

CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCION CUARTA

Bogotá D.C., cuatro (4) de febrero de dos mil dieciséis (2016)

Radicación número: 76001-2333-000-2012-00072-01(20372)

Actor: IGLESIA MISION CARISMATICA AL MUNDO

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

FALLO

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, contra la sentencia del 14 de mayo de 2013, proferida en audiencia inicial por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

En _____ la _____ sentencia _____ se dispuso:

“1. DECLARAR la nulidad parcial de la resolución sanción No. 052412011000164 del 08 de marzo de 2011 proferida por la administración seccional de impuestos y aduanas de Cali.

2. DECLARAR la nulidad parcial de la resolución No. 900.021 del 22 de marzo de 2012 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos y en consecuencia,

3. DECLARAR a título de restablecimiento del derecho, que la Iglesia Misión Carismática al Mundo está obligada a cancelar la suma de treinta y tres millones ochenta y un mil pesos (\$33.081.000 pesos M/c) pagaderos a 30 días a partir de la ejecutoria de esta sentencia, abonándose el valor de nueve millones novecientos veinticuatro mil trescientos pesos (\$9.924.300 pesos M/c) a la cancelación de la obligación.

4. NIEGANSE las demás pretensiones.

...”

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

1.1.- El 17 de noviembre de 2010, a la Iglesia Misión Carismática al Mundo le notificaron el Pliego de Cargos No. 05238210000776 de 11 de noviembre de la misma anualidad, en el cual le proponen una sanción por \$330.810.000, por la no presentación de la información exógena correspondiente al año gravable 2007, de acuerdo con lo establecido en la Resolución 12690 de 29 de octubre de 2007.

1.2.- La demandante, el 20 de diciembre de 2010, presentó ante la DIAN respuesta al pliego de cargos y anexó los formatos 1001, 1002, 1007, 1008, 1009, 1011 y 1012, correspondiente a la información exógena del año gravable 2007, además manifestó la aceptación de los cargos formulados y de la sanción reducida del 10% del que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario.

El 29 de diciembre de 2010, la demandante radicó oficio dirigido a la Oficina de Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, en el que solicitaba la facilidad de pago para la

cancelación de la sanción reducida que equivale a \$33.081.000, por un término de 11 meses ofreciendo como garantía un bien inmueble, y anexó el recibo de pago No. 01247020517177 de 29 de diciembre de 2010, por valor de \$9.924.300, correspondiente al 30% de la sanción reducida del 10%, requisito para acceder a la facilidad de pago.

1.3.- El 28 de febrero de 2011 una funcionaria del Grupo Interno de Trabajo de la División de Gestión de Cobranzas de la DIAN dio respuesta a la facilidad de pago así: "Por lo anterior, se observa que la solicitud de facilidad de pago no cumplió con los términos establecidos en el artículo 651 del E.T., teniendo en cuenta la fecha de notificación del pliego de cargos según el inciso 1 del artículo 565 del E.T. Por lo tanto no es viable concederle facilidad de pago para acogerse a la sanción reducida del 10%".

1.4. El 8 de marzo de 2011, la DIAN profirió la Resolución Sanción No. 052412011000164, por medio de la cual impone a la actora sanción por no enviar información por \$330.810.000, indicando que: "Este despacho verificó la presentación de la información en medios magnéticos correspondientes al año gravable 2007 (folios 41 a 47) y también verificó en el aplicativo de cuenta corriente, encontrando la NO realización de pago alguno por concepto de la sanción reducida por parte del contribuyente situación que hace que el contribuyente NO cumpla en su totalidad con los presupuestos legales que le permiten acogerse a la sanción reducida. (artículo 651 E.T.)"

1.5.- Contra la resolución sanción la Iglesia interpuso recurso de reconsideración, el que fue resuelto en el sentido de modificar la resolución sanción a la suma de \$314.610.000, mediante la Resolución No. 900021 del 22 de marzo de 2012.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

"1.- Declarar nula la RESOLUCIÓN SANCIÓN No. 052412011000164 proferida el día 8 de marzo de 2011 por la ADMINISTRACIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS DE CALI mediante la cual se impone sanción por la suma de \$330.810.000.

2.- Declarar nula la RESOLUCIÓN No. 900.021 proferida el día 22 de marzo de 2012 por la SUBDIRECCIÓN DE GESTIÓN DE RECURSOS JURÍDICOS mediante la cual se modifica la RESOLUCIÓN SANCIÓN No. 052412011000164.

3.- Que a título de restablecimiento del derecho se declare que el accionante no está obligado al pago de sanción alguna por los conceptos indicados en los actos administrativos acusados y le sea abonado a su favor el pago realizado por valor de \$9.924.300.

4.- De no prosperar la nulidad absoluta de las Resoluciones demandadas, que la tarifa de la sanción sea del 1.36% sobre la base de \$7.308.558.000 por la suma de \$9.924.300, de fecha 29 de diciembre de 2010, sea el 10% de la sanción aceptada con ocasión a la respuesta al pliego de cargos No. 052382010000776 del 11 de noviembre de 2010, ya que se cumplieron todos los presupuestos previstos por la ley para la sanción reducida y así se declare al accionante a paz y salvo con la entidad accionada".

3. Normas violadas y concepto de la violación

La demandante citó como normas violadas los artículos 651 y 683 del Estatuto Tributario, y 29 de la Constitución Política.

El concepto de violación se resume de la siguiente forma:

3.1.- Al momento de proferir el Pliego de Cargos No. 052382010000776 de 11 de noviembre de 2010, no se tuvieron en cuenta los principios de justicia y equidad de que trata el artículo 683 del E.T.

Indica que en reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado¹, se ha manifestado frente a este tipo de sanciones que la tarifa del 5% es excesiva, ya que la norma establece que la sanción es de hasta el 5%, debiéndose imponer sobre el valor inferior y graduarla según el caso concreto.

3. 2.- El interés primordial de la DIAN es que los contribuyentes presenten la información exógena, con el fin de realizar los cruces de información para efectos de inexactitudes de las declaraciones y requerir a los omisos en la presentación de las mismas, la demandante radicó la información dentro del término legal de que trata el artículo 651 del E.T.

La entidad demandante presentó la información exógena y la facilidad de pago antes de la imposición de la sanción, por lo que las acciones se ajustaron a la ley, no obstante, el 28 de febrero de 2011 la División de Cobranzas negó la facilidad de pago interpretando erróneamente el artículo 651 ídem, al sostener que la facilidad se solicitó por fuera del término del mes, ya que esta podía haberse otorgado antes de la imposición de la sanción como lo ha indicado el Consejo de Estado².

3.3.- Se viola el debido proceso con la actuación de la Administración, causándole perjuicios por verse abocado a cancelar una suma mayor por la sanción, al no otorgarle la facilidad de pago a la que tenía derecho por ley y que fue fundamentada en una errónea interpretación del artículo 651 del E.T.

No entiende porque en la resolución sanción se dice que una vez verificado el aplicativo de Cuenta Corriente, no se realizó pago alguno por el contribuyente, cuando la Administración fue informada del pago el 29 de diciembre de 2010, con la solicitud de facilidad de pago.

3.4.- Anota que no es claro que se haya causado un perjuicio a la gestión fiscalizadora de la DIAN, porque los documentos aunque fueron presentados de forma extemporánea, por tratarse de una entidad sin ánimo de lucro, no implicaron una evasión de pago.

Por lo expuesto solicita se apliquen los principios constitucionales de equidad y legalidad en la imposición de la sanción, atendiendo el criterio del Consejo de Estado, de que los elementos de la fórmula para establecer la sanción no son fijos sino que deben atender el criterio de gradualidad, considerando los elementos del caso en particular.

4. Oposición

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

4.1.1.- El incumplimiento del deber de informar genera daño al Estado, en la medida en que la Administración Tributaria no puede cumplir a cabalidad su función de fiscalización y control sobre la información tributaria de los obligados a suministrarla, otra finalidad que se vulnera por tal omisión es que no permite contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado.

Se refiere a las sentencias de la Corte Constitucional C-160 de 1998; del Consejo de Estado Exp. 13893, 13789, 16385 y 17865; al Concepto 044925 de 22 de julio de 2004 de la DIAN; a la Resolución No. 11774 de 7 de diciembre de 2005, y a la Circular 131 de 4 de noviembre de 2005, y señala que en el caso que nos ocupa se pudo verificar que la entidad si bien allegó los formatos de presentación de información por envío de archivos correspondientes al año 2007, es decir, el 1001, 1002, 1007, 1008, 1009, 1010, 1011 y 1012 los formatos 1007 y 1008 presentan error, luego no cumplió

¹ Sentencia del Consejo de Estado Sección Cuarta de 6 de octubre de 2009 Exp. 17043.

² Sentencias del Consejo de Estado Sección Cuarta de 1 de marzo de 2002 Exp. 12393, de 10 de octubre de 2007 Exp. 15953



debidamente con el envío y por ende no cesó el daño en contra de la Administración en su función de fiscalización a partir de la información exógena. De manera que se descarta la graduación de la tarifa de la sanción.

4.2- Frente a la facilidad de pago, manifiesta que la División de Cobranzas le informó al representante legal de la entidad religiosa que la misma no cumplió con los requisitos exigidos en el artículo 651 del E.T., teniendo en cuenta la fecha de notificación del pliego de cargos, por lo tanto no es viable concederle la facilidad para acogerse a la sanción reducida del 10%.

Por lo que la demandante cumplió parcialmente los requisitos para acceder al beneficio de la reducción de la sanción al 10% de la sanción propuesta, si bien dentro de lo que tiene previsto la ley, para dar respuesta al pliego de cargos -20 de diciembre de 2010-, se presentó el memorial de aceptación de la sanción reducida, se allegaron los formatos con la información solicitada, sin embargo no se acreditó el pago o acuerdo de pago de la sanción reducida. Es decir, el acuerdo de pago se solicitó cuando ya se había vencido el plazo para dar respuesta al pliego de cargos.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante sentencia proferida en audiencia inicial del 14 de mayo de 2013, declaró la nulidad parcial de los actos demandados.

Como fundamento de su decisión, concluyó lo siguiente:

Soportado tanto en la norma tributaria como en el precedente jurisprudencial del Consejo de Estado, aplicable al caso, la DIAN formuló resolución sanción en contra de la demandante limitando el derecho que tenía el contribuyente de acceder a la facilidad de pago de que trata el artículo 651 del E.T., pues le fue negada dicha facilidad cuando cumplía con todos los requisitos impuestos por la norma y los fijados por la demandada, de haberse accedido al citado beneficio el monto propuesto para la sanción pasaría de \$330.810.000 a \$33.081.000 cancelando por 11 meses el valor correspondiente al 30% de la sanción reducida del 10%.

Como la solicitud fue rechazada por la Administración, y ésta a su vez formuló sanción por el valor pleno de la sanción, en completa inobservancia de los principios de justicia, razonabilidad y proporcionalidad que a voces del Consejo de Estado y la Corte Constitucional deben ser observados para la imposición de la sanción, se accederá parcialmente a las pretensiones de la demanda, declarando la nulidad parcial de los actos y a título de restablecimiento del derecho se declarará que la demandante no está obligada al pago de la sanción contenida en las resoluciones demandadas en su lugar dispone que la demandante está obligada a cancelar la suma de \$33.081.000 pagaderos a 30 días a partir de la ejecutoria de la sentencia abonándose los \$9.924.300 a la cancelación de la obligación.

Sobre la graduación de la sanción citó un título denominado CRITERIOS PARA LA GRADUACIÓN DE LA SANCIÓN, sin embargo, no la aplicó al caso en concreto dicha graduación.

RECURSO DE APELACIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales apeló la sentencia de primera instancia con el fin de que se revoque la sentencia proferida dentro de la audiencia inicial.

Como fundamentos del recurso transcribe los argumentos expuestos en la contestación de la demanda, por lo que, en aras de la brevedad, no se replican.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

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

La entidad demandada allegó escrito de conclusión, reiterando los planteamientos hechos al contestar la demanda, y anotó que contra el acto administrativo de fondo que negó la solicitud de facilidad de pago, independientemente de su legalidad o no, el contribuyente no utilizó los mecanismos legales pertinentes (recurso o revocatoria directa) para lograr su revocatoria, además no fue objeto de controversia ante la jurisdicción contenciosa, sin embargo el fallador de primera instancia, concluye de manera tácita que dicho acto administrativo es ilegal, desconociendo el hecho cierto que a la fecha el actor no ha cumplido en su integridad con los requisitos para acogerse al beneficio de la reducción del 10% de la sanción.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no emitió concepto en el trámite de segunda instancia.

CONSIDERACIONES

Previo a formular el problema jurídico, la Sala precisa que si bien la parte demandante no apeló la sentencia de primera instancia, ello no impide estudiar el cargo formulado en la demanda respecto a la graduación de la sanción, para garantizar el debido proceso, derecho fundamental que el juez administrativo debe aplicar, incluso de manera oficiosa³.

La Graduación de la Sanción no solo implica el examen de los criterios de equidad y justicia sino también de los principios de razonabilidad y proporcionalidad que rigen el derecho al debido proceso sancionatorio⁴.

1. Problema jurídico

Precisado lo anterior, corresponde a la Sección determinar si de acuerdo con la sentencia referida en el recurso de apelación, la DIAN, no vulneró derecho alguno, por cuanto dentro del plazo para contestar el pliego de cargos la entidad demandante no allegó la constancia de pago o facilidad de pago debidamente suscrita, y por tanto no es procedente la graduación y la reducción de la sanción por no presentar la información en medios magnéticos correspondiente al año gravable 2007.

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, la IGLESIA MISION CARISMATICA AL MUNDO, declaró ingresos brutos por \$1.719.491.000. En consecuencia, es un hecho no discutido que la demandante estaba obligada a presentar la información exógena.

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

³ Sentencia C-197/99

⁴ Sentencia C-546/00

⁵ Folio 10 c.a. 2

4. El 11 de noviembre de 2010, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali expidió el Pliego de Cargos No. 052382010000776, en el 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
Artículo 4	1001	Información de pagos o abonos en cuenta	1.903.486.000
Artículo 5	1002	Información de retenciones en la fuente practicadas	31.244.000
Artículo 6	1003	Información de retenciones en la fuente que le practicaron	
Artículo 7	1004	Información de los descuentos tributarios solicitados	
Artículo 9	1005	Información del Impuesto sobre las Ventas descontable	
Artículo 9	1006	Información del Impuesto sobre las Ventas generado	
Artículo 8	1007	Información de los ingresos recibidos en el año	2.095.846.000
Artículo 11	1008	Información de los deudores de los créditos activos a 31 de diciembre de 2007	40.747.000
Artículo 10	1009	Información de los saldos de los pasivos a 31 de diciembre de 2007	775.019.000
Artículo 3	1010	Información de socios y accionistas	
Artículo 12	1011	Información de las declaraciones tributarias	2.403.940.000
Artículo 12	1012	Información de las declaraciones tributarias, acciones, inversiones en bonos, títulos valores y cuentas de ahorro y cuentas corrientes	58.276.000
Total Base Sanción			7.308.558.000
Porcentaje de la sanción			5 %
Total Sanción			365.427.900
Una multa hasta de trescientos treinta millones ochocientos diez mil pesos (\$330'810.000) (15.000 UV)			330.810.000

5. El 20 de diciembre de 2010, la demandante respondió el pliego de cargos⁷. En su defensa argumentó que:

“Por considerar que no existen pruebas suficientes de nuestra parte, con las cuales podamos desvirtuar las situaciones de hecho expuestas por la DIAN, manifiesto que mi representada se allana a los cargos formulados y acepta la sanción reducida del 10% a que alude el Artículo 651 del E.T.

⁶ Folios 28 al 34 c.a. 2

⁷ Folios 38 0 40 c. a. 2

Como prueba de haber subsanado la omisión que dio origen al pliego de cargos aludido, anexamos al presente oficio la impresión de la constancia de información por envío de archivos (formulario 10006) de los formatos: 1001, 1002, 1007, 1008, 1009, 1011 y 1012, los cuales se encuentran en el portal de la DIAN.

Ante la imposibilidad económica de llevar a cabo el pago inmediato del valor de la sanción reducida, el pasado jueves 16 de diciembre de 2010 nuestro Contador EDUARDO ROMERO se hizo presente en la DIVISION DE COBRANZAS DE LA DIAN con el fin de solicitar información tendiente a constituir acuerdo de pago, a lo cual el Jefe de esa división le manifestó que mientras no exista el acto administrativo representado en la RESOLUCION SANCION, no es procedente acceder a formalizar el acuerdo de pago. ...”

6. El 28 de febrero de 2011, una Funcionaria GIT Persuasiva I de la División de Gestión de Cobranzas DIAN – Cali, dio respuesta a la solicitud de facilidad de pago, en la que le informa que esa seccional ha fijado los siguientes lineamientos para estos casos:

“ ...

- 1.- Conceder facilidades de pago con plazos de hasta 12 meses
- 2.- Cuota inicial del 30% de la sanción reducida
- 3.- Garantía, relación de bienes que cubran suficientemente el saldo de la deuda

Por lo anterior, se observa que la solicitud de facilidad de pago no cumplió con los términos establecidos en el art 651 E.T., teniendo en cuenta la fecha de notificación del pliego de cargos según el inciso 1 del artículo 565 del E.T. Por lo tanto, no es viable concederle facilidad de pago para acogerse a la sanción reducida del 10%.⁸

7. El 8 de marzo de 2011, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, mediante la Resolución No. 052412011000164, confirma la sanción propuesta en el pliego de cargos⁹, en la parte resolutive del acto, precisó:

“ ...

Este despacho verificó la presentación de la información en medios magnéticos correspondientes al año 2007 (folios 41 a 47) y también verifico en el aplicativo de cuenta corriente, encontrando la NO realización de pago alguno por concepto de la sanción reducida por parte del contribuyente (folio 49) situación que hace que el contribuyente NO cumpla en su totalidad con los presupuestos legales que le permiten acogerse a la sanción reducida. (artículo 651 E.T.).

De acuerdo a lo anteriormente expuesto este despacho confirma la sanción propuesta en el Pliego de Cargos No. 052382010000776 de NOVIEMBRE 11 de 2010 en cuantía de \$330.810.000, por no presentar dentro del plazo previsto en la Resolución 12690 de 2007, la información en medios magnéticos correspondiente al año gravable 2007 y por las razones expuestas en la parte considerativa del presente acto, la Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cali, impone la sanción al contribuyente IGLESIA MISION CARISMATICA AL MUNDO NIT. 805.012.340, de acuerdo con las pruebas obrantes en el expediente, en la suma de TRESCIENTOS TREINTA MILLONES OCHOCIENTOS DIEZ MIL PESOS (\$330.810.000) M/CTE, en cumplimiento a lo consagrado en el artículo 651 del Estatuto Tributario

...”

⁸ Folio 94 c.a. 2

⁹ Folios 50 al 55 del c.a.2.

8. El 4 de mayo de 2011, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución Sanción No. 052412011000164 de 8 de marzo de 2011¹⁰. Manifestó, entre otros argumentos, que el 29 de diciembre de 2010, radicó oficio¹¹ dirigido a la Oficina de Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali solicitando facilidad de pago para la cancelación de la sanción correspondiente al pliego de cargos, y anexo el recibo de pago – formulario No. 490702240305 1 de 29 de diciembre de 2010, por valor de \$9.924.300¹², correspondiente al 30% de la sanción reducida del 10% requisito para acceder a la facilidad de pago.

9. El 22 de marzo de 2012, la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la Resolución No. 900.021, modificó la sanción impuesta por las siguientes razones¹³:

“...

De acuerdo a las circunstancias que se estudien en cada caso, la administración se encuentra facultada para graduar la sanción teniendo en cuenta los criterios de justicia, equidad y principalmente de proporcionalidad, que se determinen con base en el perjuicio o daño que la omisión o error en la información del contribuyente le ocasione a la administración.

Se observa que el pliego de cargos precisó que la División de Gestión y Asistencia al Cliente informó que la entidad religiosa hasta esa fecha, 11 de noviembre de 2010, no había enviado la información.

Se indicó que con la respuesta al pliego de cargos la entidad religiosa allegó los formatos de presentación de información por envío de archivos correspondientes al año 2007, 1001, 1002, 1007, 1008, 1009, 1011 y 1012 en los cuales se observa el sello de firma digital fecha acuse de recibo, 18 y 19 de diciembre de 2010 (folios 41 a 47).

Esta oficina verificó en el sistema informático y encontró que los formatos 1001, 1002, 1009, 1011 y 1012 fueron recibidos debidamente (folios 41, 42, 45, 46 y 47); sin embargo los formatos 1007 y 1008, corresponden a solicitud con error, de manera que se evidencia que la entidad religiosa no cumplió debidamente con el envío de la información a que está obligado por lo cual se establece que no ha cesado el daño en contra de la administración tributaria en su función de fiscalización a partir de la información exógena.

Por consiguiente analizado el caso en particular, de acuerdo con la norma legal, la doctrina oficial y la jurisprudencia, en observancia de los principios de justicia, equidad y razonabilidad, se verifica que la entidad religiosa no ha cumplido con la obligación de informar con lo cual se demuestra que no ha cesado el daño en contra del Estado.

Por lo expuesto se descarta la graduación de la tarifa de la sanción la cual se confirma en la forma determinada por la División de Gestión de Liquidación, en concordancia con el citado artículo 1 de la Resolución No. 11774 de 2005.

No puede accederse a la petición del recurrente de graduar la tarifa de la sanción en el uno punto treinta y seis por ciento (1.36%) sobre la base de \$7.308.558.000 pues los criterios para graduarla están fijados en la norma legal y en la citada Resolución No. 11774 de 2005.

Sin embargo se observa que la sanción impuesta en cuantía de \$330.810.000 excede el tope máximo establecido para el año 2007 en cuantía de quince mil (15.000) UVT previsto en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario en concordancia con la Resolución No. 15652 de 2006 que fijó el valor de la UVT para el año 2007 en cuantía de \$20.974, de manera que el valor máximo de la

¹⁰ Folios 61 al 66 c.a. 2

¹¹ Folios 84 al 86 c.a. 2

¹² Folio 87 c.a. 2

¹³ Folios 110 al 116 c.a. 2

sanción a título de multa correspondiente al año 2007 no puede exceder el valor de \$314.610.000, por lo cual la cuantía de la sanción debe ajustarse a esta suma ...”

3.- Gradualidad de la Sanción

3.1. Observa la Sala que el fundamento legal que impone la obligación de presentar la información en medios magnéticos es el artículo 631 del E.T.¹⁴, según el cual, el Director de la DIAN puede solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, información con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos.

En concordancia con lo anterior, y para el año 2007, la Resolución No. 12690 de 2007, expedida por el Director General de la DIAN, especificó la información, las condiciones y los plazos en los que debía ser presentada la información para los fines previstos en el artículo 631 del E.T.

3.2. La sanción por no cumplir la obligación establecida en el artículo 631 del E.T. está prevista en el artículo 651 ibídem, que para el periodo objeto de la discusión señalaba:

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

a) Una multa hasta de cincuenta millones de pesos (\$50.000.000)¹⁵, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

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

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

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

Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá el término de (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 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.

¹⁴ Modificado por el artículo 139 de la Ley 1607 de 2012.

¹⁵ Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 .de la Ley 1111 de 2006. El texto con los valores reajustados es el siguiente: Una multa hasta de 15.000 UVT.

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.

Parágrafo. No se aplicará la sanción prevista en este artículo, cuando la información presente errores que sean corregidos voluntariamente por el contribuyente antes de que se le notifique pliego de cargos. (Negrillas fuera de texto).

3.3. La Sala ha reiterado 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 1998¹⁶.

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 inferido¹⁷.

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 definitorio el ejercicio de la fiscalización pero sí, por el contrario, es demasiado prolongado, puede incluso producir el efecto de una falta absoluta de entrega.

3.6. Este criterio temporal en el cumplimiento de la obligación de informar pone de presente, igualmente, la actitud colaboradora del contribuyente¹⁸ 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, allegó la información correspondiente.

3.8. En esas condiciones como la actora entregó la información exógena del año gravable 2007, establecida en el artículo 631 del E.T., y adjunto los formatos 1001, 1002, 1007, 1008, 1009, 1011 y 1012, con ocasión a la respuesta al pliego de cargos, la graduación de la sanción corresponde al 1%, como lo ha sostenido la Sala en casos similares¹⁹.

3.9. De otra parte en cuanto a lo manifestado por la Administración en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración que los formatos entregados por la entidad religiosa 1007 y 1008, corresponden a solicitud con error, por lo que evidencia que no cumplió debidamente con el envío

¹⁶ 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.

¹⁷ 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

¹⁸ 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.

¹⁹ Sentencias de 12 de diciembre de 2014, Exp 20086, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. de 20 de agosto de 2015, Exp 20218, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

de la información a que estaba obligado; resulta aplicable el criterio, que la nueva circunstancia constituye una infracción diferente a la inicial, debiendo proferirse un nuevo pliego de cargos²⁰. Y en consecuencia, no se puede desconocer su presentación en este proceso sancionatorio.

Por lo anterior, la nueva sanción es la siguiente:

Total Base Sanción	7.308.558.000
Porcentaje de la sanción	1 %
Total Sanción	73.085.000

4.- DE LA REDUCCIÓN DE LA SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN

4.1. En este punto la controversia gira en torno al beneficio de la sanción reducida en el 10%, que la Administración negó porque el contribuyente no allegó la constancia de pago o facilidad de pago debidamente suscrita.

4.2. De acuerdo con el artículo 651 del E.T. la sanción se reducirá al 10% de la suma determinada si la omisión es subsanada en el mes con que cuenta el sancionado para dar respuesta al pliego de cargos o antes de que se notifique la imposición de la sanción²¹, o al 20% si se subsana dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación de la sanción.

Para su ejercicio se requiere que se cumplan los siguientes requisitos: i). Que se presente ante la Oficina que está conociendo de la investigación un memorial de aceptación de la sanción reducida ii) Se acredite el cumplimiento de la omisión y iii) Se acredite el pago o acuerdo de pago de la misma.

4.5. Para la Sala está claro que en el caso bajo análisis se dio cumplimiento a los requisitos, teniendo en cuenta que: i) Se presentó ante la Oficina que estaba conociendo la investigación - Dirección Seccional de Impuestos Local Cali-, memorial radicado el 20 de diciembre de 2010, allanándose a los cargos formulados y acepta la sanción reducida del 10%²²; ii) Se acreditó el cumplimiento de la omisión²³ iii) Si bien no se acreditó el acuerdo de pago en la misma fecha, lo cierto es que obra solicitud de acuerdo de pago presentada el 29 de diciembre de 2010 y anexa recibo de pago Formulario No. 490702240287-5 por valor de \$9.924300, como cuota inicial del 30% sobre la suma de \$33.081.000, y el saldo a pagar a 11 meses sobre la obligación²⁴.

4.6. Respecto a que en el presente caso no se acreditó el acuerdo de pago, para beneficiarse de la reducción de la sanción al 10%, la Sala reitera que el artículo 651 del E.T. establece que ésta se reducirá si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción²⁵.

4.7. Así las cosas la División de Cobranzas debió tramitar la facilidad de pago, radicada el 29 de diciembre de 2010, porque al contribuyente no se le había notificado la Resolución Sanción No. 0524120110000164 de 8 de marzo de 2011 que lo fue el 10 de marzo de 2011, además había acreditado los requisitos fijados para acceder al acuerdo de pago.

4.8. Ahora bien, la Sala no puede aceptar como justificación el proceder de la Administración, de proferir la sanción y su confirmatoria, y no aceptar la reducción de la sanción al 10%, porque “ la entidad religiosa solicitó la facilidad o acuerdo de pago el día 29 de diciembre de 2010 cuando ya

²⁰ Sentencia del Consejo de Estado Sección Cuarta de 24 de octubre de 2013, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Exp. 19454.

²¹ Sentencia de 06 de noviembre de 2014, exp 20344, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²² Folios 38-40 c.a. 2

²³ Folios 41-47 c.a. 2

²⁴ Folios 84-87c.a. 2

²⁵ Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 10 de octubre de 2007, exp. 15953 C.P. Hector J. Romero Díaz

había vencido el plazo para dar respuesta al pliego de cargos. También está probado que el recibo de pago por valor de \$9.924.000 no figura acreditando la obligación por concepto de sanción correspondiente al año gravable 2007". Por cuanto se reitera aún no se había notificado la resolución sanción y con ocasión del recurso de reconsideración el contribuyente le demuestra a la Agencia Fiscal que el 29 de diciembre de 2010 realizó a través del Recibo Oficial de Pago Impuestos Nacionales un pago parcial de \$9.924.300, expresando su intención de acogerse al beneficio de la reducción de la sanción.

Por lo expuesto, es procedente la reducción de la sanción al 10%, por encontrarse demostrado el cumplimiento de los requisitos previstos para el reconocimiento de tal beneficio.

Total Base Sanción	7.308.558.000
Porcentaje de la sanción	1 %
Total Sanción	73.085.000
Reducción de la Sanción	10%
Total Sanción Reducida	7.308.500

En atención a las consideraciones expuestas, se confirmarán los numerales primero y segundo de la sentencia apelada, pero se modificará el numeral tercero de la misma, a fin de que en el restablecimiento del derecho se declare que la demandante está obligada a cancelar por sanción la suma de siete millones trescientos ocho mil quinientos pesos (\$7.308.500 pesos M/c), tener como parte de pago de esa sanción la suma de nueve millones novecientos veinticuatro mil trescientos pesos (\$9.924.300 pesos M/c), ordenar a la DIAN a devolver la suma de dos millones seiscientos quince mil ochocientos pesos (\$2.615.800 pesos M/c), debidamente indexados de conformidad con el artículo 187 de la Ley 1437 de 2011. Esta suma causará intereses moratorios en los términos del artículo 192 de la Ley 1437 de 2011.

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

1.- Por las razones expuestas, se CONFIRMAN los numerales primero y segundo de la sentencia del 14 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad parcial de la Resolución Sanción No. 0524120110000164 de 8 de marzo de 2011 y de la Resolución No. 900.021 de 22 de marzo de 2012, por las razones expuestas en esta providencia.

2.- Se MODIFICA el numeral tercero de la sentencia apelada, a fin de declarar como restablecimiento del derecho, que la demandante está obligada a cancelar por sanción la suma de siete millones trescientos ocho mil quinientos pesos (\$7.308.500 pesos M/c), tener como parte de pago de esa sanción la suma de nueve millones novecientos veinticuatro mil trescientos pesos (\$9.924.300 pesos M/c), ordenar a la DIAN a devolver la suma de dos millones seiscientos quince mil ochocientos pesos (\$2.615.800 pesos M/c), debidamente indexados de conformidad con el artículo 187 de la Ley 1437 de 2011. Esta suma causará intereses moratorios en los términos del artículo 192 de la Ley 1437 de 2011.

3.- ACÉPTASE la renuncia al poder presentada por la doctora OLGA LUCÍA RODRÍGUEZ LÓPEZ, que obra a folio 207 del expediente.

4.- Por secretaría, notifíquese y comuníquese la presente decisión al poderdante, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con el inciso 4º del artículo 76 de Código General del Proceso.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente 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 Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ