



**CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN  
CUARTA  
Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

Bogotá D.C. veintiséis (26) de noviembre de dos mil quince (2015).

**Radicación:** 470012333000201300173 01  
**Número interno:** 21722  
**Demandante:** ORLANDO PACHECO QUINTERO  
**Demandado:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS  
NACIONALES – DIAN  
**Asunto:** Sanción por no enviar información.

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 23 de septiembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Magdalena, que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

El fallo del Tribunal, dispuso:

“1.- DECLARASE LA NULIDAD PARCIAL de las resoluciones N° 192412012000031 de fecha 10 de febrero de 2012 y la No. 900.006 de fecha 05 de marzo de 2013 proferida por la DIAN. En consecuencia:

2.- A título de restablecimiento del derecho FÍJESE como monto de la sanción la suma equivalente al 1% de las sumas respecto de las cuales se suministró la información exigida para el año gravable 2009, conforme a lo expuesto en la parte motiva de la sentencia.

En el evento de que el contribuyente hubiere cancelado suma alguna por concepto de la sanción impuesta, la entidad deberá hacer la devolución del valor restante (4%).

Las sumas que resulten a favor del demandante se ajustarán en su valor, conforme a la fórmula indicada en esta providencia.

3.- DENIÉGUENSE las demás pretensiones de la demanda.



4.- CONDÉNESE en costas a la parte demandada, DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN”.

## ANTECEDENTES

El 24 de agosto de 2009, el contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2008, registrando un total de ingresos brutos de \$3.209.709.000.

El 7 de julio de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Santa Marta expidió el Auto de Apertura 192382011000499, mediante el cual inició investigación al contribuyente por el programa “Incumplimiento Obligación de Informar”.

El 15 de septiembre de 2011, la mencionada dependencia formuló el Pliego de Cargos 192382011000144, notificado el 25 de septiembre siguiente.

El 10 de febrero de 2012, la Administración emitió la Resolución Sanción 192412012000031, en la que impuso una sanción por no enviar la información en medio magnético, en cuantía de \$356.445.000. Contra ese acto el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración, resuelto desfavorablemente por la Resolución 900.026 del 5 de marzo de 2013.

## LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, el demandante, a través de apoderado judicial, solicitó:

*“1.- Declarar nula (sic) las Resoluciones No. 192412012000031 de fecha 10/02/2012 y la resolución (sic) No. 900.026 de Fecha (sic) 05 de Marzo de 2013 por la cual se resuelve un recurso de reconsideración, confirmando la resolución 192412012000031.*

*2.- Que como consecuencia de lo anterior, se ordene a la División de Impuestos Nacionales DIAN, seccional (sic) santa (sic) Marta, el levantamiento definitivo de todas las medidas cautelares que cursan contra los bienes muebles e inmuebles, cuentas de ahorro, corrientes, CDT de todas las entidades bancarias en contra de mi poderdante (sic) señor ORLANDO PACHECO QUINTERO.*



*3.- Que se ordenen la devolución de los dineros cancelados por el demandante (sic) señor ORLANDO PACHECO QUINTERO, a favor De (sic) la DIAN por motivo de la presente sanción tratada (sic).*

*4.- Que se archive toda la actuación administrativa originaria de los dos actos administrativos, que se declaren nulos por parte de este Honorable Tribunal.*

*5.- Que se condene en costas y gastos del proceso a la entidad demandada”.*

Invocó como disposiciones violadas los artículos 13, 29, 83 y 363 de la Constitución Política; 651 y 683 del Estatuto Tributario; la Resolución DIAN 11774 del 7 de diciembre de 2005; las Circulares DIAN 0175 del 29 de octubre de 2001 y 0131 del 4 de noviembre de 2013; el Concepto DIAN 44925 del 22 de julio de 2004 y la sentencia de la Corte Constitucional C-160 de 1998.

### **Concepto de la violación**

Señaló que las normas invocadas se violaron por falta de aplicación.

Luego de referirse al debido proceso, citó el artículo 651 del Estatuto Tributario y precisó que la aplicación de la sanción por no informar debe observar el esquema de gradualidad establecido en la Resolución DIAN 11774 de 2005, que le impedía a la Administración imponerla en su tope máximo.

Dijo que a pesar de que la DIAN y la jurisprudencia existente, han señalado que la imposición de la sanción debe estar precedida por la determinación del daño causado al Estado y, que su graduación debe atender la gravedad de la falta, la Administración desatendió tales indicaciones, transgrediendo los principios de equidad, eficiencia y progresividad en que se funda el sistema tributario, al imponer una sanción que no consulta la capacidad económica del demandante.

Afirmó que los funcionarios que adelantaron las actuaciones administrativas incurrieron en falta grave, al omitir aplicar la doctrina de la DIAN que, los obliga a remitirse a los pronunciamientos del Consejo de Estado, y a informarse en los principios de justicia, equidad razonabilidad y proporcionalidad de la sanción. Además, invocó el principio de igualdad, en razón a que en otro proceso le fue impuesta una sanción inferior, por valor de \$3.667.000 siguiendo los principios de proporcionalidad y razonabilidad expuestos por la Corte Constitucional.

Indicó que la oportunidad para sancionar precluyó, porque el hecho sancionable ocurrió en el año 2009 y la firmeza se consolida en el año 2012.



Manifestó que no se dieron las circunstancias para imponer la sanción en su tope máximo, porque presentó la información requerida el 18 de octubre de 2011, con anterioridad a la notificación de la resolución sanción, subsanando el yerro en que había incurrido.

Explicó que los actos demandados fueron indebidamente motivados, por establecer una base de imposición contraria a la ley y a la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado.

### **SUSPENSIÓN PROVISIONAL**

En el escrito de la demanda pidió la suspensión provisional de los actos administrativos demandados, que fue negada por el Tribunal Administrativo del Magdalena mediante el auto del 22 de agosto de 2013<sup>1</sup>.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Dijo que el procedimiento que derivó en la sanción impuesta, es el mismo aplicado a otros sujetos que se encuentran en las mismas circunstancias fácticas que el demandante, esto es, a aquellos contribuyentes que incumplieron el deber formal de presentar información exógena, por lo que no existió la violación al derecho a la igualdad invocada en la demanda. Que, además, el actor ejerció plenamente el derecho de defensa y de contradicción, mediante la interposición de los recursos legalmente establecidos, que fueron resueltos oportunamente por la Administración.

Argumentó que la Administración no transgredió el debido proceso del demandante, porque sus actuaciones se ciñeron a la normativa aplicable al caso particular y que la imposición de la sanción operó después de consultar, entre otros documentos, la declaración de renta del año gravable 2008, en la que registró ingresos brutos de \$3.209.709.000, suma que, al exceder el límite impuesto por la Resolución 7935 de 2009, lo obligaba informar, deber que fue desatendido su parte.

Explicó que la sanción se impuso mediante resolución independiente, y que el pliego de cargos se notificó al contribuyente dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del periodo en que ocurrió la irregularidad sancionable, que corresponde al año gravable 2010.

---

<sup>1</sup> Folios 48 y 49 del cuaderno principal.



En cuanto a la graduación de la sanción por no informar, aseguró que el demandante no cumplió el deber formal de informar en el plazo establecido por la Resolución 7935 de 2009, lo que le ocasionó un daño a la Administración al evitar el cruce de las informaciones pertinentes y, en general, el ejercicio de las funciones a su cargo; que por esto, como la información omitida ascendía a \$10.446.993.000, y el 5% de esa cifra (\$522.349.650) superaba valor de 15.000 UVT, que corresponden a \$356.445.000, se impuso esta última cifra.

Que el obligado no subsanó la omisión antes de que fuera notificada resolución sanción, y que la información presentada extemporáneamente el 18 de octubre de 2011, estaba incompleta, presentaba errores y no estaba bien diligenciada en los respectivos formularios.

Agregó que el contribuyente no cumplió con los requisitos para acceder a la sanción reducida al 10% a que se refiere el artículo 651 del Estatuto Tributario, porque no aceptó la sanción, ni tampoco liquidó y pagó la sanción reducida.

Describió las actuaciones administrativas adelantadas en el proceso, la competencia de los funcionarios de la DIAN para proferirlas y se refirió a las pruebas en que se fundaron los actos administrativos demandados, para destacar la legalidad de los mismos.

Reiteró que el pliego de cargos se expidió dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del periodo en que ocurrió la irregularidad sancionable, y que, por tanto, la facultad sancionatoria de la Administración no prescribió.

Recabó que no había lugar a la graduación de la sanción, porque no hubo colaboración del contribuyente en la entrega de la información, pues la entregada extemporáneamente estaba incompleta y con errores, impidiendo el oportuno ejercicio de las facultades de fiscalización de la Administración, a lo que se suma la falta de acreditación de los requisitos legalmente establecidos para acceder a la reducción establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

### **SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA**

El Tribunal Administrativo del Magdalena anuló parcialmente los actos administrativos demandados.

Citó la Resolución 7935 de 2009 y advirtió que el contribuyente estaba obligado a presentar la información exógena por el año gravable 2009, el 28 de abril de 2010; que no



obstante, éste sólo hizo entrega de la misma de forma extemporánea, el 15 de octubre de 2011 de forma electrónica y el 18 de octubre siguiente de forma física.

Señaló que en razón de la entrega extemporánea de la información, resulta aplicable la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, pero aclaró, que el ejercicio de la facultad sancionatoria debe atender los principios de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción.

Explicó que el porcentaje del 5 % a que se refiere la norma aludida en el párrafo anterior, puede ser graduada entre el 0.1% y el 4.9% en atención al principio de proporcionalidad, para lo cual es preciso determinar el daño que se produce cuando la información nunca se presenta o cuando se presenta de forma extemporánea.

Anotó que el demandante entregó la información requerida de forma extemporánea, mostrando su interés de colaborar con la Administración, por lo que los actos administrativos, que si bien se ajustan a derecho en cuanto a la imposición de la sanción por no informar, desconocieron el margen de gradualidad que debe observar la Administración al momento de tasar el porcentaje de la sanción en cada caso particular. Citó jurisprudencia del Consejo de Estado sobre la gradualidad de la sanción.

Dispuso que en el *sub-lite* se debe aplicar, como porcentaje de la sanción, el 1% de las sumas respecto de las cuales se suministró la información exigida para el año gravable 2009.

Ordenó, además, que en el evento de que el demandante hubiese pagado sumas adicionales al 1% referido, debían ser devueltas por la Administración debidamente ajustadas. Condenó en costa a la DIAN, con fundamento en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

## RECURSO DE APELACIÓN

Las partes apelaron la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Magdalena.

**La DIAN** destacó que los actos administrativos demandados fueron legalmente expedidos y se soportaron en las pruebas regular y oportunamente allegadas al proceso, por lo que resulta *“inviabile aceptar”* la declaratoria de nulidad parcial ordenada por el Tribunal.

Señaló: i) que el demandante está incurso en el hecho sancionable descrito en el artículo 651 del Estatuto Tributario y que solo entregó la información requerida con posterioridad a la expedición del pliego de cargos; ii) que la prolongación en el tiempo de la conducta omisiva del demandante le causó un daño a la planeación, control y ejecución de las



políticas fiscales del Estado; iii) que el demandante, en el año 2008, tuvo ingresos de \$3.209.709.000, por lo que le asistía el deber de informar.

Explicó que el valor de la información ascendía a \$10.446.993.000, y que como el 5% de la misma, por valor de \$522.349.650, superaba el límite de 15.000 UVT establecido en el literal a) del artículo 651 del E.T. que para la época correspondía a \$356.445.000, aplicó este último, lo que indica que la sanción sí fue cuantificada en forma razonada, proporcional, equitativa y justa.

Que no opera la graduación de la sanción aplicada por el Tribunal, porque el demandante no entregó efectivamente la información requerida, pues, si bien presentó algunos formatos (1003, 1007 y 1011), otros se presentaron con errores (1001 y 1009), o simplemente no fueron allegados (1002, 1004, 1005, 1006, 1012), lo que denota la falta de colaboración del demandante, que causa un daño a la Administración al impedirle practicar los cruces de información necesarios para el ejercicio de sus funciones. Destacó, además, que tampoco resulta procedente aplicar la sanción reducida al 10 por ciento establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario, porque el demandante no se acogió, liquidó y pagó la sanción reducida.

No apeló la condena en costas.

**El demandante**, por su parte, manifestó su desacuerdo con el fallo de Tribunal, porque, a su juicio, en el expediente no existe prueba que demuestre la existencia de un daño irrogado al Estado en razón de la conducta que se le imputa, lo que impedía la graduación de la sanción e implicaba la declaratoria de la nulidad de los actos administrativos demandados.

Indicó que la imposición de una sanción tan gravosa no consulta el principio de equidad, lo que por demás le acarrearía graves implicaciones económicas.

Manifestó que si la sanción inicial corresponde a \$356.445.000, no es comprensible a que se refiere el Tribunal al graduarla al 1%.

## **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, y agregó que en el *sub-lite* no se cumplen con los requisitos legales para la condena en costas, pues no están demostradas en el proceso y los intereses en éste ventilados son de carácter público.

**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 10 de julio de 2015<sup>2</sup>, 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 la información en medios magnéticos correspondiente al año gravable 2009.

Para esto, debe establecer: i) si al contribuyente le asistía la obligación de suministrar información en razón de los ingresos brutos obtenidos en el año gravable 2008; ii) la procedencia de la graduación de la sanción y iii) la demostración del daño como requisito de la imposición.

### Asunto previo

La Sala observa que en la demanda, el actor argumentó que la oportunidad para imponer la sanción precluyó porque el hecho sancionable ocurrió en el año 2009 y la sanción quedó en firme en el año 2012, lo que fue refutado por la Administración en la contestación de la demanda.

Sin embargo, el *a-quo* nada dijo sobre el argumento planteado, contrariando los artículos 280 y 281 de la Ley 1564 de 2012, que en su orden establecen que “*La motivación de la sentencia deberá limitarse al examen crítico de las pruebas (...) y a los razonamientos constitucionales, legales, de equidad y doctrinarios estrictamente necesarios para fundamentar las conclusiones*”, y que “*La sentencia deberá estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda (...)*”, por lo que la Sala, en aras de garantizar el debido proceso del demandante, se pronunciará sobre el argumento referido en su oportunidad.

---

<sup>2</sup> Folio 319 del c.p.



## 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.*

*- 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 Tributario<sup>3</sup> facultó al Director General de Impuestos y Aduanas 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 *ejusdem*<sup>4</sup>.

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.

Tal facultad se concretó con la expedición de la Resolución 7935 del 28 de julio de 2009<sup>5</sup>, 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 2009, 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 2008, sean superiores a mil cien millones de pesos (\$1.100.000.000)”. (Se subraya).

Así mismo, el literal a) del artículo 2º de la citada Resolución 7935 de 2009, señaló que las personas naturales que durante el año gravable 2008 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:

---

<sup>3</sup> “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).

<sup>4</sup> “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”.

<sup>5</sup> “Por la cual se establece para el año gravable 2009, 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 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; se señala el contenido y características técnicas para la presentación y se fijan los plazos para la entrega”.

- a. *“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.*
- b. *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.*
- c. *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.*
- d. *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.*
- e. *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.*
- f. *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.*
- g. *Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los acreedores por pasivos de cualquier índole, con indicación de su valor.*
- h. *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. (...)*
- i. *k. La discriminación total o parcial de las partidas consignadas en los formularios de las declaraciones tributarias.”*

Finalmente, el artículo 18 de la Resolución 7935 de 2009 señaló los plazos para el cumplimiento del deber formal de suministrar información en medios magnéticos, según el número de identificación tributaria del obligado, así:

*“Art. 18. 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: (...) 28 de abril de 2010 (...).”*

## Obligación de suministrar información

La Sala observa que el demandante, en el renglón 41 de la declaración de renta del año gravable 2008<sup>6</sup>, registró un total de ingresos brutos de \$3.209.709.000, monto que al superar el tope fijado en la Resolución 7935 de 2009, lo obligaba a suministrar la información correspondiente al año gravable 2009, a que se refieren los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario.

De conformidad con lo establecido en el artículo 18 de la mencionada resolución, el plazo para que el demandante entregara la información venció el 28 de abril de 2010, teniendo en cuenta que el NIT termina en 33<sup>7</sup>; no obstante, no cumplió con ese deber legal.

En consecuencia, el actor está 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 está debidamente acreditada en el expediente.

## Prescripción de la potestad sancionatoria

El demandante alegó que la oportunidad para imponer la sanción por no enviar información precluyó, porque el hecho sancionable ocurrió en el año 2009 y la sanción quedó en firme en el año 2012.

Los artículos 637<sup>8</sup> y 638<sup>9</sup> del Estatuto Tributario prevén que, en materia fiscal, las sanciones pueden ser impuestas en el acto de determinación del tributo o mediante resolución independiente.

---

<sup>6</sup> Folio 90 del c.p.

<sup>7</sup> Folio 87 del c.p.

<sup>8</sup> “Art. 637.- Actos en los cuales se pueden imponer sanciones. Las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales”.

<sup>9</sup> “Art. 638. Prescripción de la facultad para imponer sanciones. Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años.



En el primer caso, el término de imposición está sujeto a la oportunidad para practicar la liquidación oficial de revisión, mientras que en las sanciones impuestas mediante resolución independiente, el pliego de cargos debe notificarse dentro los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta o de ingresos y patrimonio del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable, o cesó dicha irregularidad para el caso de las infracciones continuadas.

Sobre el momento en que se configura la irregularidad sancionable, la Sala precisó<sup>10</sup>:

*“El plazo entendido como la época que se fija para el cumplimiento de la obligación, en otras palabras, es el término cierto señalado para ejecutar determinada acción, por lo que, mientras no llegue el día señalado no expira el plazo y, por ende, no se entenderá la obligación incumplida, por el contrario, si el plazo o término vence sin que el obligado ejecute la acción correspondiente y no lo hace en ningún tiempo, se entenderá que la obligación no fue cumplida.*

*Entonces, el plazo que se fije, sea en acto general o de contenido particular, es el parámetro para determinar la ocurrencia de este hecho sancionable, pues mientras no llegue la fecha límite fijada para suministrar la información requerida no se configurará la conducta irregular sancionable, que se concreta en “no suministrar la información requerida en el plazo fijado para ello”, por esta razón, se entiende que se trata de una infracción instantánea.*

*Vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la Administración Tributaria tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción correspondiente, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar.*

Por lo anterior, tratándose de la sanción por no suministrar la información requerida en el plazo fijado para ello, que es lo que se analiza en el sub examine, el término de prescripción debe contarse a partir de la fecha en que el contribuyente presentó, o debía presentar, el denuncia tributario [declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio] del año en el que venció el plazo fijado para cumplir dicha obligación formal”. (Se subraya).

En esa medida, como la irregularidad sancionable se concretó el 28 de abril de 2010, fecha en la que el contribuyente debió entregar la información, los dos años que tenía la Administración para imponer la sanción deben empezar a contar desde la presentación de la declaración de renta del año gravable 2010, esto es, desde el 24 de agosto de 2011.



En consecuencia, la Administración podía expedir y notificar el pliego de cargos hasta el 24 de agosto de 2013 y, como consta en el expediente, ese acto se notificó por correo el 25 de septiembre de 2011<sup>10</sup>, es decir, oportunamente.

### **Graduación de la sanción**

La DIAN alegó que graduó la sanción porque aplicó el límite de 15.000UVT establecido en el literal a) del artículo 651 del E.T. que para la época correspondía a \$356.445.000.

Así mismo, indicó que no opera la graduación de la sanción hecha por el Tribunal, porque el demandante no entregó efectivamente la información requerida, pues de los formatos entregados algunos contenían errores, y otros simplemente no se entregaron, lo que le impide a la Administración practicar los cruces de información necesarios para el ejercicio de sus funciones.

El demandante, por su parte, afirmó que, como no se demostró en el expediente el daño ocasionado a la Administración, se deben anular los actos administrativos acusados y que la sanción le acarrea graves implicaciones económicas.

En el pliego de cargos<sup>11</sup>, la Administración propuso imponer la sanción por no suministrar la información de que tratan los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario y la tasó en la suma de \$356.445.000, que corresponde a tope de 15.000 UVT, por los siguientes conceptos:

<b>FORMATO Nº</b>	<b>NOMBRE DEL FORMATO</b>	<b>VALOR</b>
1001	Información de pagos o abonos en cuentas	\$3.226.260.000
1002	Información de retenciones en la fuente practicadas	\$0
1003	Información de retenciones en la fuente que le practicaron	\$5.250.000
1004	Información de los descuentos tributarios solicitados	\$0
1005	Información del impuesto sobre las ventas descontable y del impuesto sobre las ventas generado	\$0
1006	Información del impuesto sobre las ventas descontable y del impuesto sobre las ventas generado	\$0
1007	Información de los ingresos recibidos en el año	\$3.272.160.000

<sup>10</sup> Según la guía crédito 1048394237 expedida por la compañía SERVIENTREGA, visible en el folio 138 del c.p. el pliego de cargos se notificó en esa fecha al contribuyente.

<sup>11</sup> Folios 28 a 42 del c.p.

1009	Información del saldo de los pasivos a 31 de diciembre de	\$120.758.000
------	---	---------------

		2009
1011	Información de las declaraciones tributarias	\$3.226.260.000
1012	Información de las declaraciones tributarias, acciones, inversiones en bonos, títulos valores y cuentas de ahorro y cuentas corrientes.	\$596.305.000
<b>TOTAL SUMAS DEJADAS DE INFORMAR</b>		<b>\$10.446.993.000</b>
<b>PORCENTAJE DE LA SANCIÓN</b>		<b>5%</b>
<b>PORCENTAJE DE LA SANCIÓN</b>		<b>\$522.349.650</b>
<b>SANCIÓN MÁXIMA (15.000 UVT)</b>		<b>\$356.445.000</b>

La información referida fue determinada durante la investigación administrativa, mediante la información exógena reportada por terceros con respecto al año gravable 2008 en los formatos 1001, 1002, 1006, 1007, 1008, 1009, 1015, 1019, 1022 y 1032,<sup>12</sup> y por la declaración del impuesto sobre la renta del contribuyente de ese mismo año<sup>14</sup>, datos que no fueron cuestionados por el demandante.

En el expediente está demostrado, que con ocasión del Pliego de Cargos 192382011000144 del 15 de septiembre de 2011, el contribuyente suministró la siguiente información, por medio electrónico:

Fecha de entrega	Formulario	Folio del c.p.
15/10/2011	1001	141
	1003	143
	1007	145
	1008	147
	1009	149
	1011	151

Lo anterior fue puesto en conocimiento de la Administración mediante escrito del 18 de octubre de 2011<sup>13</sup>, en que el demandante manifestó: "...he cumplido formalmente con la

<sup>12</sup> Folios 100 a 125 del c.p. <sup>14</sup>

Folio 70 del c.p.

<sup>13</sup> Folio 139 del c.p.



*obligación de la presentación de la información exógena en medios magnéticos correspondiente al año gravable 2009, al mismo tiempo que les expreso la no aceptación de la sanción que me ha impuesto en el pliego de cargos citado en referencia, motivada esta decisión por la forma no gradual y no recíproca como se me está aplicando la misma por la conducta en la cual no incurrí (...)*”.

Con respecto a la información suministrada de forma extemporánea por el contribuyente, con ocasión del pliego de cargos referido, la Sala advierte que la Administración no podía imponer el tope máximo de sanción previsto en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, que establece un margen de aplicación de la sanción por no informar al señalar que será “*hasta del 5%...*”, preposición que indica un límite de graduación, en virtud de la cual puede aplicar porcentajes de liquidación entre el 0,1% y el 4,9%.

Ese margen de graduación le impone al funcionario el deber de aplicar la sanción en un porcentaje que se informe en los principios de justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad, para lo cual es preciso observar, entre otros aspectos, la actitud de colaboración del contribuyente y el correlativo daño causado al fisco, tema que fue abordado por la Sala, así<sup>14</sup>:

*“Si bien tanto la falta de entrega de información, como la entrega tardía de la misma, entorpecen por sí solas las facultades de fiscalización y control para la correcta determinación de los tributos y sanciones y, en esa medida, pueden considerarse potencialmente generadoras de daño al fisco, principalmente sobre su labor recaudatoria, sin dejar de lado los consiguientes efectos negativos sobre las arcas públicas, tales omisiones sancionables no pueden medirse con el mismo rasero para fundamentar el daño inferido.*

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

*Esa medición de tiempos en el cumplimiento de la obligación de informar pone de presente, igualmente, la actitud colaboradora del contribuyente [8] para que, de una parte, la autoridad tributaria reciba la información que le permite determinar las obligaciones impositivas sustanciales y, más allá de ello, para que pueda satisfacerse el objeto de las mismas, con el recaudo de los tributos debidos por la realización de los presupuestos previstos en la ley como generadores de aquéllos, lo cual constituye la razón primordial para poner en marcha el aparato administrativo y su potestad fiscalizadora.*

---

<sup>14</sup> Sentencia 19454 del 24 de octubre de 2013, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.





*Allegar la información dentro del término de respuesta al pliego de cargos es una extemporaneidad medible que, sin duda alguna, no sesgó de manera absoluta el poder de fiscalización y que, por mismo, tampoco ameritaba una sanción liquidada a la tarifa máxima que prevé el literal a) del artículo 651 del ET., independientemente de los eventuales errores que tuviere parte de ella, lo que dentro del presente proceso no se constató, pues si estos existían debían ventilarse en actuación administrativa independiente, por hecho sancionable distinto (el de suministro erróneo de la información) como bien lo indicó el a quo y lo ordena el parágrafo 3° del artículo 3° de la Resolución N°*

*11774 del 7 de diciembre de 2005, según se lee". (Se subraya y resalta).*

Por lo anterior, sobre el valor de la información correspondiente a los formatos 1001, 1003, 1007, 1008, 1009, y 1011 que, como dijo fue entregada el 15 de octubre de 2015, con ocasión del pliego de cargos, procede la graduación al 1%, pues tal circunstancia denota una actitud de colaboración del contribuyente. En consecuencia, procede la siguiente graduación:

<b>FORMATO N°</b>	<b>VALOR</b>
1001	\$3.226.260.000
1003	\$5.250.000
1007	\$3.272.160.000
1009	\$120.758.000
1011	\$3.226.260.000
Total sumas dejadas de informar	\$9.850.688.000
Porcentaje de la sanción	1%
Sanción	\$98.506.880

Frente al argumento relacionado con la entrega de información errada invocada por la demandada en el recurso de apelación (formatos 1001 y 1011), es preciso señalar que el supuesto de hecho que condujo a la expedición de los actos administrativos demandados es la omisión en el envío de la información dentro del plazo establecido para ello, respecto del cual procede la sanción reducida, que claramente difiere del envío de información con errores a que se refiere la entidad demandada.

En efecto, para la Sala, si bien la omisión en el suministro de información, y la entrega de información errada tienen su origen en el trámite administrativo dispuesto para la sanción por no enviar información, se trata de hechos diferentes que exigen la expedición de un pliego de cargos aparte, que le garantice al presunto infractor el ejercicio del derecho de defensa.

Esto, porque siendo el fundamento del pliego de cargos la omisión en la entrega de la información, no puede, la Administración, posteriormente, aducir que en la información presentada se configura un hecho sancionable distinto, pues ello equivaldría a impedirle ejercer su derecho a la defensa, ante nuevos cuestionamientos.

Al respecto, la Sala señaló<sup>15</sup>:

“...es de anotar que el hecho de que al haberse subsanado la omisión, esto es, haberse suministrado la información, la DIAN detectara que supuestamente dicha información presentaba errores no impide al actor acogerse al beneficio de la reducción de la sanción al 20% de la que se le impuso, como lo consideró el a quo. Ello, por cuanto, de una parte, se insiste, subsanó la omisión, y, de otra, los supuestos errores en la información darían lugar a la existencia de una infracción sancionable distinta, respecto de la cual debe la DIAN formular pliego de cargos para garantizar el derecho de defensa del demandante”. (Se subraya).

De otro lado, en el expediente está demostrado que el contribuyente no entregó la información relacionada con los formatos 1002, 1004, 1005, 1006 y 1012, por lo que sobre esta no cabe graduación alguna y, por tal motivo, debe imponerse en el 5% del valor de la misma, como lo establece el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, de la siguiente forma:

FORMATO Nº	VALOR
1002	\$0
2004	\$0
1005	\$0
1006	\$0
1012	\$596.305.000
Total sumas dejadas de informar	<b>\$596.305.000</b>
Porcentaje de la sanción	<b>5%</b>
Sanción	<b>\$29.815.250</b>

En cuanto a la demostración del daño infringido a la Administración por la omisión en el envío de la información oportunamente, la Sala advierte que la conducta del demandante le impidió a la Administración practicar los estudios y cruces de información necesarios para el ejercicio del control de los tributos a su cargo.

Al respecto, es preciso señalar que los cruces de información referidos constituyen un medio de la mayor importancia en el control de la evasión fiscal, por lo que el reporte oportuno de información es determinante para el ejercicio eficaz de las facultades de fiscalización tributaria; por lo mismo, la omisión en el envío oportuno de información merma las atribuciones constitucionales y legales de la Administración, tendientes a asegurar la determinación y el recaudo de los tributos, que cuentan con unos términos o plazos para su ejercicio. Y es ahí donde radica el daño causado al fisco, con la omisión o entrega extemporánea de la información.

---

<sup>15</sup> Sentencia 20344 del 6 de noviembre de 2014, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia



Consecuente con lo anterior, la Sala reitera 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 2012<sup>18</sup>.

Por lo anterior, la Sala fijará el monto de la sanción por no enviar información, a cargo del demandante, así:

Valor sanción graduada al 1%	\$98.506.880
Valor sanción graduada al 5%	\$29.815.250
Valor total sanción	\$128.322.130

En consecuencia, la Sala modificará el numeral 2 de la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Magdalena, en el sentido de fijar la sanción por no informar a cargo del demandante, en la suma de ciento veintiocho millones trescientos veintidós mil ciento treinta pesos (\$128.322.130).

De otro lado, se advierte que, si bien en los alegatos de conclusión la parte demandada se pronunció sobre la condena en costas, no lo hizo en el recurso de apelación, por lo que la Sala no hará pronunciamiento alguno al respecto.

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

**MODIFÍCASE** el numeral 2 de la sentencia del 23 de septiembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Magdalena, que quedará así:

*“2.- A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** la sanción por no informar a cargo de ORLANDO PACHECO QUINTERO, en la suma de CIENTO VEINTIOCHO MILLONES TRESCIENTOS VEINTIDÓS MIL CIENTO TREINTA PESOS (\$128.322.130)”.*

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**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**