

CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCION CUARTA

Bogotá D.C., catorce (14) de abril de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 810012331000201200083-01 (20905)

Demandante: SERGIO AYALA ATUESTA

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Referencia: Sanción por no enviar información año gravable 2008. Derecho de defensa, base para graduar la sanción, sanción reducida, principio de lesividad.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir los recursos de apelación interpuestos por el señor SERGIO AYALA ATUESTA y la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, contra la sentencia del 28 de noviembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Arauca, que dispuso:

“PRIMERO. DECLARAR la nulidad parcial de las Resoluciones No. 342412011000005 del 1 de febrero de 2011 y No. 900.023 del 22 de febrero de 2012, expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, en cuanto aplicó la sanción de trescientos treinta millones ochocientos diez mil pesos (\$330.810.000), y en su lugar y como restablecimiento del derecho, fijar que la sanción al contribuyente Sergio Ayala Atuesta, con NIT 91.281.079-7 es de setenta y cinco millones novecientos trece mil pesos (\$75.913.000).

SEGUNDO. NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

TERCERO. DECLARAR que no hay condena en costas.

...”

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

1.1.- El señor SERGIO AYALA ATUESTA fue seleccionado dentro del programa por incumplimiento en la obligación de informar (Código II) por el año gravable 2008, por no haber suministrado la información de que trata el artículo 631 del Estatuto Tributario, en concordancia con el literal a) de la Resolución No. 003847 de 30 de abril de 2008.

1.2. El 28 de mayo de 2010, el contribuyente presentó la información exógena exigida mediante los formatos 1001, 1007, 1009, y 1012 con anterioridad a la expedición del pliego de cargos.

1.3. Mediante Pliego de Cargos No. 342382010000058 de 17 de septiembre de 2010, la DIAN propuso imponer al demandante sanción por no presentar la información prevista en el artículo 631

del Estatuto Tributario por el año gravable 2008. El 15 de octubre de 2010, el demandante dio respuesta al pliego de cargos.

1.4. El 1 de febrero de 2011, la DIAN profirió la Resolución Sanción No. 342412011000005. Contra la anterior resolución el contribuyente interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto por la DIAN con la Resolución No. 900.023 de 22 de febrero de 2012, manteniendo su decisión.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“1. Declarar la nulidad de la Resolución sanción 342412011000005 del 1 de febrero de 2011 mediante la cual la DIAN impuso sanción en los términos del artículo 651 del Estatuto Tributario Nacional.

2. Que se declare la nulidad de la resolución 900.023 del 22 de febrero de 2012 mediante la cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto.

3. Se restablezca el derecho y en consecuencia se tenga como válida la información exógena presentada.

...”

3. Normas violadas y concepto de la violación

El demandante citó como normas violadas los artículos 29, 83 y 363 de la Constitución Política; 651, 683, 684, 730 y 742 del Estatuto Tributario; 35, 44 y 84 del Código Contencioso Administrativo, 264 de la Ley 223 de 1995, la Resolución No. 11774 de 2005 y los Conceptos de la DIAN 091669 de 30 de noviembre de 1998 y 044925 de 22 de julio de 2004.

El concepto de la violación se resume de la siguiente forma:

3.1.- Violación al debido proceso por no especificar en qué consistió el “error” aducido por la Administración y desconocer la información presentada de forma extemporánea. Así como la indebida calificación e inexistencia de los motivos que fundamentan la sanción.

La Administración pasó por alto que si bien la información exógena se presentó de forma extemporánea, fue allegada antes de la notificación del pliego de cargos, situación que no da lugar a imponer sanción alguna, como lo ha corroborado la normatividad técnica de la DIAN y la jurisprudencia del Consejo de Estado¹.

En el Concepto 091669 de 30 de noviembre de 1998 de la Oficina Nacional de Normativa y Doctrina, sostuvo que según el artículo 4 de la Resolución 2004 de 1997 “no hay lugar a sanción, si la información se reporta antes de la notificación del pliego de cargos” es decir, que no hay lugar a imponer la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, si antes del pliego de cargos, la persona o entidad requerida suministra la información de manera “completa y correcta”.

La Autoridad Tributaria en el pliego de cargos manifiesta que la información fue presentada de forma extemporánea, sin embargo, al proferir la resolución sanción, señaló que la información fue presentada de forma extemporánea y con errores, sin especificar en qué consistió el error.

El artículo 651 del Estatuto Tributario establece tres eventos en los que un contribuyente incurre en sanción respecto a la presentación de información: Cuando no la presente en el plazo establecido para ello, o cuando el contenido de la información presente errores, o cuando la información presentada no corresponda a la solicitada. Aclara que la expresión “o” diferencia una conducta de

¹ Sentencia de 8 de mayo de 2008, Consejo de Estado Sección Cuarta, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, Exp. 16046

otra, es disyuntiva y no copulativa, y la DIAN pretende unificar dos conductas en una, la de presentación extemporánea y con errores.

La Administración no validó la información presentada en forma extemporánea, y tampoco dice en qué consistió el error, vulnerando el derecho de defensa del contribuyente.

La Autoridad Tributaria desconoció el pago efectuado, no examinó ni validó la información exógena presentada antes de proferir el pliego de cargos, ni hizo una valoración de la misma.

El contribuyente liquidó la sanción en un 0.5% de los ingresos netos, sin embargo, esto no implica que se acepte la sanción impuesta.

3.2. Violación al principio constitucional “non bis in ídem”, consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política

Al contribuyente se le está juzgando dos veces por un mismo hecho, al afirmar que la información se presentó en forma extemporánea y con errores, lo que resulta más gravoso al pretender aplicar la sanción máxima de forma rígida y no tasarla con criterios de proporcionalidad y razonabilidad.

Incluso por principio de favorabilidad, solo se podría imponer la sanción menos gravosa que sería con base en el error que no se especificó, y no en la extemporaneidad, que son dos situaciones diferentes.

Si para la Administración la información presentada de forma extemporánea contenía errores debió proferir otro pliego de cargos, toda vez que es diferente presentar la información extemporánea que con errores.

3.3. Inexistencia del daño

En la Circular 131 de 2005, la DIAN señaló que para la aplicación de la sanción en materia de información exógena deben tenerse en cuenta criterios de proporcionalidad al daño producido, daño que debe ser evaluado, analizado y probado por la Administración.

En los actos acusados no se prueba el daño aducido, no se analiza, evalúa y valida la información exógena presentada de forma extemporánea, desconociendo la Circular DIAN 131 de 2005.

El Concepto de la DIAN 044925 de 22 de julio de 2004 de obligatorio cumplimiento para los funcionarios de impuestos, en virtud del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, ratifica los criterios de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, según los cuales la imposición de este tipo de sanciones está sujeta a los principios de justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad.

Con lo expuesto, se demuestra que no se produjo un daño, o causado un perjuicio a la Administración, y al no determinarse con claridad la naturaleza de la infracción se vulneraron los derechos constitucionales y legales del demandante.

3.4. Falta de correspondencia entre el pliego de cargos, la resolución sanción y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración

En los actos acusados, la Administración, para imponer la sanción, tomó dos periodos gravables diferentes. Al momento de proferir el pliego de cargos manifiesta que el periodo gravable discutido es 2008, no obstante, al proferir la resolución sanción y la resolución que resuelve el recurso de reconsideración se refiere al año 2007.

3.5. Notificación extemporánea del pliego de cargos



La DIAN se contradice en lo que se refiere al período gravable que se pretende sancionar, porque el fundamento de la sanción, parte de las Resoluciones Nos. 3847 de 30 de abril de 2008 y 7612 de 19 de agosto de 2008, y al momento de proferir el pliego de cargos lo hace con fundamento en los ingresos declarados por el año 2007 por un valor de \$2.654.577.000, y en el mismo pliego de cargos cuantifica la sanción con base en los ingresos netos del periodo gravable 2008, que ascienden a \$3.764.415.000, es decir, toma dos periodos gravables en un mismo acto, lo cual está proscrito en nuestro ordenamiento jurídico.

Advierte que la declaración de renta por el periodo gravable 2007 se presentó el 9 de junio de 2008, y a partir de ahí se contarían los dos años para notificar el pliego de cargos, es decir, la Administración tenía hasta el 8 de junio de 2010 para notificar dicho acto, situación que no ocurrió, toda vez que el pliego fue enviado por correo el 21 de septiembre de 2010.

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.- Violación al debido proceso por no especificar en qué consistió el error aducido por la Administración y desconocer la información presentada de forma extemporánea. Así como la indebida calificación e inexistencia de los motivos que fundamentan la sanción.

Debido a la inobservancia de enviar la información en debida forma, de que trata los artículos 4, 8, 10 y 12 de la Resolución 003847 de 30 de abril de 2008, la División de Gestión de Fiscalización fijó la sanción propuesta en el 5% de conformidad con el artículo 1 de la Resolución 11774 de 2005 de la DIAN.

La sanción del 3% consagrada en el literal d) de la citada resolución corresponde al evento en que la información se presente con errores pero dentro del término señalado, supuesto que no se adecúa al presente caso, porque la información fue presentada de manera extemporánea y con errores.

En el Pliego de Cargos se indicó una base de \$7.779.460.000, correspondiente a las sumas sobre las cuales no se presentó la información, valor que al aplicar el 5% se obtiene una sanción propuesta de \$338.973.000. El artículo 651 del Estatuto Tributario establece en el literal a) una multa de hasta 15.000 UVT, por lo que el valor de la sanción propuesta se ajustó a la sanción máxima permitida, correspondiendo a \$330.810.000. Por lo tanto, la actuación de la DIAN se encuentra ajustada a derecho y no existe violación al debido proceso.

4.1.2. Violación al principio constitucional “non bis in ídem”, consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política.

La sanción impuesta al demandante se originó en la presentación extemporánea de la información que estaba obligado a reportar a la DIAN, y se fijó como valor de la sanción el 5% del total de la sumatoria de la información suministrada en forma extemporánea, de conformidad con el literal b) del artículo 1 de la Resolución 11774 de 2005 de la DIAN.

Hubiera sido más gravosa la situación si se le hubiera aplicado el 5% de la sumatoria de la información extemporánea y el 3% sobre el monto de los registros errados, correspondiente a los literales b) y d) del artículo 1 de la Resolución 11774 de 2005, sancionando la extemporaneidad y el error en la información, en este caso sí se estaría aplicando dos sanciones por un mismo hecho.

4.1.3. Inexistencia del daño

La sanción impuesta al demandante se aplicó en cumplimiento de los artículos 22 de la Resolución 003847 de 30 de abril de 2008, 651 del Estatuto Tributario, y 1 de la Resolución 11774 de 2005 de la DIAN, por lo que la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Arauca obró en estricta



aplicación de esas normas al proferir el pliego de cargos y los actos demandados. De manera que la actuación se encuentra ajustada a derecho.

4.1.4. Falta de correspondencia entre el pliego de cargos, la resolución sanción y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Aclara que la información exógena a la cual estaba obligado a reportar el demandante, corresponde al año 2008, de acuerdo al artículo 1 de la Resolución 003847 de 30 de abril de 2008, que indica esa exigencia para las personas naturales cuando sus ingresos brutos del año 2007, fueran igual o superior a \$800.000.000.

El demandante, en la declaración de renta y complementarios del año gravable 2007, registró un ingreso de \$2.654.577.000, por esto, de acuerdo al artículo 1 de la Resolución 003847 de 2008, cumplía con los requisitos para presentar la información.

Por lo anterior, no existe ninguna imprecisión en los actos administrativos proferidos.

4.1.5. Notificación extemporánea del pliego de cargos

Precisa que la fecha en la cual el demandante debió presentar la información exógena era el 30 de marzo de 2009. Según el artículo 638 del Estatuto Tributario, el término de los 2 años que tenía la DIAN para proferir el pliego de cargos se cuenta a partir de la fecha en que se presentó la declaración de renta del año durante el cual incurrió en el hecho irregular sancionable, es decir, la declaración de renta del año gravable 2009.

Como la declaración de renta del año gravable 2009 se presentó el 23 de agosto de 2010, el término de los dos años inicia desde esa fecha hasta el 23 de agosto de 2012, y como se profirió el Pliego de Cargos No. 342382010000058 el 17 de septiembre de 2010, lo fue dentro del término previsto en el artículo 638 del Estatuto Tributario.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Arauca, mediante sentencia de 28 de noviembre de 2013, declaró la nulidad parcial de los actos demandados. Como fundamento de su decisión, expuso lo siguiente:

La sanción impuesta es por el año 2008, cuya información debía ser presentada a más tardar el 30 de marzo de 2009, y el contribuyente tenía pleno conocimiento de que ese era el año que correspondía el trámite, al punto que procedió a presentar la información de 2008, el 28 de mayo de 2010, con el propósito de subsanar.

En cuanto a la facultad sancionatoria, manifiesta que el legislador determinó que los dos años de la prescripción comienzan a contarse a partir de la fecha de presentación de la declaración de renta y complementarios del periodo durante el cual se incurrió en la irregularidad sancionable.

Como la irregularidad se presentó en el año 2009, la fecha en la cual el contribuyente debía presentar la declaración de renta por el año 2009, era el 24 de agosto de 2010. Por lo tanto, el término de los dos años vencían el 24 de agosto de 2012, fecha máxima que tenía la Administración para formular el pliego de cargos.

Como el pliego de cargos fue notificado el 27 de septiembre de 2010, lo fue dentro de los dos años de ley, no tuvo ocurrencia la prescripción de la facultad sancionadora.

Tampoco la DIAN incumplió el plazo para sancionar, porque de acuerdo al inciso 2 del artículo 631 del Estatuto Tributario, la Administración tiene un plazo de 6 meses para aplicar la sanción, previa la



práctica de las pruebas a que hubiere lugar. El pliego de cargos se contestó el 15 de octubre de 2010, y la sanción se impuso mediante la Resolución No. 342412011000005 el 1 de febrero de 2011, antes de cumplirse el plazo máximo de 6 meses.

Precisa que desde el pliego de cargos la DIAN indicó que el contribuyente incurrió en la conducta sancionable prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, al no suministrar la información, criterio reiterado en la resolución sanción y en la que resolvió el recurso de reconsideración, y también se le advirtió que la información allegada el 28 de mayo de 2010, no se aceptaba porque presentaba errores.

Está probado en el proceso que la Administración calificó y motivó en debida forma todas sus decisiones, como consta en el pliego de cargos, y los actos demandados, en los que se expresan los hechos, las pruebas, las consideraciones, las normas violadas, la base y la cuantía de la sanción, de manera que se desvirtúa que exista la alegada indebida calificación e inexistencia de los motivos que fundamentan la sanción y ausencia de motivación.

Sin embargo, advierte que asiste razón al demandante en forma parcial, en cuanto a que la DIAN desconoció información presentada de forma extemporánea. Esto es la información presentada el 28 de mayo de 2010, en el formato 1001, que corresponde a la información de pagos o abonos en cuenta, que tenía en la declaración del contribuyente por un valor de \$3.729.183.000.

Resalta que es la propia entidad estatal la que le corrobora y le expresa en forma taxativa y concreta al contribuyente que el formato 1001 no presentó errores, comportamiento que debe hacerse respetar ante el asociado, en virtud del principio de la confianza legítima, de la buena fe y del respeto de los servidores públicos ante las decisiones que adoptan frente a particulares.

Como existe una base dineraria concreta y específica y probada que es de \$7.779.460.000, la sanción a imponer es la establecida en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, esto es, hasta el 5% sobre dicho valor.

No es legal ni de justicia aplicar al contribuyente la sanción máxima permitida, porque la omisión la subsanó antes de proferirse el pliego de cargos, e hizo un pago con lo que consideraba había finiquitado su obligación, todo lo cual amerita una graduación favorable de la sanción, la cual la fija en el 1% de la sumatoria de los valores de la información que se omitió.

Por lo tanto, la sanción que debe pagar el demandante es de \$77.794.600, que corresponde al 1% de \$7.779.460.000, cifra a la que se le debe abonar el valor pagado el 15 de octubre de 2010 por \$1.882.000, con lo cual la suma final es \$75.912.600, que por aproximación a la cifra de mil es \$75.913.000.

Respecto a la violación del principio non bis in ídem, no prospera, ya que no se le está juzgando dos veces por un mismo hecho porque el único cargo que le hizo la DIAN fue el de no presentar la información requerida y porque en la tasación de la sanción la entidad recurrió a ese solo criterio; y en cuanto a la falta de correspondencia entre el pliego de cargos, la resolución sanción y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, reitera que la DIAN solo hizo referencia a que la información omitida es por el año 2008, aspecto claro para el contribuyente desde un comienzo y por ello pretendió subsanar el 28 de mayo de 2010, con los formatos de 2008.

Sobre el cuestionamiento de inexistencia del daño, señaló que como se probó que el contribuyente no presentó en tiempo la información requerida y lo aceptó de forma expresa, está demostrado con dicha conducta el daño causado a la Administración.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandante apeló la sentencia de primera instancia y solicita “revocar los numerales 1 y 2 de la sentencia del 28 de Noviembre de 2013, en consecuencia se declare la nulidad de los actos administrativos que se demandan y se restablezca el derecho validando la información exógena y se levante la sanción impuesta”.

Como fundamentos del recurso expone:

Se equivocó el Tribunal al manifestar que no se logró desvirtuar la indebida calificación e inexistencia de los motivos, cuando la Administración señaló que se incurrió en un error en la información y no se le especificó al contribuyente para garantizar su derecho de defensa.

El a quo echó de menos que la DIAN no valoró la información presentada y no la tasó con criterios de razonabilidad y proporcionalidad, razones suficientes para invalidar la actuación administrativa.

Advierte que si la litis es la indebida calificación e inexistencia de los motivos que dieron lugar a imponer la sanción porque no se explicó en qué consistió el error, no se tasó la misma con razonabilidad, equidad y proporcionalidad, como tampoco se validó y reconoció que la misma se presentó antes de la expedición del pliego de cargos, no se explica cómo pretende el a quo tasarla con gradualidad cuándo reconoce que se violó el debido proceso, y la Resolución 1174 de 2005.

Indica que tanto la DIAN como el Tribunal no tuvieron en cuenta que en la vía gubernativa como en la judicial para evitar un exceso de discrecionalidad y teniendo en cuenta el proceder de la Administración, el 15 de octubre de 2010 respondió el pliego de cargos explicando sus argumentos de inconformidad, y solicitó que la sanción se estableciera conforme al segundo inciso del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, es decir, sobre el total de los ingresos netos del año gravable 2008, que serían \$3.764.415.000, por el 0.5% de los mismos, donde la sanción propuesta legalmente sería de \$18.822.075 que reducida al 10% equivale a \$1.882.075.

La Administración tomó como base para imponer la sanción la totalidad de los valores registrados en la declaración de renta de 2008, y aplicó la sanción máxima permitida, omitiendo que ya contaba con la información exógena presentada así fuera de forma extemporánea para tasar la misma en términos de proporcionalidad y razonabilidad.

Concluye que si bien el Tribunal reduce en un 1% la suma de \$7.779.460.000, se contradice e incurre en el mismo error de la DIAN, toda vez que la tasa por la sumatoria de la información de los formatos 1001, 1007, 1009, 1011 y 1012, llamando la atención que la reduce porque el formato 1001 fue recibido sin error y no aplicó un criterio de gradualidad.

De otra parte, señala que la DIAN y el Tribunal desconocieron los criterios establecidos en la sentencia C-160 de 1998, en la cual se determinó que para imponer este tipo de sanción, “el error de la información o la información que no fue presentada genere daño y que la sanción sea proporcional al daño producido”. Además, es criterio jurisprudencial que la autoridad debe especificar en qué medida se obstruyó la labor fiscalizadora en aras de imponer una sanción, situación que no se presentó en este caso.

Solicita se de aplicación al artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, que establece que las sanciones a que se refiere el régimen tributario nacional se deberán imponer teniendo en cuenta el principio de lesividad, según el cual la falta será antijurídica cuando se afecte el recaudo nacional.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales apeló la sentencia de 28 de noviembre de 2013, y solicita se revoque y como consecuencia se declare la legalidad de los actos administrativos.



Expresa que el motivo por el cual el Tribunal no confirmó en su totalidad los actos demandados fue la tasación de la sanción, determinada por la División de Gestión, por el 5% previsto en el artículo 651 del Estatuto Tributario, determinándola en \$330.810.000, confirmada por la División de Recursos Jurídicos.

En el procedimiento adelantado al demandante para cuantificar la sanción, se determinó una base de \$7.779.460.000, producto de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información dentro de los plazos establecidos para ello, esta base fue revisada en la sentencia, determinando que es una base dineraria concreta, específica y probada.

Con una base determinable, le era de obligatoria aplicación a la Administración el artículo 1 de la Resolución 11774 de 2005, y con fundamento en ella proceder a la graduación de la sanción, que para el caso es el 5% del total de la sumatoria de la información suministrada en forma extemporánea.

Aclara que si bien el Consejo de Estado ha determinado que en aplicación al espíritu de justicia, la graduación de la sanción debe ser inferior al 5% tomando éste como máximo, también la decisión de la Administración no es caprichosa, sino se debe al cabal y literal cumplimiento de una norma vigente y directamente aplicable.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

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

El demandante allegó escrito de conclusión, reiterando los planteamientos hechos en el recurso de apelación.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sala establecer: (i) si la Administración violó el derecho de defensa porque no especificó en qué consistió el error en la información objeto de la sanción; (ii) la base para determinar la sanción por no enviar información; (iii) si la Administración no valoró la información presentada y no tasó la sanción con criterios de razonabilidad y proporcionalidad; (iv) reducción de la sanción y (v) la aplicación del principio de lesividad – artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.

Se resolverá el asunto así:

2. Violación del derecho de defensa porque la Administración no especificó en qué consistió el error en la información objeto de la sanción

2.1. Conforme con el artículo 651 del Estatuto Tributario, la sanción se puede imponer mediante resolución independiente, previa formulación del pliego de cargos, acto previo establecido por la ley que informa al contribuyente la imputación que le hace la Administración, la cual debe ser conocida por éste para ejercer su derecho de defensa.

2.2. Con fundamento en los anteriores presupuestos, la Sala ha sostenido que las sanciones deben imponerse por los mismos hechos planteados en el pliego de cargos, puesto que si se sanciona por hechos distintos se desconoce el debido proceso, dado que el administrado no tiene la oportunidad de ejercer su derecho de defensa².

2.3. En este caso, se verifican los siguientes hechos:

La DIAN formuló pliego de cargos al actor por:

“En razón a que el contribuyente obligado a presentar la información era hasta el día 30 de Marzo de 2009 (plazo concedido en el artículo 18 de la Resolución No. 003847 del 30/04/2010 (sic), en relación con las operaciones económicas del año 2008, de que trata la citada resolución, tal como se comprobó en la investigación, el contribuyente presentó extemporáneamente y con errores el día 28 de mayo de 2010 la información requerida, ocasionando perjuicios al Estado como se planteó en el Considerando, se propone la imposición de la sanción de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 22 de la Resolución No. 003847 de 30/04/2010 (sic). 3. El contribuyente investigado, incurrió en la conducta sancionable prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, al no suministrar la información correspondiente al año gravable 2008 dentro del plazo establecido mediante Resolución No. 003847 de fecha 30/04/010 (sic) y cuyo contenido presentó errores.

...

Porcentaje de la sanción 5%

...”

La Resolución Sanción No. 343412011000005 de 1 de febrero de 2011, concluyó que:

“De acuerdo a las normas mencionadas y los hechos expuestos anteriormente, encuentra el despacho establecidos los presupuestos contenidos en el artículo 651 del Estatuto Tributario, para la aplicación de la sanción por no informar, toda vez que el contribuyente no presentó la información requerida dentro de los plazos establecidos por la Resolución 003847 de abril 30 del 2008, razón por la cual impone la sanción teniendo como base lo propuesto por la División de Gestión de Fiscalización en el Pliego de Cargos No. 342382010000058 del 17 de septiembre de 2010, es decir, el total patrimonio bruto, costos, deudas, ingresos relacionados por el contribuyente en su Declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2008. Para la cuantificación de la sanción, se toma como base las sumas respecto de las cuales no se suministró la información dentro de los plazos establecidos para ello ...”.

En la Resolución 900.023 de 22 de febrero de 2012, la Dirección de Gestión Jurídica de la Unidad Administrativa Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales estableció en algunos apartes:

“... y presenta fotocopia de la radicación de la información en los formatos 1001, 1007, 1009, 1011 y 1012 recibidos el 28 de mayo de 2010 (folios 69 al 73), de los cuales el 1007, 1009, 1011 y 1012 presentan errores (Folios 87 al 90). Se observa que el contribuyente no cumple con los requisitos para acogerse a la sanción reducida, en primer lugar porque la sanción que propone para acogerse a la reducción la realiza con base en los ingresos netos, que según él es la sanción que debió imponerse, sin embargo, como se expondrá más adelante, la sanción por no presentar la información en los plazos establecidos determinada en el acto impugnado es superior a la suma determinada por el contribuyente, adicionalmente porque el contribuyente, si bien radica la totalidad de los formatos el 28 de mayo de 2010, cuatro (4) de ellos presenta errores, por lo que la omisión no fue subsanada.

...”

² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. sentencias de 6 de agosto de 1998, C.P. Delio Gómez Leyva, Exp. 9886; de 14 de abril de 2000, C.P. Germán Ayala Mantilla; 2 de noviembre de 2001, C.P. Ligia López Díaz, Exp. 12283 y de 17 de julio de 2014, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, exp. 19212.

2.4. Para la Sala el anterior cotejo deja en claro que la razón por la cual la Administración impuso al contribuyente la sanción por no enviar información, es que no suministró la información a que estaba obligado, en el término establecido por la Resolución 003847 del 30 de abril de 2008.

Además, se tomó como base para imponer la sanción las sumas respecto de las cuales no se suministró la información dentro de los plazos establecidos para ello, en un porcentaje del 5%.

2.5. Si bien la Administración de Impuestos indica que la información presenta errores, esta precisión la hace para justificar su decisión de no tomar en consideración la información entregada extemporáneamente.

2.6 Con fundamento en lo anterior, el derecho de defensa del contribuyente no se desconoció porque el presupuesto de la sanción fue el incumplimiento del deber formal de entregar la información dentro de la oportunidad legal, hecho que incluso aceptó el actor.

3. La base para determinar la sanción por no enviar información

3.1. El demandante alega que en la respuesta al pliego de cargos se solicitó que la sanción se estableciera conforme al segundo inciso del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, es decir sobre el total de los ingresos netos del año gravable 2008, no obstante, la Administración tomó como base para imponer la sanción la totalidad de los valores registrados en la declaración de renta de 2008 y aplicó la sanción máxima permitida.

3.2. Prescribe el artículo 651 del Estatuto Tributario:

“Artículo 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 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. ...” (Subrayas propias).

De conformidad con lo previsto en el artículo transcrito, son dos las reglas para la tasación de la sanción por no enviar información. La primera está prevista para los casos en los que es posible establecer el valor de la información dejada de suministrar, mientras que la segunda es aplicable únicamente en aquellos eventos en los que la información no tiene cuantía o la misma no puede determinarse.

Así pues, cuando es posible determinar el valor de la información, la sanción será 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, sin que se exceda de 15.000 UVT, que para el año 2008, correspondían a \$330.810.000.

Cuando no sea posible establecer la base para tasar la sanción o la información no tuviere cuantía, la sanción será de hasta del 0.5% de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, será 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, sin que exceda, igualmente, de 15.000 UVT.

3.3. Para efectos de determinar qué sanción le era aplicable al demandante se hace necesario verificar qué tipo de información le fue solicitada y si era posible determinar el valor de la misma.

3.3.1. Mediante la Resolución No. 3847 del 30 de abril de 2008, las personas naturales obligadas a presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando los ingresos brutos del año gravable 2007 fueran superiores a \$1.100.000.000, 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 2007 que obra en el folio 128 del expediente en la que declaró ingresos brutos por \$2.654.577.000.

En ese sentido, el demandante estaba en la obligación de suministrar esa información correspondiente al año 2008.

Para efectos de calcular la sanción por no informar se tomó la información reportada en la declaración de renta del año 2008.

3.3.2. Como el demandante suministró la información fuera del plazo fijado para ello, la Administración le formuló el pliego de cargos tomando los valores consignados por el contribuyente en la declaración de renta del año gravable 2008, presentada el 1 de julio de 2009, la que se presume veraz de conformidad con el artículo 746 del Estatuto Tributario, de la siguiente manera:

Resolución de	Formato	Nombre formato	Valor
003847 de 30/04/2008			
Artículo 4	1001	Información de pagos o abonos en cuenta	\$3.729.183.000
Artículo 8	1007	Información de los ingresos recibidos en el año	\$3.764.415.000
Artículo 10	1009	Información del saldo de los pasivos a 31 de diciembre 2008	\$72.368.000
Artículo 12	1011 1012	Información de las declaraciones tributarias	213.494.000
Total Base Sanción			\$7.779.460.000
Porcentaje de la sanción (según art. 651 E.T. Inc 1 literal a) y Resolución 11774/05 Art 1 literal a)			5 %
Total Sanción (total base X porcentaje sanción)			\$388.973.000
Total Sanción máxima a aplicar (Hasta de 15000 UVT X \$22.054 según Art 651 literal a) y concepto 027432 de 24 de marzo de 2000			\$330.810.000

3.4. De la relación hecha, para la Sección es claro que la información solicitada por la DIAN era susceptible de ser cuantificada, porque se podía extraer de la declaración presentada por el contribuyente.

Por consiguiente, no es posible tasar la sanción por no suministrar información sobre la base de sus ingresos netos o su patrimonio bruto, como lo hizo el demandante y lo solicita en la demanda.

4. La Administración no valoró la información presentada y no la tasó con criterios de razonabilidad y proporcionalidad

4.1. La Sala ha reiterado que “es evidente que cuando el artículo 651 del Estatuto Tributario utiliza la expresión ‘hasta el 5%’, se le está otorgando a la Administración un margen para graduar la sanción, pero esta facultad no puede ser utilizada de forma arbitraria”, por tanto corresponde al funcionario fundamentar su decisión de imponer el tope máximo con argumentos que deben atender no sólo los criterios de justicia y equidad, sino también los de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, tal y como fue expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998³.

4.2. 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, tales omisiones sancionables no pueden medirse con el mismo rasero para fundamentar el daño inferido⁴.

4.3. 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.

4.4. Este criterio temporal en el cumplimiento de la obligación de informar pone de presente, igualmente, la actitud colaboradora del contribuyente⁵ 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.

4.5. En el caso en estudio, está probado que el actor no entregó en tiempo la información y antes de proferirse el pliego de cargos allegó la información correspondiente.

4.6. La Administración hizo referencia en los actos demandados a la información presentada extemporáneamente, pero consideró que la omisión no había sido subsanada porque esta presentaba errores.

Pero como puede verse, una cosa es no presentar la información y, otra, el envío de la información con errores a que se refiere la DIAN, que en el caso concreto no atañe a la tipicidad de la falta sino a su graduación.

Ahora, si bien la DIAN no tomó en cuenta que la información fue presentada antes de que se proferiera el pliego de cargos para efectos de tasar la sanción, eso no implica que la actuación sea nula, porque la infracción no desapareció y lo que corresponde es su graduación.

³ 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.

⁴ 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

⁵ 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.

4.7 En esas condiciones, como el demandante entregó la información antes de proferirse el pliego de cargos, la graduación de la sanción corresponde al 0.5%, como lo ha sostenido la Sala en casos similares⁶.

4.8. Conforme con lo anterior, la sanción por no informar se determina así:

Total Base Sanción	\$7.779.460.000
Porcentaje de la sanción (según art. 651 E.T. Inc 1 literal a)	0.5 %
Total Sanción (total base X porcentaje sanción) aproximado al múltiplo de mil	\$38.897.000

5. De la reducción de la sanción por no enviar información

5.1. 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 cumple con los requisitos, en primer lugar porque la sanción que propone para acogerse a la reducción la realiza con base en los ingresos netos, adicionalmente porque el contribuyente, si bien radicó la totalidad de los formatos el 28 de mayo de 2010, cuatro (4) de ellos presentan errores, por lo que la omisión no fue subsanada.

5.2. 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 sanción⁷, 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 demuestre que la omisión se subsanó y iii) Se acredite el pago o acuerdo de pago de la misma.

5.3. Para la Sala no procede la reducción de la sanción al 10%, porque el demandante liquidó la sanción en un 0.5% de los ingresos netos, por esto, allegó recibo oficial de pago por la suma de \$1.882.000⁸, cuando le correspondía acreditar el pago del 10% de la sanción tomando como base las sumas respecto de las cuales no suministró la información, todo porque la información solicitada por la DIAN era susceptible de ser cuantificada.

Por lo expuesto, no es procedente la reducción de la sanción al 10%, por cuanto no se encuentra demostrado el cumplimiento de todos los requisitos previstos para el reconocimiento de tal beneficio.

6. Del principio de lesividad del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012

6.1 El artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 dispone que las sanciones a que se refiere el Régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta entre otros, el principio de lesividad, según el cual la falta será antijurídica cuando afecte el recaudo nacional.

6.2 Al respecto se precisa que la Sala ha sostenido⁹ que en la sanción por no informar, el daño o perjuicio al fisco se configura en la medida en que las conductas que dan lugar a la infracción afectan la función de la DIAN, encaminada a efectuar los cruces de información necesarios para el control de los tributos, lo que permitiría aseverar que el tipo sancionatorio no es de resultado, sino de mera conducta, en la medida en que la omisión en que incurre el responsable de la información exógena infringe o desconoce la razón de ser de la norma, que apunta precisamente a un eficaz y eficiente ejercicio de la potestad de fiscalización tributaria.

⁶ Sentencias de 22 de octubre de 2015, exp 20394, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

⁷ Sentencia de 06 de noviembre de 2014, exp 20344, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁸ Folios 162 c.p.

⁹ Sentencia de 16 de marzo de 2001, Exp.11681, C.P. Delio Gómez Leyva



Así, la omisión en la entrega de la información repercute en las facultades de fiscalización para la correcta determinación de los tributos y sanciones y, por esto, es potencialmente generadora de daño al fisco, principalmente sobre su labor recaudatoria, con los consecuentes efectos negativos sobre el erario público.

Por esto, la omisión en la presentación de la información si tiene efectos en el recaudo nacional y, por esto, la sanción en examen, no desconoce el principio de lesividad.

En atención a las consideraciones expuestas, se modificará el numeral primero de la sentencia en cuanto al restablecimiento del derecho para declarar que el demandante está obligado a pagar por sanción por no enviar información por el año gravable 2008, la suma de treinta y ocho millones ochocientos noventa y siete mil pesos (\$38.897.000), y tener como parte de pago de esa sanción la suma de un millón ochocientos ochenta y dos mil pesos (\$1.882.000).

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

F A L L A

MODIFICAR la sentencia apelada. En su lugar dispone:

1. DECLARAR la nulidad parcial de las Resoluciones No. 343412011000005 de 1 de febrero de 2011 y No. 900.023 del 22 de febrero de 2012 expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, en cuanto aplicó la sanción de trescientos treinta millones ochocientos diez mil pesos (\$330.810.000), y en su lugar y como restablecimiento del derecho, fijar que la sanción al contribuyente Sergio Ayala Atuesta, con NIT 91.281.079-7 es de treinta y ocho millones ochocientos noventa y siete mil pesos (\$38.897.000), y tener como parte de pago de esa sanción la suma de un millón ochocientos ochenta y dos mil pesos (\$1.882.000).
2. ACEPTAR la renuncia al poder presentado por la doctora Sandra Patricia Moreno Serrano, que obra a folio 338 del expediente.
3. RECONOCER PERSONERÍA al doctor Juan Carlos Díaz Granados, como apoderado de la parte demandada, en los términos y para los fines del memorial poder conferido, visible en el folio 346 del expediente.
4. La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ