

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Bogotá D.C., treinta (30) de agosto de dos mil dieciséis (2016)
Radicación: 70001 23 31 000 2012 00246 01 (21155)
Demandante: TULA DEL ROSARIO ORDOSGOITIA RUIZ
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Referencia: Sanción por no presentar información año gravable 2007, Identidad de los actos y Graduación de la sanción
SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA
CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN-, contra la sentencia de 13 de febrero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Sucre, que dispuso:

“PRIMERO. DECLÁRESE, la nulidad de la resolución Sanción por no informar No. 23241201100017 de fecha 07 de febrero de 2011, y la Resolución No. 900025 del 23 de febrero de 2012, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta decisión.

SEGUNDO. Como medida de restablecimiento, DECLÁRESE, que no hay lugar a la sanción tributaria impuesta a la accionante.
...”

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

1.1. La señora Tula del Rosario Ordosgoitia Ruiz tenía plazo para presentar la información en medios electrónicos (exógena) por el año gravable 2007, hasta el 11 de abril de 2008.

1.2. El 27 de julio de 2010, la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Sincelejo le profirió el Pliego de Cargos No. 232382010000049, mediante el cual propuso imponer sanción por no suministrar la información requerida correspondiente al año gravable 2007.¹ Notificado el 3 de agosto de 2010².

1.3. El 7 de septiembre de 2010, la contribuyente presentó la información en medios electrónicos por el año gravable 2007, en los formatos 1001, 1002, 1003, 1007, 1008, 1009, 1011 y 1012³.

1.4. El 26 de octubre de 2010, la demandante dio respuesta al Pliego de Cargos No. 232382010000049 de 27 de julio de 2010.⁴

1.5. La División de Gestión de Liquidación profirió la Resolución Sanción No. 232412011000017 de 7 de febrero de 2011, mediante la cual impuso sanción por no suministrar información exógena año 2007, dentro de los plazos establecidos, por la suma de \$185.975.750.⁵

¹ Fls. 94-101 c.p.

² Fl. 102 c.p.

³ Fls. 124-131 c.p.

⁴ Fls. 108-109 c.p.

⁵ Fls. 132-137 c.p.

1.6. Contra el anterior acto, la señora Tula del Rosario Ordosgoitia Ruiz interpuso recurso de reconsideración, el que fue decidido por medio de la Resolución No. 900.025 de 23 de febrero de 2012, confirmando la resolución sanción⁶.

2. Pretensiones

Las pretensiones son las siguientes:

“1. Declarar nulo los siguientes actos administrativos:

La RESOLUCIÓN SANCIÓN POR NO INFORMAR No. 23241201100017 de fecha 07 de febrero de 2011, expedida por la División de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo, al contribuyente TULA DEL ROSARIO ORDOSGOITIA RUIZ, con NIT 23.020.068.

La RESOLUCIÓN NÚMERO 900025 del 23 de febrero de 2012, expedida por la SUBDIRECTORA DE GESTIÓN DE RECURSOS JURÍDICOS DE LA DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA DE LA U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, mediante la cual se resolvió el RECURSO DE RECONSIDERACIÓN interpuesto contra la RESOLUCIÓN SANCIÓN POR NO INFORMAR No 23241201100017 de fecha 07 de febrero de 2011, al contribuyente TULA DEL ROSARIO ORDOSGOITIA RUIZ, con NIT 23.020.068, expedida por la División de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo.

2. Que como consecuencia de lo anterior y como restablecimiento del derecho, se declare que no hay lugar a la sanción determinada en RESOLUCIÓN SANCIÓN POR NO INFORMAR No 23241201100017 de fecha 07 de febrero de 2011, expedida por la División de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo al contribuyente TULA DEL ROSARIO ORDOSGOITIA RUIZ, con NIT 23.020.068 y confirmada mediante la RESOLUCIÓN NÚMERO 900025 del 23 de febrero de 2012, expedida por la SUBDIRECTORA DE GESTIÓN DE RECURSOS JURÍDICOS DE LA DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA DE LA U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES mediante la cual se resolvió el RECURSO DE RECONSIDERACIÓN interpuesto contra la RESOLUCIÓN SANCIÓN POR NO INFORMAR No 23241201100017 de fecha 07 de febrero de 2011, al contribuyente TULA DEL ROSARIO ORDOSGOITIA RUIZ, con NIT 23.020.068, expedida por la División de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo”.

3. Normas violadas y concepto de la violación

La demandante citó como normas violadas los artículos 29 y 228 de la Constitución Política; 44 de la Ley 962 de 2005, 651 del Estatuto Tributario; y 264 de la Ley 223 de 1995.

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

3.1. Violación del artículo 29 de la Constitución Política

3.1.1. De la aplicación del principio del debido proceso se desprende que los administrados tienen derecho a conocer las actuaciones de la Administración a pedir y a controvertir las pruebas, a ejercer el derecho de defensa a impugnar los actos administrativos, es decir, a gozar de todas las garantías establecidas en su beneficio.

3.2. Violación del artículo 44 de la Ley 962 de 2005

3.2.1. La citada disposición establece que la Administración Tributaria no puede requerir información y pruebas que hayan sido suministradas previamente por los respectivos contribuyentes. Que, en caso de hacerlo, el particular podrá abstenerse de presentarla sin que haya sanción alguna por tal hecho. Y entiende por información suministrada la contenida en las declaraciones tributarias.

La Administración contaba con la información contenida en las declaraciones tributarias de renta, venta y retención en la fuente, por el año gravable 2007 y con base en ella le inició

⁶ Fls. 146-157 y 181-187 c.p.

información a la contribuyente. Siendo así, no podía iniciar, proponer y determinar sanción alguna por no informar.

3.3. Artículo 651 del Estatuto Tributario

3.3.1. Este artículo establece como hechos sancionables no suministrar la información exigida, entregarla en forma errónea o en forma extemporánea.

3.3.2. En caso de ser legal los valores que sirvieron de base para proponer la sanción por el año gravable 2007, no podía la Administración aplicar la tarifa plena del 5% señalada en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, por cuanto con ello se viola el debido proceso y los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

La DIAN, al proferir el Pliego de Cargos No. 232382010000049 de 27 de julio de 2010 a la contribuyente, propuso una sanción por no informar tomando los valores denunciados por concepto de patrimonio bruto, pasivos, ingresos brutos, costos y deducciones por el año gravable 2007, lo que evidencia que la Administración desconocía los valores sobre los cuales existía la obligación de informar en medios magnéticos, ya que tal base no está prevista en la citada disposición.

El inciso 2 del literal a) del artículo 651 ibídem, determina que cuando no sea posible establecer la base para tasar la multa se fijará hasta el 0.5% de los ingresos netos y si estos no existieren, hasta el 0.5% del patrimonio bruto, en las condiciones allí establecidas.

La Administración no verificó por medio de una visita previa en los libros de contabilidad de la contribuyente para establecer los valores y conceptos sobre los cuales debía informar, por lo que no puede tomar válidamente los valores y conceptos contenidos en las declaraciones de renta, venta y retención en la fuente, por el año gravable 2007, y como base aplicar la tarifa máxima del 5%, sino que debía acudir a la prevista en el inciso 2 del literal a) del artículo 651 ib.

Además, la DIAN ha debido tomar la información suministrada por la contribuyente en los medios magnéticos, en los formatos 1001, 1002, 1003, 1007, 1008, 1009, 1010, y 1011 de 7 de septiembre de 2010, que le permitiera establecer el monto de la información exigida, esto es, la relacionada en el artículo 631 ib, y lo establecido en la Resolución 12690 de 29 de octubre de 2007. Así, la sanción debió ser “hasta del 0.5% de los ingresos netos”.

3.3.3. La contribuyente presentó ante la Administración la información en medios magnéticos, exigida conforme al artículo 631 del Estatuto Tributario y la Resolución 12690 de 29 de octubre de 2007, mediante los formatos 1001, 1002, 1003, 1007, 1008, 1009, 1010, y 1011 el 7 de septiembre de 2010, mucho antes del pliego de cargos y de la imposición de la sanción. Por lo tanto, la DIAN no podía aplicar la sanción por omisión de la información por cuanto la irregularidad cesó con la presentación de la información, que estaba obligada a presentar.

3.3.4. No está probado por parte de los funcionarios de Liquidación y de Fiscalización, qué daño o perjuicio se le causó a la Administración con la información presentada en forma extemporánea, si ellos conocían de la información tributaria suministrada en medios magnéticos. Además, tomaron la información contenida en las declaraciones de renta, venta y retención en la fuente, por el año gravable 2007, por lo que no puede proponerse sanción al tenor del artículo 44 de la Ley 963 de 2005.

En la resolución que resuelve el recurso de reconsideración la Administración confirma la resolución sanción por no informar cuando la contribuyente ya había presentado la información, por esto, lo procedente era revocarla porque surgió otro hecho sancionable como es el de la información extemporánea o suministró información no solicitada.

Por lo anterior concluye que existe falsa motivación en los actos de trámite y definitivos por cuanto en los mismos se sancionó por un hecho como fue la omisión de la información, existiendo en el proceso la prueba de los formatos presentados el 7 de septiembre de 2010, que indican que desde antes de la imposición de la sanción se había subsanado el hecho y que, por tanto, la investigación debía ser archivada.

Advierte que la gradualidad de la sanción en el tope máximo debe estar justificada en la resolución que se sanciona con base en los perjuicios que se le ocasionaron, sin que en el proceso obre prueba del daño o perjuicio ocasionado, de acuerdo con los artículos 742 y 743 del Estatuto Tributario.

3.4. Violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, porque la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, estaba en la obligación de darle aplicación al Concepto No. 48897 de 7 de julio de 2011.

4. Oposición

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN propuso la excepción de “Indebida pretensión de la demanda”, por cuanto los actos demandados se ajustaron a derecho y se garantizó el debido proceso constitucional y legal.

En cuanto a los cargos propuestos en la demanda expresa:

Respecto a la violación del artículo 44 de la Ley 960 de 2005, manifiesta que si bien la contribuyente debía presentar la información conforme al artículo 631 del Estatuto Tributario y la Resolución 12690 de 29 de octubre de 2007, sólo la presentó con posterioridad a la notificación del pliego de cargos. Por esta razón la Dian expidió el pliego de cargos y la resolución sanción por no informar, y tomó la información directamente de la declaración de renta por el año gravable 2006.

Referente a la violación del artículo 651 del Estatuto Tributario expone:

a) Está demostrado que la información en medios magnéticos fue presentada por la contribuyente el 7 de septiembre de 2010, con posterioridad a la fecha indicada en la Resolución 12690 de 29 de octubre de 2007, esto es, en forma extemporánea.

b) La sanción determinada e impuesta si corresponde al 5% sobre la información suministrada en la declaración de renta del año gravable 2006, que correspondía a la sumatoria de los conceptos declarados por patrimonio, ingresos, costos, deducciones y retención en la fuente.

c) La conducta omisiva de la contribuyente transgredió la norma sustantiva y las resoluciones que reglamentan la procedencia e imposición de sanciones, situación que obstaculizó la facultad de fiscalización de la entidad, lo cual es suficiente para configurar la sanción.

Frente a la violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, indica que la Administración tuvo en cuenta el Concepto 44925 de 22 de julio de 2004, los principios de proporcionalidad y razonabilidad, y los pronunciamientos del Consejo de Estado, para aplicar las sanciones de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Sucre, mediante sentencia del 13 de febrero de 2014, declaró la nulidad de los actos demandados.

Como fundamento de su decisión, expuso lo siguiente:

De acuerdo con la Resolución 1260 de 2007, la demandante tenía la obligación de presentar la información del año gravable 2007, el 11 de abril de 2008. Sin embargo, la aportó el 7 de septiembre de 2010, antes de ser notificado el pliego de cargos, razón por la cual la DIAN inició proceso sancionatorio por la infracción tributaria de no informar.

La Administración profirió el pliego de cargos por el hecho sancionable de no informar y, posteriormente lo sanciona por una causa distinta consistente en no informar en los plazos establecidos (sanción por información extemporánea).

Una vez la contribuyente presentó la información tributaria, la DIAN debió cerrar la investigación por el hecho de no informar y formular una nueva por el hecho sancionable de informar por fuera de los plazos establecidos, debido a que las conductas descritas en el artículo 651 del Estatuto Tributario, son autónomas e independientes entre sí y con consecuencias diversas.

Por lo expuesto, la DIAN violó el debido proceso de la demandante al iniciar un procedimiento tributario sancionatorio bajo el hecho de no informar y concluye en otro diferente informar en forma extemporánea, no existiendo la congruencia necesaria como garantía del derecho de defensa, entre el pliego de cargos y la resolución sanción, razón para anular los actos acusados.

RECURSO DE APELACIÓN

La DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN-, apeló la sentencia de primera instancia y solicitó que se revoque.

Como fundamentos del recurso expone:

La apertura de la investigación fue por no enviar información en medios magnéticos dentro de la oportunidad señalada en la Resolución 12690 de 29 de octubre de 2007. Al no hacerlo en ese término, se configuró la infracción de no enviar información contenida en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

Está probado que la información no fue presentada oportunamente, lo que indica que la Administración no pudo realizar los correspondientes cruces de información, dificultando la labor de fiscalización, por la presentación extemporánea de la información.

La contribuyente, al no presentar la información oportunamente, generó un daño o perjuicio a la Administración consistente en que la declaración tributaria de los contribuyentes, con los cuales se debía cruzar la información reportada, adquirieron firmeza y de paso no pudo adelantarse investigación a la demandante.

La información fue presentada antes de notificarse el pliego de cargos, por lo que, el hecho sancionable propuesto y determinado, fue por no informar, y por lo tanto al desarrollar y proferir los actos administrativos existe relación entre ellos, lo que lleva a la congruencia entre los mismos. En consecuencia, la tarifa del 5% aplicada se ajustó a lo dispuesto en el artículo 651 ibídem.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

El demandante no presentó alegatos de conclusión.

La demandada presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación, y agrega que:

La contribuyente no cumplió con su deber de informar, situación que se encuentra probada con ocasión de la notificación del pliego de cargos, realizada a la demandante el 3 de agosto de 2010, respecto del cual la misma en escrito radicado el 26 de octubre de 2010, admite su omisión al manifestar que no causó daño alguno a la Administración, por lo tanto está probado el incumplimiento de una obligación tributaria, lo que generó una sanción por no cumplir con el envío de la información requerida.

Igualmente está probado con los formatos Nos. 1001, 1003, 1007, 1008, 1009, 1010 y 1011 presentados el 7 de septiembre de 2010, esto es, dos años y cinco meses después de la fecha en que debía cumplir.

La sanción se produjo desde el momento del incumplimiento, por lo que no hay ninguna diferencia en el presente caso entre incumplimiento total y el incumplimiento extemporáneo indebidamente considerado por el Tribunal, pues está probado que con ocasión del pliego de cargos, notificado a la demandante ésta procedió a allegar de manera errónea la información, luego no puede hablarse de incumplimiento extemporáneo, ya que es la misma Administración la que advierte el incumplimiento con la obligación de informar y, en consecuencia la generación de la sanción es inevitable.

Y no es procedente el beneficio de la reducción de la sanción, por cuanto no lo solicitó con ocasión de la presentación de la información antes que se profiriera la sanción, o en las otras oportunidades. Es evidente que la actuación de la Administración se ajustó al debido proceso y derecho de defensa.

Concluye que de acuerdo con los tiempos en que se allegó la información solicitada a la contribuyente, procedía la imposición de la sanción, de manera que existió una adecuada graduación de la sanción por los tiempos de respuesta utilizados por el demandante, más aun cuando la demandante acepta su incumplimiento.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público rindió concepto, y solicitó se revoque la sentencia apelada, y se mantenga la sanción con la modificación anotada, por las siguientes razones:

El pliego de cargos se sustentó en el hecho que la Administración encontró comprobado que no se suministró la información en medios magnéticos, dentro de los plazos para tal fin.

Por ese hecho le correspondía sancionarla, porque la norma no exime a la contribuyente de la sanción por esa omisión cuando la subsana después del pliego de cargos, solamente le concede el beneficio de la reducción de la sanción, previo cumplimiento de los requisitos indicados en aquella.

El hecho de mencionar en la resolución demandada la aplicación de la sanción por no suministrar información dentro de los plazos establecidos, no permite entender que se trata de una sanción por presentación extemporánea, distinta a la propuesta en el pliego de cargos.

De otra parte, la Administración no podía archivar la investigación sancionatoria como lo sugiere la actora y el Tribunal, por el hecho de haberse presentado la información después del pliego de cargos, porque violaría el debido proceso.

Cambiar la investigación iniciada por no suministrar información por la de presentación extemporánea, haría ineficaz, no solo la reducción de la sanción como único beneficio en favor del contribuyente, sino la labor de la Administración cuando se trata del hecho sancionable relacionado con el no suministro de información, porque los contribuyentes evadirían este hecho legalmente sancionado, presentando la información luego del pliego de cargos.

El hecho del suministro de la información por parte de la actora luego del pliego de cargos, si bien no la beneficia en la reducción de la sanción, porque no cumplió con los requisitos legales para ello, si debe tenerse en cuenta para reducir la sanción frente al 5% hasta el cual procede calcularla y graduarla en un porcentaje inferior.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

Corresponde a la Sección, en los términos del recurso de apelación determinar si hay identidad de los actos demandados respecto a la sanción impuesta.

2. Identidad de los actos administrativos respecto a la sanción impuesta

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. Esta norma establece una sanción para los obligados a suministrar información tributaria y para aquellos a los que la Administración les ha solicitado informaciones o pruebas, cuando: i) no entregan la información dentro del plazo que debían hacerlo; ii) entregan información cuyo contenido presente errores y iii) suministran información distinta de la que se les pidió o estaban obligados a entregar.

Como se observa son tres hechos sancionables originados en acciones u omisiones diferentes, el primero se configura exclusivamente frente a información no presentada dentro del plazo fijado para ello y los demás frente a información efectivamente entregada, en la que se detectan errores o no corresponde a la información solicitada.

2.3. Cuando en desarrollo del procedimiento administrativo sancionatorio por no suministrar la información dentro del plazo establecido para ello, se entrega la información solicitada, ello no da lugar a otra infracción -por extemporaneidad-, sino a la reducción y/o graduación de la sanción.

Pero en caso, de que se entregue la información con errores o no corresponda a la solicitada, se comete otra infracción, tal hecho constituirá una infracción diferente a la inicialmente sancionada, debiendo proferirse un nuevo pliego de cargos, por parte de la Administración.

2.4. 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 defensa⁷.

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

La DIAN formuló pliego de cargos al actor por:

“ ...

Es evidente que la omisión de la presentación de la información impide la labor de fiscalización y control para efectuar los cruces de información con terceros, que en últimas constituye el fundamento del suministro de las informaciones, de conformidad con lo previsto en el artículo 631 del Estatuto Tributario, por cuanto los cruces de información con terceros en medios electrónicos representa un medio eficaz y eficiente para disminuir los fenómenos de evasión y elusión tributaria y minimizar los riesgos de competitividad en el mercado, puesto que de la información suministrada se pueden detectar agentes económicos que no cumplen sus obligaciones frente al fisco.

(...)

En razón de que el contribuyente obligado a presentar la información en medios electrónicos, hasta el día 11 de abril de 2008 (plazo concedido en el artículo 18 de la Resolución No. 12690 del 29 de Octubre de 2007), en relación con las operaciones económicas del año 2007, de que trata la citada resolución, tal como se comprobó en la investigación, el contribuyente no suministró la información requerida ocasionando perjuicio 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 12690 de 2007.

3. El contribuyente investigado, incurrió en la conducta sancionable prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, al no enviar la información a que estaba obligado a suministrar, determinada mediante Resolución No. 12690 de fecha 29 de octubre de 2007, correspondiente al año gravable 2007.

(...)

V PROPONE

PRIMERO: Sancionar al contribuyente ORDOSGOITIA RUIZ TULIA DEL ROSARIO, identificado con el NIT 23.020.068 con la suma de Ciento Ochenta y cinco millones Novecientos setenta y seis mil pesos (\$185.976.000) de acuerdo al literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario.

...”

La Resolución Sanción No. 232412011000017 de 7 de febrero de 2011, concluyó que:

“(...)

El contribuyente ORDOSGOITIA RUIZ TULIA DEL ROSARIO, NIT 23.020.068-1, tiene como últimos dígitos el número (68), y si nos remitimos a la tabla que contiene los plazos para presentar la información (artículo 18 de la Resolución No. 12690 de 29/10/2007), esta debió presentarse el día 11 de Abril de 2008.

El contribuyente no suministró dentro de los plazos establecidos la información requerida; en consecuencia se hace acreedor a la sanción contemplada en el artículo 22 de la resolución 12690 del 2007 y el artículo 651 del Estatuto Tributario. Para efectos de aplicar esta sanción, la división de Fiscalización procedió a utilizar el procedimiento establecido en el artículo 638 del Estatuto Tributario.

(...)

Se remitió oficio a la División de Gestión y Asistencia al cliente para verificar la presentación de la información en medios magnéticos por parte del contribuyente y la jefe de dicha división mediante oficio 123201237-521 del 19-11-2010 confirma que el contribuyente ORDOSGOITIA RUIZ TULIA DEL ROSARIO, NIT 23.020.068-6, presentó el formato 1001, 1002, 1003, 1007, 1008, 1009, 1011 y 1012 el día 07 de Septiembre del 2010 (07/09/2010).

⁷ 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.

Lo anterior corrobora lo indicado por la Administración, y se comprueba que el contribuyente no suministra la información exógena dentro del plazo establecido por el gobierno en la resolución 12690 del 2007.

Probada la obligatoriedad del contribuyente ORDOSGOITIA RUIZ TULIA DEL ROSARIO, NIT 23.020.068-1, a suministrar la información exógena en medios magnéticos a más tardar el día 11 de Abril de 2008, la oportunidad en la notificación del pliego de cargos, la importancia y relevancia para la administración tributaria de la información que debió suministrar el contribuyente se considera la cuantificación de la sanción, la Resolución 11774 del 2005, la cual se expidió en atención a la necesidad que existía de graduar la sanción acorde con la conducta desplegada por el contribuyente obligado a suministrar la información en medios magnéticos, por lo que en el artículo 1 establece:

(...)

RESUELVE:

PRIMERO: Imponer acorde con el Artículo 631, 651 del Estatuto Tributario, la Resolución 12690 del 2007 y la Resolución 11774 del 2005, por medio de la cual se regula la aplicación de la sanción, SANCIÓN POR NO SUMINISTRAR INFORMACIÓN EXOGENA año 2007, dentro de los plazos establecidos, al contribuyente ORDOSGOITIA RUIZ TULIA DEL ROSARIO, identificado con el NIT 23.020.068-1, en la suma de: Ciento Ochenta y Cinco Millones Novecientos Setenta y Seis Mil Pesos (\$185.976.000). Equivalente al 5% de la información suministrada por el contribuyente en las declaraciones de retención presentadas por el periodo gravable 2007, cuya suma fue de Tres Mil Setecientos Diecinueve Millones Quinientos Quince Mil Pesos (\$3.719.515.000).

(...) (Negrillas fuera de texto).

En la Resolución No. 900.025 de 23 de febrero de 2012, - por la cual se resuelve un recurso de reconsideración-, la Dirección de Gestión Jurídica de la Unidad Administrativa Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales estableció:

“... ”

Una vez establecido por la administración que la contribuyente registró en la declaración del impuesto sobre la Renta y Complementario correspondiente al año gravable 2006 radicado con el No. 1074010518623 el 23 de agosto de 2007, un total de ingresos brutos por valor de \$1.503.836.000 (folio 6), que supera el tope de los \$1.500.000.000.000 que establece el artículo 1º de la Resolución No. 12690 de 2007 y que había vencido el plazo otorgado por el artículo 18 de la misma normativa sin que hubiera presentado la información a que estaba obligada, ocasionando el daño relacionado con que se impide efectuar los cruces de información para efectos de fiscalización, recaudación y estadísticos procedió a imponer la sanción por no informar dentro de los plazos establecidos.

(...)

En este caso se consulta por esta Subdirección en el sistema de la DIAN sobre los formatos de “Presentación de información por envío de archivos” y consta que si bien existen registros de los formatos a los que estaba obligado el contribuyente, los cuales fueron presentados el 07 de septiembre de 2010 (folios 115 a 131), de los presentados uno (1) registra error (formato 1007) y no se presentó el formato 1006 por lo que se concluye que la información no cesó el daño ocasionado al Estado ya que esta circunstancia no permite que se puedan efectuar los cruces correspondientes y por ello no está comprobada la actitud de colaboración del contribuyente, motivo por el que no procede graduar la tarifa de la sanción por no informar y se confirma la tarifa del cinco por ciento (5%) impuesta.

(...)

RESUELVE:

ARTICULO PRIMERO: CONFIRMAR la Resolución Sanción No. 232412011000017 del 07 de febrero de 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo, mediante la cual se impuso sanción por no enviar información por el año 2007 contemplada en el artículo 651 del Estatuto Tributario, al contribuyente ORDOSGOITIA RUIZ TULIA DEL ROSARIO, identificado con el NIT 23.020.068-1, por los motivos expuestos en la parte considerativa del presente acto administrativo. (Negrilla fuera de texto)

2.6. Para la Sala el anterior cotejo deja en claro que la razón por la cual la Administración impuso a la contribuyente la sanción por no enviar información en medio magnético por el

año 2007, es que no suministró la información a que estaba obligado, en el término establecido por la Resolución 12690 del 29 de octubre de 2007.

Además, tomó como base para imponer la sanción las sumas respecto de las cuales no se suministró la información en los plazos establecidos para ello, de acuerdo con el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, en un porcentaje del 5%.

2.7. Si bien la Administración de Impuestos en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración informa que el formato (1007) presenta errores, y que no presentó el formato (1006) esta precisión la hace con el fin de indicar que consultó la información allegada por la contribuyente, para la Sala, tal circunstancia no comporta que se esté sancionando por otro hecho y que el contribuyente no tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa. Todo, porque de la lectura integral de los actos demandados se establece que la Administración siempre se refirió como hecho sancionable el no suministro de la información dentro del plazo establecido.

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 la actora.

2.8. La Sala precisa que si bien la parte demandante no apeló la sentencia de 13 de febrero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Sucre, al no prosperar el cargo de identidad de los actos administrativos, le corresponde analizar los demás argumentos que en primera instancia no fueron abordados⁸, por cuanto en primera instancia prosperó en favor de la parte demandante, porque al proferirse decisión de mérito favorable a sus pretensiones, no podía interponer el recurso de apelación⁹, toda vez que la sentencia le fue favorable, lo que excluye su interés legítimo para recurrir¹⁰. Además con el fin de garantizar el debido proceso, derecho fundamental que el juez administrativo debe aplicar, incluso de manera oficiosa¹¹.

Los cargos formulados en la demanda son: i) Base de la sanción, ii) Graduación de la Sanción, iii) Suficiencia de la información y violación del artículo 44 de la Ley 962 de 2005 y iv) Violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

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

3.1. El demandante alega que en el pliego de cargos la Administración propuso sanción por no presentar información, y tomó las cifras denunciadas por concepto de patrimonio bruto, pasivos, ingresos brutos, costos y deducciones por el año gravable 2007, por lo que evidencia que la DIAN desconocía los valores sobre los cuales existía la obligación de informar, por tanto, debía aplicarse el inciso 2 del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, es decir, sobre el total de los ingresos netos del año gravable 2007. Por esto, no era procedente tomar como base para imponer la sanción la totalidad de los valores registrados en la declaración de renta de 2007 y aplicar 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

⁸ Sentencia de 12 de diciembre de 2014, Exp. 19121, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

⁹ Cfr. el artículo 350 del C. de P. C.

¹⁰ “Para poder interponer el recurso se requiere tener interés, por serle la providencia desfavorable; estar legitimado, por ser parte o tercero con interés reconocido, e interponerlo en el tiempo y forma estatuidos en la ley procesal ante el juez competente, sin que sea necesario fundamentar el recurso”, en MONROY CABRA, “Principios de Derecho Procesal Civil”, citado por BONILLA ECHEVERRI, Oscar y USECHE LÓPEZ, Carlos Arturo, “Código de Procedimiento Civil Colombiano”, EDICOLDA, Editorial Colombiana Ltda., Bogotá, D.E. 1976, p. 350.

¹¹ Sentencia C-197/99

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 2007, correspondían a \$314.610.000.

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 a la 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. 12690 del 29 de octubre de 2007, las personas naturales obligadas a presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando los ingresos brutos del año gravable 2006 fueran superiores a mil quinientos millones de pesos (\$1.500.000.000), estaban obligadas a suministrar la información de que tratan los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario, circunstancia en la que se encontraba la demandante según da cuenta la declaración de renta del año 2006 que obra en el folio 56, c.p., en la que declaró ingresos brutos por \$1.503.836.000.

En ese sentido, la accionante estaba en la obligación de suministrar, en medios magnéticos, esa información correspondiente al año 2007.

3.3.2. Dado que la demandante no suministró la información a la que estaba obligada en el plazo fijado para ello, la Administración le formuló el pliego de cargos tomando los valores consignados por la contribuyente en las declaraciones de renta¹², retención en la fuente de los 12 periodos¹³ impuesto sobre las ventas de los seis bimestres¹⁴ todas de 2007, las que se presumen veraces de conformidad con el artículo 746 del Estatuto Tributario, estableció una base, monto o valor de la información dejada de suministrar, de la siguiente manera:

Resolución 12690 29/10/2007	Formato	Nombre formato	Valor
Artículo 4	1001	Información de pagos o abonos en cuentas	1.660.044.000
Artículo 5	1002	Información de retenciones en la fuente practicadas	2.334.000
Artículo 6	1003	Información de retenciones en la fuente que le practicaron	2.069.000
Artículo 8	1007	Información de los ingresos recibidos en el año	1.698.357.000

¹² Folio 57 c.p.

¹³ Folios 81 al 92 c.p.

¹⁴ Folios 74 al 79 c.p.

Artículo 10	1008	Información de los deudores de los créditos activos a 31 de diciembre de 2007	42.589.000
Artículo 11	1009	Información de los saldos de los pasivos a 31 de diciembre de 2007	115.800.000
Artículo 12	1011	Información de las declaraciones tributarias	198.322.000
Total			\$3.719.515.000
Porcentaje de la sanción			5 %
Total Sanción			\$185.975.750

3.4. De la relación hecha, para la Sección es claro que la información solicitada por la DIAN era susceptible de ser cuantificada, en tanto se refiere a los pagos o abonos que constituyen costo, deducción o dan derecho a impuesto descontable, las retenciones en la fuente realizadas y que le practicaron a la contribuyente, respecto de los pagos que dan derecho a descuentos tributarios, a los ingresos percibidos, información del saldo de los pasivos, a la información de los deudores de créditos activos, y la información de las declaraciones.

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

4.- Gradualidad de la Sanción. Reiteración jurisprudencia¹⁵

4.1. Observa la Sala que el fundamento legal que impone la obligación de presentar la información en medios magnéticos es el artículo 631 del Estatuto Tributario¹⁶, 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, 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 ibídem.

4.2. 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 1998¹⁷.

4.3. 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 inferido¹⁸.

4.4. 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 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.

4.5. Este criterio temporal en el cumplimiento de la obligación de informar pone de presente, igualmente, la actitud colaboradora del contribuyente¹⁹ para que, de una parte, la autoridad

¹⁵ Sentencia de 4 de febrero de 2016, Exp. 20372, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

¹⁶ Modificado por el artículo 139 de la Ley 1607 de 2012.

¹⁷ 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.

¹⁸ 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

¹⁹ 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.

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.

4.6. 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.

4.7. En esas condiciones como la actora entregó la información exógena del año gravable 2007, establecida en el artículo 631 del Estatuto Tributario, y adjuntó los formatos 1001, 1002, 1003, 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 similares²⁰.

5.- En cuanto a la suficiencia de la información y violación del artículo 44 de la Ley 962 de 2005

5.1. Alega la parte demandante que como la Administración contaba con la información contenida en las declaraciones de renta, venta y retención en la fuente por el año gravable 2007, y con base en ella adelantó la investigación tributaria a la contribuyente, no podía iniciar, proponer y determinar sanción alguna por no informar, teniendo en cuenta lo señalado en el artículo 44 de la Ley Antitrámites.

5.2. Al respecto, la Sala precisa que no puede entenderse satisfecha la información exigida en el artículo 631 del Estatuto Tributario, con las declaraciones de renta, venta y retención en la fuente por el año gravable 2007, presentadas por la contribuyente, ni aceptarse el criterio de suficiencia que esgrime la demandante al amparo del artículo 44 de la Ley 962 del 2005²¹.

Lo anterior por cuanto esa disposición no es aplicable al caso, dado que la información en medios magnéticos que la Administración solicitó corresponde a datos objetivos que son de conocimiento del contribuyente y se generan en el giro normal de sus actividades, además los valores registrados en las declaraciones, no se encuentran discriminados en detalle, respecto de la información requerida de terceros.

6.- Violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995

6.1. La parte actora alega que la Administración violó el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, porque no aplicó al caso en concreto el Concepto No. 48897 de 7 de julio de 2011.

La Consulta formulada en el Concepto No. 48897 de 7 de julio de 2011, es la siguiente:

1. Para imponer la sanción de que trata el inciso primero del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario por no suministrar la información requerida conforme a la Resolución 12889 del 1 de noviembre de 2007, modificada por la Resolución No. 3460 de 2008, se debe tener como cuantía de la información el valor de las cuotas de fomento recaudadas; o se debe considerar dicha información sin cuantía y en tal caso aplicar como sanción el 0.5% de los ingresos netos del obligado.

2. ¿Cuál es el daño que origina el no suministrar la información de las cuotas de fomento?

En el caso concreto no hay violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, ya que el Concepto No. 48897 de 7 de julio de 2011, expedido por la Subdirectora de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN, no es aplicable a la presente controversia. Si bien en dicho

²⁰ Sentencias de 12 de diciembre de 2014, Exp 20086, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. de 20 de agosto de 2015, Exp 20218, de 4 de febrero de 2016, Exp. 20372 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

21 ARTÍCULO 44 INFORMACIÓN SOBRE CONTRIBUYENTES. La Administración Tributaria no podrá requerir informaciones y pruebas que hayan sido suministradas previamente por los respectivos contribuyentes y demás obligados a allegarlas. En caso de hacerlo el particular podrá abstenerse de presentarla sin que haya lugar a sanción alguna por tal hecho.

Los requerimientos de informaciones y pruebas relacionados con investigaciones que realice la administración de impuestos nacionales, deberán realizarse al domicilio principal de los contribuyentes requeridos.

PARÁGRAFO. Para los efectos previstos en el presente artículo se entiende por información suministrada, entre otras, la contenida en las declaraciones tributarias, en los medios magnéticos entregados con información exógena y la entregada en virtud de requerimientos y visitas de inspección tributaria.

concepto se estudia la sanción por no entregar información en medios magnéticos por el año gravable 2007, la hipótesis planteada es si se debe tener como cuantía de la información el valor de las cuotas de fomento recaudadas; o si se debe considerar dicha información sin cuantía y en tal caso aplicar como sanción el 0.5% de los ingresos netos del obligado, situación diferente a la de la accionante. En ese orden de ideas, no es posible darle el alcance a dicho concepto como lo pretende la actora, pues el contexto en el que fue expedido no abarca la presente controversia.

No prospera el cargo.

Por lo anterior, la nueva sanción es la siguiente:

Total Base Sanción	3.719.515.000
Porcentaje de la sanción	1 %
Total Sanción	37.195.000

En atención a las consideraciones expuestas, se revocara la sentencia apelada, se anularan parcialmente los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, se declarará que la sanción a cargo de la demandante es la suma de \$37.195.000.

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

1.- Por lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia, se **REVOCA** la sentencia del 13 de febrero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Sucre.

2.- En su lugar, se declara la **NULIDAD PARCIAL** de la Resolución Sanción No. 232412011000017 de 7 de febrero de 2011 y la Resolución No. 900025 de 23 de febrero de 2012, proferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en cuanto calcularon la sanción a cargo de la contribuyente en la suma de \$185.976.000.

3.- A título de restablecimiento del derecho, se **LIQUIDA** la sanción a cargo de la señora **TULA DEL ROSARIO ORDOSGOITIA RUIZ** en la suma de Treinta y Siete Millones Ciento Noventa y Cinco Mil pesos (\$37.195.000).

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ