

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., once (11) de mayo de dos mil diecisiete (2017).

Radicación: 23001-23-31-000-2012-00016-01

Nº Interno: 22319

Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho

Actor: DISTRIBUCIONES MANOSALVA Y CIA. LTDA. (NIT.
0891001255-9)

Demandado: U.A.E. DIAN

Sanción por no enviar información exógena 2006

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN, la demandada, contra la sentencia proferida el 30 de junio de 2015, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera, Subsección C, en Descongestión¹, que accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

“PRIMERO.- DECLARAR la NULIDAD de la Resolución Sanción N°122412010000142 del 24 de junio de 2010 y la Resolución N°900094 del 15 de junio de 2011, expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

SEGUNDO.- A título de restablecimiento del derecho, se declara que la sociedad Distribuciones Manosalva & Cia. Ltda., no está obligada al pago de la sanción fijada en los actos administrativos cuya nulidad se decreta.

“TERCERO.- La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá dar cumplimiento a lo ordenado en la sentencia en los términos de los artículos 177 y 178 del Código Contencioso Administrativo.

“CUARTO.- Sin condena en costas en esta instancia.”

ANTECEDENTES

El 15 de febrero de 2010, la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Montería formuló a la actora el Pliego de Cargos N°122382010000042 por no

¹ Este proceso inicialmente lo tramitó el Tribunal Administrativo de Córdoba, Magistrado Luis Eduardo Mesa Nieves quien, en virtud del artículo 7° del Acuerdo PSAA12-9458 de 2012 del Consejo Superior de la Judicatura, por auto del 28 de junio de 2012, lo remitió a la Secretaría de esa Corporación para reasignarlo a los Magistrados que continuarían con el régimen escritural. Fue asignado a la Magistrada María Bernarda Martínez Cruz quien, en cumplimiento del Acuerdo PSAA14-10251 del 14 de noviembre de 2014 de la Sala Administrativa del C. S. de la J., mediante auto del 4 de marzo de 2015, lo remitió a los magistrados de descongestión de la Sección Primera del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, por tratarse de un proceso de naturaleza tributaria. Expediente que, en reparto, fue asignado a la Magistrada Gloria Doris Álvarez García (v. fls. 63, 74, 93, 94, 233, 236, 240 y 241).

suministrar la información de que tratan los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario, por el año gravable 2006, requerida por el Director General de la UAE-DIAN mediante la Resolución N°12807 del 26 de octubre de 2006, conducta sancionable conforme con el artículo 651 del mismo ordenamiento, por lo que propuso la sanción correspondiente. Calculó el monto de la sanción propuesta sobre los valores registrados en las declaraciones de renta [1], ventas [6] y retención en la fuente [12] correspondientes al 2006, de los conceptos dejados de informar, que ascendieron a un total de \$9.217.842.667, suma a la que aplicó el 5% que arrojó como resultado una sanción de \$460.892.133, que limitó a \$368.325.000, el tope máximo². El acto fue notificado por correo el 16 de marzo de 2010³.

El 27 de mayo de 2010, la contribuyente radicó la respuesta al pliego de cargos, en la que sostuvo que presentó la información exigida el 15 de marzo de 2010, antes de la notificación del pliego de cargos [16 de marzo de 2010]⁴.

Luego, la Administración profirió la **Resolución Sanción N°122412010000142 del 24 de junio de 2010**, mediante la que impuso “*la sanción por no enviar información o presentarla en forma extemporánea*”, en la cuantía propuesta en el pliego de cargos⁵.

El 21 de julio de 2010, la contribuyente interpuso el recurso de reconsideración⁶, que fue decidido mediante **la Resolución N°900094 del 15 de junio de 2011**, en el sentido de modificar el monto de la sanción “*por no enviar (la) información en*

² Fls. 23 a 25.

³ V. fl 23 v.

⁴ Fl. 52 a 54.

⁵ Fls. 26 a 30.

⁶ Fls. 48 a 51.

medios magnéticos correspondiente al año gravable 2006", toda vez que, para ese año, el tope máximo para la sanción era de **\$296.640.000**, conforme con el Decreto 4715 del 26 de diciembre de 2005⁷.

DEMANDA

DISTRIBUCIONES MANOSALVA Y CIA. LTDA., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

"1. Que se declare la nulidad de la actuación administrativa conformada por [*el Pliego de Cargos N°12238200100000042 el 15 de febrero de 2010*]⁸, la Resolución Sanción Independiente N°1224120100000142 el 24 de junio de 2010 mediante la cual se impuso a la sociedad DISTRIBUCIONES MANOSALVA Y CIA. LTDA NIT: 891.001.255-9 una sanción por la suma de \$368.325.000, AÑO GRAVABLE 2006, y la Resolución N°9000094 del día 15 del mes de junio del año de 2011 expedida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a través de la cual se desató el recurso interpuesto por la sociedad DISTRIBUCIONES MANOSALVA Y CIA. LTDA NIT: 891.001.255-9, modificando la sanción en cuantía de \$296.640.000, de manera subsidiaria, se gradúe la sanción en atención a que la información fue suministrada y no se causó 1 daño (sic).

"2. A título de restablecimiento del derecho, que se declare que no está obligada al pago de dicha sanción."

⁷ Fls. 31 a 35.

⁸ Mediante auto del 13 de marzo de 2012, el Tribunal Administrativo de Córdoba rechazó la demanda en relación con el pliego de cargos, por tratarse de un acto de trámite no susceptible de control jurisdiccional y la admitió respecto de los demás actos demandados (v. fl.s 66 a 69).

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 29 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 651, 683 y 688 del Estatuto Tributario.

La demandante desarrolló el concepto de la violación así:

Violación del artículo 29 de la Constitución Política. La actuación demandada vulneró el debido proceso, las facultades previstas en los artículos 684 y 688 del Estatuto Tributario y las instrucciones impartidas en el Memorando DIAN N°000671 del 20 de diciembre de 2010.

El 24 de junio de 2010, la Administración le impuso sanción por no enviar la información del 2006, pero la sociedad no incurrió en ese hecho sancionable, toda vez que, presentó la información requerida el 15 de marzo de 2010. La DIAN debió formular un nuevo pliego de cargos por extemporaneidad y proferir la sanción por este hecho.

Violación del artículo 688 del Estatuto Tributario. Previa cita de apartes de la *“sentencia 15841 de fecha 08-05-2008”*, la demandante afirmó *“como se evidencia el acto administrativo sancionatorio está expedido con base en motivos falsos para producir el acto que se cuestiona”*.

Violación del artículo 638 del Estatuto Tributario. El acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración desestimó la información suministrada porque el daño no había cesado, teniendo en cuenta que “*el formato 1003 fue presentado con el siguiente error ‘solicitud con error a nivel de archivo (s) errores de encabezado o de validación de datos contra el esquema’*”. Este hecho no fue planteado en el pliego de cargos ni en la resolución sancionatoria, por lo que no pudo controvertirlo y con ello se le desconocieron el derecho de defensa y el debido proceso.

Violación del artículo 363 de la Constitución Política. La Administración no tuvo en cuenta el principio de equidad al imponer la sanción.

Violación del artículo 651 del Estatuto Tributario, por interpretación errónea. La Administración aplicó indebidamente el tope máximo previsto en la norma. El método utilizado para determinar la base de cuantificación “*es violatorio del principio general de la contabilidad donde activo = pasivo + patrimonio, origina así la doble utilización de los valores como base para el cálculo de la sanción*”. Además, no se identificó en forma clara y expresa el hecho sancionable.

De otra parte, la Administración violó el artículo 651 del Estatuto Tributario, literal a), inciso segundo, por falta de aplicación, porque debió calcular la sanción en el 0.5% de los ingresos netos de la última declaración del impuesto sobre la renta presentada por la contribuyente, toda vez que no conocía la cuantía de la información exigida. Así mismo, debió tomar los datos de los formatos en los que entregó la información a la que estaba obligada y evaluar la conducta de la contribuyente e imponer la sanción teniendo en cuenta el criterio expuesto por la Corte Constitucional en la sentencia C-160 de 1998, sobre gradualidad y proporcionalidad de las sanciones.

Violación del artículo 683 del Estatuto Tributario. La actuación acusada desconoció los principios de justicia y equidad al desconocer que la actora presentó la información antes de notificársele el pliego de cargos y al aplicarle el tope máximo de la sanción.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó que se nieguen las pretensiones de la demanda, con los argumentos que se resumen a continuación.

La Resolución DIAN N°12807 de 2006 definió los obligados a suministrar la información por el 2006 y estableció cómo debía enviarse.

La demandante es sujeto pasivo de la obligación formal y no suministró la información del año gravable 2006 en el plazo establecido por el Gobierno Nacional.

Para determinar la base para el cálculo de la sanción, la DIAN tomó los datos correspondientes de las declaraciones tributarias, que gozan de la presunción de veracidad.

La contribuyente respondió el pliego de cargos extemporáneamente y tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa.

Si bien es cierto, la demandante presentó la información el 15 de marzo de 2010, lo hizo de manera extemporánea; esta circunstancia no hace desaparecer el hecho sancionable de no presentar la información en el término fijado para ello. Además, tal presentación lo que muestra es el interés que tenía de “*subsanan la omisión*”.

La Administración garantizó el debido proceso, toda vez que notificó a la contribuyente, en debida forma, el pliego de cargos y la resolución sancionatoria y la actora ejerció el derecho de defensa al interponer el recurso gubernativo contra la sanción impuesta.

La actuación cuestionada se ajusta a la normativa que rige la sanción por el no suministro de la información exógena en los plazos fijados para el efecto, sin desconocer el derecho a la igualdad y el debido proceso. La omisión en que incurrió la actora entorpeció la labor de fiscalización y control a cargo de la DIAN.

La cuantía de la información no suministrada es determinable, por lo que la DIAN conformó la base de la sanción teniendo en cuenta el valor que la contribuyente registró en las declaraciones de renta, IVA y retención en la fuente del 2006.

La DIAN aplicó el artículo 683 del Estatuto Tributario, toda vez que, al resolver el recurso gubernativo, corrigió el monto de la sanción al fijarlo en el valor máximo legal establecido.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda, por lo siguiente:

El plazo para que la demandante presentara la información exógena del año gravable 2006 venció el 30 de marzo de 2007. La contribuyente suministró la información el 15 de marzo de 2010. Y el pliego de cargos de 15 de febrero de 2010 fue notificado el 16 de marzo de 2010.

La DIAN vulneró el derecho al debido proceso de la demandante al no adecuar el pliego de cargos a *“las nuevas circunstancias presentadas antes de su notificación, pues al haberse allegado la respectiva información tenía el deber de emitir uno nuevo proponiendo la sanción, esta vez, por la presentación extemporánea o con errores”*, conforme con el artículo 688 del Estatuto Tributario y según lo dispuesto en la Resolución DIAN N°11774 de 2005.

El derecho de defensa y de contradicción se vio afectado debido a que la DIAN expidió el pliego de cargos por no presentar la información requerida, impuso la sanción *“por ‘no enviar información o presentarla de forma extemporánea’”* y, al desatar el recurso gubernativo, *“aludió a errores en los datos allegados”*. Frente a este argumento, la contribuyente no tuvo oportunidad de pronunciarse.

Concluyó que *“la falta de adecuación del pliego de cargos luego de presentarse la información requerida y la ausencia de correspondencia entre éste, la resolución sancionatoria y el acto que resolvió el recurso de reposición (...) constituyen causa suficiente para inferir la vulneración del debido proceso”* de la sociedad demandante.

Finalmente, se abstuvo de condenar en costas, por cuanto no encontró configurados los presupuestos del artículo 171 del Código Contencioso Administrativo.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN, parte demandada, apeló la sentencia, con los argumentos que se resumen así:

La Administración garantizó los derechos constitucionales de la demandante, toda vez que notificó debidamente el pliego de cargos y la sanción impuesta y, con ello, tuvo la oportunidad de ejercer el derecho de defensa.

La actora estaba obligada a suministrar la información del año gravable 2006 y no cumplió esa obligación en el plazo fijado para ello, por lo que, configurado el hecho sancionable, es deber de la Administración imponer la sanción.

La omisión de informar genera daño a la Administración al impedirle la labor de fiscalización y el debido control de los tributos, funciones atribuidas a esa entidad. Además, dicha conducta está prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario como sancionable con multa que puede ascender "*hasta el 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida*".

Si bien es cierto, el 15 de marzo de 2010, la actora presentó la información, tal circunstancia no hace desaparecer el hecho sancionable de no presentar la

información dentro del plazo establecido que, para el caso, venció el 30 de marzo de 2007.

La obligada a informar presentó *“la información requerida en forma extemporánea y con errores, lo que reviste suma gravedad, teniendo en cuenta que la información solicitada permitía a la Administración efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, conforme al artículo 631 del Estatuto Tributario, tanto del obligado como de terceros”*; agregó que *“el porcentaje de sanción aplicado sobre el monto de la información dejada de suministrar fue razonable teniendo en cuenta la extemporaneidad y el error en la información”*.

En la sentencia C-160 de 1998, la Corte Constitucional advirtió que, tratándose de asuntos tributarios, *“es admisible que la ley presuma que la actuación del contribuyente no está provista de buena fe, cuando éste ha incumplido sus obligaciones tributarias”*, por lo que en esta materia la aplicación del principio de la buena fe no tiene una aplicación absoluta.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La DIAN insistió en que la actuación no violó el debido proceso porque la demandante incurrió en el hecho sancionable, toda vez que *“la omisión de la sociedad actora de no presentar la información del año gravable 2006 persistió a la fecha en que la autoridad tributaria profirió el pliego de cargos (febrero 15 de 2010) y lo introdujo al correo. Todo esto antes del 15 de marzo de 2010 cuando la sociedad actora subsanó la irregularidad al presentar la información”*.

Agregó que la sanción acusada se ajusta a derecho, toda vez que la impuso a la contribuyente por no suministrar la información a que estaba obligada dentro del plazo establecido para ello en la Resolución DIAN N° 12807 de 2006.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirme la sentencia apelada, por las siguientes razones:

La actora aportó la información requerida del año gravable 2006 el 15 de marzo de 2010, antes de la notificación del pliego de cargos llevada a cabo el 16 de marzo de 2010. Por esa circunstancia, el acto no se ajustaba a la realidad y por tanto, la DIAN debió expedir *“un nuevo pliego de cargos”*.

La Administración violó el derecho de defensa del contribuyente al haber *“endilgado un cargo en el pliego de cargos, otro en la resolución sanción y otro en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración”*, lo que le impidió *“tener certeza sobre el cargo respecto del cual debía defenderse o desvirtuar”*.

Por tales motivos, la DIAN violó el debido proceso de la actora.

La demandante guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso, se controvierte si son nulas las Resoluciones números 122412010000142 del 24 de junio de 2010 y 900094 del 15 de junio de 2011, proferidas por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN, por las que impuso a la actora sanción por no suministrar la información por el año gravable 2006 y resolvió el recurso gubernativo, respectivamente.

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide si en la actuación demandada se le garantizaron a la demandante los derechos al debido proceso y a la defensa, como lo afirmó la apelante. Para el efecto, debe determinarse si se configuró el hecho sancionable por el que fue impuesta la sanción demandada.

En el caso en estudio, la Administración impuso a **DISTRIBUCIONES MANOSALVA Y CIA. LTDA.**, *“la sanción por no enviar información o presentarla en forma extemporánea”*, información de que tratan los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario correspondiente al año gravable 2006, requerida por el Director General de la UAE-DIAN, mediante la Resolución N°12807 del 26 de octubre de 2006.

El texto del artículo 631 del Estatuto Tributario dice:

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

“a) Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que sean socias, accionistas, cooperadas,

comuneras o asociadas de la respectiva entidad, con indicación del valor de las acciones, aportes y demás derechos sociales, así como de las participaciones o dividendos pagados o abonados en cuenta en calidad de exigibles;

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

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

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

“e. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de pagos o abonos, que constituyan costo, deducción o den derecho a impuesto descontable, incluida la compra de activos fijos o movibles, en los casos en los cuales el valor acumulado del pago o abono en el respectivo año gravable sea superior a un millón de pesos (\$1.000.000); con indicación del concepto, retención en la fuente practicada e impuesto descontable.

“f. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos, en los casos en los cuales el valor acumulado del ingreso en el respectivo año gravable sea superior a cinco millones de pesos (\$5.000.000) con indicación del concepto e impuesto sobre las ventas liquidado cuando fuere el caso.

“g. (...)

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

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

“j. (...)

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

La norma transcrita autoriza al Director General de la DIAN para requerir información a los administrados con el fin de realizar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, sin desconocer las facultades legales de fiscalización e investigación otorgadas a esa entidad.

En desarrollo de esta disposición, el Director General de la DIAN expidió la Resolución N°12807 del 26 de octubre de 2006, por la que estableció, para el año gravable 2006, el grupo de obligados a suministrar la información a que se refieren los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario y el Decreto 1738 de 1998. En el mismo acto, además, señaló el contenido y características técnicas para la presentación de la información y fijó los plazos para la entrega de esta.

De conformidad con el literal a) de los artículos 1º y 2º de la Resolución DIAN N°12807 del 2006 estaban obligados a presentar dicha información las personas jurídicas y asimiladas, que a la fecha de publicación de la presente Resolución, estaban obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, sean entidades públicas o privadas, cuando los ingresos brutos del año gravable 2005 hubieran superado los mil quinientos millones de pesos (\$1.500.000.000).

Según consta en la parte considerativa de los actos acusados, en la declaración de renta del año gravable 2005, la contribuyente registró ingresos brutos por valor de \$2.431.246.000⁹, circunstancia que lo ubica en el grupo de obligados a suministrar la información exigida en la Resolución N°12807 del 2006, hecho no discutido por la demandante ni en la vía gubernativa ni ante la jurisdicción.

La misma Resolución DIAN N°12807 de 2006, en el artículo 18, estableció el término para suministrar la información requerida, así:

“Artículo 18. Plazos para presentar la información. Para la entrega de la información solicitada en la presente Resolución, deberá tenerse en cuenta el último dígito del NIT del informante cuando se trate de un Gran Contribuyente o **los dos últimos dígitos del NIT del informante cuando se trate de una persona jurídica y asimilada** o de una persona natural, y suministrarse a más tardar en las siguientes fechas:

“PERSONAS JURÍDICAS Y ASIMILADAS Y PERSONAS NATURALES:

⁹ Cfr. fls. 28v y 32v.

Fecha	Últimos Dígitos
Marzo 20 de 2007	51 61 71 81 91
(...)	
Marzo 30 de 2007	55 65 75 85 95
(...)	
Abril 27 de 2007	00 10 20 30 40

Teniendo en cuenta que los dos últimos dígitos del NIT de la contribuyente son 55, el plazo para la entrega de información venció el 30 de marzo del 2007.

Entonces, la obligación de suministrar la información requerida por el Director General de la UAE- DIAN es legal y tiene como finalidad consolidar los datos que tienen relevancia tributaria para realizar, de manera adecuada y eficaz, los estudios y cruces de información con terceros que le permiten a la entidad oficial adelantar los programas diseñados para el control de los tributos.

En cuanto al "*plazo*", en oportunidad anterior¹⁰, la Sala precisó lo siguiente:

“El plazo entendido como la época que se fija para el cumplimiento de la obligación¹¹ o el término cierto señalado para ejecutar determinada acción; así, mientras no llegue el día señalado no expira el plazo y, por ende, no se entenderá la obligación incumplida, por el contrario, si el plazo o término vence sin que el obligado ejecute la acción correspondiente, se entenderá que la obligación no fue cumplida en el plazo fijado para ello.

¹⁰ Sentencia del 5 de febrero de 2015, Exp. 20441., C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹¹ Código Civil, art. 1551.

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

Como lo indica la Resolución DIAN N°12807 de 2006, los plazos otorgados en el mismo acto son el límite fijado para la entrega de la información por parte de los obligados. Por lo tanto, llegado el día, si el obligado no suministra la información, se configura la conducta sancionable prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

En el presente asunto, está acreditado que **DISTRIBUCIONES MANOSALVA Y CIA. LTDA.** estaba obligada a suministrar la información requerida por el Director General de la UAE- DIAN del año gravable 2006 y que el plazo para entregar la información correspondiente venció el **30 de marzo del 2007**, sin que la contribuyente cumpliera esta obligación legal.

En efecto, la demandante aceptó que no cumplió tal obligación en el plazo fijado en la Resolución 12807 de 2006 y que suministró la información solo hasta el **15 de marzo de 2010**.

El Estatuto Tributario, en el artículo 651, regula la sanción por no enviar información, en los siguientes términos:

“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) <Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). Literal modificado por el artículo 55 de la Ley 6 de 1992. El texto con los valores reajustados es el siguiente:> 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, y

“b (...)

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

investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

“(…)”.

De conformidad con el inciso primero del artículo 651 del Estatuto Tributario, **las personas obligadas a suministrar información tributaria** y aquellas a quienes la Administración les haya solicitado información o pruebas pueden ser sancionadas si incurren en las siguientes conductas: i) **cuando no suministran la información requerida en el plazo fijado para ello**, ii) cuando presentan la información requerida pero el contenido tiene errores y iii) cuando entregan información distinta de la requerida.

En el presente asunto, la Sala encuentra configurado uno de los supuestos de hecho previstos en el artículo 651 del Estatuto Tributario para imponer la sanción, toda vez que **DISTRIBUCIONES MANOSALVA Y CIA. LTDA.**, obligada a suministrar la información tributaria requerida por el Director General de la DIAN en la Resolución 12807 de 2006, no la suministró en el plazo fijado para ello.

Al respecto, revisada la actuación administrativa, la Sala observa que, según la “*explicación sumaria*” del pliego de cargos, la Administración le propuso a la demandante la sanción de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario porque el 30 de marzo de 2007 venció el plazo fijado en la Resolución 12807 de 2006, sin que la contribuyente cumpliera la obligación de suministrar la información correspondiente al año gravable 2006.

Leído el anexo explicativo de la resolución sanción demandada, se advierte que la DIAN indicó que una de las obligaciones formales a cargo de los contribuyentes es suministrar la información de que trata el artículo 631 del Estatuto Tributario [Resolución 12807 de 2006] dentro del plazo fijado para el efecto, pero que *“la información no fue suministrada en forma oportuna por el contribuyente”*, que *“el incumplimiento de dicho deber es un hecho sancionable”* previsto en el artículo 651 del Estatuto Tributario. En consecuencia, la infracción que se imputó a la actora fue la de no presentar la información dentro del plazo previsto para el efecto.

Para calcular la sanción, la DIAN tuvo en cuenta que la contribuyente no presentó la información en el plazo legal y mantuvo la base de cuantificación, porcentaje y monto de la sanción propuesta.

Al resolver el recurso gubernativo, la Administración insistió en que *“el plazo para la presentación de la información venció el 30 de marzo de 2007, y la información fue presentada hasta el 15 de marzo de 2010 siendo por tanto extemporánea”*. Modificó el monto de la sanción al establecerla en \$296.640.000, porque este es el tope máximo fijado como sanción por no enviar información para la vigencia fiscal 2006, establecido por el artículo 1 del Decreto 4715 de 26 de diciembre de 2005.

La Sala encuentra que la DIAN no violó los derechos al debido proceso y de defensa de la actora, puesto que al momento en que se configuró el hecho sancionable, esto es, cuando venció el plazo para informar, la actora no había entregado la información y, si bien suministró la información un día antes de notificársele el pliego de cargos, esto es, el 15 de marzo de 2010, este hecho no torna ilegal la sanción, toda vez que la infracción se consumó el día que venció el plazo para informar y la información no había sido entregada.

En consecuencia, el recurso de apelación está llamado a prosperar, por lo que se revocará la providencia de primera instancia.

La Sala analizará los demás cargos de la demanda relacionados con el monto de la sanción.

En cuanto a la cuantificación de la sanción, el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario prevé que *“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”*¹².

Tratándose de información cuya cuantía puede determinarse, la multa será de *“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 exceda de 15.000 UVT, que para el año 2006, correspondían a \$296.640.000¹³.

Dado que **DISTRIBUCIONES MANOSALVA Y CIA. LTDA.** no suministró oportunamente la información de que tratan los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario, a la que estaba legalmente obligada, la Sala encuentra que la cuantía de la misma es determinable. Por ende, para determinar la base de la

¹² Sentencia del 14 de abril de 2016, Exp. 20905, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹³ Decreto 4715 del 2005, artículo 1°.

sanción la regla aplicable es la primera del literal a) del artículo 650 del Estatuto Tributario.

En efecto, para calcular el monto de la sanción por no informar, la DIAN conformó la base de cuantificación con los valores que la misma actora registró en las declaraciones de renta, ventas y retención en la fuente correspondientes al año gravable 2006, así:

	Valores (\$)	
	Resolución Sanción	R.R.R.
Artículo 631 del Estatuto Tributario	122412010000142 24 jun 2010	900094 15 jun 2011
Lit a) Información de socios y accionistas	50.000.000	
Lit b) pago o abono sujeto a retención y valor retenido	33.376.667	
Lit c) Retenciones que le practicaron	13.183.000	
Lit e) Pagos que constituyan		
Costo	2.352.925.000	
Deducción	338.114.000	
Descontable	376.241.000	
Lit f) Ingresos brutos recibidos en el año 1007	2.793.582.000	
Lit f) información de las devoluciones, rebajas y descuentos 1007		
IVA generado	1.286.000	
	402.755.000	
Lit h) Pasivos a 31/12/2006 formato 1009	954.013.000	
Lit i) Deudores de créditos activos C x C	506.205.000	
Lit k) Partidas declaraciones tributarias 1011 - 1012		

Efectivo, bancos. Ctas, ahorro, otras inversiones	27.374.000	
Inventarios	554.958.000	
Activos fijos	778.639.000	
Otros activos	25.191.000	
TOTAL VALORES NO INFORMADOS	9.217.842.667	9.217.842.667
Por el porcentaje establecido en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario	x 5%	5%
Sanción resultante	\$460.892.133	\$460.892.133
Límite artículo 651 E.T.	\$368.325.000	\$296.640.000

El cuadro anterior permite observar que, en efecto, la información requerida por el Director General de la DIAN en la Resolución 12807 de 2006 era susceptible de ser cuantificada, por lo que, en el caso, para tasar la sanción por no enviar información no es aplicable la segunda regla del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario que rige para los eventos en los que la información no tiene cuantía o esta no puede determinarse.

La Administración afirmó que los valores los tomó de las declaraciones de renta, ventas y retención en la fuente del año gravable 2006 de la demandante, denuncios tributarios que gozan de la presunción de veracidad, al tenor del artículo 746 del Estatuto Tributario; además, en el plenario no hay prueba de que dichas declaraciones hayan sido corregidas por la contribuyente o modificadas por la Administración.

En consecuencia, la Sala encuentra que la base de cuantificación de la sanción discutida se ajusta a la ley.

De otra parte, la demandante insistió en que suministró la información requerida antes de proferirse el pliego de cargos y que con ello cesó la infracción, por lo que la Administración debió archivar la actuación y abrir otra por extemporaneidad o por errores en la información.

Al respecto, se destaca que si bien es cierto la contribuyente presentó la información antes de notificársele el pliego de cargos, también lo es que la infracción sancionada es de carácter instantáneo y, se insiste, se produjo cuanto venció el plazo para informar y la actora no había entregado la información.

La Sala destaca que si bien es cierto la obligada suministró la información, lo hizo el **15 de marzo de 2010**, esto es, dos años y medio después de vencido el término fijado para ello y de presentar la declaración de renta del año gravable 2006.

Por lo tanto, verificado el supuesto de hecho sancionable es procedente la sanción.

Sin embargo, presentada la información antes de la notificación del pliego de cargos, es procedente graduar la sanción a la tarifa del **0.5%** de *las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida en el plazo fijado para ello*, criterio expuesto en oportunidad anterior¹⁴, en la que señaló lo siguiente:

“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

¹⁴ Sentencia del 14 de abril de 2016, Exp. 20905, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

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 1998¹⁵.

“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 inferido¹⁶.

“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 contribuyente¹⁷ 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.”

En la misma oportunidad, frente a la prueba del daño, se precisó:

¹⁵ 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.

¹⁶ 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.

¹⁷ La Circular N°0131 de 2005 incluyó la actividad de colaboración desplegada por el contribuyente, así sea en forma extemporánea, entre los criterios para graduar la sanción.

“... 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.

“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.

Dado que la omisión en la presentación de la información requerida en el plazo fijado afecta la eficacia y eficiencia de las funciones asignadas a la DIAN, no es necesaria prueba adicional. Por tanto, el argumento aducido por la DIAN al resolver el recurso de reconsideración, según el cual el formato 1003 contenía errores, se torna irrelevante, pues realmente la sanción se impuso por no enviar la información del 2006 en el plazo legal fijado para ello. No obstante, como la presentó el 15 de marzo de 2010, procede la graduación de la sanción, como se precisó.

Por lo anterior, la Sala revoca la decisión apelada; en su lugar, anula parcialmente los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, fija el monto de la sanción por no suministrar la información a que estaba obligada la demandante en el plazo fijado para ello, así:

Base de la sanción	9.217.842.667
[Valor de la información no suministrada en el plazo fijado]	

Tarifa aplicable [graduada]	0.5%
Valor de la sanción determinada	\$46.089.213

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

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

1. **DECLÁRASE la nulidad parcial** de las resoluciones números 122412010000142 del 24 de junio de 2010 y 900094 del 15 de junio de 2011, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Montería y la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos – Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por las que impuso a la actora sanción por no suministrar la información exógena en el plazo establecido por el Director General de la DIAN mediante la Resolución N°12807 del 26 de octubre de 2006 y resolvió el recurso gubernativo, por las razones expuestas en la parte motiva.

2. A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** el monto de la sanción a que se refieren los actos mencionados en el numeral anterior, en la suma de CUARENTA Y SEIS MILLONES OCHENTA Y NUEVE MIL DOSCIENTOS TRECE PESOS (**\$46.089.213**) MONEDA CORRIENTE.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia fue considerada y aprobada en la sesión de la fecha.

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente de la Sección

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ