (literal f) del artículo 631 del E.T.), cuyo valor acumulado hubiese sido igual o superior a \$5.000.000; sin embargo, el párrafo 2º indicó que los ingresos inferiores a dicho monto se informarían acumulados en el registro con identificación 22222222, razón social "CUANTÍAS MENORES", tipo de documento 43.

El artículo 10, relativo a la información del saldo de pasivos (literal h) del artículo 631 del E.T.), al exigir que los obligados a presentar información deberían suministrar los datos de los acreedores por pasivos de cualquier índole, "cuando el saldo acumulado por acreedor a 31 de diciembre del año gravable 2007 hubiese sido igual o superior a cinco millones de pesos (...)", no obstante, el párrafo precisó que los pasivos menores de dicho monto, "...se informarán acumulados en un solo registro con identificación 22222222, razón social "CUANTIAS MENORES" y tipo documento 43, en el concepto a que correspondan, reportando la dirección del informante".

En el mismo sentido, el artículo 11 atinente a la información de los deudores de créditos activos a 31 de diciembre de 2007 (literal i) del artículo 631 del E.T.), estableció un tope igual o superior a \$5.000.000, pero en el párrafo indicó que "...se informarán acumulados en un solo registro con identificación 22222222, razón social "CUANTIAS MENORES" y tipo documento 43, en el concepto a que correspondan, reportando la dirección del informante".

A pesar de que las normas aludidas tienen como indicación común, que a "...opción del informante, podrán reportarse" conceptos "menores a dicha cuantía, cumpliendo con las especificaciones técnicas establecidas", para la Sala ésta situación no incide en la determinación de la sanción por no enviar información cuando los obligados al suministro de información incumplen totalmente el deber de presentarla, pues en razón de su omisión no adquieren la calidad de "informantes", ni tampoco se puede presumir que su "opción" haya sido la de no reportar los conceptos inferiores a las cuantías señaladas.

En ese orden de ideas, no se puede afirmar que por el hecho de que en la Resolución 12690 se hayan fijado topes sobre la cuantía de las informaciones a reportar, la Administración no puede determinar el valor de la información con base en las declaraciones tributarias del obligado, y sobre dicho valor aplicar la tarifa correspondiente de la sanción.

Por lo demás, cabe anotar que el artículo 5º de la resolución, referido a la información de las retenciones en la fuente practicadas (literal b) del artículo 631 del E.T.), no estableció ningún tope o monto que limite el envío de la información, circunstancia que se repite en los artículos 6º sobre retenciones en la fuente (literal c) del artículo 631 del E.T.) y 12 ejusdem, sobre la información de las declaraciones tributarias (literal k) del artículo 631 del E.T.), en los que tampoco se señaló un tope para informar.

Acorde con lo anterior, la Sala observa que tanto en el pliego de cargos, como en la resolución sanción, la DIAN tomó los datos de las siguientes declaraciones:

Declaración	Concepto	Año gravable	Periodo
91000054735918	Renta	2007	1
9100000415743	Retención en la fuente	2007	01
9100000506072	Retención en la fuente	2007	02
9100001216707	Retención en la fuente	2007	03
9100000724083	Retención en la fuente	2007	04
9100001216762	Retención en la fuente	2007	05
9100000927006	Retención en la fuente	2007	06
9100001020591	Retención en la fuente	2007	07
9100001153469	Retención en la fuente	2007	08
9100001223772	Retención en la fuente	2007	09
9100001352174	Retención en la fuente	2007	10
9100001388837	Retención en la fuente	2007	11
9100001530188	Retención en la fuente	2007	12
9100000724226	Ventas	2007	02

Sobre las declaraciones señaladas, lo primero que advierte la Sala es que los datos en ellas consignados se presumen ciertos, en los términos establecidos por el artículo 746 del Estatuto Tributario⁸.

De la misma forma, en atención a la naturaleza de la información requerida que, como se dijo, corresponde a la señalada en los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario, la Sala ha establecido que se trata de información cuantificable, por lo que sanción del artículo 651 del Estatuto Tributario, no pueden imponerse en el 0.5% de los ingresos netos, sino en el 5% "...de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida". Al respecto, la Sala señaló⁹:

"Como se expuso en aparte precedente, mediante la Resolución N° 12690 del 29 de octubre de 2007, la DIAN dispuso, entre otras obligaciones, que las personas naturales obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando los ingresos brutos del año gravable 2006 fueran superiores a mil quinientos millones de pesos (\$1.500.000.000), estaban 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, circunstancia en la que se encontraba el demandante según da cuenta la declaración de renta del año 2006 que obra en el folio 93.

En ese sentido, el señor Ruiz estaba en la obligación de suministrar, en medios magnéticos, esta información correspondiente al año 2007 (...)

7.4.- De la relación hecha, para la Sección es claro que la información solicitada por la DIAN era susceptible de ser cuantificada, en tanto se refiere a las retenciones en la fuente realizadas y que le practicaron al contribuyente, respecto de los pagos que dan derecho a descuentos tributarios, a los pagos o abonos que constituyen costo, deducción o dan derecho a impuesto descontable, a los ingresos percibidos, a los pasivos de cualquier índole, a los créditos activos, al patrimonio bruto, a los inventarios, a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, a las rentas exentas, y a los costos y deducciones solicitadas en la declaración de renta.

7.5.- Bajo dicho supuesto fue que la Administración Tributaria, con fundamento en la información suministrada por el contribuyente en sus diferentes declaraciones, la que se presume veraz de

⁸ "Art. 746. Presunción de veracidad. Se considerarán ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a los requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija".

⁹ Sentencia 20446 del 9 de octubre de 2014, Consejero Ponente Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

conformidad con el artículo 746 del Estatuto Tributario, estableció una base, monto o valor de la información dejada de suministrar, de la siguiente manera: (...)

7.6.- Dada la naturaleza de la información solicitada y la posibilidad de cuantificarla, no es posible imponerle al contribuyente la sanción por no suministrar información sobre la base de sus ingresos netos o su patrimonio bruto, como se solicita en la demanda y en el recurso de apelación, pues dicho supuesto no fue previsto por el legislador.

Por tal razón, tal como lo hizo la Administración Tributaria, era menester cuantificar la base sobre la que debería imponerse la sanción en atención a la información suministrada por el contribuyente en las respectivas declaraciones de IVA y renta". (Se subraya).

Se concluye, entonces, que la Administración podía establecer el valor de la información exigida, con base en los valores reportados en las declaraciones tributarias del obligado.

En concordancia con lo dicho, en el caso que se decide, la Sala observa que el demandante no controvertió estar incurso en el supuesto sancionatorio dispuesto en el artículo 651 del Estatuto Tributario, ni tampoco demostró que las sumas sobre las cuales se debía determinar la sanción fueran diferentes a las utilizadas por la Administración en los actos administrativos demandados, a pesar de que sobre él recaía la carga de la prueba, en los términos del artículo 167 de la Ley 1564 de 2012¹⁰.

Por lo tanto, no es procedente aplicar una sanción diferente al tope máximo previsto en la norma, en razón a que la sanción por no informar se impuso por la omisión en la entrega de la información en medios magnéticos, lo que le impidió a la Administración practicar los estudios y cruces de información necesarios para el control de los tributos, sin que el demandante adelantara actividad alguna para subsanar su incumplimiento, lo que impide la graduación de la sanción.

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Córdoba, que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y, en su lugar, denegará las súplicas de la demanda.

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

FALLA

REVÓCASE la sentencia dictada en la audiencia inicial del 8 de mayo de 2013, por el Tribunal Administrativo de Córdoba, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado

¹⁰ "Art. 167 Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

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

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

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



por Manuel Enrique Artega Peralta contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.
En su lugar,

DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Ausente con permiso

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ